



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.725775/2012-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-006.850 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 22 de maio de 2024
Recorrente GOIASA GOIATUBA ALCOOL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

AGROINDÚSTRIA.

A contribuição substitutiva devida pela agroindústria à Previdência Social, incidente sobre a receita bruta de comercialização da produção engloba também o valor oriundo da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

O processo administrativo não é via própria para a discussão da constitucionalidade das leis ou legalidade das normas. Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. COMERCIALIZAÇÃO DESTINADA AO EXTERIOR. IMUNIDADE. INAPLICABILIDADE.

A imunidade prevista no §2º do art. 149 da Constituição Federal apenas abrange as contribuições sociais e as destinadas à intervenção no domínio econômico, não se estendendo, no entanto, ao SENAR, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Marcelo Milton da Silva Risso e Wilderson Botto que lhe davam provimento parcial para considerar imunes as contribuições ao SENAR. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilsom de Moraes Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wilsom de Moraes Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Andressa Pegoraro Tomazela, Cleber Ferreira Nunes Leite (suplente convocado), Wilderson Botto e Honório Albuquerque de Brito (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo de Autos de Infração – AI lavrados contra a contribuinte em epígrafe:

1-AI Debcad nº 51.015.816-1, no valor de R\$ 385.310,93, consolidado em 25/5/2012, relativo a contribuições para a previdência social, referentes à parte da empresa e incidentes sobre a comercialização da produção rural (competências de 01/2009 a 07/2009 e de 09/2009 a 11/2009).

2-AI Debcad nº 51.015.817-0, no valor de R\$ 835.931,71, consolidado em 25/5/2012, relativo a contribuições para o Senar, referentes à parte da empresa e incidentes sobre a comercialização da produção rural, referentes às competências de 01/2009 a 12/2009. Também foram lançadas, por meio desse AI, diferenças de contribuições devidas ao Senai, Sesi e Sebrae, decorrentes de incorreto enquadramento de FPAS, efetuado pelo contribuinte, nas competências de 01/2009 a 04/2009.

Conforme relatório fiscal (fls. 23/31) e relatório de Fundamentos Legais do Débito – FLD (fls. 9/10), por ser o sujeito passivo uma agroindústria, foram lançadas diferenças de contribuição patronal substitutiva das contribuições previstas na Lei nº 8.212/1991, artigo 22, incisos I e II, apuradas pela comparação entre os montantes de receita contabilizados pelo contribuinte e os montantes de receita declarados por meio das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

A fiscalização indicou no item 1.3 do relatório fiscal (fls. 24/25), por competência, os valores de comercialização da produção rural contabilizada, a declarada por meio de GFIP e a diferença apurada que serviu de base para o lançamento efetuado.

Ainda, conforme relatório fiscal e relatório de Fundamentos Legais do Débito – FLD (fls. 19/20), foram lançadas contribuições para o Senar, incidentes sobre os montantes de receita auferidos no mercado interno/nacional, obtidos pela diferença entre os totais de receita contabilizados e os totais de receita declarados por meio das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP. Segundo esses mesmos documentos, também foram lançadas contribuições para o Senar incidentes sobre receitas de comercialização da produção rural no mercado externo/internacional não declarados em GFIP.

A fiscalização apontou no seu relatório que o contribuinte está amparado por medida judicial liminar que veda que seja ele cobrado, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, de contribuições previdenciárias incidentes sobre receitas auferidas com a sua produção destinada ao exterior, contudo, tal segurança não alcançaria a contribuição para o Senar.

O contribuinte apresentou impugnação, às e-fls. 41/84, com base nos seguintes Tópicos:

- (i)- Relato dos Fatos;
- (ii)-Razão de Direito;
 - (ii-a) compensação de ofício da contribuição recolhida a maior a título de INCRA.
 - (ii-b) a duplicidade da inclusão do IPI na receita bruta que é a base de cálculo das contribuições previdenciárias
 - (ii-c) a indevida inclusão na base de cálculo de tais contribuições previdenciárias da esparsa receita decorrente da venda de produção de terceiros.
 - (ii-d) é indevida a inclusão do IPI na receita bruta para fins de apuração das contribuições previdenciárias.
 - (ii-e)são indevidas as contribuições previdenciárias e de terceiros exigidas sobre as receitas de venda de energia elétrica.
 - (ii-f) a inexigibilidade da contribuição ao SENAR sobre as receitas das operações de exportação.
 - (ii-g) a inaplicabilidade da Taxa Selic
 - (ii-g)a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício
- (iii) O pedido

Considerando-se que os documentos juntados às fls. 85/1.457 pareciam corroborar algumas das alegações do impugnante, em 31/10/2013, os autos do presente processo foram baixados em diligência para que a fiscalização, conforme despacho de fls. 2.131/2.133, prestasse alguns esclarecimentos.

Em atenção ao referido despacho, em 20/5/2014, a fiscalização elaborou a informação fiscal de fls. 2.138/2.139, por meio da qual, basicamente:

Aponta que na apuração das bases de cálculo dos autos de infração tratados no presente processo houve soma de valores de IPI que já integravam os valores brutos das notas fiscais contabilizadas pelo contribuinte, resultando na consideração em duplicidade dessas importâncias.

Afirma que diante da constatação desse equívoco na composição das bases de cálculo, as bases de cálculo consideradas nas atuações devem ser retificadas eliminando a duplicidade de valores de IPI e corrigindo o valor da receita com energia elétrica vendida. Elaborou tabela contida à fl. 2.138, item “c”, na qual detalha as retificações que devem ser levadas a efeito nas bases de cálculo dos fatos geradores identificados nos autos com o código de levantamento FN.

Esclarece que, para composição das bases de cálculo foram consideradas receitas oriundas da venda de energia elétrica, além daquelas objeto da venda de produção rural própria e de terceiros, deduzidos os valores relativos às devoluções de vendas.

Afirma que, relativamente à receita com comercialização de energia elétrica, foi considerado como momento de ocorrência desse fato gerador aquele relativo à data em que tais operações foram reconhecidas pelo contribuinte como receita em sua contabilidade. Diz que, do mesmo modo, o valor dessa receita foi obtido com base nos registros contábeis do contribuinte.

Aponta que a alegação do contribuinte, de que não teriam sido emitidas notas fiscais em época própria relativamente à energia entregue nas competências, 04/2009, 05/2009, 06/2009 e 07/2009, tendo sido tais transações objeto de emissão de notas fiscais em momento posterior, não impõe qualquer retificação nos montantes de base de contribuição apurados. Explica que isso se deve ao fato de que, o contribuinte, apesar de não ter emitido notas fiscais em época própria relativamente às vendas realizadas nessas competências, contabilizou corretamente tais operações com base nos relatórios de entrega de energia elétrica, sendo que os valores contabilizados foram considerados na apuração do resultado do exercício na conta 20305010021.

Esclarece que, o fato do contribuinte ter apresentado Guias de Previdência Social – GPS específicas e referentes à comercialização de energia elétrica, não impõe qualquer retificação dos valores lançados, uma vez que tais valores não se referem “obrigatoriamente” a montantes de faturamento de energia elétrica. Diz, ainda a esse respeito, que, na apuração do valor mensal que não foi declarado em GFIP, procedeu “[...] à soma dos valores contabilizados com a venda de açúcar, mais a venda de álcool, mais a venda de produtos adquiridos de terceiros, mais a venda de energia elétrica e menos o valor das devoluções de mercadoria contabilizado. Do total mensal obtido, foi então deduzido o valor declarado em campo próprio da GFIP, a título de faturamento”. Aponta que o modo como essa informação é prestada na GFIP (informando o valor total mensal de receitas) pelos contribuintes não possibilita o detalhamento do valor declarado.

Afirma que não foi possível elaborar um demonstrativo, conforme solicitado no despacho de diligência, que discriminasse os valores de venda de energia elétrica, produzida, vendida e entregue mês a mês, considerando-se as disposições contratuais relativas a essas transações, porque o contribuinte não apresentou documentação que possibilitasse tal medida.

O contribuinte foi cientificado da diligência fiscal e de seu resultado em 28/5/2014, conforme Aviso de Recebimento – AR de fl. 2.142, e em 27/6/2014 o impugnante apresentou manifestação de fls. 2.147/2.154, na qual, essencialmente:

Reitera os argumentos arrolados na peça impugnatória.

Afirma que o auditor fiscal reconheceu a existência de duplicidade gerada pelo acréscimo de IPI a valor contabilizado que já o contemplava, o que reduziu as bases de cálculo das diferenças lançadas.

Diz que, quanto ao fornecimento da energia elétrica, o resultado da diligência é incerto e inseguro, pois o auditor, ao mesmo tempo que afirma que foram apresentadas GPS específicas relativas ao pagamento de energia elétrica, diz que não considerou tais pagamentos em sua manifestação, além ainda de ter mencionado que “[...] o crédito lançado não se refere obrigatoriamente a faturamento de energia elétrica não declarado/não recolhido”.

Assevera que tal afirmação lança incerteza sobre qual é o valor das exigências correspondentes às supostas diferenças apuradas em decorrência dessa aparente não tributação de energia elétrica. Questiona qual seria o valor do crédito relativo ao valor da energia elétrica.

Diz que o auditor afirma que não é possível a segregação dos valores para que se saiba o quanto corresponde à energia elétrica.

Afirma que prevalecendo a informação fiscal não é possível identificar o quanto da diferença de base de cálculo corresponde ao valor lançado e relativo à energia elétrica, e o quanto corresponde ao valor de IPI na receita bruta, que é base de cálculo das contribuições e todas as demais rubricas exigidas na autuação. Conclui, com base nisso, que os autos de infração

estão permeados de grau de incerteza e de imprecisão e requer o cancelamento das exigências fiscais.

Junta cópias de documentos (fls. 2.155/2.166).

Foi proferido Acórdão nº 02-59.781 - 8ª Turma da DRJ/BHE, (e-fls. 2409/2432), em que a impugnação foi julgada procedente em parte por unanimidade.

A seguir transcrevo as ementas da decisão recorrida:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições, a seu cargo.

RECEITA BRUTA DE COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL.

O conceito de receita bruta de comercialização da produção rural é dado por legislação específica que trata dessa modalidade de contribuição previdenciária substitutiva.

SENAR.

A contribuição para o Senar tem natureza de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado do acórdão de impugnação em 10/11/2014, conforme documento às e-fls. 2438, a contribuinte apresenta Recurso Voluntário em 08/12/2014, e-fls. 2444/2482, que contém as seguintes alegações, em síntese:

(I) Os Fatos;

(II) Razões para a reforma parcial do V. acórdão recorrido.

-A indevida inclusão do IPI na receita bruta para fins de apuração das contribuições previdenciárias.

O IPI não deve integrar a receita bruta que serve como base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a comercialização de produção rural.

O art. 110 do CTN diz que não é dado ao direito tributário alterar conceitos que advém de outros ramos da ciência e da técnica.

A receita bruta advém de atividade operacionais da empresa, ou seja, do seu objeto social.

Tece considerações acerca do que entende ser receita bruta, cita doutrina, dispositivos normativos (dentre eles os que tratam de definições para apuração do IRPJ), soluções de consulta da Secretaria da Receita Federal (que tratam da não inclusão do ICMS de substituição tributária na receita bruta para fins de Cofins e Pis) e jurisprudência sobre esse tema. Conclui que o conceito de receita bruta previsto na legislação tributária não agrega o IPI, tributo em relação ao qual, figura como mero depositário obrigado legalmente a proceder ao seu recolhimento.

Cita jurisprudência do STF para concluir que não é dado ao legislador tributário ou a seu intérprete alterar conceitos já legislados e cujo significado está no ordenamento jurídico,

com o fim de legitimar a cobrança de contribuições previdenciárias sobre uma base alargada pela inclusão do IPI.

-A indevida inclusão da receita de vendas de produção de terceiros na base de cálculos das contribuições previdenciárias.

O fato de as notas fiscais relativas às vendas de produção de terceiros terem sido lançadas na contabilidade da recorrente como se se tratasse da venda de produção própria não tem o condão de tornar esses valores tributáveis pelas contribuições previdenciárias.

Aduz que o disposto na Lei nº 8.212/1991, artigo 22-A, não atinge o que não é produção própria.

Requer a alteração do acórdão recorrido para que se reconheça que as contribuições exigidas incidentes sobre a produção que não é própria (mas que foi registrada na contabilidade como se fosse) não são devidas, haja vista que o registro contábil equivocado não altera a natureza da jurídica da operação.

-É manifestamente improcedente a cobrança feita nos lançamentos fiscais no levantamento FN sob a alegação de que existem diferenças de contribuições não recolhidas sobre a receita de venda de energia elétrica.

Por questões de natureza contratual, a recorrente efetivou a entrega de energia adquirida por alguns de seus clientes sem efetivas a emissão concomitante da nota fiscal para amparar essa operação.

Todas as contribuições previdenciárias incidentes sobre essas operações foram devidamente recolhidas, conforme demonstram os comprovantes e planilhas carreados aos autos a partir das fls. 2085.

Esclarece que, apesar das notas fiscais relativas a essas operações terem sido emitidas posteriormente, em um único período, os valores dessas notas não representam novas vendas, sendo que o fornecimento/venda de energia já havia ocorrido anteriormente e os valores de receita respectivos já tinham sido incluídos nas bases de cálculo das contribuições previdenciárias das competências a que se referiam essas operações.

Tendo em vista que tais notas fiscais não representam novas operações de venda de energia elétrica, mas sim a emissão das notas fiscais correlatas a vendas que foram efetivadas no passado e cuja energia foi entregue, vendas estas que foram incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias que são objeto dos autos de infração pediu-se que a impugnação fosse acolhida.

Laborou em equívoco o acórdão recorrido, pois o exame do Razão Geral de fls. 2085 revela que a exigência de diferenças de contribuições previdenciárias sobre a venda de energia elétrica considerou como base de cálculo a integralidade dos valores lançados em tal conta, onde estão inclusas as medições registradas na contabilidade e as notas fiscais emitidas posteriormente por conta da energia entregue.

Na medida que afirma o v. acórdão recorrido que a base de cálculo da exigência são os valores registrados na contabilidade, é fato que todas as notas fiscais emitidas estão lá registradas e, portanto, foram consideradas na apuração destas supostas diferenças.

O lançamento fiscal nesta parte, está mantendo a cobrança de valores em duplicidade por conta de se incluir na base de cálculo as medições e, concomitantemente, as notas fiscais emitidas para se amparar as medições já entregues.

Com relação a este tópico, há de se ter presente que são dois vícios que tornam improcedente tal cobrança (a) a duplicidade de bases entre as notas fiscais emitidas e as medições, tendo ambas sido consideradas como base de cálculo das contribuições pela fiscalização e (b) a desconsideração da comprovação apresentada de que as contribuições previdenciárias incidentes sobre a energia entregue já forma devidamente recolhidas aos cofres públicos, comprovantes estes que se fazem acompanhar de memoriais de cálculo que demonstram a origem dos recolhimentos efetivados.

-A inexigibilidade da contribuição ao SENAR sobre as receitas das operações de exportação.

A contribuição para o Senar possui a natureza jurídico-tributária de contribuições de intervenção no domínio econômico que foi instituída com amparo dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, artigo 62.

Afirma que a atuação do Senar está voltada para a regulação de uma esfera da economia que é o setor agrícola/rural para fomentá-lo por meio de investimento na aprendizagem. Cita jurisprudência.

Conclui que, por força do que dispõe a Constituição da República de 1988, artigo 149, inciso I, a contribuição para Senar, que é contribuição de intervenção no domínio econômico, não incide sobre as receitas de exportação. Requer sejam extintas as exigências de contribuições para o Senar sobre os valores de receitas com exportações, por força da imunidade constitucional.

O TVF diz que o SENAR deverá ser recolhido também sobre as diferenças constadas entre GFIP x venda produção própria e de terceiros nas vendas feitas no mercado interno.

Diz ainda que foram considerados para apuração dos valores lançados em favor do Senar, vendas, no mercado interno, de produção de terceiros. Conclui que, como se viu, tais diferenças não são devidas.

III) O pedido

Ante todo o exposto, pleiteia a recte. seja recebido e acolhido o presente recurso voluntário para o fim de que cancelar a integralidade das exigências de contribuições previdenciárias feitas em face da Recte., pelas razões acima postas.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilsom de Moraes Filho, Relator.

ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário foi oferecido no prazo legal, assim, deve ser conhecido.

Da indevida inclusão da receita de vendas de produção de terceiros na base de cálculos das contribuições previdenciárias.

A recorrente alega que o fato de as notas fiscais relativas às vendas de produção de terceiros terem sido lançadas na contabilidade da recorrente como se se tratasse da venda de

produção própria não tem o condão de tornar esses valores tributáveis pelas contribuições previdenciárias. Aduz, ainda, que o disposto na Lei nº 8.212/1991, artigo 22-A, não atinge o que não é produção própria.

Não assiste razão à recorrente, pois o art. 22-A da Lei nº 8.212/1991, abaixo transcrito, determina, expressamente, que as contribuições tratadas no presente auto de infração devem incidir sobre a comercialização de produção própria e da adquirida de terceiros.

Art. 22-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de:

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social;

II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade.

[...] § 5º O disposto no inciso I do art. 3º da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplica ao empregador de que trata este artigo, que contribuirá com o adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta proveniente da comercialização da produção, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR).

Cabe citar o art. 173 da IN RFB nº 971/2009, que ratifica esse entendimento:

Art. 173. A partir de 1º de novembro de 2001, a base de cálculo das contribuições devidas pela agroindústria é o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, exceto para as agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura e para as sociedades cooperativas.

Parágrafo único. Ocorre a substituição da contribuição tratada no caput, ainda que a agroindústria explore, também, outra atividade econômica autônoma, no mesmo ou em estabelecimento distinto, hipótese em que a contribuição incidirá sobre o valor da receita bruta decorrente da comercialização em todas as atividades, ressalvado o disposto no inciso I do art. 180 e observado o disposto nos arts. 170 e 171.

A jurisprudência deste Conselho firmou-se no sentido de que as exceções ao regime contributivo substitutivo da agroindústria estão taxativamente previstos nos parágrafos do art. 22-A da Lei nº 8.212/91. Desse modo, tal regime deve abranger toda a receita da agroindústria, ou seja, a contribuição substitutiva devida pela agroindústria, incidente sobre a receita bruta de comercialização da produção e engloba o valor oriundo da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não. Neste sentido, transcreve-se, abaixo, ementa de acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011 AGROINDÚSTRIA. PRÁTICA DE OUTRAS ATIVIDADE AUTÔNOMAS. IRRELEVÂNCIA.

A contribuição substitutiva devida pela agroindústria à Previdência Social, incidente sobre a receita bruta de comercialização da produção, engloba também o valor oriundo da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não. Não se pode confundir os efeitos jurídicos de uma Pessoa Jurídica produtora rural praticar atividade autônoma com o caso desta mesma atividade ser praticada por uma agroindústria, já que a legislação é expressa ao determinar que a prática de atividades autônomas não influencia no regime de apuração das contribuições previdenciárias das agroindústrias. Ainda que a agroindústria explore, também, outra atividade econômica autônoma, a contribuição previdenciária incidirá sobre o valor da receita bruta dela decorrente [...]

(Acórdão 9202-010.464, 2ª Turma da CSRF, Sessão de 24/10/2022)

Da indevida inclusão do IPI na receita bruta para fins de apuração das contribuições previdenciárias.

A recorrente diz que o IPI não deve integrar a receita bruta que serve como base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a comercialização de produção rural.

O conceito de receita bruta aplicável ao produtor rural pessoa jurídica, trazido pelo Decreto nº 3.048/1999, artigo 201, § 15, pela IN MPS SRP nº 3/2005, artigo 246, §1º e pela IN RFB nº 971/2009, artigo 171, §1º, se refere à totalidade dos valores recebidos à título de pagamentos ou à totalidade dos valores creditados, em favor da pessoa jurídica, decorrentes da comercialização de produção rural. É inegável que tais valores podem conter importâncias relativas a tributos incidentes sobre o valor da venda (dentre os quais o IPI, na hipótese, por exemplo, de haver comercialização de produção obtida com base em industrialização rudimentar).

O Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, artigo 201-A, § 1º, ao estabelecer que receita bruta (para fins de aplicação da alíquota substitutiva previdenciária e, por consequência, para o Senar de produtores rurais agroindustriais) é o “[...] o valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não [...]”, não pretendeu excluir quaisquer tributos incidentes sobre a comercialização que, eventualmente, integrem o valor faturado, dos quais resultem em encaixes (pagamentos) ou créditos em favor do produtor rural pessoa jurídica agroindustrial.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada (art. 142, § único do CTN), logo não poderia a autoridade fiscal aplicar um entendimento acerca de receita bruta diferente do que determina a legislação da contribuição previdenciária incidente sobre a comercialização de produção rural.

A alegação de que o IPI não deve integrar a receita bruta que serve como base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a comercialização de produção rural é uma alegação de inconstitucionalidade/ilegalidade que não pode ser apreciado por este conselho, conforme dispositivos legais abaixo transcritos:

Decreto 70.235/72:

Art. 26A.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Dessa forma, não há reparos a fazer na decisão de piso.

-Da alegação que é manifestamente improcedente a cobrança feita nos lançamentos fiscais no levantamento FN sob a alegação de que existem diferenças de contribuições não recolhidas sobre a receita de venda de energia elétrica.

A recorrente alega que em relação a este tópico, há de se ter presente que são dois vícios que tornam improcedente tal cobrança (a) a duplicidade de bases entre as notas fiscais emitidas e as medições, tendo ambas sido consideradas como base de cálculo das contribuições

pela fiscalização e (b) a desconsideração da comprovação apresentada de que as contribuições previdenciárias incidentes sobre a energia entregue já forma devidamente recolhidas aos cofres públicos, comprovantes estes que se fazem acompanhar de memoriais de cálculo que demonstram a origem dos recolhimentos efetivados.

Considerando a minha concordância com os fundamentos do Colegiado *a quo*; utilizo como razões de decidir as do voto condutor do acórdão de primeira instância (art. 114, § 12, Inciso I do RICARF-Portaria MF 1.634 de 21 de dezembro de 2023), a seguir transcritas:

Constata-se, conforme demonstrativo elaborado pelo contribuinte de fl. 2.084 e conforme página de seu Livro Razão (fl. 2.085), que a comercialização/entrega de energia elétrica foi contabilizada como receita nas competências em que a disponibilização de energia se deu independentemente de ter havido emissão de nota fiscal/fatura.

Na informação fiscal, o auditor esclareceu que a base de cálculo, apurada por competência (relativa ao total de receitas auferidas no mercado interno não declaradas por meio de GFIP, que foi identificada com o código de levantamento FN) foi obtida com base nos registros contábeis que o contribuinte efetuou, somando-se as receitas auferidas com a venda de produção rural própria e de terceiros, com as receitas com a venda de energia elétrica, subtraindo-se do resultado dessa operação, os valores de devolução de vendas e os valores de receita declarados pelo contribuinte em GFIP.

Desse modo, a base de cálculo apurada pela fiscalização, que levou em consideração os registros contábeis efetuados pelo contribuinte (conforme informação fiscal não infirmada pelo impugnante), não foi impactada pelo fato do contribuinte ter emitido notas fiscais/faturas relativas às entregas efetuadas em uma competência, em competência posterior (como alega o sujeito passivo).

Portanto, não há qualquer retificação a ser efetuada nas autuações em razão da emissão de notas fiscais, relatada pelo impugnante, em momento posterior à entrega de energia elétrica.

[...]

O contribuinte também alega que os autos de infração estão permeados de grau de incerteza e de imprecisão, sendo o resultado da diligência incerto e inseguro, na medida em que o auditor fiscal informou, ao mesmo tempo, que foram apresentadas GPS específicas relativas ao pagamento de energia elétrica e que não considerou tais pagamentos, além de ter apontado que “[...] o crédito lançado não se refere obrigatoriamente a faturamento de energia elétrica não declarado/não recolhido. Contudo, tal alegação não pode prosperar.

Mesmo antes da realização da diligência fiscal, o contribuinte já dispunha de informações que lhe permitiam compreender que as contribuições lançadas incidentes sobre as bases de cálculo identificadas nos autos com o código de levantamento FN (que não decorreram de exportação e não são incidentes sobre a folha de pagamentos), não eram compostas, exclusivamente, por receitas auferidas com a comercialização de energia

elétrica. Isso porque, os valores totais de receita apurados pela fiscalização e identificados com base nos registros contábeis que o impugnante efetuou são superiores àqueles auferidos com a comercialização de energia elétrica que o próprio contribuinte indicou no demonstrativo de fl. 2.084 e que foram evidenciados no documento de fl. 2.085.

A fiscalização, em decorrência de diligência realizada, esclareceu (fls. 2.138/2.139) que o fato do contribuinte ter apresentado Guias de Previdência Social – GPS específicas e referentes à comercialização de energia elétrica não impunha qualquer retificação do valor lançado, uma vez que os valores lançados não se referem “obrigatoriamente” a montantes de faturamento de energia elétrica. Disse, ainda, que, na apuração do valor mensal, que não foi declarado em GFIP, procedeu-se “[...] à soma dos valores contabilizados com a venda de açúcar, mais a venda de álcool, mais a venda de produtos adquiridos de terceiros, mais a venda de energia elétrica e menos o valor das devoluções de mercadoria contabilizado. Desse valor foi abatido o montante de receitas declarada em GFIP”.

Tais informações foram prestadas em decorrência de solicitação de esclarecimentos efetuada por meio do despacho de diligência de fls. 2.131/2.134. Dentre outras informações, foi requerido que a fiscalização apontasse se, para apuração das bases de cálculo relativas às receitas auferidas no mercado interno, haviam sido considerados valores relativos à venda de energia ou apenas importâncias auferidas com a comercialização de produção rural própria e de terceiros.

Diante do exposto, está claro que o termo “obrigatoriamente”, empregado pela fiscalização, foi utilizado no sentido de demonstrar que o valor lançado incidente sobre as bases de cálculo relativas a receitas auferidas no mercado nacional (contabilizadas e não declaradas por meio de GFIP) não é exclusivamente oriundo de receitas decorrentes com a entrega de energia elétrica a terceiros.

Portanto, não tem razão o impugnante quando alega que os valores lançados estão maculados pela incerteza e imprecisão.

Ressalte-se que o contribuinte não juntou aos autos guias de previdências social (GPS) capazes de comprovar que ele efetuou o recolhimento das contribuições devidas e incidentes sobre a totalidade de receitas auferidas no mercado nacional, identificadas com base na sua contabilidade (demonstradas no quadro demonstrativo contido às fls. 24/25), sendo certo que as GPS que apresentou, por ocasião da impugnação, em relação as quais ele faz referência à comercialização (entrega) de energia elétrica, são insuficientes para demonstrar que houve o recolhimento do valor devido por competência.

Quanto às alegações do impugnante no sentido de que o auditor não discriminou, após a realização da diligência fiscal, os montantes de receita relativos à comercialização de energia elétrica, tem-se como segue. **Na informação fiscal de fls. 2.138/2.139 o AFREB informou que não foi possível elaborar um demonstrativo que discriminasse os valores de**

venda de energia elétrica, produzida, vendida e entregue mês a mês considerando-se as disposições contratuais relativas a essas transações (conforme solicitado por este relator), porque o contribuinte não fez prova a esse respeito e porque tal informação é declarada de forma não discriminada na GFIP.

Constata-se que, de fato, em atenção ao solicitado por meio do despacho de diligência, a fiscalização intimou o contribuinte, em 23/4/2014, a apresentar por meio do Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 01 (fls. 2.140/2.141) contratos e demais documentos referente ao fornecimento e ao faturamento de energia elétrica e a elaborar planilha referente aos valores contabilizados. Tal situação corrobora a explicação prestada pela fiscalização.

Certamente, como na GFIP o declarante/contribuinte, produtor rural, apenas indica o valor total de receita sujeita a contribuição substitutiva, não seria possível à fiscalização elaborar tal demonstrativo, sem que houvesse o cumprimento do dever de colaboração pelo contribuinte, o que como visto, não ocorreu.

De qualquer forma, a ausência dessa discriminação, solicitada por este relator apenas para subsidiar eventuais retificações que se fizessem necessárias, no caso em que os valores indicados pelo contribuinte relativamente às receitas auferidas com energia elétrica divergissem dos registros contábeis considerados pela fiscalização (o que, como se viu não ocorreu), em nada prejudicou o contribuinte para que ele exercesse o seu direito ao contraditório e a ampla defesa, eis que todos os valores lançados, conforme reiteradamente apontado no relatório e informações fiscais (fato que não foi rebatido pelo contribuinte), foram obtidos com base nos registros contábeis que o impugnante disponibilizou à fiscalização, portanto, são elementos que estão e sempre estiveram sob o poder e conhecimento do contribuinte que pode a qualquer momento totalizados e discriminá-los por tipo.

(grifos nossos)

A recorrente não comprovou a duplicidade de bases de cálculo entre as notas fiscais emitidas e medições no período apurado pela fiscalização.

Os documentos apresentados pela contribuinte não foram suficientes para demonstrar o que ela alegava, logo não houve desconsideração de comprovação de que a contribuição previdenciária incidentes sobre a energia entregue já foram recolhidas.

Na diligência realizada o sujeito passivo foi intimado a apresentar informações de contratos e demais documentos referentes ao fornecimento e ao faturamento de energia elétrica e a elaborar planilha referente aos valores contabilizados, mas não o fez, logo não foi possível a fiscalização elaborar tal demonstrativo com base nas informações de GFIP e nas informações constantes nesse processo.

Sendo assim as alegações da contribuinte não foram comprovadas e não há reparos a fazer na decisão de piso.

-Da inexigibilidade da contribuição ao SENAR sobre as receitas das operações de exportação.

Inicialmente, cumpre esclarecer, que a medida liminar judicial concedida ao contribuinte no âmbito do Mandado de Segurança MS 2006.35.00.012447-0 não alcança as contribuições para o Senar. Tal circunstância é reforçada pela leitura de documentos juntados pelo impugnante nos autos do processo nº 10120.725774/2012-86, por ocasião da defesa, que se refere ao lançamento, efetuado na mesma ação fiscal, de contribuições previdenciárias incidentes sobre comercialização de produção rural com pessoas jurídicas constituídas e situadas em território nacional que realizam a exportação. Cópias desses documentos foram anexados às fls. 2.171/2.408 destes autos.

A recorrente diz que a contribuição para o Senar possui a natureza jurídico-tributária de contribuições de intervenção no domínio econômico que foi instituída com amparo dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, artigo 62. Alega que por força do que dispõe a Constituição da República de 1988, artigo 149, inciso I, a contribuição para Senar, que é contribuição de intervenção no domínio econômico, não incide sobre as receitas de exportação. Requer sejam extintas as exigências de contribuições para o Senar sobre os valores de receitas com exportações, por força da imunidade constitucional.

O caput do art. 149 apresenta três espécies de contribuições (contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas) e logo em seguida o seu § 2º, I afirma expressamente que somente estão acobertados pelo manto da imunidade as receitas decorrentes de exportação as contribuições sociais e as contribuições de intervenção no domínio econômico.

A natureza jurídica da contribuição ao Senar é de contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas e portanto o dispositivo constitucional não o incluiu de forma expressa para aplicação da imunidade em relação à receita de exportação.

Dessa forma não assiste razão à recorrente, pois a norma imunizante é restrita às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico e a contribuição ao SENAR é uma contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas. É neste sentido a jurisprudência deste Conselho:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013 CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. COMERCIALIZAÇÃO DESTINADA AO EXTERIOR, INCLUSIVE VIA TRADING. IMUNIDADE. INAPLICABILIDADE. A imunidade prevista no §2º do art. 149 da Constituição Federal apenas abrange as contribuições sociais e as destinadas à intervenção no domínio econômico, ainda que a exportação seja realizada via terceiros trading's, não se estendendo, no entanto, ao SENAR, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

(Acórdão: 9202-009.529, 2ª Turma da CSRF, Seção de 25/05/2021)

Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/07/2006 a 31/08/2009 CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. IMUNIDADE NA EXPORTAÇÃO. INEXISTÊNCIA. A contribuição ao SENAR, destinada ao atendimento de interesses de um grupo de pessoas; formação profissional e promoção social do trabalhador rural; inclusive financiada pela mesma categoria, possui natureza de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, em sua essência jurídica, destinada a proporcionar maior desenvolvimento à atuação de categoria específica, portanto inaplicável a imunidade das receitas decorrentes da exportação.

(Acórdão: 9202-006.510, 2ª Turma da CSRF, Seção de 26/02/2018)

CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário, e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Wilsom de Moraes Filho

Declaração de Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso

01 – Pedi ao ilustre Presidente incluir a minha declaração de voto em decorrência de mudança de posicionamento a respeito do assunto com a devida vênia ao voto do I. Relator a quem lhe rendo minhas homenagens,

02 – Tinha o mesmo entendimento do I. Relator tal como decidido no AC 9202-009.529 j.25/05/2021 e AC 9202-010.464 j. 24/10/2022 de minha relatoria e citados (agradeço pela menção) quanto a inexistência de imunidade para as contribuições ao Senar.

03 – Contudo, avaliando melhor a questão e os argumentos utilizados pelo contribuinte em sustentação oral e nos autos reformo meu entendimento anterior.

04 – Diz o contribuinte em razões recursais que a Justiça havia os livrado dessa exação, *verbis*:

17. Por fim, no que diz respeito à exigência feita de recolhimento da contribuição para o SENAR, entendeu o v. acórdão recorrido que a Recte. não está dispensada do recolhimento de tal contribuição, pois a decisão judicial favorável proferida nos autos do mandado de segurança nº 2006.35.00.012447-0 não alcança a contribuição ao SENAR, ao que se deve aliar o entendimento de que a contribuição ao SENAR tem natureza jurídica de contribuição no interesse de categoria profissional ou econômica, não estando, portanto, agasalhada na imunidade prevista no artigo 149, §2º da Constituição Federal.

05 – Por sua vez diz a D. DRJ contraria tal assertiva dessa forma, *verbis*:

Inicialmente, cumpre esclarecer, conforme informado pela fiscalização e não desmentido pelo impugnante, que a medida liminar judicial concedida ao contribuinte no âmbito do Mandado de Segurança MS 2006.35.00.012447-0 não alcança as contribuições para o Senar. Tal circunstância é reforçada pela leitura de documentos juntados pelo impugnante nos autos do processo nº 10120.725774/2012-86, por ocasião da defesa, que se refere ao lançamento, efetuado na mesma ação fiscal, de contribuições previdenciárias incidentes sobre comercialização de produção rural com pessoas

jurídicas constituídas e situadas em território nacional que realizam a exportação. Cópias desses documentos foram anexados às fls. 2.171/2.408 destes autos.

06 – Ainda citando os termos da decisão de piso temos os fundamentos sobre o Senar, *verbis*:

Resta saber se a contribuição para o Senar tem natureza de uma dessas modalidades de contribuições.

A Lei nº 8.315, de 23/12/1991, que instituiu o Senar é clara quanto à finalidade desta entidade de direito privado que é mantida pela classe patronal rural:

Art. 1º É criado o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), com o objetivo de organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, em centros instalados e mantidos pela instituição ou sob forma de cooperação, dirigida aos trabalhadores rurais.

Parágrafo único. Os programas de formação profissional rural do Senar poderão ofertar vagas aos usuários do Sistema Nacional de Atendimento Socioeducativo (Sinase) nas condições a serem dispostas em instrumentos de cooperação celebrados entre os operadores do Senar e os gestores dos Sistemas de Atendimento Socioeducativo locais. (grifo nosso)

Percebe-se, portanto, que não é a necessidade de intervenção no âmbito econômico rural que justificou a criação dessa contribuição, mas tal tributo foi instituído para fazer frente às despesas de financiamento de formação profissional dirigida aos trabalhadores rurais. Assim, é evidente que a contribuição para o Senar (ainda que beneficie pessoas que disponibilizam “força de trabalho” de segmento econômico específico) se trata de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas e não contribuição de intervenção de domínio econômico.

07 – Quanto a esse ponto, mudando meu posicionamento adoto como razões de decidir o voto do I. Conselheiro Gregório Rechmann Junior citando a I Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira, no Ac. nº 2402-012.542, *verbis*:

De acordo com o Relatório Fiscal (p. 21), são fatos geradores das contribuições lançadas a comercialização da produção rural para o mercado externo.

A Contribuinte, em sua peça recursal, reiterando os termos da impugnação apresentada, defende, em síntese, a imunidade das receitas de exportação em relação às contribuições ao SENAR, em face da sua natureza jurídica de contribuição social geral.

Pois bem!

A matéria em debate foi objeto de análise por este Colegiado na sessão de julgamento realizada em 08 de agosto de 2023, no julgamento do recurso voluntário objeto do PAF nº 11060.003427/2009-18, consubstanciado no Acórdão nº 2402-011.964, de relatoria da Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira. Assim, estando as conclusões alcançadas pela ilustre Relatora naquele julgado em consonância com o entendimento perfilhado por este Conselheiro, adoto aquelas razões de decidir como fundamento do presente voto, *in verbis*:

3.2 - Da contribuição ao SENAR incidente sobre a receita decorrente da exportação

Alega o recorrente a inexigibilidade das contribuições incidentes sobre a receita decorrente da exportação. Nesse ponto, importa a análise da natureza da contribuição devida ao SENAR. Ou seja, para concluir pela imunidade, ou não, das receitas de exportação à contribuição ao SENAR necessário definir sua natureza jurídica, já que a Constituição Federal concede imunidade às receitas de exportação sobre as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, deixando de fora as contribuições de interesse de categoria profissional.

Da leitura da jurisprudência do CAREF, observa-se que prevalece o entendimento de incidência da contribuição ao SENAR sobre as receitas decorrentes da exportação sob o

fundamento de tratar-se de contribuição de interesse de categoria profissional. Nesse sentido, menciona o órgão federal que as contribuições destinadas ao SENAR classificam-se como contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, o que impõe concluir que a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001, não lhes alcança, porquanto se refere expressamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico, conforme entendimento exarado no Acórdão nº 2401-010.241.

O Acórdão nº 2201-010.532, no mesmo sentido, dispôs que a contribuição ao SENAR na comercialização da produção rural com o mercado externo é devida, não lhe sendo aplicável a imunidade prevista no artigo 149 da Constituição Federal de 1988, por possuir natureza jurídica de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

O interessante, para o tema da extensão da imunidade, é que na ocasião do julgamento do tema 801 os Ministros Dias Toffoli e Edson Fachin declararam que a natureza jurídica da contribuição ao SENAR é de contribuição social. Já os Ministros Gilmar Mendes e Alexandre de Moraes firmaram suas opiniões no sentido de se tratar de contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica.

O Ministro Edson Fachin pontuou em seu voto que, apesar do julgamento não trazer, em si, a definição quanto à aplicação, ou não, da imunidade das receitas decorrentes de exportações à contribuição ao SENAR, imprescindível analisar a sua natureza jurídica, quando concluiu tratar-se de contribuição social geral. Confira-se as palavras do Ministro, transcritas pela importância:

Tendo em vista o exímio relatório do e. Dias Toffoli e a racionalidade argumentativa que se demanda de um julgamento de uma Corte Constitucional, contemplarei apenas a questão da natureza jurídica da contribuição do SENAR, e seus consectários, para o deslinde adequado da questão jurídica ora posta.

Isso porque, por dever de coerência, com vênias já lançadas ao i. Relator, inevitável escapar das razões de decidir antes lançadas por esse tribunal acerca da espécie de algumas Contribuições e seus consectários, entre os quais, a aplicação das regras de imunidade.

De antemão, acompanho no mérito o Ilustre Relator que, no entanto, em obter dictum registrou a importância da definição da natureza jurídica da contribuição ao SENAR, até mesmo para identificar a aplicação da imunidade das receitas decorrentes de exportações, nos termos da o previsto no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

A propósito da natureza jurídica da contribuição ao SENAR entendo não tratar-se do que denominado de contribuição neo-corporativa, nem mesmo de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), mas, sim, de contribuição social geral, o que implica na observância necessária do do disposto no artigo 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

O Ministro Dias Toffoli, em seu voto, assim dispõe que:

Ainda nesse contexto, observe-se que o fato de as atividades realizadas pelo SENAR estarem direcionadas, em boa medida, aos trabalhadores rurais e, nesse sentido, impactarem a categoria dos empregadores rurais não transforma a contribuição em discussão em contribuição do interesse de categoria econômica. Nesse sentido, a relação entre esse tributo e seus efeitos na categoria econômica é apenas reflexa, diferente do que ocorre, por exemplo, com a antiga contribuição (compulsória) sindical patronal. Note-se que a relação entre essa antiga tributação e o interesse da categoria econômica era inequivocamente direta. Afinal, ela era destinada ao sistema sindical dos empregadores, o qual atua no interesse dos empregadores.

Em outras palavras, a finalidade primordial da contribuição ao SENAR não é proteger o interesse da categoria dos empregadores rurais, mas sim conferir recursos especificamente para o ensino profissional e o serviço social direcionados aos trabalhadores rurais. Vale esclarecer, ainda, que a contribuição ao SENAR não se

classifica como contribuição do interesse de categoria profissional. Os tributos que se enquadram nessa classificação são as contribuições destinadas aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas e as antigas contribuições compulsórias destinadas ao sistema sindical dos empregados.

Ainda, em abril de 2023, em Embargos de Divergência no Agravo Interno no Recurso Extraordinário n. 1.363.005, o Ministro Luiz Fux, reconhece a dissidência jurisprudencial na Corte. Ao analisar os embargos de divergência opostos pelo contribuinte, refere que o julgamento realizado nos autos do Tema 801 declarou ao SENAR a natureza de contribuição social geral e, portanto, abrangida pela imunidade, enquanto naqueles autos teria sido consignado o caráter de categoria profissional às contribuições ao SENAR. Neste ponto, interessante observar que a decisão do Tema 801 permanece pendente de julgamento de embargos versando justamente sobre se os trechos sobre a natureza jurídica das contribuições ao SENAR, proferidas nos votos do Ministro Fachin e Toffoli, fazem parte ou não da ratio decidendi.

Por fim, importante destacar que em maio de 2023 foi publicado acórdão proferido no segundo agravo interno no ARE 1.369.122 (sem repercussão geral), onde o Ministro Relator Luís Roberto Barroso consigna expressamente que as receitas decorrentes da exportação não integram a base de cálculo da contribuição ao SENAR, nos termos da ementa abaixo:

(...) 1. A instituição da contribuição ao SENAR se destina ao custeio das suas atividades de “organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural”. Dessa forma, finalidade primordial da contribuição não consiste em proteger o interesse da categoria dos empregadores rurais, mas sim em conferir recursos especificamente para o ensino profissional e o serviço social direcionados aos trabalhadores rurais, com vistas ao atendimento dos objetivos do art. 203, III, da Constituição Federal. 2. A contribuição ao SENAR deve ser enquadrada entre as contribuições sociais gerais, vez que instituída com a finalidade de custear ações e serviços pertinentes ao Título VIII da CF/1988 (“Da Ordem Social”). 3. Como consequência, por ser uma contribuição social geral, a referida incidência não deve recair sobre as receitas decorrentes de exportação, sob pena de violação direta ao art. 149, § 2º, I, da Constituição. 4. Inaplicável o art. 85, § 11, do CPC/2015, uma vez que não é cabível, na hipótese, condenação em honorários advocatícios (art. 25, Lei nº 12.016/2009 e Súmula 512/STF). 5. Agravo interno a que se nega provimento. (ARE 1369122 AgR-segundo, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 25/04/2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 02-05-2023 PUBLIC 03-05-2023)

Por ora, uma vez que a Suprema Corte apenas manifestou-se em sede de recurso sem repercussão geral reconhecida que as receitas decorrentes da exportação não integram a base de cálculo da contribuição ao SENAR, por tratar-se de contribuição social geral, não está o julgador CARF vinculado a ele de forma obrigatória. Contudo, o cenário aponta para alterações fundadas em recurso repetitivo, de observância obrigatória.

Sem olvidar da lógica construída no sentido de que a contribuição ao SENAR foge à imunidade na exportação por ter sido a ela conferida natureza jurídica de contribuição de interesse de categoria econômica e profissional, dois questionamentos: i) se a natureza jurídica da exação é construção doutrinária, sem respaldo em diploma legal que defina sua classificação, não estaria o julgador do CARF impedido desta análise, já que vinculado ao princípio da legalidade? e; ii) não caberia trazer ao caso, as razões defendidas pelo, então Conselheiro do CARF, Lucas Bevilacqua, no Acórdão nº 1402-002.347, ao assentar que, ainda que não seja pautada pelo princípio do país do destino, a finalidade é sempre a de fomentar as exportações mediante desoneração dos exportadores?

Assim sendo, as contribuições sociais e de intervenção econômica não devem incidir sobre as receitas de exportação, pois violariam diretamente o princípio do destino escolhido pelo legislador constituinte. A opção de desonerar as exportações, permitindo

que o país de destino as tribute, não aceita uma aplicação parcial, do contrário, a busca pela competitividade do produto interno em relação ao importado seria ineficaz.

Do exposto, concluo que a imunidade das receitas de exportação guarda respeito ao princípio do destino, de índole constitucional, e as contribuições destinadas ao SENAR incidentes sobre a receita da exportação, por força da natureza jurídica adiantada nos votos do Tema 801, devem ser excluídas da base de cálculo do lançamento.

Adicionalmente aos fundamentos supra reproduzidos, ora adotados como razões de decidir, destaque-se que contra o acórdão proferido pelo Egrégio STF no julgamento do RE 816830 (com repercussão geral reconhecida – Tema 801), a União e o SENAR interpuseram embargos de declaração, os quais foram parcialmente acolhidos, excluindo-se da ementa do acórdão embargado a referência à natureza jurídica da contribuição ao SENAR, esclarecendo-se que *consistiram em obiter dictum, não possuindo caráter vinculante, as considerações lançadas sobre a natureza jurídica da contribuição ao SENAR (e as consequências disso quanto à imunidade referida no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal) quando do julgamento do mérito.*

Destaque-se, pela sua importância, o excerto abaixo reproduzido do acórdão referente ao julgamento dos Aclaratórios supra mencionados:

Na última sessão de julgamento, consignei que consistiram em obiter dictum, não possuindo caráter vinculante, as considerações que lancei sobre a natureza jurídica da contribuição ao SENAR (e as consequências disso quanto à imunidade referida no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal) quando do julgamento do mérito. Também assentei que a ementa do acórdão embargado, no que tangenciou essa matéria, deveria ser compreendida à luz desse entendimento.

Melhor apreciando o assunto, julgo ser conveniente o parcial acolhimento de ambos os embargos de declaração a fim de que, realizando-se o devido ajuste, a ementa do julgado ora atacado deixe de fazer alusão à natureza jurídica da contribuição ao SENAR. **Insta realçar, de outro giro, que não acolho os embargos de declaração no que se conectam com a pretensão de que seja reconhecido que a contribuição em referência tem natureza de contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica.**

(grifei e destaquei)

Como se vê - e em resumo – ainda que o Egrégio STF tenha, no julgamento do RE 816830 (com repercussão geral reconhecida – Tema 801), estabelecido, como *obiter dictum*, que a contribuição ao SENAR tem natureza jurídica de contribuição social geral, no julgamento dos embargos interpostos pela União e pelo SENAR expressamente afastou a pretensão das embargantes para que fosse reconhecida a natureza da contribuição em análise como de contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica.

Referida decisão transitou em julgado em 08 de novembro de 2023.

08 – Portanto, mudando meu posicionamento entendo pelo provimento parcial do recurso reconhecendo a imunidade no caso das receitas de exportação sobre o SENAR.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso