



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10340.721888/2021-53
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2401-011.554 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 5 de março de 2024
Recorrente ADAMI SA MADEIRAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2017 a 30/11/2019

COISA JULGADA. LIMITES OBJETIVOS. TRIPLA IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA.

Verifica-se a coisa julgada quando se reproduz ação anteriormente ajuizada. Uma ação é idêntica a outra quando possui as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido. Há coisa julgada quando se repete ação que já foi decidida por decisão transitada em julgado. Não havendo tripla identidade, não há que se falar em coisa julgada.

COISA JULGADA. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. EFEITOS PROSPECTIVOS. AUSÊNCIA

A tutela jurisdicional oriunda de ação anulatória de débito fiscal, em regra, não tem efeitos prospectivos.

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.

CONTRIBUIÇÃO. AGROINDÚSTRIA. RECEITA BRUTA. EXCLUSÕES.

A contribuição previdenciária devida pela agroindústria incide sobre o valor da receita bruta, que é o produto da venda de bens nas operações de conta própria, ou da produção própria e da adquirida de terceiros, não havendo previsão de exclusão relativa a qualquer tributo.

**AGROINDÚSTRIA. VENDA PARA ENTREGA FUTURA. RECEITAS.
REGIME DE COMPETÊNCIA.**

Na venda para entrega futura de mercadorias a receita deve ser reconhecida no momento da celebração do contrato, quando o negócio se aperfeiçoa e o comprador torna-se proprietário dos referidos bens, e não no momento da transmissão da posse das mercadorias vendidas.

**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 unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, José Márcio Bittes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls.422/448), interposto por Adami S/A Madeiras em face do acórdão de fls.381/412, que julgou improcedente sua impugnação de fls.184/203.

Na origem, trata-se de auto de infração (fls.2/8) lavrado para a cobrança de contribuição para o SENAR incidente sobre a receita bruta da agroindústria, na forma do art.22-A, § 5º da Lei nº8.212/91, no período de 01/01/2017 a 30/11/2019, além de multa de ofício de 75% e juros calculados pela Selic.

Conforme o relatório fiscal (fls. 9/27), a despeito de enquadrar-se como agroindústria, a Recorrente não ofereceu à tributação, no período fiscalizado, a totalidade de sua receita.

Em sua impugnação (fls.184/203), a Recorrente alegou, em síntese, que seus estabelecimentos/unidades teriam produções independentes, sendo que apenas uma delas (CNPJ 0012-84) se enquadraria à definição legal de agroindústria, de modo que somente ela estaria sujeita à tributação sobre a receita. Suas outras unidades, não tendo produção agroindustrial, estariam sujeitas ao regime geral de tributação, sobre a folha de salários.

Mais especificamente, foram as seguintes as alegações da ora Recorrente:

1. Preliminarmente, a nulidade do auto de infração, em razão da ausência de fundamentação.
2. Ainda preliminarmente, a existência de coisa julgada;
3. No mérito, a possibilidade de segregação do regime tributário por estabelecimento, sujeitando apenas a unidade agroindustrial ao regime de tributação da agroindústria;
4. A necessidade de sobrestamento do feito, em razão da pendência de julgamento do RE nº 816.830, que versaria sobre a constitucionalidade da contribuição ao SENAR
5. A existência de erros na base de cálculo apurada pela fiscalização.
6. A indevida inclusão de valores relativos à receitas de exportação, que seriam imunes;
7. A necessidade de realização de diligência ou perícia para expurgar os valores indevidamente incluídos pela autoridade lançadora na base de cálculo.

A impugnação foi julgada improcedente pelo acórdão (fls.575/601), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2017 a 30/11/2019

AGROINDÚSTRIA. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO.

Agroindústria é a produtora rural pessoa jurídica que desenvolve atividades de produção rural e de industrialização da produção rural própria ou da produção rural própria e da adquirida de terceiros.

É devida pela agroindústria as contribuições previstas no artigo 22-A, incisos I e II, e parágrafo 5º da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, incluídos pela Lei nº 10.256, de 09/07/2001, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção.

AGROINDÚSTRIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ATIVIDADE ECONÔMICA AUTÔNOMA. INCIDÊNCIA.

No caso de a agroindústria explorar também outra atividade econômica autônoma, no mesmo ou em estabelecimento distinto, a contribuição previdenciária incidirá também sobre a receita bruta decorrente dessa outra atividade.

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.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. AGROINDÚSTRIAS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. COMPOSIÇÃO.

A contribuição para a seguridade social das agroindústrias prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, incide sobre a receita bruta, que é o valor bruto das vendas sem a dedução de receitas de vendas de sucatas, de impostos, de devoluções e de descontos incondicionais concedidos. Não há fundamento jurídico a afastar a aplicação do conceito legal.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. AGROINDÚSTRIAS. VENDA PARA ENTREGA FUTURA. RECEITAS. FATO GERADOR.

Nos contratos de venda para entrega futura, que exigem cláusula suspensiva, o fato gerador de contribuições dar-se-á na data de emissão da respectiva nota fiscal, independentemente da realização de antecipações de pagamento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2017 a 30/11/2019

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. ATIVIDADE VINCULANTE.

Textos doutrinários não podem ser opostos aos ditames das disposições legais em face da vinculação da atividade fiscal.

JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

AÇÃO JUDICIAL NÃO CONTEMPLANDO A CONTRIBUIÇÃO LANÇADA. EFEITOS NO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

A ação judicial, manejada pelo sujeito passivo, não interfere no lançamento fiscal, pois este é baseado em nova lei posterior à referida no Mandado de Segurança e a ação proposta tem como objeto desobrigar o contribuinte de recolher a contribuição previdenciária e a destinada ao SENAR, baseada em lei diversa da do período lançado.

SENAR. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA E SEGURADO ESPECIAL. MATÉRIA DISTINTA. EFEITOS.

O mérito do RE n.º 816.830/SC, no julgamento do Tema 801 do STF, em sede de repercussão geral, é estranho ao objeto da presente lide administrativa, portanto não merece apreciação.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. NORMAS JURÍDICAS. COMPETÊNCIA. JUDICIÁRIO.

A instância administrativa não é foro apropriado para discussões desta natureza, pois qualquer discussão sobre a constitucionalidade ou legalidade de normas jurídicas deve ser submetida ao Poder Judiciário que detém, com exclusividade, a prerrogativa dos mecanismos de controle repressivo de constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada, a Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls.615/633, reiterando as alegações de sua impugnação.

Na sequência, os autos foram encaminhados ao CARF e a mim distribuídos.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldí, Relator.

1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo¹ e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

2. Preliminares

2.1. Nulidade do auto de infração por ausência de fundamentação

Sustenta a Recorrente que o auto de infração seria nulo, eis que a autoridade não teria indicado o art. 173, Parágrafo único da IN RFB n.º 971/2009 como preceito legal violado no auto de infração.

A alegação da Recorrente parte da premissa de que a impossibilidade de segregação do regime tributário por estabelecimento teria fundamento normativo apenas na referida instrução normativa. A tese da Recorrente é a de que inexistente vedação à segregação na

¹ Conforme os termos de fls. 610/612, a Recorrente tomou ciência do acórdão da DRJ em 19/09/2022, tendo interposto recurso voluntário em 13/10/2022, conforme Termo de Solicitação de Juntada de fl. 613.

lei, mas apenas na instrução normativa. Portanto, a falta de menção o art.173, Parágrafo único da IN RFB n.º971/2009 no AIIM seria causa pra sua nulidade.

Entendo, todavia, que a preliminar suscitada confunde-se com o mérito e assim será analisada.

Diante do exposto, REJEITO a preliminar.

2.2. A existência de coisa julgada

Como relatado, a autuação teve como motivo determinante o fato de a Recorrente segregar a forma de apuração e recolhimento das contribuições previdenciárias patronais por estabelecimento. Para o estabelecimento com atividade agroindustrial, a Recorrente apurou e recolheu suas contribuições sobre a receita bruta, ao passo que para os demais estabelecimentos, com atividade industrial, apurou e recolheu suas contribuições sobre a folha de pagamento. Contudo, a autoridade lançadora considerou que essa segregação seria indevida e que a totalidade dos estabelecimentos deveriam sujeitar-se à sistemática própria da agroindústria, contribuindo sobre a receita bruta e não sobre a folha de pagamento.

Em sua defesa, alega a Recorrente a existência de coisa julgada, pois o procedimento por ela adotado para a apuração e recolhimento das contribuições previdenciárias patronais estaria amparado em decisão judicial, proferida nos autos da Ação Ordinária n.º2005.72.11.001753-9/SC passada em julgado.

O acórdão recorrido refutou a alegação da Recorrente, sob as seguintes justificativas:

[...]

Compulsando os autos, constata-se que a ADAMI S/A MADEIRAS ajuizou ação de rito ordinário contra o INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS (posteriormente sucedido pela UNIÃO) postulando a declaração da inexistência das contribuições sociais e penalidades lançadas na NFDL n.º 35.613.041-0.

De acordo com o Acórdão da Apelação prolatado pelo TRF4, trazido à colação às fls. 402/417, as alterações introduzidas no § 6º do artigo 22-A da Lei n.º 8.212/1991 pela Lei n.º 10.256/2001 não se aplicam à empresa-autora, isso porque os fatos geradores apurados (período novembro de 2001 a fevereiro de 2003) são anteriores à vigência da Lei 10.684/03.

