

A NATUREZA DUAL DA CONTRIBUIÇÃO AO INCRA E SUA CONSTITUCIONALIDADE

Nelson Brasil Ferreira^{*}

RESUMO:

A contribuição ao INCRA foi, historicamente, uma das subespécies tributárias mais combatidas e menos compreendidas pela doutrina e jurisprudência pátrias. A sua extinção foi sustentada anos a fio por equivocado reconhecimento de uma natureza jurídica de contribuição à seguridade social ou, mais especificamente, previdenciária. A partir de meados de 2006, o Superior Tribunal de Justiça - STJ fixou uma natureza de contribuição especial atípica, CIDE, sem referibilidade direta, e a sua higidez. No presente estudo, reafirma-se a sua legalidade e constitucionalidade, não obstante o art. 149, §2º, III, "a", da CF/1988, propondo-se uma natureza mais complexa e sui generis, de caráter dual: contribuição social geral, prevalente, e contribuição de intervenção no domínio econômico.

PALAVRAS-CHAVE: contribuição do INCRA, subespécie, contribuição da seguridade social.

ABSTRACT:

The contribution to INCRA has historically been one of the least understood and addressed by the doctrine and jurisprudence homelands tax subspecies. Its extinction was sustained for years by misrecognition of a legal nature of contribution to social security or, more specifically, social security. From mid-2006, the Superior Court of Justice - STJ established a special contribution atypical nature, CIDE, without direct reference, and its healthiness. In the present study, is reaffirmed its legality and constitutionality, despite the art. 149, § 2, III, "a", of the CF/1988, proposing a sui generis and more complex nature, as well as a dual character: general social contribution, prevalent, and contribution of intervention in the economic domain.

KEYWORDS: contribution of INCRA, subspecies, social security contribution.

Artigo recebido em: 03/08/2013

Artigo aceito em: 29/11/2013

^{*} Mestrado em andamento no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, UFRGS, Brasil.

SÚMÁRIO

1 Introdução

2 Evolução histórica e jurisprudencial

2.1 Origens - Breve Histórico da Contribuição ao INCRA

2.2 Posição da Jurisprudência até meados de 2006

2.3 Mudança de Posicionamento no STJ

3 Natureza jurídica e constitucionalidade da Contribuição ao INCRA

3.1 Posição atual do STJ: CIDE-Contribuição Especial Atípica, sem Referibilidade Direta

3.2 Alegação de Inconstitucionalidade frente ao art. 149, §2º, III, "a", da CF/1988, na Redação dada pela EC nº 33/2001

3.3 Natureza *sui generis* mais complexa: dual

4 Conclusão

5 Referências

1 Introdução

O presente trabalho trata da contribuição ao INCRA, seguramente uma das subespécies tributárias menos compreendidas e mais combatidas pela jurisprudência e doutrina pátrias nas últimas décadas, não obstante representar uma carga tributária de pouca expressão para as pessoas jurídicas.

Nesse contexto, impressiona o fato de um número significativo de manuais de direito tributário de autores brasileiros simplesmente desconhecerem essa contribuição, cuja legalidade foi e é reafirmada pelos tribunais superiores. Tal circunstância limita o estudo e a pesquisa doutrinária sobre o tema.

A partir de uma análise sobre a evolução da contribuição ao INCRA e das normas que a regem, demonstra-se a sua desvinculação com as contribuições à seguridade social, o que até meados de 2006 era entendido de forma contrária por boa parte da jurisprudência brasileira, que a enquadrava como contribuição previdenciária ou ligada à assistência social, ambas apontando para uma classificação de contribuição à seguridade social, cuja consequência resultava em considerá-la extinta.

Não obstante a mudança radical da jurisprudência, novos questionamentos foram dirigidos a essa contribuição, agora mais refinados, sutis e de jaez constitucional.

A matéria aqui examinada ganha relevância, em virtude do reconhecimento de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal – STF, em 04/11/2011, no RE 630.898/RS, tema 495 – Referibilidade e natureza jurídica da contribuição ao INCRA, em face da Emenda Constitucional nº 33/2001. O recurso ainda não foi julgado.

Na primeira parte, é apresentada uma rápida evolução histórica dessa contribuição, a posição da jurisprudência contrária a sua higidez e a mudança de entendimento do Superior Tribunal de Justiça – STJ em 2006, nos Embargos de Divergência em REsp nº 770.451 – SC.

Na segunda parte, aprofunda-se a análise de sua natureza jurídica - questão fulcral para o entendimento da contribuição ao INCRA -, que culmina com uma proposição inovadora e *sui generis* no espectro do direito tributário brasileiro, consubstanciada pelo seu caráter dual, que afirma e justifica a sua constitucionalidade, a despeito do art. 149, §2º, III, "a", da CF/1988, na redação dada pela EC nº 33/2001.

2 Evolução histórica e jurisprudencial

Após a apresentação de um breve histórico das origens da contribuição ao INCRA, será descrita resumidamente a posição da jurisprudência sobre o tema até meados de 2006, quando, a partir do julgamento dos Embargos de Divergência em REsp nº 770.451 – SC, o STJ modificou o seu entendimento.

2.1 Origens - Breve Histórico da Contribuição ao INCRA

As origens do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA e de sua contribuição remontam à Lei nº 2.613/1955, que criou o Serviço Social Rural - SSR, autarquia precursora daquele Instituto.

Com vinculações mais próximas ao futuro INCRA, a Lei nº 4.504/1964 – Estatuto da Terra – criou o Instituto Brasileiro de Reforma Agrária (IBRA) e o Instituto Nacional de Desenvolvimento Agrário (INDA), ambos institutos com desiderato associado à implantação e controle da reforma agrária no país. Nenhum dos dois possuía finalidades ligadas à previdência ou mesmo à seguridade social, o que é confirmado pelo Decreto nº 59.428/1966, que regulamentou a referida lei.

Por sua vez, o Decreto-Lei nº 582/1969 criou o Grupo Executivo de Reforma Agrária – GERA – que, de acordo com o seu art. 5º, tinha o encargo de orientar, coordenar, supervisionar e promover a execução da reforma agrária, através dos institutos IBRA e INDA, acima referidos.

Finalmente, o Decreto-Lei nº 1.110/1970 criou o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA, vinculado ao Ministério da Agricultura, com todos os direitos, competência, atribuições e responsabilidades do IBRA, do INDA e do GERA, que foram extintos, nos termos do seu art. 2º. Ao herdar a natureza de tais entidades, o INCRA nasceu apartado de qualquer finalidade relacionada à seguridade social, porém vinculado – e assim permanece até hoje - ao financiamento e implantação de projetos de reforma agrária. Como contraponto, a seguridade social dos trabalhadores rurais era atendida pelo FUNRURAL e pelo Plano Básico da Previdência Social, à luz do Decreto-Lei nº 564/1969.

A gênese das interpretações distorcidas quanto à natureza da contribuição ao INCRA, por parte da jurisprudência, está seguramente associada à promulgação da Lei Complementar nº 11/1971, que criou o Programa de Assistência ao Trabalhador Rural – PRORURAL - e determinou que sua execução fosse realizada pelo Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural – FUNRURAL – de natureza autárquica e subordinado ao Ministro do Trabalho e Previdência Social. Em seu art. 2º, foram enumerados os benefícios prestados pelo PRORURAL, claramente ligados à seguridade social dos trabalhadores rurais (previdência, saúde e assistência social). Cumpre ressaltar que em nenhum de seus 38 artigos foi mencionada a sigla INCRA, o que não seria razoável, em razão deste Instituto não tratar de seguridade social, mas de reforma agrária. No art. 15, II, foi elevada a contribuição de que tratava o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.146/1970 (0,2% sobre a folha salarial das empresas em geral, destinada ao INCRA, e 0,2% destinada ao FUNRURAL) para 2,6%, cabendo 2,4% ao FUNRURAL. Os restantes 0,2% foram mantidos direcionados ao INCRA, embora o dispositivo não o citasse de forma explícita.

Já sob a égide da CF/1988, a Lei nº 7.787/1989 suprimiu a contribuição para o PRORURAL, nos termos do § 1º do seu art. 3º, extinguindo o seu fundo – FUNRURAL. A extinção do PRORURAL e, por consequência, do FUNRURAL foi necessária para se coadunar com a CF/1988, que havia equiparado os

trabalhadores urbanos e rurais em seu art. 7º. A manutenção de uma seguridade social rural, apartada da urbana, tornou-se, portanto, conflitante com a nova ordem constitucional.

Quanto ao tema, em artigo de 2008, Marcelo Kokke¹ sustentou que tanto a contribuição ao INCRA como o FUNRURAL foram previstos na Lei Complementar nº 11/1971, o que, de fato, não ocorreu. Não há menção alguma a respeito de reforma agrária e de sua contribuição nessa norma. O autor também defendeu que a contribuição ao FUNRURAL teria sido recepcionada pela Constituição de 1988, por um fenômeno denominado de mutação, o qual estabeleceu igualmente a recepção da contribuição ao INCRA. Ao contrário, a contribuição ao FUNRURAL foi extinta pelas razões expostas no parágrafo anterior.

Na sequência, a Lei nº 8.212/1991 dispôs sobre a organização da seguridade social e instituiu o seu plano de custeio. Ela não tratou, em nenhum de seus dispositivos, da contribuição ao INCRA. E por essa razão, boa parte da jurisprudência considerou que a referida Lei extinguiu tacitamente a contribuição que financia a reforma agrária no Brasil.

Tal raciocínio é descabido: a Lei nº 8.212/1991 não poderia regular uma contribuição estranha à seguridade social. Se assim não fosse, poder-se-ia imaginar que qualquer outra contribuição a terceiros (SESC, SENAI, SEBRAE, etc.) estaria extinta, por não ser prevista nominalmente pela referida Lei.

A natureza da contribuição ao INCRA não é ligada à seguridade social e, por essa razão, não foi recepcionada pelo art. 195, I, da CF/1988. Conforme demonstrado mais adiante, ela está prevista no art. 149 da atual Carta. A partir de meados de 2006, o STJ e parte da doutrina passaram a considerá-la como contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE.

2.2 Posição da Jurisprudência até meados de 2006

A posição do STJ, até meados de 2006, era amplamente contrária à manutenção da contribuição ao INCRA, a partir da Lei nº 7.787/1989, ou das Leis nº 8.212/1991 e 8.213/1991. Tal entendimento refletia-se nas decisões monocráticas de 1ª instância e nos Tribunais Regionais Federais – TRF, que reproduziam a exegese manifestada pelo STJ.

Como exemplos de julgados que a consideravam extinta pela Lei nº 7.787/1989, enumeram-se as seguintes decisões: Resp 627711/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU 10.10.2005, Resp 820700/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 27.04.2006 e REsp 654.715/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Zavascki, DJU 03.04.2006.

Por outro fundamento, qual seja, a partir da vigência das Leis nº 8.212/1991 e 8.213/1991, os seguintes julgados consideravam extinta essa

¹ KOKKE, Marcelo. **Contribuições especiais e mutação tributária: Lei Complementar nº 11/1971**, Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, nº 59, p. 87-109. Jan/Fev/2008.

contribuição: Ag 627.353/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJU 04.11.2004; REsp 674.906/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJU 06.06.2005 e REsp 709158/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJU 03.10.2005.

Já no AGA 490449/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJU 01.03.2004, a contribuição ao INCRA foi fulminada por ambas as leis, nº 7.787/1989 e 8.212/1991.

Por seu turno, mesmo após a CF/1988, uma parte significativa da jurisprudência do STF considerava o par INCRA-FUNRURAL constitucional, não obstante a natureza díspar dos dois tributos e o FUNRURAL incompatível com a nova ordem constitucional. Como exemplos desse posicionamento, podem ser citados o RE 474.779/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 30.06.2006; o RE 364.212/RS, Rel. Min. Nelson Jobim, DJ 06.04.2004, o EDaGRRE 238.395/MS, 2ª T., Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 04.04.2003, o AgRRE 238.171/SP, 1ª T., Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 26.04.2002 e o RE 325.437/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 18.02.2004.

2.3 Mudança de Posicionamento no STJ

Ao julgar os embargos de divergência em recurso especial², promovidos pelo contribuinte, que já havia garantido a inexigibilidade da contribuição ao INCRA para as parcelas vincendas, mas que pleiteava o direito de compensação das já recolhidas com as contribuições à previdência social, a primeira seção do STJ modificou de forma radical o seu posicionamento, capitaneada por histórico voto, com posterior aditamento, da Ministra Eliana Calmon. Nesse julgamento, o INCRA contou com a atuação do Procurador Luciano Dias Bicalho Camargos, autor de tese de doutorado e de obra sobre a natureza jurídica das contribuições a essa autarquia³.

Na época, a posição dos Tribunais Regionais Federais e das Varas Federais seguia majoritariamente o entendimento do STJ, que considerava a contribuição ao INCRA extinta pela Lei nº 7.787/1989 ou, tacitamente, pelas Leis nº 8.212/1991 e 8.213/1991.

No famoso julgado (REsp nº 770.451/SC), bem como nos demais que o seguiram, a exemplo do acórdão a seguir mencionado, a Primeira Seção do STJ⁴ fixou como principais premissas, a respeito da contribuição ao INCRA: a) a referibilidade direta não é elemento constitutivo das CIDE's; b) as CIDE's

² Embargos de Divergência em REsp nº 770.451/SC, data do julgamento: 27.09.2006, DJ 11.06.2007. Rel.: Min. Teori Zavascki, Rel. p/ acórdão: Min. Castro Meira, voto-vista: Min. Eliana Calmon, S1 - Primeira Seção do STJ, data do julgamento: 27.09.2006. DJ 11.06.2007.

³ CAMARGOS, Luciano D. B. **Da Natureza Jurídica das Contribuições para o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA**. São Paulo: MP Editora, 2006.

⁴ Embargos de Divergência em REsp 749430/PR (2005/0145806-4). Rel. Min. José Delgado, Rel(a) p/ Acórdão Min. Eliana Calmon. S1 - Primeira Seção do STJ, data do julgamento 08/11/2006. DJ 18.12.2006.

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; c) a contribuição ao INCRA, desde sua concepção, caracteriza-se como contribuição de intervenção no domínio econômico, classificada doutrinariamente como contribuição especial atípica (CF/1967, CF/1969 e CF/1988 - art. 149); d) a contribuição ao INCRA tem finalidade específica (elemento finalístico), constitucionalmente determinada de promoção da reforma agrária e de colonização, com o objetivo de atender aos princípios da função social da propriedade e a diminuição das desigualdades regionais e sociais (art. 170, III e VII, da CF/1988); e) a contribuição ao INCRA não possui referibilidade direta com o sujeito passivo e, por essa razão, distingue-se das contribuições de interesse das categorias profissionais e de categorias econômicas; f) o produto da sua arrecadação destina-se especificamente aos programas e projetos vinculados à reforma agrária e suas atividades complementares, não se enquadrando no gênero seguridade social (saúde, previdência social ou assistência social); g) 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 e h) a contribuição ao INCRA não possui a mesma natureza jurídica e a mesma destinação constitucional que a contribuição previdenciária sobre a folha de salários, instituída pela Lei 7.787/1989 (art. 3º, I), tendo resistido à Constituição Federal de 1988 até os dias atuais, com amparo no art. 149 da Carta Magna, e permanecendo hígida após as Leis nº 8.212/1991 e Lei 8.213/1991.

Interessante constatar que o anterior entendimento dos Ministros do STJ, que defendiam a extinção da contribuição pelas mencionadas leis, não foi mais contraposto ao novo posicionamento, o que é indicativo de sua falta de embasamento e consistência.

A mudança de posicionamento do STJ, no sentido de firmar a higidez da contribuição ao INCRA, foi sedimentada no REsp 977058/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 22/10/2008, DJe 10/11/2008, sob o mecanismo dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC).

3 Natureza jurídica e constitucionalidade da Contribuição ao INCRA

Neste capítulo, será abordada a natureza jurídica da contribuição ao INCRA, bem como sua constitucionalidade. Superada a equivocada exegese jurisprudencial e fixada a sua natureza apartada de contribuição à seguridade social – nem previdenciária nem dirigida à assistência social –, será examinada em primeiro lugar a visão predominante do STJ, posterior a meados de 2006, que a classifica como uma contribuição especial atípica, CIDE, sem referibilidade direta.

No próximo item, será analisada a alegação de inconstitucionalidade frente ao art. 149, §2º, III, "a", da CF/1988, na redação dada pela EC 33/2001, para encerrar com uma proposição inovadora sobre a natureza jurídica *sui generis* e complexa dessa contribuição.

3.1 Posição atual do STJ: CIDE - Contribuição Especial Atípica, sem Referibilidade Direta

Afastado o entendimento que considerava extinta a contribuição ao INCRA pela vigência das Leis n.º 7.787/1989, 8.212/1991 e 8.213/1991, outro ponto a ser examinado diz respeito a sua natureza jurídica. Alguns autores e boa parte da jurisprudência, capitaneada pelo STJ, consideram-na uma contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE – contribuição especial atípica, que prescinde da referibilidade direta.

Segundo tal juízo, a contribuição sob exame é melhor classificada como de intervenção no domínio econômico, na medida em que tem por objeto levantar, entre os atores econômicos, recursos destinados a viabilizar a efetivação de um objetivo explícito na Lei Maior, qual seja, a reforma agrária, relacionado ao princípio constitucional da função social da propriedade – art. 170, III, da CF/1988, que concerne a toda sociedade. A contribuição em tela insere-se na competência tributária da União, a teor do que preceitua o artigo 149 da Constituição atual.

Na obra já citada de Luciano Camargos, o autor concluiu, ao abordar a sua natureza jurídica, que: “Não pode ser negado que política nacional de reforma agrária é instrumento de intervenção no domínio econômico, uma vez que objetiva a erradicação da miséria, segundo o preceituado no § 1º do art. 1º da Lei nº 4.504/64.”⁵

O mesmo autor, ao tratar da finalidade da exação, distinguiu a contribuição ao INCRA e ao FUNRURAL:

No caso em exame, como já explicitado, as finalidades das contribuições para o INCRA e para o FUNRURAL não guardam qualquer correlação, já que aquelas visam custear a intervenção do Estado no Domínio econômico, por meio do Programa Nacional de Reforma Agrária, tendo como instrumento principal a desapropriação para fins de reforma agrária, e estas visavam custear benefícios de índole previdenciárias a serem prestados aos trabalhadores rurais.⁶

Igual interpretação foi dada pela Ministra do STJ, Eliana Calmon, no julgado inovador já referido. Ao reexaminar a sua posição quanto à revogação da contribuição ao INCRA, concluiu: “Importante observar que, desde a sua concepção, com o Decreto-lei 1.146/1970, a contribuição para o INCRA sempre foi utilizada como instrumento de intervenção no domínio econômico”.⁷ Conforme mencionado, essa posição foi sedimentada no REsp 977058/RS, sob o mecanismo do art. 543-C do CPC, em outubro de 2008.

Luciano Camargos afirmou que “Quanto ao princípio da referibilidade direta, embora defendido por alguns autores, simplesmente não existe no ordenamento pátrio e, em especial, no que se refere às contribuições de

⁵ CAMARGOS, Luciano D. B. Da Natureza Jurídica das Contribuições para o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 298.

⁶ CAMARGOS, Luciano D. B. Da Natureza Jurídica das Contribuições para o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA. MP Editora. São Paulo: 2006, p. 329.

⁷ Embargos de Divergência em REsp nº 770.451 – SC, *op. cit.*

intervenção no domínio econômico”⁸. De acordo com Sacha Calmon Coelho⁹, trata-se de mera criação teórica e doutrinária, sem respaldo no texto da Constituição Federal. Mais recentemente, este autor afirmou que “A noção de REFERIBILIDADE, ou seja, a atuação estatal há de referir-se necessariamente aos interesses do grupo que paga a contribuição, foi perdida [...]”¹⁰

Sobre as contribuições em geral, Luciano Amaro discorreu:

Têm-se aqui atividades específicas (do Estado ou de outras entidades) em que a nota da divisibilidade (em relação aos indivíduos) não é relevante para a caracterização da figura tributária específica. Ou seja, a atividade a cuja execução se destina a receita arrecadada não é necessariamente referível ao contribuinte... Vale dizer, a existência ou não dessa referibilidade (da atividade ao contribuinte) é um dado acidental (que pode ou não estar presente) e não essencial (ou seja, não indispensável na identificação da exação). O que sobressai é a destinação do tributo àquela atuação específica.¹¹

3.2 Alegação de Inconstitucionalidade frente ao art. 149, §2º, III, "a", da CF/1988, na Redação dada pela EC nº 33/2001

Afastada a extinção pelas Leis nº 7.787/1989, 8.212/1991 e 8.213/1991, surgiu a tese de inconstitucionalidade da contribuição ao INCRA, fruto da redação dada pela EC nº 33/2001 ao art. 149, §2º, III, da CF/1988. À primeira vista, é de estranhar-se que, passados quase cinco anos da vigência desta Emenda, publicada em 12/12/2001, tenha sido arguida a alegação de inconstitucionalidade, curiosamente após o STJ ter desconstruído a vinculação da contribuição em exame com a seguridade social.

Segundo tal tese, o dispositivo citado disporia restritivamente sobre as bases de cálculo das contribuições de intervenção no domínio econômico, não prevendo a possibilidade de incidência sobre a folha de salários.

Em primeiro lugar, a contribuição ao INCRA foi criada pelo Decreto-Lei nº 1.110/1970, trinta e um anos antes da EC nº 33/2001, com raízes ligadas ao Serviço Social Rural – SSR, de 1955. A sua recepção pela CF/1988 é, indubitavelmente, cristalina, após ser refutada a equivocada natureza de contribuição previdenciária ou ligada à assistência social.

Mesmo uma lei que fosse promulgada após a CF/1988, sem a restrição de regular o custeio da seguridade social, não poderia simplesmente extinguir a contribuição que financia os assentamentos de colonos em projetos de reforma agrária. Como já afirmado, o embasamento legal anterior à Carta em vigor, que trata da criação do INCRA e define o quantum da contribuição, foi recepcionado por ela. A reforma agrária é tratada na CF/1988 como objetivo

⁸ CAMARGOS, Luciano D. B., *op.cit.*, p. 297.

⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 476.

¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 411.

¹¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 106.

constitucional, de modo a atender ao princípio da função social da propriedade. Não poderá uma lei aniquilar a fonte de financiamento dos projetos de reforma agrária, regulada por base legal anterior e recepcionada pela CF/1988. O que seria possível é a substituição de tal fonte de financiamento, mas não a simples extinção da contribuição ao INCRA.

Em segundo lugar, parece não haver muitas dúvidas de que o constituinte derivado, ao aprovar a EC nº 33/2001, não imaginava extinguir a contribuição ao INCRA que, em dezembro de 2001, não era entendida como uma CIDE, mas, majoritariamente, como uma contribuição à seguridade social e, de modo mais específico, previdenciária.

Em terceiro lugar, o inciso III do parágrafo 2º do art. 149 da CF/1988 utiliza o verbo “poderão”, cujo conteúdo semântico é exemplificativo e não restritivo. É certo que há numerosos autores com entendimento contrário, manifestado após a mudança de interpretação pelo STJ, em meados de 2006. De fato, reconheça-se, a questão é polêmica.

Caso se admita a inconstitucionalidade, em virtude de uma interpretação restritiva da alínea “a” do referido dispositivo, é de se questionar a constitucionalidade de todas as contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários. Não se deve olvidar que as contribuições à seguridade social, mais especificamente as previdenciárias e para terceiros, são cobradas tendo por base de cálculo a folha de salários. Tais contribuições à seguridade social são espécie do gênero social e, portanto - e inequivocamente - contribuições sociais. Admitida a interpretação restritiva, resultaria uma contradição quicá insuperável entre o art. 149, de um lado, e os arts. 195 e 240, de outro, todos da CF/1988, com a vedação da base de cálculo da folha de salários para a aplicação da alíquota *ad valorem*, embora se possa argumentar que o texto constitucional tenha excepcionado as contribuições previstas nos arts. 195 e 240.

Não obstante a força da argumentação, não é essa uma interpretação razoável e válida, pois em flagrante desacordo com a história da contribuição ao INCRA, com a sua recepção pelo ordenamento constitucional, desde o de 1946 até o atual, e, *a fortiori*, por afrontar uma interpretação sistêmica do texto da CF/1988 e dispositivos que explicitam a reforma agrária como objetivo.

Manoel Gonçalves Ferreira Filho filiou-se à corrente a favor de que o *caput* do art 149 outorga à União uma competência ampla para instituir contribuições sociais gerais, sem a limitação em termos de alíquotas ou bases de cálculo, interpretação essa que se coaduna com a posição do STF. O referido doutrinador considerou que o art. 149, *caput*, permite a criação de “contribuições sociais de destinação não constitucionalmente determinada”, de modo que fica “a União autorizada a instituir as contribuições sociais que se justificarem”.¹²

A melhor interpretação do disposto no inciso III do art. 149 da CF/1988 é a de que a previsão das bases ali discriminadas são exemplificativas e não

¹² FERREIRA FILHO, Manoel G. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1999, v. 2, p 104.

exaustivas, O julgado do TRF4ª Região, a seguir, examinou com propriedade a questão:

[...] O argumento de que a contribuição ao INCRA não foi recepcionada pela EC nº 33/2001, em razão da incompatibilidade da sua base de cálculo com as bases econômicas mencionadas no art. 149, § 2º, inciso III, alínea a, não merece prosperar. O legislador constitucional apenas estabeleceu fatos econômicos que estão a salvo de tributação, por força de imunidade, e, por outro lado, fatos econômicos passíveis de tributação, quanto à instituição de contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico.

A interpretação restritiva que se pretende atribuir ao § 2º, inciso II, alínea a, aliás, destoa da inteligência do próprio caput do art. 149, não alterado pela EC nº 33/2001. Veja-se que o STF fixou a constitucionalidade da contribuição devida ao SEBRAE, qualificada como contribuição de intervenção no domínio econômico (RE 396.266, Relator Min. Carlos Velloso), e da contribuição criada pela LC nº 110/2001, qualificada com contribuição social geral (ADIN 2.556, Relator Min. Moreira Alves), ambas incidentes sobre a folha de salário das empresas, já sob a égide da EC nº 33/2001.¹³

Como argumento que se coaduna com o julgado retro, a CF/1988 não traz dispositivo que vede o uso da folha de salários como base de cálculo de outras contribuições, além das constantes nos arts. 195, I, 212, 239 e 240. Nesse sentido, o STF considerou constitucional o adicional ao FGTS, criado pela Lei Complementar nº 110/2001:

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Constitucionalidade das contribuições sociais criadas pela Lei Complementar nº 110/01. Constitucionalidade reconhecida no mérito da ADI nº 2.556-2. Ressalva tão somente quanto à eficácia em face da anterioridade. Vedação de cobrança do tributo no ano em que instituída a contribuição. 1. A tese jurídica consagrada na decisão agravada reflete orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado. [...] ¹⁴

Nesse julgado, foi feita referência à ADI nº 2.556-2, Relator Min. Moreira Alves, que também consolidou a constitucionalidade das contribuições sociais criadas pela Lei Complementar nº 110/2001.

Na mesma linha seguiu o STF no RE nº 396.266-3, Relator Ministro Carlos Velloso, DJ 27.02.2004, que considerou não haver óbice à cobrança da CIDE destinada ao SEBRAE, incidente sobre a folha de salários. Luciano Camargos concordou que “não há qualquer impedimento na eleição da folha de salários como base de cálculo de diferentes contribuições.”¹⁵

¹³ APEL/Reexame necessário 2007.71.00.009036-0/RS – Rel.: Juíza Eloy Bernst Justo, D.E. 15/01/2009.

¹⁴ RE 593322 AgR/DF – Rel.: Min. Dias Toffoli, Primeira Turma do STF, data do julgamento 11/12/2012, DJ 08.02.2013.

¹⁵ CAMARGOS, Luciano D. B. **Da Natureza Jurídica das Contribuições para o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA**. MP Editora. São Paulo: 2006, p. 335.

3.3 Natureza *sui generis* mais complexa: dual

A contribuição destinada ao INCRA repousa na base constitucional do art. 149 da CF/1988, sendo ao mesmo tempo contribuição de intervenção no domínio econômico e contribuição social genérica, desvinculada, portanto, das contribuições para a seguridade social, definidas no art. 195 da Carta Magna.

Conquanto alguns doutrinadores de estofo considerem que as contribuições sociais do art. 149 da CF/1988, denominadas contribuições sociais gerais, correspondem somente às contribuições à seguridade social, e.g., Hugo de Brito Machado¹⁶, tal interpretação não parece ter fundamento, na medida em que configura limitação excessiva ao dispositivo constitucional e por desconhecer a previsão das contribuições à seguridade social, em artigo específico, qual seja, o art. 195. Confirmando essa assertiva, Leandro Paulsen assim se posicionou:

Pode-se, pois, distinguir, com segurança, as contribuições sociais de seguridade social das demais contribuições sociais voltadas a custear a atuação da União relativamente a outros objetivos da ordem social, ditas contribuições sociais gerais, que, por sua vez, não se restringem àquelas expressamente referidas no texto constitucional. Bastando a adequação aos deveres e objetivos da ordem social.¹⁷

O fato de as contribuições serem tributos finalísticos, diferentemente dos impostos, e de que devem guardar uma relação de pertinência entre o fim almejado e o contribuinte da exação, ou seja, o estabelecimento do nexo jurídico, não desnatura a natureza jurídica especial da contribuição ao INCRA. Tal contribuição não constitui somente intervenção estatal no domínio econômico. A sua finalidade desborda de uma simples intervenção econômica que objetive maior equilíbrio entre preços, demanda e oferta.

Mesmo que, ainda hoje, seja pouco disseminado o entendimento de uma natureza jurídica mais complexa dessa contribuição, ela de fato apresenta peculiaridades que a tornam ímpar em relação aos demais tributos. Nas ciências em geral e, no caso, nas jurídicas, os conceitos dos fenômenos e institutos muitas vezes extrapolam a apenas uma classe ou categoria, constituindo equívoco reducionista o enquadramento em apenas uma delas. A necessidade de classificar em categorias singulares, seguramente, provém da influência positivista no desenvolvimento científico do século XIX e posteriores. Na realidade, de acordo com uma visão mais compreensiva e abrangente dos fenômenos, há zonas de superposição entre as várias classificações. Em particular, a classificação da contribuição ao INCRA ilustra com perfeição esse conceito.

Uma boa analogia, não obstante referir-se a outro ramo do conhecimento, que exemplifica a dualidade de certos conceitos, fenômenos e

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 439-440.

¹⁷ PAULSEN, Leandro. **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. In: Machado, Hugo de Brito (Coord.) – **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo/Fortaleza. Dialética/ICET, 2003, p. 371.

institutos, pode ser feita com a natureza da luz. Até o início do século XX, foi entendida pela física clássica como possuindo uma natureza e comportamento ondulatórios. A partir de experimentos e resultados que contradiziam essa característica e colocavam a física clássica em xeque, o físico Max Planck desenvolveu a ideia de que a luz teria comportamento corpuscular e seria constituída de fótons, o que originou as bases da física quântica e revolucionou o conhecimento da época.

Em resumo, a luz tem natureza ondulatória e corpuscular, simultaneamente; ou seja, apresenta um caráter dualístico. A análise acima, por certo, não é jurídica, porém retrata a ideia de dualidade de alguns conceitos, nos diversos ramos do conhecimento humano, e de que nem todos podem ser classificados dentro de apenas uma categoria.

Quanto ao aspecto teleológico dessa contribuição, não se distribuem terras e não se desconcentra a estrutura fundiária do país precipuamente para se obter um ganho econômico e aumento de produtividade – embora estes sejam parâmetros importantes para avaliar o cumprimento da função social da propriedade -, mas para atingir uma condição social de maior justiça e equilíbrio.

O argumento de que deve haver referibilidade direta entre a contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE e a atividade do contribuinte, quanto à contribuição ao INCRA, é reduzir de modo inaceitável a amplitude e as finalidades da exação. A referibilidade, no caso, é superada pelo entendimento da natureza dual – social e econômica – da contribuição.

No que respeita a sua natureza de contribuição social, é clara a ligação direta entre as empresas urbanas e a reforma agrária. Aliás, como sustentar que apenas as empresas rurais contribuam para a implantação de projetos de reforma agrária? Apenas pelo fato de exercerem atividades agropecuárias ou por estarem estabelecidas no meio rural?

O adjetivo rural é acidente e não essência, no conceito aristotélico. A reforma agrária consiste em um instituto muito mais abrangente e complexo do que simples aumento de produtividade rural. O seu aspecto social transcende o aspecto meramente econômico. Por qual fundamento uma empresa rural teria maior referibilidade com a contribuição que visa à implementação da reforma agrária do que uma empresa urbana? Por acaso, aquela teria maiores benefícios ou, por outro lado, seria maior responsável pela concentração fundiária do que uma empresa urbana? Na realidade, toda sociedade e todas as empresas que dela fazem parte beneficiam-se com a reforma agrária, no que tange aos aspectos sociais.

A recepção da contribuição ao INCRA pela CF/1988 é dada pela compatibilidade entre o Decreto-Lei n.º 1.146/1970 e os arts. 149, que permite a instituição de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, e 184, *caput*, ambos da CF/1988, que elegeu a reforma agrária como um fim a ser buscado pela União.

Uma melhor e mais justa distribuição das terras; um maior controle do êxodo rural, a restringir o inchaço dos centros urbanos e seus problemas

derivados; a fixação das famílias no campo e a garantia de sua subsistência; a manutenção das culturas regionais, valores e hábitos; o atendimento ao princípio constitucional da função social da propriedade, expresso no art. 170 da CF/1988, segundo os ditames da justiça social e dos seus requisitos nominados nos incisos I a IV do seu art. 186, como a preservação do meio ambiente, a observância das disposições que regulam as relações de trabalho, a exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores, o aproveitamento racional e adequado dos recursos naturais, além da diminuição das desigualdades regionais, conduz a uma melhoria de condições de vida da sociedade de forma integral, beneficiando a todos os brasileiros e a todas as empresas, quer sejam urbanas ou rurais.

Nesse sentido, a contribuição ao INCRA tem natureza jurídica de contribuição social geral, embora ao mesmo tempo envolva a propriedade da terra – bem imóvel de valor monetário – e aspectos econômicos da produção rural. Por essa razão, ela apresenta uma natureza jurídica dual, definida por finalidades sociais e econômicas bem estabelecidas no texto constitucional brasileiro, através de princípios e objetivos.

A reforma agrária é objetivo constitucional explícito, dada a sua relevância e vinculação com toda sociedade brasileira, a merecer na atual Carta – e também na de 1967 – um capítulo à parte, juntamente com a Política Agrícola (capítulo III do Título VII – Da Ordem Econômica e Financeira). A propósito, na Constituição de 1967, a reforma agrária estava inserida no Título: Da Ordem Social e Econômica. Observa-se que as duas ordens estão intimamente ligadas e em alguns pontos não há como cindir o fato social do econômico e as repercussões sociais advindas das medidas econômicas.

Não há sentido lógico em o constituinte originário eleger a reforma agrária como objetivo constitucional a ser implantado e a função social da propriedade – no caso, rural – como princípio constitucional expresso no inciso III do art. 170 e delimitado pelo art. 186, ambos da CF/1988, acaso não tivessem relação ou referibilidade com todos os brasileiros.

A destacar ainda que a disposição geral do art. 193, do Título “Da Ordem Social”, da CF/1988, abrange o conceito de reforma agrária, na medida em que esta busca garantir o trabalho e o sustento para os trabalhadores rurais e suas famílias, gerando o bem-estar e maior equilíbrio social.

A título de reflexão, imagine-se, por hipótese, a existência de duas propriedades rurais vizinhas: A e B. As duas apresentam a mesma extensão, a mesma quantidade em área ocupada por matas e a mesma produtividade. Distinguem-se apenas no número de proprietários e famílias que vivem e obtêm o seu sustento da respectiva propriedade rural.

Em A, vivem e trabalham somente um proprietário e sua família, sem trabalhadores (uma situação limite – pode-se supor que utilize maquinário e tecnologia intensiva).

Em B, vivem e trabalham 100 proprietários com as respectivas famílias.

Pergunta-se: acaso fosse necessária a implantação de projeto de reforma agrária na área, em qual propriedade seria realizada? E sob qual fundamento?

As respostas a essas duas perguntas ajudam a entender a finalidade precípua da reforma agrária. Apesar de a produtividade ser equivalente nos dois exemplos, o aspecto social e seus parâmetros definidores são distintos. A propriedade A sustenta apenas uma família, enquanto a B, 100 famílias, conquanto apresentem os mesmos parâmetros de produtividade. A manutenção do contingente de colonos no meio rural preserva a sua subsistência e a de suas famílias, bem como valores culturais, e evita a migração populacional para os centros urbanos de trabalhadores pouco qualificados, que irão engrossar a periferia das cidades e o número de desempregados, advindo do fenômeno os efeitos danosos já tão conhecidos.

O fundamento para implantar a reforma agrária em A e não em B é obviamente social e não econômico. Para atender ao princípio da função social da propriedade, nesse caso, deve-se implementar a reforma agrária em vista do desequilíbrio social.

4 Conclusão

No decorrer deste trabalho, procurou-se delinear uma resumida evolução histórica da contribuição ao INCRA e descrever, com espírito crítico, os equívocos jurisprudenciais e doutrinários que permearam a classificação dessa subespécie tributária. Um dos propósitos do estudo aqui apresentado foi o de tornar mais evidente e refletir sobre as razões pelas quais a contribuição ao INCRA foi tão combatida e mal compreendida pelos juristas.

A partir de uma análise sobre a evolução da contribuição ao INCRA e das normas que a regem, demonstrou-se a sua desvinculação com as contribuições à seguridade social, posição essa fixada quando do julgamento dos Embargos de Divergência em REsp nº 770.451 – SC pelo STJ, que modificou o seu entendimento, no sentido de que a contribuição ao INCRA não é vinculada à seguridade social, não havia sido extinta pela Lei nº 7.787/1989 ou, tacitamente, pelas Leis nº 8.212/1991 e 8.213/1991, bem como possuía uma natureza jurídica própria de contribuição especial atípica, CIDE, sem referibilidade direta, firmando-se a sua higidez.

Com respeito à alegação de inconstitucionalidade, *ex vi* do art. 149, §2º, III, "a", da CF/1988, na redação dada pela EC nº 33/2001, não obstante a força do argumento, procurou-se refutar tal exegese por: desconsiderar a recepção da contribuição ao INCRA pela CF/1988; limitar indevidamente a instituição de contribuições pela União e, por fim, interpretar a previsão de bases de cálculo e alíquotas de forma exaustiva e não exemplificativa. A jurisprudência do STF alinha-se à posição aqui defendida.

Por último, como corolário e fecho do presente estudo, dadas as características *sui generis* e a peculiaridade da natureza jurídica da contribuição ao INCRA, propôs-se uma inovadora classificação de caráter dual: contribuição social geral, prevalente, e contribuição de intervenção no domínio

econômico. Por se entender como mais complexa a natureza da referida contribuição do que a estabelecida e sedimentada pelo STJ, a ausência de referibilidade direta da CIDE é explicada pelo seu caráter de contribuição social geral, na medida em que a sua finalidade – financiar programas de reforma agrária – diz respeito a toda sociedade.

Sobre a matéria, a sua relevância ganha destaque, em virtude do reconhecimento de repercussão geral pelo STF, em 04/11/2011, no RE 630.898/RS, tema 495 – Referibilidade e natureza jurídica da contribuição ao INCRA, em face da Emenda Constitucional nº 33/2001.

Com a palavra o STF.

5 Referências

AMARO, Luciano. ***Direito Tributário Brasileiro***. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CAMARGOS, Luciano D. B. ***Da Natureza Jurídica das Contribuições para o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA***. São Paulo: MP Editora, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. ***Curso de direito tributário brasileiro***. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. _____. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

FERREIRA FILHO, Manoel G. ***Comentários à Constituição Brasileira de 1988***. São Paulo: Saraiva, 1999, v. 2.

KOKKE, Marcelo. ***Contribuições especiais e mutação tributária: Lei Complementar nº 11/1971. Revista de Estudos Tributários***. Porto Alegre, nº 59, p. 87-109. Jan/Fev/2008.

MACHADO, Hugo de Brito. ***Curso de Direito Tributário***. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

PAULSEN, Leandro. ***As contribuições no sistema tributário brasileiro***. In: Machado, Hugo de Brito (Coord.) – As contribuições no sistema tributário brasileiro. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 2003.

Precedentes Citados com Trechos Reproduzidos

RE 593322 AgR/DF – Rel.: Min. Dias Toffoli, Primeira Turma do STF, data do julgamento 11/12/2012, DJ 08.02.2013.

RE 630.898/RS, tema 495 – Referibilidade e natureza jurídica da contribuição ao INCRA, em face da Emenda Constitucional nº 33/2001. Reconhecida repercussão geral, DJ 28.06.2012.

Embargos de Divergência em REsp nº 770.451/SC, Rel.: Min. Teori Zavascki, Rel. p/ acórdão: Min. Castro Meira, voto-vista: Min. Eliana Calmon, S1 - Primeira Seção do STJ, data do julgamento: 27.09.2006, DJ 11.06.2007.

Embargos de Divergência no Resp 749430/PR (2005/0145806-4), Rel. Min. José Delgado, Rel(a). p/ Acórdão Min. Eliana Calmon. S1 - Primeira Seção do STJ, data do julgamento: 08/11/2006. DJ 18.12.2006.

APEL/Reexame necessário 2007.71.00.009036-0/RS – Rel: Juíza Eloy Bernst Justo. 2ª Turma do TRF4, data do julgamento: 16/12/2008. D.E. 15/01/2009.