VOTO

O Senhor Ministro Dias Toffoli (Relator):

As questões que demandam o crivo do Plenário da Corte sob a regência do sistema da repercussão geral são as seguintes: (i) recepção pela Constituição Federal de 1988 da contribuição de 0,2% sobre a folha de salários devida ao INCRA; (ii) natureza jurídica do adicional; (iii) referibilidade e sujeito passivo da contribuição; (iv) recepção da contribuição ao INCRA incidente sobre a folha de salários pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

Antes de avançar, abro um parêntese. No que diz respeito à última questão, registre-se, desde logo, que o assunto esteve, recentemente, em discussão no RE nº 603.624/SC, Tema nº 325, só que envolvendo as contribuições de intervenção no domínio econômico destinadas ao SEBRAE, à APEX e à ABDI, também incidentes sobre a folha de salários.

O Tribunal, por maioria, vencidos a Relatora, Ministra **Rosa Weber** , e os Ministros **Edson Fachin** , **Ricardo Lewandowski** e **Marco Aurélio** , negou provimento àquele recurso extraordinário e fixou, para o Tema nº 325, a tese de que "as contribuições devidas ao SEBRAE, à APEX e à ABDI com fundamento na Lei 8.029/1990 foram recepcionadas pela EC 33/2001", vencidos os Ministros **Marco Aurélio** e **Rosa Weber** . Foi designado Redator daquele acórdão o Ministro **Alexandre de Moraes** .

Essa mesma compreensão, como se verá, aplica-se, **mutatis mutandis** , àquela última questão discutida nestes autos. Fecho parêntese.

I - Evolução histórica

A Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955 criou o Serviço Social Rural (SSR), entidade autárquica subordinada ao Ministério da Agricultura. Em seu art. 6º, instituiu, para as pessoas naturais e jurídicas que exerciam as atividades industriais enumeradas nos incisos do artigo, contribuição de 3% (três por cento) sobre a folha de salários de seus empregados. Em seguida, o § 4º do referido art. 6º criou um **adicional de 0,3%** à "contribuição devida por todos os empregadores aos institutos e caixas de aposentaria e pensões" sobre a folha de salários. Inicialmente, o adicional criado foi destinado ao Serviço Social Rural (SSR). Esse, por sua vez, foi incorporado pela

Plenário Virtual - minuto de voto - 26/03/2021 00:00

Superintendência de Política Agrária (SUPRA), autarquia subordinada ao Ministério da Agricultura criada pela Lei Delegada nº 11, de 11 de outubro de 1962, com competência para colaborar na formulação da política agrária, planejar e promover a reforma agrária. O **produto da arrecadação** das **contribuições instituídas pela Lei nº 2.613/65** passou a ser destinado à SUPRA. Com vinculações mais próximas ao 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 (IDA). De acordo com o art. 117 do Estatuto da Terra, as atividades do Serviço Social Rural (SSR) incorporadas pela SUPRA, bem como o produto da arrecadação das contribuições criadas pela Lei nº 2.613/55, foi transferido, na proporção de 50% (cinquenta por cento) ao IBRA e ao órgão do Serviço Social da Previdência **a ser criado** com o fim de atender os trabalhos rurais. De acordo com o Estatuto da Terra, **enquanto não criado o órgão específico da previdência social** que atenderia aos trabalhos rurais **,** as atribuições do Serviço Social Rural ligadas à previdência rural bem como a arrecadação da parcela da contribuição destinada ao futuro órgão da previdência ficariam com o IBRA. Em 1970, foi criado o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), e o **produto das contribuições anteriormente destinadas a esses órgãos foi para ele transferido** (DL nº 1.110/70).

O Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro do mesmo ano, consolidou os dispositivos sobre as contribuições criadas pela Lei nº 2.613/55, mantendo o adicional previsto no art. 6º, § 4º da Lei nº 2.613/55 - à época de 0,4%, - destinando, proporcionalmente, (i) **50% para o INCRA** e (ii) **50% para o FUNRURAL** (art. 1º, I, 2 e II).

Com a Lei Complementar nº 11, de 25 de maio de 1971, o FUNRURAL passou a gerir um novo programa, chamado Programa de Assistência ao Trabalhador Rural (PRORURAL), e o adicional da contribuição em questão foi majorado para 2,6% (dois inteiros e seis décimos por cento). Desse total, destinaram-se 2,4% (dois inteiros e quatro décimos por cento) ao FUNRURAL, **continuando o INCRA com o mesmo percentual de 0,2%** (dois décimos por cento) previsto no DL nº 1.146/70. Subsistiram, assim, duas contribuições de natureza diversas. A do FUNRURAL (2,4%), de natureza eminentemente previdenciária e assistencial, e a do INCRA (0,2%), **destinada aos programas e projetos vinculados à reforma agrária e a suas atividades complementares.**

Da evolução legislativa, portanto, já é possível concluir que, desde sua origem, o único ponto em comum entre o FUNRURAL e o INCRA, e, por conseguinte, entre suas contribuições de custeio, residiu no fato de o

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/03/2021 00:00

diploma legislativo que as fixou ter tido origem normativa comum, mas com **finalidades** totalmente diversas.

II – Da recepção pela Constituição de 1988 da contribuição de 0,2% destinada ao INCRA.

Sob a égide da Constituição de 1988, diversos são os julgados reconhecendo a exigibilidade do adicional de 0,2% relativo à contribuição destinada ao INCRA. Todavia, a matéria foi encaminhada a partir de julgados que apreciaram a contribuição devida ao FUNRURAL - no percentual de 2,4% (art. 15, II, da LC nº 11/71). Sobre a contribuição destinada a financiar o FUNRURAL, a Corte sempre entendeu ser ela uma contribuição da seguridade social, visto que a exação tem por finalidade " **cobrir os riscos que incidem sobre toda a coletividade de trabalhadores e não apenas aos empregados da empresa** " (RE nº 255.360/SP, Segunda Turma, Rel. Min. **Maurício Corrêa** , DJ de 6/10/2000; RE nº 238.171/SP, Rel. Min. **Ellen Gracie**).

Os julgados que trataram exclusivamente da contribuição de 0,2% ao INCRA acabaram por seguir a mesma orientação traçada quanto à contribuição ao FUNRURAL, assentando a Corte que tal contribuição também visava a " **financiar a cobertura de riscos a que se sujeitam toda a coletividade de trabalhadores** " (AI nº 607.202/PR-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. **Gilmar Mendes** , DJe de 1º/2/08) Exemplo: RE nº 364.212, Rel. Min. **Nelson Jobim;** RE nº 415.918/SC e RE nº 211.442/SP, Segunda Turma, Rel. Min. **Gilmar Mendes,** DJ de 12/5/06; AI nº 700.932/RS-AgR, Rel. Min. **Cármen Lúcia** ; AI nº 334.360/SP, Primeira Turma, Rel. Min. **Sepúlveda Pertence** , DJ de 25/2/05; AI nº 700.833/SP-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. **Celso de Mello** , DJe de 3/9/09; AI nº 665.317/RS-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. **Joaquim Barbosa** , DJe de 18/12/08).

Parece que o mais acertado, porém, é enquadrar a contribuição ao INCRA como uma contribuição de intervenção no domínio econômico, com caráter extrafiscal, como adiante tentarei demonstrar.

III - Natureza jurídica da contribuição ao INCRA

Como é possível observar pela evolução legislativa, embora inicialmente criada como um adicional à contribuição previdenciária, a contribuição ao INCRA não é, em verdade, um adicional. Desde sua destinação às

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/08/2021 00:00

atividades desenvolvidas pela autarquia SUPRA – posteriormente IBRA e INDA -, passou a contribuição a ter contornos próprios de **contribuição de intervenção no domínio econômico** (CIDE), visto estar vinculada ao cumprimento das finalidades para as quais essas autarquias posteriormente incorporadas pelo INCRA foram criadas.

Luciano Dias Bicalho Camargo lançou importante obra doutrinária, na qual analisa, com profundidade, a natureza jurídica da contribuição ao INCRA, identificando-a como uma CIDE (**Da natureza jurídica das contribuições para o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA** . MP Ed. 2006. p. 329). Para o autor:

> "(...) as finalidades das contribuições para o INCRA e para o FUNRURAL não guardam 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 visaram custear benefícios de índole previdenciárias a serem prestados aos trabalhadores rurais."

A Juíza Federal Simone Lemos Fernandes, em sua obra **As contribuições neocorporativas na Constituição e nas leis (Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 189/205)** , desenvolve importante estudo sobre a evolução das contribuições instituídas pela Lei nº 2.613/65 e defende a tese de que, a partir da Lei Delegada nº 11/62, a contribuição ao INCRA deixou de carregar características próprias do corporativismo, passando a servir à política econômica do governo. Cito um excerto desse estudo:

> "O Serviço Social Rural foi incorporado pela Superintendência de Política Agrária (SUPRA), autarquia subordinada ao Ministério da Agricultura, instituída pela Lei Delegada n. 11, de 11 de outubro de 1962, que passou a ser a entidade destinatária das contribuições instituídas pela Lei n. 2.613/65. **A receita dessas contribuições passou a ser aplicada na formulação, planejamento, promoção e execução da reforma agrária, motivo pelo qual, em nosso entendimento, elas passaram a deter natureza de contribuições de intervenção no domínio econômico . A partir desse momento, essas contribuições deixaram, portanto, de carregar características próprias do corporativismo, passando a servir à política econômica do governo** .
>
> Sua evolução legislativa posterior fez com que fossem, posteriormente, destinadas a entidades diversas como o Instituto

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/03/2021 00:00

> Nacional de Desenvolvimento Agrário (INDA), o Instituto Brasileiro de Reforma Agrária (IBRA), o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) e o FUNRURAL/PRORURAL. À exceção dessas últimas entidades, sobre as quais nos manifestaremos a seguir, **todas as demais** , a exemplo da Superintendência de Política Agrária, **dedicavam-se à implementação da reforma agrária em nosso país, utilizando as receitas das contribuições originariamente destinadas ao Serviço Social Rural para a consecução de seus objetivos institucionais** . Assim, consideramos que as contribuições instituídas pela Lei n. 2.613 /55 **somente tiveram natureza de contribuições corporativas no período que mediou a promulgação desse diploma legislativo e a da Lei Delegada n. 11, de 11 de outubro de 1962** ."

Acrescenta a autora, no que se refere à correta aplicação dos recursos arrecadados:

> "Assim, no caso específico das contribuições para o INCRA, como se verá, **elas somente se mostram válidas na medida em que o INCRA, efetivamente, promove desapropriações para fins de reforma agrária** , visando alterar a estrutura fundiária anacrônica brasileira, conforme minudentemente visto no capítulo 3, aplicando-se, assim, os recursos arrecadados na consecução dos objetivos constitucionalmente previstos: **função social da propriedade e diminuição das desigualdades regionais** ."

O Superior Tribunal de Justiça tem considerado que a contribuição para o INCRA tipifica uma verdadeira **contribuição de intervenção no domínio econômico.** A Ministra **Eliana Calmon** , em voto proferido em Embargos de Divergência no RESP nº 770.451/SC, lançou importantes lições sobre a natureza da contribuição:

> "Considerando-se tais alinhamentos principiológicos e, ainda, a finalidade programática da Constituição, vemos que ela enuncia no art. 170, como fundamentos da 'Ordem Econômica' a **valorização do trabalho humano e da livre iniciativa;** como seu objetivo assegurar a todos **existência digna, conforme os ditames da justiça social** e, como seus princípios , dentre outros, a **função social da propriedade** , a **diminuição das desigualdades regionais e sociais** e a **busca do pleno emprego** .
>
> Assim, para atender aos ditames da justiça social, não se pode compreender como uma propriedade rural na forma de latifúndio

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/03/2021 00:00

> improdutivo (ou seja, que não esteja atendendo à sua função social) possa permanecer intacta enquanto os reclames sociais decorrentes da dignidade da pessoa humana, da diminuição das desigualdades regionais de um país com proporções continentais e da busca do pleno emprego estejam plenamente desatendidos. **Daí a previsão constitucional de intervenção na ordem econômica, inclusive mediante a implementação de contribuições de intervenção no domínio econômico, na forma do seu art. 149.**
>
> (…..)
>
> Para que seja possível a sua manifestação concreta na ordem econômica, o princípio da **função social da propriedade** ocupa papel de destaque, especificamente a função que se projeta sobre a propriedade rural e que **encontra maior relevância na regra inserta no art. 184, onde prevê a Carta Maior a desapropriação por interesse social do imóvel rural que não estiver cumprindo sua função social para a realização da reforma agrária** ."

Com efeito, não se pode negar que a política nacional de reforma agrária é instrumento de intervenção no domínio econômico. A finalidade da contribuição ao INCRA está em conformidade com a determinação constante do art. 149 da Constituição, no sentido de que tais contribuições devem constituir instrumentos de ingerência da União na ordem econômica. Trata-se de contribuição especialmente destinada à concretizar objetivos de atuação positiva do Estado estampados nos arts. 170, III e VII, e 184 da Constituição de 1988, consistentes na promoção da reforma agrária e da colonização, com vistas a assegurar o exercício da função social da propriedade e a diminuir as desigualdades regionais e sociais. A mim parece que estão presentes a correlação lógica entre as causas e os fundamentos da intervenção no domínio econômico e a instituição da contribuição.

IV - Contribuições interventivas – referibilidade

Analiso, agora, o argumento da necessidade de que o tributo seja exigido de pessoa que integra o mesmo segmento econômico eleito pela norma instituidora do gravame, ou seja, o argumento da **necessidade de referibilidade direta** . Para os que defendem a tese, o raciocínio seria simples: "se é possível, no todo da sociedade, identificar um grupo ao qual é voltada uma atuação estatal, é aceitável que tal atuação seja suportada por

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/03/2021 00:00

aquele grupo, no lugar da sociedade" (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário** . 2. Saraiva, 2012. p. 215/216). Nessa linha, seria inconstitucional a sujeição passiva das empresas urbanas à contribuição em questão.

É sabido que, à exceção das hipóteses do art. 195 da Constituição, nas quais se impõe o custeio por toda a sociedade, a **referibilidade** é característica marcante nas contribuições, sejam elas sociais, do interesse de categorias econômicas ou profissionais ou de intervenção no domínio econômico, o que significa dizer que o legislador não é completamente livre na definição da sujeição passiva de tais contribuições. Todavia, a **referibilidade** admite graduação, sendo que a maior ou a menor presença dela na estrutura da contribuição pode variar de acordo com a regra constitucional de competência.

Especialmente no que se refere às CIDE, a Corte tem admitido que possam ser sujeitos passivos pessoas físicas ou jurídicas que tenham uma **relação indireta** com a atuação estatal custeada pela arrecadação do tributo. Quer dizer, os sujeitos eleitos pelo legislador ordinário devem guardar relação com os princípios gerais da atividade econômica positivados na Carta Magna, sendo a relação jurídica estabelecida **com operadores econômicos que desenvolvam atividades que produzam reflexos no campo delimitado para a intervenção.**

Distinguem-se, assim, as **contribuições de intervenção no domínio econômico** - que são constitucionalmente destinadas a **finalidades não diretamente referidas ao obrigado** , sendo verdadeiros instrumentos de intervenção na ordem econômica e social - das contribuições de **interesse de categorias profissionais** e **econômicas** , que implicam uma **referibilidade direta** , pois se voltam para o atendimento dos interesses das pessoas que pertencem ao grupo beneficiado.

O Plenário da Corte, no RE nº 396.266-3/SC, discutindo a natureza jurídica da contribuição interventiva devida ao SEBRAE, ressaltou algumas características dessa espécie tributária, assentando-as, fundamentalmente, na finalidade para as quais se presta e na circunstância intermediária que a legitima. As contribuições de intervenção na atividade econômica, conforme já consagrado na Corte, **não exigem que haja vinculação direta do contribuinte ou a possibilidade de que ele venha a auferir benefícios com a aplicação dos recursos arrecadados** . Para uma melhor compreensão do tema, transcrevo, no que interessa, o voto condutor do julgado, relatado pelo Ministro **Carlos Velloso** :

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/03/2021 00:00

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

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

Observe-se, de outro lado, que a contribuição tem como sujeito passivo empresa comercial e industrial, **partícipes** , pois, das atividades econômicas que a constituição disciplina (C.F., art. 170 e seguintes).

(...)

Conclui-se, portanto, que a contribuição para o SEBRAE é daquelas de intervenção na atividade econômica."

Naquela assentada, anotou o ilustre Relator:

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

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

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/8/2021 00:00

Esse entendimento vem sendo mantido em vários precedentes da Corte em que se discutem contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE).

> "RECURSO EXTRAORDINÁRIO – AGÊNCIA NACIONAL DE CINEMA – ANCINE – VALIDADE CONSTITUCIONAL DA LEGISLAÇÃO PERTINENTE À INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO DESTINADA AO SETOR CINEMATOGRÁFICO – EXIGIBILIDADE DESSA ESPÉCIE TRIBUTÁRIA – DESNECESSIDADE DE VINCULAÇÃO DIRETA ENTRE O CONTRIBUINTE E A DESTINAÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS ARRECADADAS – PRECEDENTES – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO" (RE nº 581.375/RJ-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. **Celso de Mello** , DJe de 1º/2 /13).
>
> "AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE. LEI 10.168/2000. DESNECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR E DE VINCULAÇÃO DIRETA ENTRE O CONTRIBUINTE E A APLICAÇÃO DOS RECURSOS ARRECADADOS . EXTENSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL A CONTRIBUINTES NÃO CONTEMPLADOS PELA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. PODER JUDICIÁRIO. ATUAÇÃO COMO LEGISLADOR POSITIVO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I – As contribuições de intervenção no domínio econômico podem ser criadas por lei ordinária e não exigem vinculação direta entre o contribuinte e a aplicação dos recursos arrecadados. Precedentes. II – Ante a impossibilidade de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, não cabe a ele, com base no princípio da isonomia, estender benefício fiscal a contribuintes não abrangidos pela legislação pertinente. III – Agravo regimental improvido" (RE nº 449.233/RS-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. **Ricardo Lewandowski** , DJe de 10/3/11).
>
> "Agravo regimental nos embargos de declaração no agravo de instrumento. Negativa de prestação jurisdicional. **CIDE.** Lei nº 10.168 /2000. Dispensa de LC. Precedentes. 1. Não houve negativa de prestação jurisdicional ou inexistência de motivação no **decisum** , uma vez que a jurisdição foi prestada, no caso, mediante decisão suficientemente fundamentada, não obstante contrária à pretensão da agravante. 2. A jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal assentou que é constitucional a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei nº 10.168/2000, em razão de ser dispensável a edição de lei complementar para a instituição dessa espécie tributária e a **vinculação direta entre os benefícios dela**

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/03/2023 00:00

decorrentes e o contribuinte . 3. Agravo regimental não provido" (AI nº 737.858/SP-AgR-ED, Primeira Turma, de minha relatoria, DJe de 7 /12/12).

Ainda no mesmo sentido: RE nº 634.177/PR-AgR, Rel. Min. **Rosa Weber** , DJe de 16/12/13; RE nº 492.353-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. **Ellen Gracie** ; RE nº 468.077/RS-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. **Cármen Lúcia** , DJe de 3 /3/11).

Em síntese, a referibilidade das contribuições de intervenção no domínio econômico é devidamente identificada no grupo das pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, partícipes da ordem econômica e responsáveis pela efetivação dos princípios e programas contidos no art. 170 da Constituição.

Resta claro que, por intermédio da contribuição ao INCRA, a autarquia promove o equilíbrio no domínio econômico e, consequentemente, a justiça social, seja garantindo que a propriedade cumpra sua função social, seja promovendo a redução das desigualdades regionais e sociais. Dessa forma, não descaracteriza a exação **o fato de o sujeito passivo (empresa urbana ou agroindústria) não se beneficiar diretamente da arrecadação** , até porque, como assinalado, esta Corte considerou que a **inexistência de uma referibilidade direta** não desnatura as CIDE, estando, sua instituição " **jungida aos princípios gerais da atividade econômica** ".

V - Da Emenda Constitucional nº 33/2001 - Compatibilidade

Cabe, por fim, na linha de análise proposta, perquirir acerca da compatibilidade da contribuição ao INCRA com a Emenda Constitucional nº 33/2001, considerando o acréscimo do § 2º, III, **a** , ao art. 149 da Constituição.

Nesse ponto, cumpre relembrar, que a Corte, recentemente, por maioria, negou provimento ao RE nº 603.624/SC, Tema nº 325, e fixou a tese de que "as contribuições devidas ao SEBRAE, à APEX e à ABDI com fundamento na Lei 8.029/1990 foram recepcionadas pela EC 33/2001", as quais possuem natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico.

Na oportunidade, integrei a corrente vencedora, observando que a orientação a ser desenhada pela Corte impactaria todas as contribuições de

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/03/2021 00:00

intervenção no domínio econômico que incidem sobre a folha de salários, como as contribuições relativas ao INCRA, ao FDEPM e ao Fundo Aeroviário.

E, para votar naquele caso, utilizei-me dos mesmos fundamentos que havia eu utilizado no voto que proferi no presente caso, no período em que ele esteve em julgamento no Plenário virtual, isto é, até a formulação do destaque pelo Ministro **Gilmar Mendes** . Reitero esses fundamentos mais à frente.

Desse modo, adianto que, mantendo harmonia com a decisão da Corte no Tema nº 325, julgo ser constitucional, inclusive após a EC nº 33/01, a contribuição ao INCRA, a qual possui natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico.

Pois bem. Antes de adentrar nesse tema, porém, é importante registrar que o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que a contribuição ao INCRA não foi revogada pelas Leis nºs 7.789/89, 8.212/91 e 8.213/91. É o que sobressai do EREsp nº 977.058/RS, julgado como representativo da controvérsia, o qual foi relatado pelo Min. **Luiz Fux** quando ainda compunha o Superior Tribunal de Justiça (DJe de 10/11/08). Segue a ementa do referido julgado:

> " **PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO INCRA. ADICIONAL DE 0,2%. NÃO EXTINÇÃO PELAS LEIS 7.787/89, 8.212/91 E 8.213/91. LEGITIMIDADE.**
>
> **1.** A exegese Pós-Positivista, imposta pelo atual estágio da ciência jurídica, impõe na análise da legislação infraconstitucional o crivo da principiologia da Carta Maior, que lhe revela a denominada 'vontade constitucional', cunhada por Konrad Hesse na justificativa da força normativa da Constituição.
>
> **2.** Sob esse ângulo, assume relevo a colocação topográfica da matéria constitucional no afã de aferir a que vetor principiológico pertence, para que, observando o princípio maior, a partir dele, transitar pelos princípios específicos, até o alcance da norma infraconstitucional.
>
> **3. A Política Agrária encarta-se na Ordem Econômica (art. 184 da CF/1988) por isso que a exação que lhe custeia tem inequívoca natureza de Contribuição de Intervenção Estatal no Domínio Econômico, coexistente com a Ordem Social, onde se insere a Seguridade Social custeada pela contribuição que lhe ostenta o mesmo *nomen juris* .**

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/03/2021 00:00

4. A hermenêutica, que fornece os critérios ora eleitos, revela que a contribuição para o Incra e a Contribuição para a Seguridade Social são amazonicamente distintas, e *a fortiori* , infungíveis para fins de compensação tributária.

5. A natureza tributária das contribuições sobre as quais gravita o *thema iudicandum* , impõe ao aplicador da lei a obediência aos cânones constitucionais e complementares atinentes ao sistema tributário.

6. O princípio da legalidade, aplicável *in casu* , indica que não há tributo sem lei que o institua, bem como não há exclusão tributária sem obediência à legalidade (art. 150, I da CF/1988 c.c art. 97 do CTN).

7. A evolução histórica legislativa das contribuições rurais denota que o Funrural (Prorural) fez as vezes da seguridade do homem do campo até o advento da Carta neo-liberal de 1988, por isso que, inaugurada a solidariedade genérica entre os mais diversos segmentos da atividade econômica e social, aquela exação restou extinta pela Lei 7.787/89.

8. Diversamente, sob o pálio da interpretação histórica, restou hígida a contribuição para o Incra cujo desígnio em nada se equipara à contribuição securitária social.

9. Consequentemente, resta inequívoca dessa evolução, constante do teor do voto, que: (a) a Lei 7.787/89 só suprimiu a parcela de custeio do Prorural; (b) a Previdência Rural só foi extinta pela Lei 8.213, de 24 de julho de 1991, com a unificação dos regimes de previdência; (c) **entretanto, a parcela de 0,2% (zero vírgula dois por cento) – destinada ao Incra – não foi extinta pela Lei 7.787/89 e tampouco pela Lei 8.213/91, como vinha sendo proclamado pela jurisprudência desta Corte.**

10 . Sob essa ótica, à míngua de revogação expressa e inconciliável a adoção da revogação tácita por incompatibilidade, porquanto distintas as razões que ditaram as exações *sub judice* , **ressoa inequívoca a conclusão de que resta hígida a contribuição para o Incra.**

11. Interpretação que se coaduna não só com a literalidade e a história da exação, como também converge para a aplicação axiológica do Direito no caso concreto, viabilizando as promessas constitucionais pétreas e que distinguem o ideário da nossa nação, qual o de constituir uma sociedade justa e solidária, com erradicação das desigualdades regionais.

12 . Recursos especiais do Incra e do INSS providos."

Com efeito, a parcela de 0,2% destinada ao INCRA não foi suprimida com a extinção do PRORURAL pela Lei nº 7.787/89, tampouco com a unificação dos regimes de previdência urbana e rural levado a cabo pela Lei nº 8.213/91, já que de contribuição para a Seguridade Social não se trata.

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/03/2021 00:00

Feito esse registro, prossigo no exame das questões postas ao crivo da Suprema Corte.

No caso da CIDE destinada ao INCRA, o que se discute é a compatibilidade de sua incidência sobre a folha de salários com o disposto no § 2º do art. 149 da Constituição – de acordo com a redação dada pela EC nº 33/2001 -, o qual, para parte considerável da doutrina, estabeleceria que as contribuições sociais e interventivas **somente** poderiam ter como base de cálculo a receita bruta, o faturamento ou o valor da operação. Ou seja, discute-se se tais bases econômicas seriam **numerus clausus** ou se a União teria competência para eleger outras bases econômicas, como, no caso, **a folha de salário** . Caso firmada a tese de que o rol constante do art. 149, § 2º, da Carta Magna é taxativo, caberia, ainda, a seguinte indagação: a EC nº 33 /01, ao acrescer ao art. 149 o referido § 2º, teria **derrogado** todo o arcabouço normativo de contribuições sociais e interventivas incidentes sobre a folha de salários até então instituídas com base no **caput** do art. 149 da Constituição Federal.

Vejamos o que dispõe o art. 149 (redação da EC nº 33/2001):

> "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:
>
> (...)
>
> II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;
>
> III – poderão ter alíquotas:
>
> a) **ad valorem** , tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;
>
> b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada."

Sobre o tema, merece registro que, já na vigência da Emenda Constitucional nº 33/2001, a Corte reconheceu a constitucionalidade de duas contribuições fundadas no art. 149 da Constituição incidentes sobre a **folha de salários** . A primeira delas foi a contribuição de intervenção no domínio

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/03/2021 00:00

econômico devida ao SEBRAE (RE nº 396.266); a outra, a contribuição geral criada pela Lei Complementar nº 110/01 (ADI nº 2.556-2/DF). Todavia, a análise não se deu à luz da Emenda Constitucional nº 33/01.

A questão da subsistência da contribuição ao SEBRAE em face da EC nº 33/01, como visto, foi julgada, recentemente, no já citado RE nº 603.624/SC, Tema nº 325. Na ocasião, repito, o Tribunal concluiu, por maioria, terem sido a mencionada exação e as contribuições à APEX e à ABDI recepcionadas pela mencionada emenda constitucional.

Impõe-se, pois, a fixação de um entendimento uniforme acerca da matéria atinente à compatibilidade das contribuições de intervenção no domínio econômico **cuja base de cálculo seja a folha de salário** com o § 2º do art. 149, inserido pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

Para ser fiel à jurisprudência da Corte, registro que o tema foi introduzido na Corte no RE nº 559.937/RS, Plenário, DJe de 17/10/13. Naquela assentada, embora a questão central fosse outra, a ilustre Relatora, Ministra **Ellen Gracie** , manifestou, **obter dictum** , sua posição pessoal acerca da alteração do art. 149 da Constituição, nos seguintes termos:

> "Há quem diga que o elenco de bases econômicas, constante do art. 149, § 2º, III, *a* , **não seria taxativo** e que só o rol encontrado nos incisos do art. 195, relativo especificamente às contribuições de seguridade social, é que teria tal característica, ressalvado o exercício da competência residual outorgada pelo art. 195, § 4º. É nesse sentido, e.g., a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, em seu *Curso de Direito Tributário* , 21ª edição, Saraiva, 2009, p. 45.
>
> Não há dúvida de que as contribuições caracterizam-se, principalmente, por impor a um determinado grupo de contribuintes – ou, potencialmente, à toda a sociedade, no que diz respeito às contribuições de seguridade social – o custeio de atividades públicas voltadas à realização de fins constitucionalmente estabelecidos e que não havia, no texto originário da Constituição, uma pré-definição das bases a serem tributadas, salvo para fins de custeio da seguridade social, no art. 195. Ou seja, o critério da finalidade é marca essencial das respectivas normas de competência. Não é por outra razão, aliás, que Marco Aurélio Greco, na sua obra *Contribuições: uma figura sui generis* , Dialética, 2000, p. 135, refere-se à finalidade como critério de validação constitucional das contribuições.
>
> Mas a finalidade não foi o único critério utilizado pelo Constituinte para definir a competência tributária relativa à instituição de contribuições. Relativamente às contribuições de seguridade social,

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/03/2021 00:00

também se valeu, já no texto original da Constituição, da enunciação de bases econômicas ou materialidades (art. 195, I a III), nos moldes, aliás, do que fez ao outorgar competência para instituição de impostos (arts. 153, 155 e 156).

A Constituição de 1988, pois, **combinou os critérios da finalidade e da base econômica para delimitar a competência tributária relativa à instituição de contribuições de seguridade social** . Mas, em seu texto original, é verdade, aparecia a indicação da base econômica tributável como critério excepcional em matéria de contribuições, porquanto todas as demais subespécies (sociais gerais, de intervenção no domínio econômico e do interesse das categorias profissionais) sujeitavam-se apenas ao critério da finalidade, dando larga margem de discricionariedade ao legislador.

Com o advento da EC 33/01, contudo, a enunciação das bases econômicas a serem tributadas passou a figurar como critério quase que onipresente nas normas de competência relativas a contribuições. **Isso porque o § 2º, III, do art. 149 fez com que a possibilidade de instituição de quaisquer contribuições sociais ou interventivas ficasse circunscrita a determinadas bases ou materialidades, fazendo com que o legislador tenha um campo menor de discricionariedade na eleição do fato gerador e da base de cálculo de tais tributos.**

Assim é que, relativamente à importação, trata de estabelecer que a contribuição poderá ter alíquota *ad valorem* , tendo por base o valor aduaneiro, ou específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

A utilização do termo poderão, no referido artigo constitucional, não enuncia simples alternativa de tributação em rol meramente exemplificativo.

Note-se que o próprio art. 145 da CF, ao falar em competência dos diversos entes políticos para instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria, também se utiliza do mesmo termo, dizendo que poderão instituir tais tributos. Não significa, contudo, que se trate de rol exemplificativo, ou seja, que os entes políticos possam instituir, além daqueles, quaisquer outros tributos que lhes pareçam úteis. O que podem fazer está expresso no texto constitucional, seja no art. 145, seja nos artigos 148 e 149.

Aliás, cabe destacar que mesmo as normas concessivas de competência tributária possuem uma feição negativa ou limitadora. Isso porque, ao autorizarem determinada tributação, vedam o que nelas não se contém .

A redação do art. 149, § 2º, III, *a* , da Constituição, pois, ao circunscrever a tributação ao faturamento, à receita bruta e ao valor da operação ou, no caso de importação, ao valor aduaneiro, **teve o efeito de impedir a pulverização de contribuições sobre bases de cálculo não previstas, evitando, assim, efeitos extrafiscais inesperados e adversos**

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/03/2021 00:00

que poderiam advir da eventual sobrecarga da folha de salários, reservada que ficou, esta base, ao custeio da seguridade social (art. 195, I, *a*), não ensejando, mais, a instituição de outras contribuições sociais e interventivas. Na linha de desoneração da folha de salários, aliás, também sobreveio a EC 42/03, que, ao acrescer o § 13 ao art. 195 da Constituição, passou a dar suporte para que, mesmo quanto ao custeio da seguridade social, a contribuição sobre a folha seja substituída gradativamente pela contribuição sobre a receita ou o faturamento.

Não seria razoável, ainda, interpretar a referência às bases econômicas como meras sugestões de tributação, porquanto não cabe à Constituição sugerir, mas outorgar competências e traçar os seus limites.

Por fim, entender que o art. 149, § 2º, III, *a* , teria sobrevindo para autorizar o *bis in idem* ou a bitributação também não é correto. Por certo, tal dispositivo afasta, efetivamente, a possível argumentação de que as bases que refere, quando já gravadas anteriormente por outra contribuição ou por imposto, não possam ser objeto de nova contribuição social ou interventiva. Mas é sabido que a orientação desta Corte jamais foi no sentido de condenar todo e qualquer *bis in idem* ou bitributação, mas de destacar, isto sim, que o Texto Constitucional não permite a instituição de imposto novo sobre fato gerador e base de cálculo relativo aos impostos já outorgados a cada ente político, bem como a instituição de contribuição de seguridade social nova sobre fato gerador e base de cálculo relativo a contribuição de seguridade social já prevista no texto constitucional, vedações estas, aliás, que persistem.

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 de importação, o valor aduaneiro* , **o Constituinte Derivado inovou por circunscrever a tais bases a respectiva competência, sem prejuízo do já previsto no art. 195 da Constituição** ."

Importante esclarecer que, na ocasião do julgamento do referido RE nº 559.937/RS, acompanhei a Relatora. Todavia, minha análise restringiu-se ao cerne da controvérsia, qual seja, a constitucionalidade ou não do art. 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/04, o qual dispunha que a base econômica das contribuições PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação seria o valor aduaneiro acrescido das parcelas relativas ao ICMS e às próprias contribuições. Em discussão, estava a abrangência do conceito de valor aduaneiro contido no art. 149, § 2º, III, a, da Constituição e a possibilidade de se acrescer a ele valores estranhos à noção já sedimentada no direito privado quando da alteração legislativa. Ressaltei, na ocasião, que a

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/03/2021 00:00

referência a "valor aduaneiro" não poderia ser considerada como mero indicativo de base econômica.

É sabido que a tributação da base econômica folha de salários é uma escolha político-tributária utilizada globalmente. No Sistema Tributário Nacional, verifica-se uma **multiplicidade de incidências sobre essa mesma base econômica** , cujos resultados se prestam para a Seguridade Social e para outros fins públicos. **Vide** , por exemplo, as contribuições relativas ao salário educação (FNDE), ao INCRA, ao FGTS, ao SEBRAE, à APEX, à ABDI, ao FDEPM, ao Fundo Aeroviário e as contribuições do Sistema S (SESC/SESI/SENAC/SENAR, SEST, SENAT, SESCOOP).

As Emendas Constitucionais nºs 33/2001 e 42/2003 são duas modificações relevantes introduzidas pelo poder constituinte derivado que devem ser interpretadas como uma clara política de utilizar, no Sistema Tributário Nacional, a base econômica folha de salário de modo mais contido. A Emenda Constitucional nº 42/2003, por exemplo, introduziu o § 13 no art. 195, autorizando a substituição **gradual** , total ou parcial, das contribuições da Seguridade Social sobre a folha pela incidência sobre a receita ou o faturamento das empresas.

Embora concordemos que as alterações perpetradas pelas Emendas Constitucionais nº 33/2001 e 42/2003 sinalizam uma política de desoneração da folha de salário, cremos que a inserção do § 2º, III, a, no art. 149 da Constituição **não tem o alcance** de restringir a incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico ao faturamento, à receita bruta, ao valor da operação ou, no caso da importação, ao valor aduaneiro. Ao contrário do que sustentado pela parte recorrente, a redação dada ao citado dispositivo não implica no entendimento de que apenas o faturamento, a receita bruta, o valor da operação e o valor aduaneiro poderão compor a base de cálculo da CIDE, mas que, nesses casos, poderá ser adotada alíquota **ad valorem** . Inexiste, no âmbito constitucional, restrição da base de cálculo da CIDE, a qual poderá ser, inclusive, a folha de salários.

Com efeito, partindo de uma interpretação literal do texto constitucional, tenho para mim, o verbo " **poderão** " foi utilizado no inciso III do § 2º do art. 149 da Constituição Federal não só com o objetivo de autorizar uma escolha entre as espécies de alíquotas nele constantes (**ad valorem** ou específicas), mas também suscita a facultatividade do legislador ao dispor sobre as bases de cálculo elegíveis das contribuições sociais e de

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/03/2021 00:00

intervenção no domínio econômico lá enumeradas. Note-se, por exemplo, que não há indicação sobre **qual a operação** que seria tributada, o que, também, **evidencia abertura para o legislador ordinário.**

Ademais, do processo legislativo que culminou com a edição da Emenda Constitucional nº 33/2001 sobressai que a proposta de emenda encaminhada pelo Poder Executivo alterava os arts. 149 e 177 da Constituição com a **intenção única** de viabilizar a instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de comercialização e de importação de petróleo e seus derivados, bem assim de gás natural e álcool carburante. Tanto esse era o caso que, na proposta inicial, as alíquotas (**ad-valorem** e **específica**) e as bases de cálculo (faturamento ou receita bruta, no caso de comercialização e, no caso de importação, o respectivo valor aduaneiro), materialidades possíveis da contribuição de intervenção no domínio econômico, constaram do art. 177 da Constituição, que trata do monopólio da União sobre o Petróleo e seus derivados, e não do art. 149, de que ora se cuida.

Foi **durante a tramitação do projeto de emenda à constituição que se apresentou substitutivo,** passando as normas que tratavam da materialidade da contribuição de intervenção no domínio econômico a constar, ao lado das contribuições sociais, do art. 149 da Constituição, com a redação que ora se apresenta.

No voto do Relator do projeto substitutivo, encontramos as razões da mudança:

> "Ao explicitar que as alíquotas da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa ao petróleo e seus derivados, ao gás natural e ao álcool carburante **poderão ser ad valorem ou específicas** , o texto proposto concede ao legislador ordinário louvável oportunidade de opção.
>
> As alíquotas ad valorem favorecem a arrecadação, pois proporcionam elevação da receita sempre que se elevam os preços dos produtos tributados. As alíquotas específicas tornam a arrecadação independente dos preços dos produtos tributados, não contribuem para a elevação dos índices de inflação quando os preços se elevam, e tornam mais fácil a previsão de receita, uma vez conhecidas a produção, a importação e o consumo. Além disso, impedem a prática do subfaturamento, como forma de evasão fiscal, e equilibram a carga fiscal, no caso de impostos que têm incidência 'por dentro' na cadeia

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/03/2021 00:00

produtiva nacional e 'por fora' sobre o produto importado. Acrescente-se que nos países desenvolvidos o 'excise tax' incidente sobre combustíveis utiliza alíquotas específicas.

A referência apenas à contribuição de intervenção no domínio econômico, contudo, pode ensejar o entendimento de que essas características não se aplicariam a outros tributos e contribuições, o que não parece conveniente . Pelo contrário, toma-se indispensável, a fim de alcançar plenamente os objetivos almejados com a Emenda Constitucional de que ora se cogita - vale dizer, **de equiparar as cargas tributárias incidentes sobre os combustíveis nacionais e os importados - que se possam instituir alíquotas ad valorem ou ad rem** também para **as contribuições sociais, nomeadamente, a COFINS e a do PIS/PASEP.**

O texto do Substitutivo proposto, ao trazer esses dispositivos para o art. 149 da Constituição, procura solucionar esse problema, reafirmando a faculdade de o legislador infraconstitucional escolher livremente, ao deliberar sobre as contribuições sociais ou de intervenção no domínio econômico, entre ambas as espécies de alíquotas. "

Como se vê, ao trazer as alterações para o art. 149 da Constituição, a intenção do constituinte derivado não foi restringir as bases econômicas admitidas pelo art. 149 àquelas transportadas, acriticamente, do art. 177.

A Constituição estabelece regras de competência para instituição de diversas contribuições, as quais servem de instrumento para se alcançarem algumas finalidades. O que as diferencia é a finalidade específica que cada uma delas deve promover e os requisitos constitucionalmente exigidos para sua instituição, especialmente os fatos de que decorrem a obrigação tributária. O traço característico das contribuições de intervenção no domínio econômico é a sua teleologia.

Desse modo, a inserção do § 2º, III, a, no art. 149 da Constituição **não tem o alcance** - defendido por parte da doutrina - de **derrogar** todo o arcabouço normativo das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico que **incidiam** sobre a folha de salários, quando da promulgação da referida emenda constitucional, instituídas com base no **caput** do art. 149.

O fato é que, antes da Emenda Constitucional nº 33/2001, o texto constitucional não mencionava quaisquer materialidades que poderiam ser objeto de tributação pela via das contribuições do art. 149 da Constituição. Lembra Ricardo Lobo Torres (**Grandes questões atuais do Direito Tributário**

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/08/2021 00:00

– Contribuições Sociais Gerais. Dialética, 2002. p. 383) que o papel central desempenhado pelo art. 149 da Constituição no bojo do sistema tributário nacional ficou mais claro com as novidades trazidas pela EC 33/01, já que os §§ 2º, 3º e 4º do referido dispositivo passaram a dar tratamento conjunto às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico, proibindo sua incidência sobre as exportações, dotando-as de não cumulatividade e permitindo sua incidência única.

De certa maneira, a Emenda Constitucional nº 33/2001 veio preencher o vazio normativo existente, orientando o legislador acerca das bases econômicas sobre as quais **podem** incidir as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico instituídas com base no art. 149. Ao especificar que tais contribuições "poderão ter alíquotas" que incidam sobre o **faturamento, a receita bruta (ou o valor da operação) ou o valor aduaneiro** , referido dispositivo constitucional **não impede** que o legislador adote outras bases econômicas, como a folha de salários, por exemplo. Uma interpretação restritiva não se ajustaria à sistemática das contribuições interventivas, considerada a possibilidade de atuação concreta do Estado para a consecução dos princípios da ordem econômica a que alude o art. 170 da Constituição Federal.

Esse é o entendimento do Professor Paulo de Barros Carvalho, para quem

> "As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico poderão gravar a importação de produtos e serviços, mas não incidirão sobre receitas decorrentes da exportação (art. 149, § 2º, I e II). Poderão ter alíquota ad valorem, tendo por base de cálculo o faturamento, a receita bruta ou valor da operação e, no caso da importação, o valor aduaneiro (art. 149, § 2º, III, a).
>
> Como apoio nesse dispositivo, a União instituiu o PIS e a COFINS sobre importação de produtos e serviços do exterior, elegendo o valor aduaneiro como base de cálculo (Lei n. 10.865/2004). As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico também poderão ter alíquotas específicas, tendo por base de cálculo a unidade de medida adotada (art. 149, § 2º, III, b). Serve como exemplo a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei n. 10.336/2001, cuja alíquota é um valor pecuniário específico para cada tipo de combustível e a base de cálculo, como regra, é o volume importado ou comercializado. A COMPETÊNCIA ATRIBUÍDA À UNIÃO PARA CRIAR CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E DE **INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO** , TENDO POR HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA, CONFIRMADA PELA BASE DE CÁLCULO, O

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/03/2021 00:00

FATURAMENTO, A RECEITA BRUTA, O VALOR DA OPERAÇÃO, O VALOR ADUANEIRO E AS UNIDADES ESPECÍFICAS DE MEDIDA, **NÃO ESGOTA AS POSSIBILIDADES LEGIFERANTES: OUTROS SUPOSTOS PODERÃO SER ELEITOS; O ELENCO NÃO É TAXATIVO.**

Apenas as contribuições para a seguridade social encontram, na Carta Magna, disciplina exaustiva das suas hipóteses de incidência, exigindo, para a criação de novas materialidades, estrita observância aos requisitos impostos ao exercício da competência residual: instituição mediante lei complementar, não cumulatividade e hipótese de incidência e base de cálculo diversos dos discriminados na Constituição (art. 195, § 4º)" (**Curso de Direito Tributário** . 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 44/45 – grifos nossos).

Vide que no julgamento do RE nº 559.937/RS, **em momento algum, o Plenário da Corte assentou que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre a folha de salários anteriores à alteração promovida pela EC nº 33/2001 teriam sido por ela revogadas** .

Mesmo que se parta de premissa com a qual não concordo, de que o rol das bases econômicas enunciadas no art. 149, § 2º, inciso III, alínea a da Magna Carta é taxativo e não meramente enunciativo ou exemplificativo, cremos que a alteração constitucional orienta o legislador " **para o futuro** ", não tendo o condão de derrogar todo o arcabouço normativo das contribuições sociais de intervenção no domínio econômico que incidiam sobre a folha de salários, quando da promulgação da referida emenda constitucional.

Arthur Maria Ferreira Neto (A tributação da folha de salários como prática naturalmente injusta. Revista de Estudos Tributários, nº 92, jul/ago, 2013), analisando os defeitos estruturais da tributação da folha de salários, propôs interpretação das normas constitucionais introduzidas pela Emenda nº 33/2001 como uma manifestação eloquente em prol do abandono gradual dessa forma de imposição, sustentando que

"[o] silêncio do legislador constituinte, ao excluir a folha de salário com base de tributação possível de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, pode ser interpretado como sendo uma manifestação eloquente no sentido de que, **a contar de 2001, não mais se poderia utilizar tal hipótese tributária como forma legítima de imposição tributária** . Veja-se, pois, que o parágrafo 2º, inciso II, alínea a, do artigo 149 da Constituição pode ser um indício de que o Poder Constituinte derivado vislumbrou a tributação da folha de salários

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/03/2021 00:00

> como uma opção política, **ao menos, indesejável, motivo pelo qual, nos exercícios futuros de competência tributária, não estaria o legislador autorizado a criar contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico que se valessem dessa base econômica"**

É de se conferir racionalidade ao processo de concretização das normas constitucionais. Os princípios da interpretação constitucional formulados por Konrad Hesse, citados pelo Ministro **Gilmar Mendes** no julgamento do RE nº 574.706/PR, conduzem e orientam o processo de relação, coordenação e valoração do ponto de vista ora adotado para a solução do problema.

Destaco, em primeiro lugar, o princípio da unidade e da força normativa da Constituição.

> "O princípio da unidade da Constituição postula que não se deve considerar uma norma constitucional fora do sistema em que se integra. Dessa forma, evitam-se contradições entre as normas constitucionais. As soluções dos problemas constitucionais devem estar em consonância com as deliberações elementares do constituinte. O princípio incita o intérprete a encontrar soluções que harmonizem tensões existentes entre as várias normas constitucionais, considerando a Constituição como um todo unitário" (cf. MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional.** 12. ed. Saraiva: São Paulo, 2017, p. 92).

O caso em debate envolve, de um lado, o financiamento de encargos do Estado Social – que, ao cabo, concretizam os valores e os interesses por ele tutelados – e, de outro, a força normativa da regra de competência introduzida pela Emenda Constitucional nº 33/2001. Como disse o Ministro **Gilmar Mendes** no julgamento citado, uma interpretação que considere a Constituição como um todo unitário **não deve desequilibrar essa balança** , não deve aumentar encargos sem a respectiva fonte de custeio e, **muito menos, retirar fontes de custeio sem eliminar os encargos .**

Uma interpretação muito restritiva do texto constitucional, no tocante às contribuições sociais e interventivas instituídas com base no art. 149 e **já em vigor** quando da promulgação da referida emenda constitucional, levaria à derrogação, por incompatibilidade com o texto constitucional, não só da contribuição ao INCRA, mas de uma multiplicidade de incidências sobre a folha de salários, tais como as contribuições destinadas ao FGTS, ao SEBRAE, à APEX e à ABDI. **Vide** os prejuízos notórios de uma interpretação que deixe as entidades que atualmente exercem as atividades de interesse

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/08/2021 00:00

de toda a sociedade sem as respectivas fontes de custeio, levando a **extinção das próprias entidades** .

Especificamente no caso do INCRA, essa interpretação levaria a sério comprometimento da própria missão do Instituto – executar a reforma agrária e realizar o ordenamento fundiário nacional – e, ao fim, dos valores e interesses que ele tende a concretizar, como a democratização do acesso à terra, a indução ao uso da propriedade rural segundo sua função social, a instigação ao desenvolvimento sustentável, a promoção da igualdade, a redução da pobreza etc. Quanto ao SEBRAE, ficaria perturbado o objetivo de fomentar o desenvolvimento sustentável, a competitividade e o aperfeiçoamento das microempresas e das empresas de pequeno porte, em consonância com as políticas nacionais de desenvolvimento. Em relação à APEX, poderia acarretar, por exemplo, o embaraçamento das exportações dos produtos e serviços brasileiros e a perda de investimentos estrangeiros para setores estratégicos da economia. No tocante à ABDI, haveria o comprometimento da efetivação das políticas de desenvolvimento industrial, especialmente daquelas que contribuam para a geração de empregos.

Creio não ter sido essa a intenção do constituinte derivado ao promulgar a Emenda Constitucional nº 33/2001. Ou seja, não pretendeu ele, com a emenda, revogar, de pronto, a contribuição ao INCRA e, durante o lapso de custeio, conferir mínima ou nenhuma efetividade aos valores e interesses constitucionais tutelados pelo Instituto.

Esse entendimento é corroborado pela Emenda Constitucional nº 42 /2003, a qual introduziu o § 13 no art. 195, prevendo a **substituição gradual das contribuições incidentes sobre a folha de salários** instituídas com base no inciso I, a, do art. 195. É salutar que o legislador proceda à **substituição gradual** da incidência de contribuições sobre a folha pela incidência sobre a receita ou o faturamento das empresas, como já vem ocorrendo com as contribuições destinadas à Seguridade Social. Isso não quer dizer, no entanto, que a contribuição ao INCRA se tornou incompatível com o texto constitucional a partir da Emenda Constitucional nº 33/2001.

Os tribunais regionais federais vêm aplicando a orientação de que EC 33 /01 não retirou a exigibilidade da contribuição, pois **as bases econômicas enumeradas não afastam a possibilidade de utilização de outras fontes de receita** , forma tranquila, como se vê pelos julgados que seguem:

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/03/2021 00:00

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO AO INCRA . EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001. BASE DE CÁLCULO FOLHA DE SALÁRIO. 1. Não é inconstitucional a lei definir a folha de salário como base de cálculo da contribuição de intervenção no domínio econômico. 'A Emenda Constitucional 33 /2001 apenas estabeleceu fatos econômicos que estão a salvo de tributação, por força da imunidade, e, por outro lado, fatos econômicos passíveis de tributação, quanto à instituição de contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico'. 2. ' **A interpretação restritiva que se pretende atribuir ao § 2º, inciso II, alínea a, destoa da inteligência do próprio caput do art. 149, não alterado pela EC nº 33/2001.** O STF fixou a constitucionalidade da contribuição devida ao SEBRAE, qualificada como contribuição de intervenção no domínio econômico (RE 396.266, r. Ministro Carlos Velloso), e da contribuição criada pela Lei 110/2001, qualificada como contribuição social geral (ADIN 2.566, r. Ministro Moreira Alves), ambas incidentes sobre a folha de salário das empresas, já sob a égide da EC nº 33/2001'. 3. Embargos declaratórios da impetrante providos sem efeito infringente" (TRF1 - EDAMS 0032755-57.2010.4.01.3300 / BA, Oitava Turma, Des. Fed. **Novély Villanova** , DJe de 26/09/2014).

"PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. DISCIPLINA LEGAL DA CONTRIBUIÇÃO AO INCRA NÃO REVOGADA PELAS LEIS N. 7.787/189 E N. 8.212/1991 E RECEPCIONADA, PLENAMENTE, PELA EC N. 33/2001. JURISPRUDÊNCIA DO STJ. COMPATIBILIDADE JURÍDICO-CONSTITUCIONAL COM O REGIME TRIBUTÁRIO TRAÇADO NA ALÍNEA a, INCISO III, § 2º, ART. 149, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. CONSEQUÊNCIAS DA ADOÇÃO DA ALÍQUOTA AD VALOREM. REGRAMENTO CONSTITUCIONAL QUE NÃO SE APLICA A TODAS AS CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. I - É cediço que os pressupostos de admissibilidade dos embargos de declaração são a existência de obscuridade, contradição ou omissão existente no decisum. Deve ser ressaltado que esse rol determinado pelo artigo 535 do Código de Processo Civil é taxativo, não permitindo assim, interpretação extensiva do dispositivo legal. II - Os Embargos de Declaração são, como regra, recurso integrativo, que objetivam expungir da decisão embargada, o vício de omissão, entendida como aquela advinda do próprio julgado e prejudicial à compreensão de causa, e não aquela que entenda o embargante, ainda mais como meio transverso a impugnar os fundamentos da decisão recorrida (STJ, Edcl REsp 351490, DJ 23/9/02). III - Neste diapasão, há que se sublinhar, que a omissão, apta a ensejar os aclaratórios é aquela advinda do

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/03/2021 00:00

próprio julgamento, e prejudicial à compreensão da causa, e não aquela que entenda o embargante, ainda mais como meio transverso de se preencher os requisitos de admissibilidade de recurso extraordinário (STJ, Edcl REsp 424543, DJ 16/06/2003), mormente para os fins dos verbetes nºs 282 e 356, da Súmula do Supremo Tribunal Federal. IV - Como fundamentado no Acórdão, ora embargado, a contribuição ao INCRA, como contribuição de intervenção no domínio econômico, não pode ser extinta pela Lei nº 7.787/1989, norma legal que trata da contribuição previdenciária, nos termos do decidido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 977058/RS, Min. Luiz Fux, DJ de 10/11/2008, sob o regime do art. 543-C do CPC. V - As contribuições de intervenção no domínio econômico caracterizam-se pela sua finalidade. **A interpretação restritiva que se pretende imprimir ao art. 149, § 2º, III, da Constituição Federal, considerando como numerus clausus as bases imponíveis mencionadas, não guarda respaldo na doutrina jurisprudencial. O Supremo Tribunal Federal, em vários precedentes, tem reafirmado ser devida a contribuição ao INCRA pelas empresas urbanas. Como corolário lógico, se a contribuição em tela é devida (analisadas no plano da validade e eficácia), é porque não foi revogada pela EC nº 33 /2001** . VI - Embargos de Declaração conhecidos e não providos" (TRF2 - AC nº 2005.51.01.011741-2, Quarta Turma Especializada, Rel. **Sandra Chalu Barbosa** , DJe de 18/3/15)

"DIREITO PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INOMINADO. CONTRIBUIÇÃO AO INCRA E SEBRAE. EC 33/2001. ARTIGO 149, § 2º, III, A, CF. BASE DE CÁLCULO. FOLHA DE SALÁRIOS. VALIDADE. ORIENTAÇÃO DA CORTE. RECURSO DESPROVIDO. 1. O reconhecimento de repercussão geral de tema constitucional não impede o julgamento pelas instâncias ordinárias, se não houve decisão da Suprema Corte impeditiva ou suspensivo da respectiva tramitação, como ocorre na espécie. 2. Não cabe admitir, diante da posição adotada pelo Superior Tribunal de Justiça, que a EC 33/01 inviabilizou a contribuição ao INCRA e ao SEBRAE, em face do que, na atualidade, prescreve o artigo 149, § 2º, III, a, da Carta Federal, o qual não instituiu apenas normas obrigatórias, mas igualmente diversas faculdades ao legislador ordinário, entre as quais a de que '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'. Certo, pois, que o preceito constitucional não é proibitivo, como quer a agravante, no sentido de impedir que a lei adote outras bases de cálculo - como, por exemplo, a folha de salários -, pois apenas estabelece que faturamento, receita, valor da operação e valor aduaneiro, este no caso de importação, podem ser considerados na aplicação de alíquota ad valorem. **O objetivo do constituinte derivado,**

Plenário Virtual - minuta gerada em 26/03/2021 00:00

no artigo 149, não foi o de restringir a ação do legislador, como sempre se fez relativamente às contribuições do artigo 195, mas o de preencher o enorme vazio normativo da redação anterior, indicando, agora, possibilidades, que ficam de logo asseguradas para a imposição fiscal, sem prejuízo de que a lei preveja, em cada situação concreta, considerado o ato de intervenção em curso, a base de cálculo ou material respectiva, e a alíquota pertinente, específica ou ad valorem.
3. Portanto, se a exigibilidade da contribuição ao INCRA e ao SEBRAE, tal como foi apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça em sua jurisprudência consolidada, viola a Constituição Federal, como defendido - o que, aqui, não se admite a teor do que acima fundamentado -, é caso de discutir a questão perante o Supremo Tribunal Federal. O Excelso Pretório, por sua vez, embora considere que a hipótese é de contribuição jungida ao artigo 195 da Constituição Federal, converge para a conclusão no sentido da sua exigibilidade, reconhecendo que são contribuintes também as empresas urbanas. 4. Precedente da Corte. 5. Agravo inominado desprovido" (TRF3 - AMS nº 0014799-32.2009.4.03.6105, Terceira Turma, Des. Federal **Carlos Muta** , DJe 13/7/12).

"TRIBUTÁRIO. LEGITIMIDADE PASSIVA. TRIBUTO DESTINADO AO INCRA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. EMPRESAS URBANAS. EXIGIBILIDADE. PRECEDENTES.

Pacificado o entendimento de haver litisconsórcio necessário entre o INCRA e o INSS: a presença da Autarquia Previdenciária - agente arrecadador e fiscalizador da exação controvertida, com poderes para exigir o tributo e impor sanções ao contribuinte - no pólo passivo condiciona a eficácia da sentença. O INCRA, por sua vez, sendo o destinatário da arrecadação, tem nítido interesse jurídico na lide. **2.** A e. Primeira Seção desta Corte, na sessão de 05/07/2007, ao julgar os EIAC nº 2005.71.15.001994-6/RS, firmou posicionamento amplamente majoritário no sentido de, quanto à natureza da exação destinada ao INCRA, à alíquota de 0,2%, incidente sobre a folha de salários, defini-la como contribuição de intervenção no domínio econômico; quanto à referibilidade, entendeu-se, na linha de recente posicionamento do e. STJ, ser dispensável tal nexo entre o contribuinte e a finalidade da contribuição, concluindo-se - sob influência da consideração de a todos beneficiar a reforma agrária - pela exigibilidade da exação em face de todos os empregadores. **3.** A **EC 33/01 não retirou a exigibilidade da contribuição, pois as bases econômicas enumeradas não afastam a possibilidade de utilização de outras fontes de receita. Interpretação restritiva não se ajustaria à sistemática das contribuições interventivas, pois o campo econômico, no qual o Estado poderá necessitar intervir por meio de contribuições, sempre se mostrou ágil, cambiante e inovador, não sendo recomendável limitar,** *a priori* , os

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/03/2015 08:00

elementos sobre os quais a exação poderá incidir" (TRF4 - AC nº 2007.71.00.000233-0/RS, Segunda Turma, Des. Federal **Luciane Amaral Corrêa Munch** , D.E de 21/8/08)

"PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INCRA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. OMISSÃO QUANTO À EC 33/2001 (ART. 149 DA CF) . INTEGRAÇÃO DO JULGADO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. COMPATIBILIDADE. PRECEDENTES. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PROVIDOS PARA SANEAR O ACÓRDÃO, PORÉM SEM CONFERIR EFEITOS MODIFICATIVOS.1 - A embargante suscita omissão no v. acórdão. Alega que (fls. 1090/1093): 1) o acórdão ao reconhecer a validade da cobrança do adicional de 0,2% do INCRA, por considerá-lo contribuição de intervenção no domínio econômico - CIDE, deixou de apreciar a norma contida no art. 149 da CF/88, que após o advento da EC 33/2001, excluiu da folha de salários das bases de cálculo da CIDE, sendo esta a base de cálculo do adicional do INCRA.2 - Em síntese, o voto condutor reconheceu a legalidade da cobrança da contribuição para o INCRA sobre a folha de salário, tendo em vista possuir natureza de contribuição especial de intervenção no domínio econômico. O voto condutor muito embora não tenha explicitado a EC 33/2001 (art. 149 da CF) reconhece a compatibilidade da exação sobre a folha de salários, haja vista decisão do C.STJ no Representativo de Controvérsia o REsp 977.058-RS. Portanto, conheço dos embargos de declaração dada a omissão quanto a matéria relevante, e, passo a integrar o julgado.3 - **Em verdade, a EC nº 33, de 11 de dezembro de 2001, não afastou a exigibilidade da referida contribuição.** 6. Nesse diapasão, '(...) A EC 33/01 não retirou a exigibilidade da contribuição, pois as bases econômicas enumeradas não afastam a possibilidade de utilização de outras fontes de receita. Interpretação restritiva não se ajustaria à sistemática das contribuições interventivas, pois o campo econômico, no qual o Estado poderá necessitar intervir por meio de contribuições, sempre se mostrou ágil, cambiante e inovador, não sendo recomendável limitar, a priori, os elementos sobre os quais a exação poderá incidir' (AC 200571000187035, LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, TRF4 - SEGUNDA TURMA, 03/03/2010).4 - Frise-se que o fato de o RE 630898 - encontrar-se desde 08.05.2013 sobrestado, não impede que esta Quarta Turma reconheça a legalidade da Contribuição para INCRA , haja vista vastos precedentes já manifestados no acórdão.5 - Embargos de declaração providos para apenas integrar o julgado, sem conferir efeitos modificativos" (TRF5 - EDAC nº 20068000003874606, Quarta Turma, Rel. **Rubens de Mendonça Canuto** , DJe de 18/6/15).

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/03/2021 00:00

No âmbito da Corte, podemos registrar o entendimento da Segunda Turma manifesto no AI nº 733.170/SC-AgR, Rel. Min. **Joaquim Barbosa** , para quem o rol do art. 149 não é taxativo:

> "A parte agravante alega que a contribuição em exame teria se tornado inconstitucional após a edição da EC 33/2001, que inseriu o § 2º ao art. 2º ao art. 149. Destaco, no ponto, que o pronunciamento da Corte sobre a constitucionalidade da contribuição ocorrera em 2004, data posterior, portanto, a EC 33. **Vale ressaltar que o inciso III desse parágrafo não é taxativo** quanto às alíquotas das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico , conforme se verifica."

No mesmo sentido, a decisão monocrática proferida pela Ministra **Cármen Lúcia** no AI nº 766.759/SC, DJe de 21/10/09, sobre a alegação de que as " **alterações produzidas no art. 149 da Constituição pela Emenda Constitucional n º 33/2001 [...] teriam tornado inconstitucional a incidência da contribuição ao Sebrae sobre a folha de salários** " (grifo da autora).

De outro giro, observo que a orientação da Corte jamais foi no sentido de condenar todo e qualquer **bis in idem** ou bitributação, mas de destacar que o Texto Constitucional não permite a instituição de imposto novo sobre fato gerador e base de cálculo relativos a impostos já outorgados a cada ente político, tampouco a instituição de contribuição de seguridade social nova sobre fato gerador e base de cálculo de contribuição de seguridade social já prevista no texto constitucional (RE nº 228.321-0, Rel. Min. **Carlos Velloso** , DJ de 30/5/03).

A espécie tributária "contribuição" ocupa lugar de destaque no sistema constitucional tributário e na formação das políticas públicas. Espécie tributária autônoma, tal como reconhecida pela Corte, a contribuição caracteriza-se pela previsão de destinação específica do produto arrecadado com a tributação. Afere-se a constitucionalidade das contribuições pela necessidade pública atual do dispêndio vinculado (motivação) e pela eficácia dos meios escolhidos para alcançar essa finalidade (ADI nº 2.556 /DF).

Por fim, como o produto arrecadado com a contribuição ao INCRA não é destinado a qualquer dos programas ou iniciativas de seguridade social definidos pelos arts. 194 e seguintes da Constituição, são inaplicáveis ao caso as restrições próprias às respectivas contribuições de custeio (art. 195 da Constituição).

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/03/2021 00:00

Diante do exposto, nego provimento ao recurso extraordinário.

Sobre a pretensão de modulação dos efeitos da decisão na forma da petição nº 14538/2017 (fl. 631), considero-o prejudicado, sem prejuízo da sua análise em embargos de declaração, a partir de elementos substanciais que demonstrem a sua necessidade, caso vencido este Relator.

Tese de repercussão geral :

> É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive após o advento da EC nº 33/2001.

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/03/2021 00:00