A análise da decisão demonstra que a demanda judicial em evidência não favorece o sujeito passivo, porquanto as decisões nela materializadas representam apenas os fatos anteriores ao ajuizamento da Ação Judicial, logo a administração tributária não se encontra impedida quanto à apuração de fatos geradores ocorridos após a data de entrada da referida ação.

Ademais, a presente lide administrativa, cujo período de apuração consiste nos meses de 01/2017 a 11/2019, encontra-se sob a égide da Lei n.º 10.684, de 2003, sendo este o substrato jurídico do crédito tributário combatido.

Portanto, ao contrário do que entende a empresa, ela não se encontra amparada por decisão judicial proferida nos autos da Ação Judicial n.º 2005.72.11.001753-9/SC, para não recolhimento das contribuições previdenciárias.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente reiterou as alegações de sua impugnação e refutou a conclusão alcançada pelo acórdão recorrido quanto à influência da Lei nº10.604/03 para a diferenciação entre situação analisada pelo processo judicial e a dos autos de infração objetos deste PAF. Neste sentido, alegou a Recorrente que:

No entanto, não é esta a base legal da autuação fiscal. Não é o enquadramento da unidade madeireira como agroindústria que se discute. Este fato é inclusive admitido pela Recorrente.

O fundamento da autuação é a extensão, à unidade papeleira, da condição de agroindústria, com base na Instrução Normativa 971/2009 (art. 173) e no Decreto 3.048/2001 (art. 201-B), dispositivos infralegais com idêntica redação.

Frise-se que o anterior auto de infração havia sido lavrado em 2004 (vide cópia anexada à impugnação), quando já estava vigente a seguinte redação do Decreto 3.048/2001:

[...]

E este dispositivo (art. 201-B do Decreto 3.048) restou afastado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região quando do julgamento dos Autos 2005.72.11.001753-9, onde se definiu o enquadramento jurídico da Recorrente:

[...]

Portanto, merece reforma a decisão da Delegacia Regional de Julgamento no ponto descrito neste item II desta peça recursal.

Pois bem.

De início, com base nos documentos juntados aos autos pela Recorrente (fls.217 e ss) e nas informações constantes dos *sites* do STJ e do TRF4, destaco que, de fato, a Ação Ordinária nº2005.72.11.001753-9/SC teve trânsito em julgado favorável à Recorrente.

Além disso, destaco que assiste razão à Recorrente quando alega que a vigência da Lei nº10.604/03 não tem influência na configuração jurídica dos fatos ora autuados, nem na diferenciação destes para os fatos analisados no processo judicial em questão. A Lei nº10.604/03 apenas incluiu no art.22-A da Lei nº8.212/91 os §§ 6º e 7º, que excluem da sistemática tributária da agroindústria a pessoa jurídica que se dedique apenas ao florestamento e reflorestamento como fonte de matéria-prima para industrialização própria mediante a utilização de processo industrial que modifique a natureza química da madeira ou a transforme em pasta celulósica, mesmo que haja comercialização de resíduos vegetais, sobras ou partes da produção, salvo se esta representar mais de 1% de sua receita bruta.² E, tanto nos autos de infração anulados pelo Poder Judiciário, como no presente caso, é fato incontroverso o enquadramento da unidade madeireira da Recorrente como agroindústria. O que se discute é a possibilidade de aplicação do regime tributário inerente a este tipo de indústria apenas à unidade madeireira da Recorrente, com o consequente afastamento dessa sistemática de suas demais unidades.

² Art. 22-A [...]

§ 6º Não se aplica o regime substitutivo de que trata este artigo à pessoa jurídica que, relativamente à atividade rural, se dedique apenas ao florestamento e reflorestamento como fonte de matéria-prima para industrialização própria mediante a utilização de processo industrial que modifique a natureza química da madeira ou a transforme em pasta celulósica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 2003).

§ 7º Aplica-se o disposto no § 6º ainda que a pessoa jurídica comercialize resíduos vegetais ou sobras ou partes da produção, desde que a receita bruta decorrente dessa comercialização represente menos de um por cento de sua receita bruta proveniente da comercialização da produção. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 2003).

Contudo, uma análise mais cuidadosa do alcance da tutela jurisdicional decorrente da Ação Ordinária nº2005.72.11.001753-9/SC revela que a alegação da Recorrente, de que o presente caso concreto estaria atingido pela coisa julgada, não procede.

Conforme se verifica da petição inicial da aludida ação judicial (fls.514/545), a ora Recorrente pleiteou a anulação de três autos de infração lavrados contra si (35.613.041-0, 35.613.316-8 e 35.613.317-6). Conforme narra a petição inicial

Por meio da notificação fiscal de lançamento de débito em epígrafe, a autoridade fiscal enquadrou toda a atividade da Requerente como sendo a de uma "agroindústria", submetendo-a a uma tributação indevida sobre a comercialização de caixas de papelão ondulado, como se tal operação de industrialização fosse proveniente de atividade extrativa.

[...]

Por força de preceito infralegal (Instrução Normativa e Decreto) a autoridade fiscal alarga o conceito legal de agroindústria (da Lei Idi.256/2001) para enquadrar a Requerente, em todas as suas atividades industriais, nesta qualidade.

Entretanto esse alargamento da lei não merece prosperar, conforme será demonstrado.

[...]

A atividade industrial da empresa é desenvolvida precipuamente em 03 (três) unidades.

Uma unidade (01) em Ponte Serrada - Passos Maia - Água Doce, chamada Químico-Mecânica.

[...]

A outra (02) unidade industrial da empresa está situada em Caçador/SC, e é composta pela fábrica de papel e fábrica de embalagem.

Também em Caçador, além do papel e da embalagem, a empresa mantém a (3) unidade madeireira, destinada à industrialização da madeira bruta. Esta unidade madeireira industrializa a Produção própria e de terceiros advindas das florestas desbastadas e/ou serradas. Toda a produção oriunda dessa unidade madeireira é comercializada no mercado externo. Ressalte-se, e o laudo técnico n. 0400489 (doc. 05 - realizado na unidade denominada SERRARIA) comprova esta assertiva, que do resultado da produção desta unidade madeireira, nada é destinado às fábricas de papel e embalagens.

[...]

Aplicando-se o desenho da Lei n. 10./2001 ao complexo processo industrial da Requerente conclui-se que a única unidade ali enquadrada é a unidade madeireira. Essa é a única unidade da empresa cuja atividade econômica é a industrialização da produção própria advinda das florestas desbastadas e/ou serradas (produtos de origem vegetal). Evidentemente que a expressão "unidade madeireira" abrange os setores da empresa interligados na consecução dessa atividade.

As demais unidades fabris da empresa não se encaixam no esboço da Lei n. 10.256/2001

Vê-se, assim, que a tese jurídica defendida pela ora Recorrente nos autos da ação judicial é a mesma tese jurídica por ela defendida nos presentes autos, qual seja, a possibilidade

de segregação das atividades por estabelecimento e a sujeição de apenas parte destes ao regime tributário-previdenciário da agroindústria.

Com efeito, ao se analisar o pedido da aludida ação judicial (fls.544/545), verifica-se o seguinte:

Diante do exposto, requer-se a Vossa Excelência:

- a) a lavratura do competente termo de caução do bem aqui ofertado em garantia do crédito tributário sob discussão;
- b) a expedição de ofício ao 10 Registro de Imóveis da Comarca de 4º Félix do Araguaia (MT)37, determinando a liberação do ônus de arrolamento constante da averbação n. 03 da matrícula n. 6.05' (o procurador ou o representante legal da Requerente retirará em mãos este ofício a fim de agilizar o procedimento de baixa na referida averbação);
- c) a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a pericial para que se confirme o quanto exposto no laudo subscrito pelo Tecpar (doc. 05);
- d) a procedência do pedido, declarando a inexigibilidade das contribuições sociais e penalidades lançadas na notificação fiscal de lançamento de débito (NFLD) nº35.613.041-0 e nos autos de infração (AI) nºs 35.613.316-8 e 35.613.317-6; caso não seja este o vosso entendimento, o que se admite *ad argumentandum*, requer-se a procedência parcial, nos termos da fundamentação exposta.
- e) a condenação da Requerida nas verbas sucumbenciais de praxe.

(grifos nossos)

Vê-se, assim, que a ora Recorrente formulou pedido específico para a anulação dos autos de infração por ela indicados e é justamente isso o que justifica a improcedência de sua alegação de coisa julgada.

Em primeiro lugar, há de se destacar que, nos termos do art.337, §§ 1º a 4º, a ocorrência de coisa julgada depende da repetição de uma ação idêntica – isto é, com as mesmas partes, causa de pedir e pedido – já decidida por decisão transitada em julgado. No presente caso, considerando que o pedido apresentado pela Recorrente na ação judicial foi específico para os autos de infração mencionados acima, verifica-se que não há identidade de pedido.

Além disso, o pedido apresentado pela ora Recorrente na ação judicial evidencia a natureza anulatória daquela ação. Como consequência dessa natureza anulatória, os efeitos da tutela jurisdicional concedida à Recorrente tem unicamente efeitos retrospectivos, não irradiando para o futuro, diferentemente do que ocorreria no caso da procedência de uma ação de natureza declaratória.³

³ PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. CRÉDITO FISCAL CONSTITUÍDO AINDA NÃO EXECUTADO. AÇÃO DENOMINADA DE DECLARATÓRIA, MAS COM CONTEÚDO ANULATÓRIO. NATUREZA DA AÇÃO. IRRELEVÂNCIA DA NOMINAÇÃO DADA PELO AUTOR. 1. O pedido inicial formulado na ação ordinária, ajuizada antes da propositura do executivo fiscal, que objetiva a declaração de ilegalidade da inscrição da dívida no rol da Dívida Ativa do Distrito Federal e o conseqüente reconhecimento da inexistência do débito fiscal referente a IPTU, ostenta conteúdo constitutivo negativo de lançamento tributário supostamente eivado de ilegalidade, revestindo a demanda de natureza anulatória, malgrado o nomen iuris atribuído pelos autores (Precedentes do STJ: EDcl no REsp 894.545/DF, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 17.05.2007, DJ 31.05.2007; AgRg nos EREsp 509.300/SC, Rel. Ministro Jorge Scartezini, Segunda Seção, julgado em 08.02.2006, DJ 22.02.2006; REsp 392.599/CE, Rel. Ministro Fernando Gonçalves, Quarta Turma, julgado em

Vale destacar, como ensina James Marins⁴, que nada impediria que o contribuinte tivesse cumulado pedido anulatório com declaratório. Contudo, não foi isso o que aconteceu no caso concreto.

Ademais, cumpre destacar que, nos termos dos arts. 503 e 504 do CPC, o alcance objetivo da coisa julgada é limitado pela questão principal expressamente decidida, não fazendo coisa julgada os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença, nem a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.⁵ Estabelecida essa premissa, transcreve-se, abaixo, o dispositivo do acórdão judicial:

6) Dispositivo

Isso posto, nos termos da fundamentação, voto por dar parcial provimento ao apelo da União e à remessa oficial (apenas para declarar constitucional o artigo 22-A da Lei 8.212/9), dar parcial provimento ao apelo da parte autora (para majorar a verba honorária), e, consoante permissivo do § 3º do art. 51 do CPC, julgar parcialmente procedente o pedido da parte autora para declarar a inexigibilidade das contribuições sociais e penalidades lançadas na NFLD n.º35.613.041-0 e nos autos de infração n.º 35.613.316-8 e n.º 35.613.317-6.

Vê-se, assim, que o dispositivo não destoou do pedido formulado e determinou tão somente a anulação dos autos de infração. Não há, assim, na tutela jurisdicional, determinação de natureza declaratória que impedisse a constituição de créditos tributários previdenciários relativos a fatos geradores não abrangidos pelos lançamentos anulados.

06.04.2004, DJ 10.05.2004; e REsp 100.766/SP, Rel. Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, Quarta Turma, julgado em 15.06.1999, DJ 16.08.1999). 2. É cediço que, em sede tributária, faz-se mister distinguir a ação declaratória negativa da ação anulatória de débito fiscal, porquanto seus efeitos são diversos. Esta última tem como objetivo precípuo a anulação total ou parcial de um crédito tributário definitivamente constituído, sendo este, portanto seu pressuposto. Sua eficácia é, desse modo, constitutiva negativa. 3. "Como afirma Carreira Alvim, a "distinção que se há de fazer entre ação anulatória e declaratória é que a anulatória pressupõe um lançamento, que se pretende desconstituir ou anular; a declaratória não o pressupõe. Através desta pretende-se declarar uma relação jurídica como inexistente, pura e simplesmente" (Cleide Previtalli Cais, in O Processo Tributário, Ed. Revista dos Tribunais, 4ª ed., págs. 495/496). 4. Destarte, à luz dos princípios da mihi factum, dabo tibi ius e iura novit curia, não se revela escorreito encerrar o feito sem "resolução" do mérito, tão-somente pelo fundamento de que, nomeada a ação ordinária de declaratória, faleceria aos autores o necessário interesse de agir, máxime na hipótese em que ainda não ajuizado o executivo fiscal pertinente. 5. Recurso especial desprovido. (REsp n. 862.230/DF, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 5/8/2008, DJe de 11/9/2008.)

⁴ MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. p. 475-476.

⁵ Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.

§ 1º O disposto no caput aplica-se à resolução de questão prejudicial, decidida expressa e incidentemente no processo, se:

I - dessa resolução depender o julgamento do mérito;

II - a seu respeito tiver havido contraditório prévio e efetivo, não se aplicando no caso de revelia;

III - o juízo tiver competência em razão da matéria e da pessoa para resolvê-la como questão principal.

§ 2º A hipótese do § 1º não se aplica se no processo houver restrições probatórias ou limitações à cognição que impeçam o aprofundamento da análise da questão prejudicial.

Art. 504. Não fazem coisa julgada:

I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.

Ainda que se pudesse desconsiderar o dispositivo do acórdão judicial e alargar a tutela jurisdicional no sentido pretendido pela Recorrente, ainda assim, não lhe assistiria razão. Ao se analisar os fundamentos do acórdão em questão, verifica-se o seguinte trecho:

Passo a analisar as questões controvertidas. Primeiramente, a possibilidade de tributação integral da empresa com base em uma qualidade majoritária do conjunto de suas unidades autônomas.

Esta Turma analisou situação análoga quando do julgamento da Apelação Cível N.º 2001.72.01.004564-7/SC (Rel. Originário Des. Federal Dirceu De Almeida Soares e Rel. para Acórdão Des. Federal Antônio Albino Ramos De Oliveira, D.J.U. de 29/11/2006), cuja ementa é a seguinte:

[...]

Em seu voto-condutor, o eminente Des. Federal Antonio Albino Ramos de Oliveira explicita qual o correto tratamento tributário para várias unidades empresariais dentro de uma relação matriz e filial e acerca da contribuição ao INCRA. Tal raciocínio afigura-se de razoável aplicação analógica para o caso dos autos. Vejamos os fundamentos, verbis:

[...]

Em suma, a autonomia tributária das filiais em relação à matriz limita-se aos aspectos meramente administrativos, não afastando a unidade substancial da pessoa jurídica. Esta é uma só, ainda que muitas sejam suas filiais. E tanto assim é que jamais se pensou - quando a situação é inversa e a pessoa jurídica é executada pelo Fisco - em impedir a penhora dos bens da matriz por dívidas da filial, ou vice-versa, uma vez que são uma única pessoa jurídica.

[...]

Portanto, correto, no caso dos autos, o tratamento uniforme e o uso do critério da preponderância. (grifos nossos)

Do trecho transcrito, depreende-se que o acórdão concluiu, com base no precedente por ele mencionado, que a solução correta para o caso seria a adoção de tratamento uniforme para toda a empresa, com base no critério da preponderância. Ou seja, não haveria como segregar a tributação dos diferentes estabelecimentos da empresa conforme sua atividade. O correto, conforme o acórdão, seria aferir qual a atividade preponderante da empresa – agroindustrial ou industrial – e tributá-la – a empresa toda – por uma ou por outra sistemática. O trecho transcrito a seguir deixa essa conclusão bastante clara:

Portanto, considero como agroindústria apenas a primeira unidade da empresa autora, qual seja, a madeireira. Tendo isso por premissa, a conclusão é a de que a atividade preponderante não é a agroindustrial, já que as outras duas unidades não se enquadram em tal conceito.

Tal conclusão reforça-se na própria interpretação autêntica do legislador que (posteriormente através da Lei 10.256/2001 afastou, de forma expressa, o enquadramento (como agroindústria) da empresa que se dedicasse apenas ao florestamento ou reflorestamento e modificasse a natureza química da madeira ou a transformasse em pasta celulósica.

Ultrapassada a análise de cada unidade da empresa autora e da preponderância do seu conjunto, cabe ainda tecer algumas considerações sobre o contexto da atividade (total) da empresa, bem como sobre a finalidade do benefício fiscal em tela.

[...]

A atividade preponderante da empresa é a industrialização de madeira, que além de empregar os insumos (toras, tábuas, etc.) que provêm da atividade de reflorestamento, agrega ainda outros materiais e envolve um complexo processo de industrialização de matéria-prima beneficiada ou transformada, passando pela atividade papelreira.

Assim sendo, não pode ser considerada como empresa agroindustrial.

Por todo o exposto, apenas a primeira unidade (madeireira) da empresa autora poderá sofrer tal enquadramento com os respectivos e limitados reflexos tributários.

[...]

Diante do exposto, o que se conclui é que a tutela jurisdicional proferida nos autos da Ação Ordinária n.º2005.72.11.001753-9/SC não tem nenhum impacto no lançamento objeto do presente processo administrativo.

Assim, REJEITO a preliminar.

2.3. A necessidade de sobrestamento do feito em função do RE n.º 816.830 (Tema de Repercussão Geral n.º 801)

A despeito de a necessidade de sobrestamento ter sido suscitada como mérito, analiso-a como preliminar.

Sustenta a Recorrente a necessidade de sobrestamento do presente feito, ante a pendência de decisão definitiva do Tema de Repercussão Geral n.º 801, assim descrito: “Constitucionalidade da incidência da contribuição destinada ao SENAR sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, nos termos do art. 2º da Lei 8.540/1992, com as alterações posteriores do art. 6º da Lei 9.528/1997 e do art. 3º da Lei 10.256/2001”.

O acórdão recorrido refutou a alegação da Recorrente, sob o fundamento de que o Tema 801 da Repercussão Geral versa sobre a contribuição previdenciária do produtor rural pessoa física empregadora e do segurado especial, e não do produtor rural pessoa jurídica/agroindústria.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente contesta a conclusão alcançada pelo acórdão, alegando que nos *leading cases* do Tema, as recorrentes são pessoas jurídicas.

Entendo que o acórdão recorrido não merece reparos. A própria descrição do Tema evidencia que ele diz respeito à contribuição prevista no art. 2º da Lei 8.540/1992, com as alterações posteriores do art. 6º da Lei 9.528/1997 e do art. 3º da Lei 10.256/2001:

Lei 8.450/92

Art. 2º A contribuição da pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), criado pela Lei n.º 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de um décimo por cento incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.

Parágrafo único. As disposições contidas no inciso I do art. 3º da Lei n.º 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplicam à pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.

Lei 9.528/97

Art. 6º A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), criado pela Lei no 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de zero vírgula dois por cento, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001)

Parágrafo único. A contribuição de que trata o caput deste artigo será recolhida: (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018)

I - pelo adquirente, consignatário ou cooperativa, que ficam sub-rogados, para esse fim, nas obrigações do produtor rural pessoa física e do segurado especial, independentemente das operações de venda e consignação terem sido realizadas diretamente com produtor ou com intermediário pessoa física; (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018)

II - pelo próprio produtor pessoa física e pelo segurado especial, quando comercializarem sua produção com adquirente no exterior, com outro produtor pessoa física, ou diretamente no varejo, com o consumidor pessoa física. (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018)

Ademais, atualmente, o Tema 801 da Repercussão Geral encontra-se julgado em definitivo (trânsito em julgado em 08/11/2023), com a fixação da seguinte tese: “É constitucional a contribuição destinada ao SENAR incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, na forma do art. 2º da Lei nº 8.540/92, com as alterações do art. 6º da Lei 9.528/97 e do art. 3º da Lei nº 10.256/01”.

Diante do exposto, REJEITO a preliminar.

3. Mérito

3.1. A possibilidade de segregação das atividades e da tributação previdenciária por estabelecimento

Conforme relatado, a Recorrente segregou as atividades de suas unidades e tributou uma delas como agroindústria e as demais como indústria. A fiscalização considerou que tal segregação seria indevida e que todos os estabelecimentos da Recorrente deveriam ser tributados como agroindústria, portanto sobre a receita e não sobre a folha de pagamentos.

O acórdão recorrido julgou a questão acatando o entendimento da fiscalização, de que a Recorrente preencheria os requisitos para ser considerada uma agroindústria.

Em seu recurso, defende a m seu recurso, defende a Recorrente que o entendimento da fiscalização, referendado pelo acórdão recorrido, ofende o princípio da legalidade, já que a impossibilidade da aplicação do regime tributário da agroindústria a apenas um de seus estabelecimentos teria previsão apenas em normas infralegais. De forma mais específica, sustenta a Recorrente que o art.22-A da Lei nº8.212/91, que trata da contribuição previdenciária da agroindústria, não conteria nenhuma restrição à possibilidade de aplicação de dito regime tributário a apenas um dos estabelecimentos da empresa. Tal restrição teria sido instituída apenas pelo art.201-B do Decreto nº3.048/01 e pelo art.173 da IN RFB nº971/09.

Adicionalmente, a Recorrente defende que a interpretação dada pela autoridade lançadora fere o princípio da razoabilidade e que, na pior das hipóteses, deveria ser utilizado o critério da preponderância da atividade.

Apesar do esforço da Recorrente, entendo que não lhe assiste razão.

A jurisprudência deste Conselho firmou-se no sentido de que as exceções ao regime contributivo substitutivo da agroindústria estão taxativamente previstas nos parágrafos do art.22-A da Lei nº8.212/91. Desse modo, tal regime deve abranger toda a receita da agroindústria, ainda que ela exerça atividade secundária, mesmo que segregada em outros estabelecimentos. Neste sentido, transcrevem-se, abaixo, ementas de acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e desta turma:

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, 2ªTurma da CSRF, Sessão de 24/10/2022)

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA AGROINDUSTRIAL. A substituição estabelecida no artigo 22A da Lei nº 8.212/91 é aplicada ainda que a agroindústria explore também outra atividade econômica autônoma, no mesmo ou em estabelecimento distinto, hipótese em que a contribuição também incide sobre o valor da receita bruta dela decorrente. [...]

(Acórdão nº2401-004847, 1ªTO da 4ªCâmara da 2ª Seção, Sessão de 05/06/2017)

Tal entendimento também vem sendo acompanhado pelo Poder Judiciário, como revelam as seguintes ementas de acórdãos do TRF da 3ª Região:

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DA AGROINDÚSTRIA. ART. 22A DA LEI Nº 8.212/91. BASE DE CÁLCULO. TOTALIDADE DA RECEITA BRUTA DA AGROINDÚSTRIA PROVENIENTE DE QUALQUER PRODUÇÃO. APELAÇÃO DESPROVIDA. SENTENÇA MANTIDA.

1. O cerne da questão consiste no pedido da não incidência da contribuição previdenciária prevista no artigo 22A da Lei nº 8.212/1991.

2. Da leitura dos artigos 22-A, da Lei 8.212/91, e 201-B, do Decreto 3.048/1999 (Regulamento da Previdência Social), resta cristalino que todo e qualquer ingresso de receitas nos cofres do contribuinte agroindustrial, quer seja decorrente de operações comerciais realizadas com intuito de lucro, quer sejam elas ligadas à atividade primária ou a atividades secundárias da empresa, estão sim incluídas na base de cálculo da contribuição previdenciária aqui discutida. Ademais, o artigo 201-B estatui que as atividades autônomas estão sujeitas ao recolhimento sob o regime da contribuição

substitutiva aplicável à empresa principal, assim, a empresa agroindustrial é responsável tributária pelo recolhimento das contribuições previdenciárias, sejam as receitas provenientes da sua atividade primária ou ainda de unidades autônomas.

3. Apelação desprovida.

(TRF 3ª Região, 2ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 5016375-33.2022.4.03.6100, Rel. Desembargador Federal LUIZ PAULO COTRIM GUIMARAES, julgado em 02/03/2023, Intimação via sistema DATA: 03/03/2023)

APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS PELA AGROINDÚSTRIA. RECEITAS QUE COMPÕEM A BASE DE CÁLCULO. RECURSO DESPROVIDO.

1. Além do artigo 22-A da Lei nº 8.212/91, o qual deixa claro que a contribuição devida pela agroindústria incide sobre a comercialização de produção própria e de produção própria e adquirida de terceiros, o Decreto nº 3.048/99 e a Instrução Normativa RFB nº 971/09 regulamentam a matéria sem extrapolar tal previsão legal, apenas estabelecendo maior especificidade, sendo, portanto, dotados de legalidade.

2. O recolhimento das contribuições deve ocorrer sobre a receita bruta da empresa decorrente da comercialização da produção própria e daquela adquirida por terceiros, mormente porquanto se trata de atividade própria da agroindústria, devidamente prevista no estatuto social da agravante.

3. Os parágrafos 2º e 3º do artigo 22-A da Lei nº 8.212/91 trazem a exceção sobre a qual não incide as contribuições em análise, qual seja, a receita bruta correspondente aos serviços prestados a terceiros, cujas contribuições previdenciárias continuam sendo devidas na forma do artigo 22 do mesmo diploma normativo. Assim, se a única exceção é exaltada pelo legislador, conclui-se que as demais receitas auferidas pela agroindústria compõem a base de cálculo das exações, inclusive a receita decorrente da comercialização de produtos adquiridos de terceiros.

4. Somando-se às conclusões acima, verifica-se que a parte impetrante não logrou êxito em demonstrar que houve violação a direito seu líquido e certo, isto é, que está sendo compelida a efetuar contribuições indevidas.

5. Apelação a que se nega provimento.

(TRF 3ª Região, 1ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 5000648-75.2017.4.03.6143, Rel. Desembargador Federal VALDECI DOS SANTOS, julgado em 06/04/2021, Intimação via sistema DATA: 07/04/2021)

Assim, diante da impossibilidade de segregação da receita por estabelecimento/atividade na agroindústria, por ser um regime substitutivo ao geral, agiu bem a fiscalização em lançar a contribuição sobre todas as receitas auferidas pela Recorrente no período atuado.

Por fim, entendo que a alegação de que a interpretação dada pela autoridade lançadora à lei – e referendada por este Conselho – fere o princípio da razoabilidade e que, na pior das hipóteses, deveria ser utilizado o critério da preponderância da atividade, não pode ser acolhida, eis que foge da competência deste Conselho analisar a constitucionalidade de atos normativos, em conformidade com a Súmula CARF nº 2.

3.2. A base de cálculo

Sustenta a Recorrente que haveria uma série de erros na base de cálculo utilizada pela fiscalização. O primeiro erro consistiria na não dedução de valores relativos:

1. À Sucata, oriunda do ativo imobilizado da filial 0005-55, atualmente inativa;
2. Ao IPI;
3. Às devoluções de mercadorias;
4. Aos descontos incondicionais;
5. Aos fretes.

Conforme sustenta, o direito a tais deduções estaria amparado nos arts.7º, 8º e 9º da Lei nº12.546/2011.

Além disso, a Recorrente alega que a autoridade lançadora teria cometido erros ao apurar as vendas para entrega futura, relativas à filial 0012-84. Conforme a Recorrente, os autos de infração teriam considerado a data do recebimento e não a data da efetiva remessa da mercadoria, o que seria contrário à legislação e, especialmente, à Solução de Consulta COSIT nº507/2017.

O acórdão Recorrido considerou improcedentes as alegações da Recorrente ante a falta de autorização legal para as deduções pretendidas e pelo fato de a Recorrente não ter apresentado provas de suas alegações – isto é, que parte da receita tributada seria oriunda dos itens por ela apontados. Neste sentido, o acórdão recorrido afirmou, em síntese, que, com base na legislação societária e tributária, especialmente pelo Decreto-lei nº1598/77, a receita bruta – base de cálculo da contribuição previdenciária da agroindústria – não comporta deduções.

Pois bem,

3.2.1. A questão probatória e a base legal para as deduções pretendidas

Em relação à questão probatória, transcreve-se, abaixo, o que restou consignado a este respeito no acórdão recorrido (fl. 597):

Antes de enfrentar a questão jurídica alusiva ao mérito da dedução de valores da receita bruta da empresa, necessário se faz analisar os argumentos trazidos e as supostas provas contida nos autos.

a) Sucatas

São receitas obtidas das vendas de sucata, resíduos de ferro e aço, partes de máquinas desmontadas etc., que antigamente pertenciam ao ativo imobilizado. A receita com a venda de sucatas e afins podem ser identificadas na Descrição da Mercadoria das notas fiscais elencadas na planilha de informações da base de cálculo;

b) IPI

Não foram acostados aos autos as notas fiscais de venda com os respectivos destaques do IPI devido nas operações;

c) Devolução de mercadorias e descontos incondicionais

A impugnante não comprovou com notas fiscais de entrados ou com a escrituração contábil o valor devolução de vendas contida na base de cálculo apurada, bem como os descontos incondicionais concedidos;

d) Fretes

A empresa reconhece que os fretes não foram incluídos na base de cálculo, logo não há exclusão a fazer nesse sentido. Quanto a um suposto recolhimento a maior, vale aqui lembrar que os recolhimentos efetuados pela empresa foram efetivamente abatidos no levantamento fiscal, conforme demonstrado nas planilhas contidas no relatório fiscal (fls. 210/211);

e) Vendas para entrega futura

O sujeito passivo infere que a fiscalização apurou a base de cálculo das Vendas para entrega futura na data do recebimento da venda e não na data da efetiva entrega da mercadoria. No entanto, o sujeito passivo nada trouxe para comprovar seus argumentos, como contratos, notas fiscais de faturamento e comprovantes de antecipações de pagamento.

Assim, à exceção da receita com a venda de sucatas, as informações contidas na planilha acostada pela fiscalização não amparam a pretensão da autuada; não têm valor

O recurso voluntário contesta essa conclusão, afirmando que a planilha em Excel acostada aos autos pela fiscalização (anexa ao Termos de Anexação de Arquivo Não Paginável de fl.338) foi elaborada com base nos dados extraídos dos arquivos em formato “xml” das notas fiscais. Assim, a planilha em questão seria suficiente para comprovar suas alegações, não havendo necessidade de reapresentação das notas fiscais que dariam lastro às suas alegações.

Entendo que assiste parcial razão à Recorrente.

Em relação às sucatas, ao IPI, aos fretes e às vendas para entrega futura, entendo que a planilha – elaborada pela própria fiscalização com base no arquivo “xml” das notas fiscais – seria suficiente para comprovar as alegações da Recorrente. A exceção, seriam os valores relativos a mercadorias devolvidas, em relação às quais entendo que a Recorrente deveria ter apresentado as notas de entrada comprobatórias.

A despeito disso, com exceção das vendas para entrega futura e do frete, que serão objeto de análise em tópico específico deste voto, entendo que o acórdão recorrido acertou ao concluir que a legislação atinente à contribuição da agroindústria não admite as deduções pretendidas pela Recorrente.

Como exposto, o pleito de dos valores apontados pela Recorrente tem como base os arts.7º, 8º e 9º da Lei nº12.546/2011, que instituiu a CPRB. Ou seja, o pleito do contribuinte parte da premissa de que as disposições normativas aplicáveis à CPRB também o seriam à contribuição previdenciária da agroindústria.

No âmbito deste Conselho, de fato, há alguns acórdãos que consideram tal premissa verdadeira, afirmando que tanto a CPRB como a contribuição da agroindústria são espécies do gênero “contribuição previdenciária substitutiva” e, por isso, as disposições normativas daquela seriam aplicáveis a esta. É o caso dos Acórdãos nºs 2402-005.808, de

09/05/2017, 2202-004.818, de 04/10/2018 e 2402-003.211, de 21/11/2012 e 2402-010.858, de 08/11/2022. Por todos, transcreve-se abaixo os seguintes trechos do Acórdão n.º 2402-005.808:

É fato que a legislação do imposto de renda, no art. 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77 (reproduzido no art. 280 do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99 Decreto n.º 3.000/99) prevê que as vendas canceladas estão compreendidas no conceito de receita bruta, sendo que a redação dada a essa norma pela Lei n.º 12.973/14 explicita que as devoluções de venda também se incluem naquela definição.

Por outro lado, necessário frisar que na legislação relativa às contribuições vem sendo dado tratamento diverso ao tema, sendo que, quanto às contribuições PIS e Cofins, no art. 1º, inciso V, alínea 'a' das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, existe disposição expressa da exclusão das vendas canceladas da base de cálculo do tributo.

Também a Lei n.º 12.546/11, que instituiu a contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) para diversas atividades, tem nos seus arts. 7º e 8º a previsão de exclusão das vendas canceladas da receita bruta.

A propósito, tem-se que na Solução de Consulta Cosit n.º 40/14, vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil por força do art. 9º da IN RFB n.º 1.396/13, com a redação dada pela IN RFB n.º 1.424/13, chegou-se à seguinte conclusão, nos termos do excerto de ementa abaixo colacionado:

[...]

Tal conclusão se deve, logicamente, ao fato de que a devolução de uma mercadoria cuja venda já tenha sido tributada quando da saída do produto da empresa, traduz-se, na prática, em "estorno de venda", pois a receita anteriormente gerada foi cancelada pela devolução correspondente.

Saliente-se que a contribuição devida pelo produtor rural pessoa jurídica, a qual encontra seu esteio no art. 25 da Lei n.º 8.870/94, consubstancia-se em espécie do gênero contribuição substitutiva, à semelhança da multicitada CPRB.

Isso, porque mediante a aplicação de um percentual sobre a receita do produtor, deixa-se de recolher àquelas contribuições devidas sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos seus segurados empregados e trabalhadores avulsos, prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei n.º 8.212/91.

Dessa maneira, tendo em vista o dever de coerência na interpretação dos conceitos normativos tais como a "receita bruta" que deve reger a administração tributária, e tratando o presente caso de contribuição previdenciária substitutiva sobre a receita bruta do produtor rural, lhe é igualmente aplicável o raciocínio desenvolvido na SC Cosit n.º 40/14, de modo a que sejam consideradas passíveis de exclusão da base de cálculo da exigência as devoluções de venda.

Em decorrência, devem ser excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias em tela as devoluções de venda.

(grifos nossos)

Entendo, todavia, que o fato de a CPRB e a contribuição da agroindústria serem cobradas em substituição à contribuição sobre a folha de pagamento não permite inseri-las em um mesmo gênero tributário, sujeito às mesmas regras. Dito de outro modo, entendo que a CPRB e a contribuição da agroindústria são contribuições diferentes, inexistindo elemento normativo que permita conectá-las a um único gênero, sujeito ao mesmo regime jurídico.

Vale dizer que, ao julgar o Tema 1048 da Repercussão Geral (RE 1.187.264), por meio do qual o STF considerou devida a inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB, aquele tribunal entendeu, que a CPRB é um benefício fiscal facultativo, de modo que o contribuinte, ao optar por ele, concordaria com as regras especificamente aplicáveis ao seu regime jurídico. Por outro lado, o caráter facultativo inexistente em relação à contribuição previdenciária da agroindústria. Entendo, dessa forma, indevida a aproximação entre os dois tributos e a sujeição e ambos ao mesmo regime jurídico.

Diante dessas considerações, inexistindo autorização legal para as deduções pretendidas pela Recorrente relativamente à contribuição da agroindústria, entendo que o acórdão recorrido não merece reparos.

3.2.1.1. Os Fretes

Relativamente aos fretes, eis o que alega a Recorrente:

Na filial 12 – CNPJ 83.054.478/0012-84 (madeireira) a autoridade fiscal não considerou o valor dos fretes, o que está correto. No entanto, a empresa o havia feito, de modo que as contribuições pagas sob esta rubrica constituem crédito em seu favor que deve ser abatido do valor total do auto de infração.

O acórdão recorrido decidiu a questão da seguinte forma:

A empresa reconhece que os fretes não foram incluídos na base de cálculo, logo não há exclusão a fazer nesse sentido. Quanto a um suposto recolhimento a maior, vale aqui relembrar que os recolhimentos efetuados pela empresa foram efetivamente abatidos no levantamento fiscal, conforme demonstrado nas planilhas contidas no relatório fiscal (fls. 210/211);

No recurso voluntário, a Recorrente apenas repetiu a alegação de sua impugnação.

Entendo, assim, que, relativamente aos fretes, nem sequer existe interesse processual, já que, como reconhecido pela Recorrente, estes não foram incluídos na base de cálculo pela autoridade lançadora. Além disso, a impugnação não é a via processual adequada para pleitear indébito tributário.

Assim, o acórdão recorrido não merece reparos.

3.2.4. As vendas para entrega futura.

Sustenta a Recorrente que sua filial 0012-84 promove vendas para entrega futura e que, nestas, a autoridade lançadora teria, equivocadamente, considerado como critério temporal do fato gerador a data do pagamento e não a data da efetiva remessa da mercadoria, com a correspondente emissão da nota fiscal. Alega a Recorrente que este, e não aquele, seria o critério temporal correto, conforme a Solução de Consulta Cosit nº507/2017 e art. 169 da IN RFB nº971/2009.

O acórdão recorrido não acolheu a alegação da Recorrente, com fundamento no fato de que a situação concreta verificada pela autoridade lançadora não se amoldaria à situação descrita pelas referidas solução de consulta e instrução normativa:

A leitura do item 29.1 da Solução de Consulta Cosit n.º 507/2017, transcrito na peça de resistência e reproduzido abaixo, revela que teria razão a autuada caso o presente lançamento fiscal tivesse apurado o fato gerador (receita de comercialização) em vendas para entrega futura com base em nota fiscal de simples faturamento, ou documento similar. Contudo, não é isso que se afigura nos autos.

29.1. Verifica-se, primeiramente, que esse dispositivo refere-se à emissão de apenas uma nota fiscal. Como a emissão da nota fiscal de simples faturamento é facultativa, enquanto se apresenta obrigatória a emissão da nota fiscal que acompanha a mercadoria vendida, conclui-se que tal dispositivo se refere à segunda nota fiscal, e não à primeira. Dessa forma, o fato gerador da contribuição previdenciária referente à comercialização da produção rural, na situação de que trata o normativo, ocorrerá por ocasião da emissão da nota fiscal de caráter obrigatório.

Na espécie, a planilha “Informações de base de cálculo na comercialização rural.xlsx” evidencia que o levantamento mensal das receitas auferidas pela empresa considerou a competência relativa à data de emissão das notas fiscais, as quais acompanham a mercadoria na venda, como a competência da ocorrência do fato gerador.

Neste caso não há reparo a fazer na base de cálculo lançada uma vez que o fato gerador foi corretamente apurado na data de emissão da nota fiscal de saída.

No recurso voluntário, a Recorrente alegou que o acórdão seria confuso, eis que:

... respalda o entendimento da Recorrente expresso na impugnação, mas não o acolhe. Mais: não deixa claro qual foi a postura adotada:

[...]

Afinal, a autoridade fiscal considerou qual data? A da emissão das notas fiscais (correta segunda a legislação – artigo 169 da IN 971/2009), ou a data do recebimento da venda? Pelo que a Recorrente entende das planilhas anexadas, ela considerou a data do recebimento, em conduta contrária à legislação.

Pois bem.

De início, é necessário esclarecer que a Solução de Consulta COSIT n.º 507/2017 trata de duas situações distintas: (i) venda para entrega futura e (ii) venda com faturamento antecipado. Vejamos como a solução de consulta diferencia essas duas operações:

14. A consultante refere-se a operações de compra e venda nas quais, em um primeiro momento, o negócio é concretizado e ela recebe o pagamento pela venda de mercadorias que já existem em seu estoque e, em outro momento posterior, ela entrega as mercadorias vendidas ao seu adquirente.

14.1 Tais operações não se confundem com as operações em que o vendedor recebe um adiantamento pela alienação de mercadorias que ainda não existem, e que só serão entregues ao comprador depois de terem sido adquiridas ou produzidas.

15. Embora não exista unanimidade na doutrina ou na jurisprudência quanto às denominações dessas duas espécies de contratos, a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB tem chamado a primeira de venda para entrega futura e a segunda de faturamento antecipado.

É a partir da diferenciação entre esses dois tipos de operação que a solução de consulta constrói suas conclusões, transcritas a seguir:

28. Já se viu que, como regra geral, que inclui a situação descrita na presente consulta, as apurações da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não cumulativas, bem como da Contribuição Previdenciária prevista no caput do art. 22A da Lei nº 8.212/1991, sujeitam-se ao regime de competência, no qual as receitas devem ser reconhecidas no momento em que o alienante transfere a propriedade das mercadorias vendidas para o adquirente.

28.1 Como nos contratos de compra e venda para entrega futura isso ocorre no momento em que se aperfeiçoa o negócio, e não no momento de transferência da posse (tradição) dos bens em questão, é no primeiro desses momentos (aperfeiçoamento do negócio) que as referidas receitas devem ser reconhecidas para apuração dos tributos citados.

29. Finalizando, no que concerne às contribuições previdenciárias, convém comentar o art. 169 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que aduz:

Art. 169. Nos contratos de compra e venda para entrega futura, que exigem cláusula suspensiva, o fato gerador de contribuições dar-se-á na data de emissão da respectiva nota fiscal, independentemente da realização de antecipações de pagamento. (destacou-se)

29.1. Verifica-se, primeiramente, que esse dispositivo refere-se à emissão de apenas uma nota fiscal. Como a emissão da nota fiscal de simples faturamento é facultativa, enquanto se apresenta obrigatória a emissão da nota fiscal que acompanha a mercadoria vendida, conclui-se que tal dispositivo se refere à segunda nota fiscal, e não à primeira. Dessa forma, o fato gerador da contribuição previdenciária referente à comercialização da produção rural, na situação de que trata o normativo, ocorrerá por ocasião da emissão da nota fiscal de caráter obrigatório.

29.2. Ratifica esse entendimento o fato de o art. 169 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, fazer menção à existência de “cláusula suspensiva”, própria do ato jurídico sob condição suspensiva, em que sua eficácia fica pendente da ocorrência de evento futuro. Nessa modalidade de ato, o fato gerador somente se aperfeiçoará com o implemento da condição, conforme preveem os seguintes dispositivos do Código Tributário Nacional – CTN:

[..]

29.3. Dentro das premissas adotadas nesta Solução de Consulta, verifica-se que, no contrato de compra e venda para entrega futura, as mercadorias já existem no estoque do vendedor, sendo a sua entrega ao adquirente efetuada em momento posterior. Nesse negócio jurídico, a transferência de propriedade da mercadoria ocorre desde o momento do acordo de vontades, embora a tradição não ocorra no mesmo instante. Esse ato jurídico não depende do implemento de condição suspensiva, pois já se encontra perfeito e acabado no momento da celebração do negócio, quando ocorre o fato gerador do tributo.

29.4. Já nas operações em que o vendedor recebe um adiantamento pela alienação de mercadorias que ainda não existem e que só serão entregues ao comprador depois de terem sido adquiridas ou produzidas – hipótese aqui tratada como contrato de compra e venda com faturamento antecipado –, a eficácia do ato jurídico encontra-se vinculada ao implemento de condição suspensiva, que depende da ocorrência de evento incerto e futuro, ou seja, a materialização da coisa futura, no presente caso, produção rural, e sua entrega ao adquirente.

29.5. Dessa forma, como o artigo 169 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, faz referência à existência de “cláusula suspensiva” nos “contratos de compra e venda para entrega futura” e, sendo essa cláusula própria do ato jurídico pendente do implemento de condição suspensiva, é forçoso reconhecer que a hipótese tratada nesse artigo refere-

se ao contrato de compra e venda com faturamento antecipado, em que não há, no momento da celebração do ato, a mercadoria em estoque, pois esta será, ainda, produzida ou adquirida. Nestes casos, somente com a efetiva entrega da mercadoria e a emissão da nota fiscal em nome do adquirente, é que haverá o implemento da condição suspensiva e considerar-se-á ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, situação esta distinta da hipótese tratada na presente consulta.

Ou seja, a conclusão da solução de consulta é de que nas operações de venda com entrega futura, o fato gerador ocorre no momento da venda e não no momento da entrega da mercadoria. Já nos casos de faturamento antecipado, o fato gerador ocorre no momento da entrega da mercadoria.

Entendo que a conclusão das solução de consulta está correta, pelos fundamentos por ela apresentados. Aliás, tais fundamentos vêm sendo acatados por este Conselho, como é possível observar nos Acórdãos n.º2201-010.532, 3402-004.905 e 3401-002.072, entre outros.

No presente caso concreto, apesar de não descrever nem apresentar documentação de suporte, a Recorrente denomina as operações por ela praticadas como vendas com entrega futura. Apesar disso, pleiteia a aplicação do critério temporal inerente à venda com faturamento antecipado, isto é, a data da remessa da mercadoria. Destaque-se também que a Recorrente não indica quais seriam as notas fiscais indevidamente consideradas pela fiscalização.

A análise da planilha em Excel acostada aos autos pela fiscalização (anexa ao Termos de Anexação de Arquivo Não Paginável de fl.338), contudo, ajuda a aclarar a situação. Nela, é possível verificar que a autoridade lançadora incluiu na base de cálculo da contribuição um total de 239 NFes com CFOP 6922, correspondente a: “lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura”. Não se identifica nesta planilha NFes com CFOP 1922 ou 2922, correspondentes a “Nota Fiscal de Remessa de Entrega Futura”.

Dessa forma, considerando que a Recorrente não produziu provas tendentes a comprovar suas alegações, com base no arcabouço probatório constante dos autos, conclui-se que a fiscalização, corretamente, incluiu na base de cálculo da contribuição apenas o faturamento representado pelas notas de simples faturamento. Não se verifica, assim, a ocorrência da inclusão indevida de valores relativos à simples remessa de mercadorias, não havendo, assim, reparos a serem feitos ao lançamento.

Ante o exposto, voto pelo indeferimento das alegações da Recorrente.

3.3. Da imunidade sobre as receitas de exportação

Defende a Recorrente que as receitas de exportação deveriam ser excluídas da base de cálculo do auto de infração, eis que estas estariam albergadas pela imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I da Constituição Federal. Segundo sustenta, estaria equivocada a interpretação da autoridade lançadora, pautada no art. 170, § 3º da IN RFB n.º 971/09, de que a contribuição destinada ao SENAR seria uma contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, eis que, na realidade, esta seira uma “contribuição social geral”.

O acórdão recorrido considerou improcedentes as alegações da Recorrente, sob o fundamento de que a jurisprudência do STF e do CARF já teriam se firmado no sentido de que a contribuição destinada ao SENAR é uma contribuição de interesse das categorias profissionais

ou econômicas. Neste sentido, citou decisões monocráticas proferidas no âmbito do STF, nos REs nºs 967.484 e 934.356, além de uma série de acórdãos do CARF.

No recurso voluntário, a Recorrente reitera as alegações de sua impugnação e defende que as decisões monocráticas do STF, citadas no acórdão recorrido, não podem ser consideradas como representativas da jurisprudência do STF.

Como consignei no Acórdão 2401-011.514 (sessão de 08/11/2023), do qual fui relator, a jurisprudência deste Conselho firmou-se no sentido de que a contribuição ao SENAR configura-se como uma contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, estando, em razão disso excluída da imunidade tributária prevista no art.149, § 2o, I da CF/88, que é restrita às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico. São neste sentido, os seguintes acórdão da CSRF:

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, 2ªTurma 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, 2ªTurma da CSRF, Seção de 26/02/2018)

Noto, contudo, que a natureza jurídica da contribuição ao SENAR vem, mais recentemente, gerando debates no âmbito do STF, o que torna necessária uma análise mais aprofundada do assunto.

As discussões ocorridas durante o julgamento do já mencionado Tema 801 da Repercussão Geral (RE 816.830) evidenciam a não pacificação do assunto naquela corte. O recurso extraordinário em questão foi relatado pelo Ministro Dias Toffoli, que, em seu voto abriu um tópico específico para avaliar qual seria a natureza jurídica da contribuição em questão. A conclusão a que o voto chegou foi a de que a contribuição ao SENAR é uma contribuição social geral e não uma contribuição de interesse de categoria econômica. Transcrevem-se, abaixo, os principais trechos do voto em questão a este respeito:

Como se vê, assim como na doutrina, o assunto concernente à natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAI e ao SENAC – cujos moldes, reitero, se aplicam ao SENAR, isso é, se contribuição social geral ou se contribuição corporativa – é controverso na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Embora eu reconheça que a contribuição ao SENAR tenha pontos de conexão com os interesses da categoria econômica respectiva e com a seguridade social, em especial com a assistência social, o que poderia ensejar sua classificação como uma contribuição *sui generis*, entendo que suas características estão intrinsecamente voltadas para uma contribuição social geral.

Em primeiro lugar, como consignei alhures, o traço característico das contribuições é, em regra, sua finalidade ou a destinação do produto de sua arrecadação. Perceba-se que o fato de determinada contribuição ser custeada por certo grupo de contribuintes (referibilidade) não se confunde com a finalidade dessa contribuição ou com a destinação do produto de sua arrecadação.

Nessa toada, o simples fato de uma contribuição destinada a entidade do Sistema S ser paga por contribuintes que integram determinada categoria econômica não a transforma, automaticamente, em contribuição corporativa (ou melhor, em contribuições do interesse de categorias econômicas).

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.

Em segundo lugar, cumpre realçar que as contribuições sociais consistem em instrumentos por meio dos quais a União atua na área social. [...]

Já se viu que as entidades destinatárias das contribuições ao SENAI, ao SENAC e ao SENAR têm como um dos objetivos prestar o ensino da formação profissional em suas respectivas áreas de atuação.

É sabido que a qualificação para o trabalho consiste numa esfera da educação, a qual está inserida no contexto da Ordem Social. A esse respeito, vide o art. 205 da Constituição Federal:

[...]

Corroborando a compreensão, registre-se que o Supremo Tribunal Federal já assentou que a contribuição do salário-educação (art. 212, § 5º), destinado à educação básica pública, é contribuição social geral. Vai nesse sentido o RE nº 272.872, red. do ac. Min. Nelson Jobim, DJ de 10/10/03.

Outrossim, é importante destacar a outra área de atuação do SENAR, isso é, o serviço social, o qual existe, de maneira análoga, no SESI e no SESC. Vale ressaltar que o serviço social, em termos gerais, permite ações corretivas, preventivas ou promocionais.

Tenho, para mim, que os serviços sociais prestados pelo SESI, SESC e SENAR também muito se conectam com as matérias tratadas na Ordem Social, como a assistência aos mais necessitados, à família, à saúde, à educação, à cultura etc.

[...]

Em relação ao SENAR, a lei que o criou previu ter ele o objetivo de organizar, administrar e executar, em todo o território nacional, a promoção social do trabalhador rural, além do ensino da formação profissional rural (assunto sobre o qual já comentamos acima).

[...]

Seguem alguns exemplos de áreas de atividade e atividades relacionadas à promoção social: 1) saúde: saúde reprodutiva; saúde na infância e na adolescência; saúde na terceira idade; saúde e alimentação; prevenção de acidentes; doenças infectoparasitárias do ser humano; saúde bucal e saneamento básico no meio rural; 2) alimentação e nutrição: noções básicas de nutrição e alimentação; higiene, conservação e armazenamento de alimentos; alimentação materno-infantil; planejamento de cardápios com aproveitamento de alimentos; produção artesanal de alimentos; produção artesanal de produtos de higiene e limpeza etc; 3) artesanato: tecelagem; artefatos em couro e pele; artesanato em madeira etc; 4) cultura, esporte e lazer; 5) educação: alfabetização de jovens e adultos; educação ambiental; educação para o trabalho; educação para o consumo; educação para a inclusão; 6) organização comunitária: associativismo; cooperativismo; administração de empreendimentos comunitários; 7) apoio às comunidades rurais: serviços comunitários.

Em suma, considero estar a finalidade da contribuição ao SENAR abrangida pela Ordem Social da Constituição Federal, sendo tal tributo uma contribuição social geral.

Vê-se, assim, que, para o relator, a contribuição ao SENAR seria uma contribuição social geral pois a atuação do SENAR beneficiaria toda a sociedade e não apenas o setor rural, o qual seria beneficiado apenas reflexamente. Contudo, nos votos apresentados pelos ministros Ministro Gilmar Mendes, Alexandre de Moraes e Edson Fachin, a despeito de acompanharem o voto do relator quanto às suas conclusões, classificou-se a contribuição ao SENAR como uma contribuição corporativa/de interesse de categoria profissional.

A despeito dessas discordâncias, a ementa originalmente publicada conjuntamente com o acórdão foi assim redigida:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Contribuição ao SENAR. Sistema S. Artigo 240 da CF. Alcance. Natureza jurídica de contribuição social geral. Artigo 149 da CF. Contribuinte empregador rural pessoa física. Base de cálculo. Substituição. Receita bruta da comercialização da produção. Artigo 2º da Lei nº 8.540/91, art. 6º da Lei nº 9.528/97 e art. 3º da Lei nº 10.256/01. Constitucionalidade. Critérios da finalidade e da referibilidade atendidos. 1. A contribuição ao SENAR, embora tenha pontos de conexão com os interesses da categoria econômica respectiva e com a seguridade social, em especial com a assistência social, está intrinsecamente voltada para uma contribuição social geral. Precedente: RE nº 138.284/CE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 28/8/92. 2. O art. 240 da Constituição Federal não implica proibição de mudança das regras matrizes dos tributos destinados às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical. Preservada a destinação (Sistema S), fica plenamente atendido um dos aspectos do peculiar critério de controle de constitucionalidade dessas contribuições, que é a pertinência entre o destino efetivo do produto arrecadado e a finalidade da tributação. 3. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 801: “É constitucional a contribuição destinada ao SENAR incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção

rural, na forma do art. 2º da Lei nº 8.540/92, com as alterações do art. 6º da Lei 9.528/97 e do art. 3º da Lei nº 10.256/01”. 4. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento.

(RE 816830, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 17-12-2022, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 20-04-2023 PUBLIC 24-04-2023)

Em razão da oposição de embargos de declaração, contudo, a questão atinente à natureza jurídica da contribuição ao SENAR foi considerada *obiter dictum* pela corte, com a consequente reformulação da ementa:

EMENTA Embargos de declaração em recurso extraordinário. Parcial acolhimento. Exclusão de item da ementa do acórdão embargado. 1. 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. 2. Embargos de declaração parcialmente acolhidos para que a ementa do acórdão embargado passe a ter a seguinte redação: “Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Contribuição ao SENAR. Sistema S. Artigo 240 da CF. Alcance. Contribuinte empregador rural pessoa física. Base de cálculo. Substituição. Receita bruta da comercialização da produção. Artigo 2º da Lei nº 8.540/91, art. 6º da Lei nº 9.528/97 e art. 3º da Lei nº 10.256/01. Constitucionalidade. Critérios da finalidade e da referibilidade atendidos. 1. O art. 240 da Constituição Federal não implica proibição de mudança das regras matrizes dos tributos destinados às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical. Preservada a destinação (Sistema S), fica plenamente atendido um dos aspectos do peculiar critério de controle de constitucionalidade dessas contribuições, que é a pertinência entre o destino efetivo do produto arrecadado e a finalidade da tributação. 2. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 801: ‘É constitucional a contribuição destinada ao SENAR incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, na forma do art. 2º da Lei nº 8.540/92, com as alterações do art. 6º da Lei 9.528/97 e do art. 3º da Lei nº 10.256/01’. 3. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento”.

(RE 816830 ED, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 12-09-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 09-10-2023 PUBLIC 10-10-2023)

Depois dessa alteração, o acórdão transitou em julgado em 08/11/2023.

Em que pesem as críticas doutrinárias,⁶ sob o ponto de vista da teoria dos precedentes, à possibilidade de o próprio tribunal prolator do acórdão definir o que é *ratio decidendi* e o que é *obiter dicta*, o fato é que o STF, expressamente, afastou o caráter vinculante das considerações constantes do acórdão a respeito da natureza da contribuição destinada ao SENAR. A controvérsia, portanto, permanece em aberto.

Nas turmas do STF, a questão também se mantém controvertida.

A título de exemplo, ao julgar, em 22/02/2023, especificamente o tema da imunidade das receitas de exportação à contribuição ao SENAR, a 1ª Turma decidiu, nos autos do RE nº 1.363.005, por maioria, vencido o Min. Dias Toffoli, que tais receitas não seriam

⁶ Neste sentido: GERALDI, Guilherme Paes de Barros. Fundamentos para adoção do stare decisis em matéria tributária. 2023. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2023 p . 83-87. Disponível em <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/32626>

imunes, em razão de sua natureza corporativa da contribuição.⁷ Todavia, a mesma primeira turma, em 25/04/2023, julgou a mesma questão nos autos do ARE 1.369.122 e, por unanimidade, decidiu que as receitas de exportação seriam imunes à contribuição ao SENAR, eis que sua natureza seria de contribuição social geral.⁸

Apesar de longa, a descrição do atual panorama da discussão atinente à natureza da contribuição ao SENAR no âmbito do STF é essencial para evidenciar que: (i) inexistente decisão vinculante sobre o assunto oriunda daquela corte superior; (ii) o tema ainda é controvertido, havendo membros que consideraram-na como contribuição social geral e outros que consideraram-na contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica; e (iii) que os entendimentos divergentes giram em torno de um questionamento principal: se a atuação do SENAR beneficia apenas o setor rural ou a toda a sociedade.

Em relação a este último ponto, convém destacar que para os defensores da tese de que a contribuição é uma contribuição social geral, a atuação do SENAR não beneficia apenas a categoria dos empregadores rurais, mas a toda a sociedade. O benefício setorial seria, assim, meramente reflexo. Cumpre destacar que tal entendimento é diametralmente oposto ao definido pelos mencionados acórdãos da CSRF, que consideraram que a atuação do SENAR beneficiaria, de forma preponderante, o setor rural e apenas reflexamente, outros setores da sociedade.⁹

⁷ EMENTA: AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. TRADING COMPANIES. CPMF. SENAR. IMUNIDADE. IMPOSSIBILIDADE. ARTIGO 149, § 2º, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO. PRECEDENTES. MANDADO DE SEGURANÇA. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 85, § 11, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. MANIFESTO INTUITO PROTRELATÓRIO. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO, COM IMPOSIÇÃO DE MULTA DE 5% (CINCO POR CENTO) DO VALOR ATUALIZADO DA CAUSA, NOS TERMOS DO ARTIGO 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, CASO SEJA UNÂNIME A VOTAÇÃO.

(RE 1363005 AgR, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 22-02-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 10-03-2023 PUBLIC 13-03-2023)

⁸ Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. SEGUNDO AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. FINALIDADE ABRANGIDA PELA ORDEM SOCIAL. DESTINAÇÃO AO CUSTEIO DE AÇÕES E SERVIÇOS PERTINENTES AO TÍTULO VIII DA CF/1988. NATUREZA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL GERAL. INCIDÊNCIA QUE NÃO DEVE RECAIR SOBRE AS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. 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, a 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)

⁹ Os trechos seguintes trechos, do Acórdão 9202-009.529, evidenciam tal entendimento: “Extrai-se, assim, que a contribuição ao SENAR, sendo esta desenvolvida para o 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. [...] No que tange à distinção entre as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas e as contribuições sociais, entendo que estas contribuições também possuem maior abrangência, ao se destinarem ao financiamento social (bemestar e justiça

Entendo que o critério para definir a natureza da contribuição há de ser o da finalidade, pois, caso contrário, todas contribuições setoriais acabariam tornando-se contribuições sociais gerais, já que, em regra, o desenvolvimento setorial acaba, reflexamente, beneficiando toda a sociedade. Há de se observar, assim, para fins de classificação, qual a finalidade para qual a contribuição foi criada e não os reflexos dela.

No caso específico do SENAR, dispõe o art. 1º da Lei 8.315/1991, que criou este serviço social autônomo:

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.

§ 1º. 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. (Incluído pela Lei nº 12.594, de 2012) (Vide) (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 13.840, de 2019)

§ 2º Os programas de formação profissional rural do Senar poderão ofertar vagas aos usuários do Sistema Nacional de Políticas Públicas sobre Drogas - SISNAD nas condições a serem dispostas em instrumentos de cooperação celebrados entre os operadores do Senar e os gestores responsáveis pela prevenção do uso indevido, atenção e reinserção social de usuários e dependentes de drogas. (Incluído pela Lei nº 13.840, de 2019)

Vê-se, assim, que o SENAR tem como finalidade promover a formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural. Ou seja, cursos de formação promovidos pelo SENAR têm como público alvo os profissionais do setor rural. Da mesma forma, os programas sociais do SENAR também tem como público alvo os trabalhadores rurais. O serviço social em questão não se destina, assim, a todo e qualquer trabalhador, mas apenas ao trabalhador rural.

Dessa forma, ainda que os programas mantidos pelo SENAR relacionem-se à Ordem Social, em especial, com a Educação e com a Cultura, entendo que tal relação é meramente reflexa.

Diante do exposto, entendo correta a orientação jurisprudencial atualmente firmada no âmbito da CSRF deste Conselho, no sentido de que a contribuição ao SENAR

social), de um modo geral, e não voltado ao interesse de determinadas categorias. Além disso, outra distinção salutar reside no fato de que os recursos o produto das contribuições sociais gerais que ingressam aos cofres públicos decorrentes da sua arrecadação mantêm o caráter público e serão aplicados conforme sua vinculação (as verbas arrecadadas são mantidas em poder do Estado para sua aplicação finalística), enquanto os produtos das contribuições que ingressam aos cofres do SENAR perdem o caráter de recurso público, como já decidiu o STF (AG .REG. NA AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA 1.953). Feitas essas colocações, entendo que; embora reflexamente as contribuições ao SENAR beneficiem a sociedade, no âmbito da educação e assistência aos trabalhadores rurais, bem como causem efeitos na economia, tendo em vista que a educação é pilar relevante no desenvolvimento de um país; em sua essência jurídica tal contribuição se presta, precipuamente, a atender uma categoria econômica específica, qual seja a dos trabalhadores rurais.”

classifica-se como uma contribuição de interesse de categoria econômica e, portanto, as receitas de exportação não são imunes a ela.

Assim, nego provimento às alegações da Recorrente.

3.4 A diligência ou perícia

Por fim, a Recorrente pleiteia o deferimento de realização de perícia ou diligência, a fim de que sejam apurados os valores incluídos a maior nas bases de cálculo.

Tal pedido, no entanto deve ser rejeitado. A diligência não serve para o fim de suprir material probatório a cuja apresentação está a parte pleiteante obrigada. Em outras palavras, pretende o contribuinte, por via da diligência, que sejam produzidas as provas que embasam as informações, cujo ônus cabe a ele próprio.

Nesse desiderato, os elementos de prova a favor do Recorrente, no caso em análise, poderiam ter sido por ele produzidos, apresentados à fiscalização no curso do procedimento fiscal, ou, então, na fase impugnatória, com a juntada de todos os documentos e o que mais quisesse para sustentar seus argumentos, não podendo o pedido de perícia ser utilizado como forma de postergar a produção probatória, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Ante o exposto, denega-se o pedido de diligência,

4. Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO o recurso, REJEITO as preliminares e quanto ao mérito NEGO-LHE provimento.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi