



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.723065/2015-43
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-008.278 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 23 de outubro de 2019
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
CENTRAL AÇUCAREIRA SANTO ANTÔNIO S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Restando demonstrada a divergência e constatando-se o atendimento dos demais pressupostos necessários à admissibilidade, o Recurso Especial deve ser conhecido.

ZONA FRANCA DE MANAUS. IMUNIDADE. INDEVIDA.

A imunidade prevista pelo art. 149, § 2.º da Constituição Federal não se estende às receitas decorrentes da venda a adquirente domiciliado na Zona Franca de Manaus.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIA. COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO. EMPRESA CONSTITUÍDA E EM FUNCIONAMENTO NO BRASIL. “TRADING COMPANIES”. INCIDÊNCIA.

Para efeito da apuração da contribuição previdenciária devida pela agroindústria, as vendas realizadas a empresas comerciais exportadoras (“trading companies”), constituídas e em funcionamento no país, são consideradas vendas internas e, portanto, tributáveis.

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 de categorias profissionais ou econômicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Ana Paula

Fernandes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento integral e os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz e João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe deram provimento parcial. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Ana Paula Fernandes.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho (Relator), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, João Victor Ribeiro Aldinucci e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata o presente processo dos Autos de Infração de contribuições previdenciárias e de terceiros, período 01/2011 a 12/2012, que abrange os seguintes lançamentos:

51.071.910-4

a) contribuições da empresa à Seguridade Social, inclusive as destinadas ao financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213/91 e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção para o mercado interno; e

b) contribuições dos produtores rurais pessoas físicas à Seguridade Social, inclusive aquelas destinadas ao financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213/91 e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, contribuições essas em cuja responsabilidade pelo recolhimento a Autuada sub-rogou-se ao adquirir produtos rurais dos aludidos produtores pessoas físicas.

51.071.911-2

a) contribuições da empresa destinadas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR, incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural no mercado interno;

b) contribuições dos produtores rurais pessoas físicas destinadas ao SENAR, incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, contribuições essas em cuja responsabilidade pelo recolhimento a Autuada sub-rogou-se ao adquirir produtos rurais dos aludidos produtores pessoas físicas; e

c) contribuições da empresa destinadas ao SENAR, incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção realizada diretamente para o exterior.

O Relatório fiscal informa que os fatos geradores das contribuições lançadas nos autos de infração 51.071.910-4 e 51.071.911-2, correspondem ao auferimento de receitas em operações de comercialização realizadas pela empresa, no mercado interno, da produção rural própria e da produção rural adquirida de terceiros, industrializada ou não, e ao auferimento de receita proveniente das demais atividades econômicas, exceto a decorrente da prestação de serviços a terceiros. Também constituem fatos geradores a aquisição de produto rural de produtor rural pessoa física, de cuja contribuição o autuado fica sub-rogado na obrigação de reter e recolher.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE a considerado improcedente mantido o crédito tributário na integralidade.

Apresentado Recurso Voluntário, os autos foram remetido ao CARF para julgamento. Em sessão plenária de 05/06/2018, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2201-004.540**, (e-fls. 1293/1319) com o seguinte resultado:

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, após votações sucessivas, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a exigência fiscal incidente sobre as receitas provenientes de comercialização para a Zona Franca de Manaus, incluídas no DEBCAD nº 51.071.910-4, vencidos os Conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator, Douglas Kakazu Kushiyama e Marcelo Milton da Silva Risso, que deram provimento parcial em maior extensão para exonerar, ainda, a exigência fiscal incidente sobre as receitas decorrentes de comercialização para Trading Companies. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2003, 2006

ZONA FRANCA DE MANAUS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. ART. 149, § 2º, I, DA CF.

As receitas provenientes da comercialização de produtos para a Zona Franca de Manaus são equiparadas a receitas de exportações por força do art. 4º do Decreto-Lei nº. 288/67, razão pela qual são imunes à incidência da

contribuição previdenciária nos termos do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA. VENDA A EMPRESA EXPORTADORA.

A receita decorrente da venda de bens a “trading companies” tem origem no mercado interno e, conseqüentemente, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção, não sendo alcançada pela norma imunizante do inciso I, §2º do art. 149 da CF.

CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. IMUNIDADE.

A natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR, com base de cálculo prevista pelo art. 22-A, da Lei n.º 8.212, de 1991 é de contribuição de interesse de categorias econômicas, Assim, inaplicável a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

O processo foi encaminhado à Fazenda Nacional em 26/07/2018 e, em 06/09/2018 retornou ao CARF com Recurso Especial (e-fls. 1321/1331), visando rediscutir a matéria **“vendas de mercadorias destinadas a Zona Franca de Manaus - equiparação à exportação, para fins de desoneração tributária”**.

Como paradigmas foram apresentados os acórdãos nº 3402-00.506 e nº 3402-00.522, cujas ementas se transcreve:

Acórdão nº 3402-00.506

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL- COFINS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

[...]

VENDAS A EMPRESA ESTABELECIDA NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. INCABÍVEL.

As receitas decorrentes de vendas a empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus não configuram receitas de exportação e sobre elas incidem a Cofins e a contribuição para o PIS.

[...]

Acórdão nº 3402-00.522

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS.

Período de apuração: 31/01/1999 a 30/11/2001

[...]

VENDAS A EMPRESA ESTABELECIDADA NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. INCABÍVEL.

As receitas decorrentes de vendas a empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus não configuram receitas de exportação e sobre elas incide a contribuição para o PIS.

[...]

Em seu recurso, a Fazenda Nacional afirma que o acórdão recorrido reconheceu a isenção de contribuição previdenciária sobre receitas de vendas mercadorias destinadas à Zona Franca, enquanto os paradigmas apresentados (acórdãos 3402-00.506 e 3402-00.522) afastaram tal isenção por falta de previsão expressa na legislação específica, de modo que as receitas decorrentes de venda para a Zona Franca não podem ser equiparadas à exportação.

Argumenta que o acórdão recorrido, utilizando como fundamento o art. 4º do Decreto-lei nº 288/67 c/c art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, equiparou as vendas destinadas à Zona Franca de Manaus a exportações.

Aduz que o Decreto-Lei nº 288/67, norma de grau hierárquico de lei ordinária, transforma a venda de mercadorias de origem nacional para a Zona Franca de Manaus em equivalente à exportação brasileira para o estrangeiro para todos os efeitos fiscais **constantes da legislação em vigor à época de sua edição**. Nesse sentido, a equiparação só teria validade para os tributos que já tinham desoneração prevista na legislação em vigor à data da publicação do referido Decreto-Lei, não alcançando as exações fiscais instituídas em momento posterior, que é o caso das contribuições lançadas.

Entende que, pelas características próprias à norma de isenção, em paralelo à regra inserida no art. 177, II, do CTN, o alerta contido no art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967 é até mesmo desnecessário, uma vez que a norma de isenção não poderia abarcar tributos que ainda não houvessem sido instituídos à data de sua publicação, como é precisamente o caso das contribuições previdenciárias substitutivas previstas no art. 22-A, incluído na Lei nº 8.212/1991 pela Lei nº 10.256/2001.

Conclui que a receita tributada no presente lançamento, conforme se verifica no Relatório Fiscal, é decorrente da comercialização de parte da produção rural com empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus e essa operação consubstancia-se em comercialização no mercado interno e não está coberta pela imunidade prevista no artigo 149, § 2º, I, pois o dispositivo constitucional concede a benesse somente à receita proveniente de comercialização direta com adquirente domiciliado no exterior.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho datado de 08/10/2018 (e-fls. 1334/1337).

O Sujeito Passivo foi cientificado do Acórdão nº **2201-004.540**, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 26/10/2018 e apresentou, em 09/11/2018, contrarrazões (e-fls. 1341/1365).

Em suas contrarrazões, afirma que o acórdão recorrido tomou por base o art. 40 do ADCT que justificou a aplicação da imunidade, uma vez que foi por conta de tal dispositivo que houve recepção do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 pela Constituição Federal de 88.

Tal fundamento não teria sido observado no paradigma 3402-00.522, razão pela qual não se verificaria a divergência jurisprudencial suscitada, eis que os acórdãos recorrido e paradigma partiram de premissa jurídica distinta.

Afirma que já existe entendimento consolidado no CARF de que o contribuinte encontra-se acobertado pelo manto da imunidade previsto no art 149 da CF/88.

Finaliza requerendo que o Recurso Especial não seja admitido pela ausência da divergência alegada ou, caso admitido, que não seja provido, pois faz jus à imunidade constitucional prevista no art. 149 da CF/88 em relação às vendas realizadas a adquirente da Zona Franca de Manaus.

Recurso Especial do Sujeito Passivo

Também em 09/11/2019, a Contribuinte apresentou Recurso Especial (fls. 1368/1444), visando rediscutir as matérias : a) “**imunidade na exportação via trading companies**” e b) “**imunidade da contribuição ao SENAR na exportação**”.

Imunidade na Exportação via Trading Companies

No intuito de demonstrar o dissídio jurisprudencial em relação a essa matéria traz à colação o Acórdão nº 2403-002.237, eis a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2003 a 31/12/2006

ZONA FRANCA DE MANAUS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. ART. 149, § 2º, I, DA CF.

As receitas provenientes da comercialização de produtos para a Zona Franca de Manaus são equiparadas a receitas de exportações por força do art. 4º do Decreto-Lei nº. 288/67, razão pela qual são imunes à incidência da contribuição previdenciária nos termos do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

TRADING COMPANIES. EXPORTAÇÃO INDIRETA. IMUNIDADE. ART. 149.

Se a empresa entrega sua produção rural por meio de trading companies, que providenciam sua exportação, incide a norma imunizante do inciso I, §2º do art. 149 da CF. Recurso Voluntário Provido. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Argumenta que a utilização de empresas intermediadoras de exportação em nada dissocia das exportações diretas, devendo-se aplicar o Decreto nº 1.248/1972. Aduz que a Segunda Seção de Julgamento do CARF vem decidindo que está caracterizada a imunidade decorrente de receitas de exportação realizadas de forma indireta.

Imunidade da Contribuição ao SENAR na Exportação

Quanto à presente matéria, à guisa de paradigmas foram apresentados os acórdãos 2301-004.198 e 2301-003.257, dos quais somente o primeiro foi admitido para a análise da divergência suscitada. A seguir, reproduz-se a ementa da decisão cotejada (Acórdão nº 2301-004.198):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 IMUNIDADE. EXPORTAÇÃO.

A regra de imunidade prevista no art. 149, §2º, I, da CF/88, é aplicável à contribuição ao SENAR, no que se refere às receitas auferidas com a exportação, justamente, por se tratar de espécie de contribuição social geral, estabelecida no referido dispositivo constitucional.

Recurso Voluntário Provido.

Sobre a contribuição destinada ao SENAR, infere que a Constituição Federal no seu art. 149, § 2º, inciso I estatuiu a imunidade tributária em relação a todas as contribuições sociais no que diz respeito às exações que incidam sobre a receita de exportação.

Entende que a contribuição ao SENAR é uma espécie do gênero contribuição social e, como tal, encontra-se alcançada pela imunidade constitucional do dispositivo citado.

Pleiteia que seja acolhido e provido o Recurso Especial interposto.

Pelo despacho s/nº da Segunda Câmara, de 10/01/19 (1450/1454), foi dado seguimento ao Recurso Especial do sujeito passivo.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 1456/1464), onde alega que a contribuição ao SENAR é da espécie contribuição de interesse de categorias profissionais e econômicas, não sendo abrangida pela regra imunizante prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

Quanto às contribuições incidentes sobre a comercialização da produção a empresas exportadoras, também não estariam contempladas pela imunidade constitucional prevista no art. 149 da CF, eis que deve-se observar a literalidade do dispositivo, segundo o qual não são abrangidas pela imunidade as operações no mercado interno, ainda que representem operações intermediárias à exportação.

Entende que como a imunidade é prevista de forma clara na Constituição Federal, não é possível dar-lhe interpretação ampla ou analógica. A imunidade configura uma exceção ao princípio da universalidade e da generalidade da tributação, sendo, pois, norma de exceção, deve ser interpretada de forma estrita.

Assim, requer que seja negado provimento ao Recurso Especial do sujeito passivo.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Admissibilidade

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir de atende aos demais requisitos necessários à sua admissibilidade.

Inicialmente cumpre afastar a alegação do sujeito passivo de que não haveria similitude entre os acórdãos recorrido e paradigma, ao argumento de que o acórdão 3402-00.522, utilizado como paradigma, não contemplaria em sua explanação, para justificar a não ocorrência da imunidade defendida, os efeitos oriundos do Art. 40 da ADCT.

Segundo o sujeito passivo foi por conta do art. 40 da ADCT que o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988.

Ora, no acórdão paradigma não se nega a vigência do Decreto-Lei nº 288/1967, nem tampouco se afirma que ele não teria sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988.

O entendimento do acórdão paradigma é no sentido de que o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967, por sua própria redação, restringiu seus efeitos fiscais à legislação vigente à data de sua publicação, evitando-se, dessa forma, a produção de efeitos em relação a tributos que fossem instituídos posteriormente, como é o caso da contribuição lançada no presente processo.

Além do que, o fato de os acórdãos recorrido e paradigmas terem partido de premissas diversas e chegado a conclusões distintas em relação à aplicação do Decreto-Lei nº 288/1967, ao revés do que defende a Contribuinte, é mais um fator que realça a dissenso interpretativo.

Portanto, resta caracterizada a divergência jurisprudencial suscitada pela Fazenda Nacional, motivo pelo qual, conheço do Recurso Especial.

Mérito

No mérito, quanto à questão da imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal de 1988 ser aplicada às receitas sobre as vendas destinadas à Zona Franca de Manaus, entendo que assiste razão à Fazenda Nacional.

Tal matéria foi tratada no julgamento de Recurso Voluntário que resultou no acórdão nº 2402-006.712, proferido pela 2ª Turma Ordinária dessa 4ª Câmara, em sessão realizada em 05/10/2018, a qual presidi.

Naquela ocasião, o colegiado decidiu, por unanimidade, em negar seguimento ao Recurso Voluntário do contribuinte, conforme voto proferido pelo Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, cujos fundamentos tomo a liberdade de transcrever e adoto como razões de decidir:

Em relação às notas fiscais vinculadas aos Códigos Fiscais de Operações e Prestações das entradas e saídas de mercadorias (CFOP) 5102, 5502, 5405, 5923 e 6109, a decisão recorrida assim se pronunciou:

(...)

II.3.5 CFOP 6109 Da operação de venda de produção do estabelecimento destinada à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio R\$ 5.695.352,05.

A Impugnante alega que, nos termos da decisão do CARF (Acórdão 2403-002.238), as receitas provenientes da comercialização de produtos para a Zona Franca de Manaus são equiparadas a receitas de exportações por força do art. 4º do Decreto Lei nº 288/67, e, com isso, entende as receitas de venda de sua produção no CFOP 6109 são imunes à incidência da contribuição previdenciária nos termos do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

Pelas razões a seguir delineadas, tal alegação não procede.

O art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, como dito acima, confere imunidade apenas e tão somente às receitas decorrentes de exportação, assim entendida a saída de produto do território nacional, decorrente da venda direta a comprador no exterior.

A imunidade é regra constitucional que limita a competência para a instituição de tributos. Portanto, o termo ‘exportação’, contido na regra constitucional, não pode ter o seu significado estendido para abranger situações que não se enquadram no seu conceito.

Inclusive, as vendas de produtos nacionais para a Zona Franca de Manaus podem se destinar ao consumo na região ou industrialização, hipóteses estas que certamente não estão abrangidas no conceito de exportação.

O art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967, norma com status hierárquico de lei ordinária, transforma a venda de mercadorias de origem nacional para a Zona Franca de Manaus em equivalente à exportação brasileira para o estrangeiro para todos os efeitos fiscais constantes da legislação em vigor à época de sua edição.

A expressão ‘constantes da legislação em vigor’ contida no art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967, visa expressamente excluir das hipóteses de equiparação, as situações derivadas de imposições tributárias cujo fundamento legal nem sequer existia quando da publicação daquele Decreto-Lei. Ou seja, a equiparação só tem validade para os tributos e contribuições que já tinham desoneração prevista na legislação em vigor à data da publicação do referido Decreto-Lei, não alcançando as exações fiscais instituídas em momento posterior.

No caso das agroindústrias, a substituição das contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei 8.212/91, pelas incidentes sobre a receita bruta

de venda de seus produtos só passou a existir a partir da inclusão na Lei 8.212/1991, do art. 22-A, pela Lei 10.256, de 9 de julho de 2001.

Assim, forçoso reconhecer que as disposições contidas no Decreto-Lei nº 288/1967, não poderiam abranger a hipótese de isenção de contribuições previdenciárias substitutivas criadas após a sua edição.

Na mesma linha de raciocínio, vale aqui mencionar o disposto no art. 177, do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/1966, recepcionado pela nova Carta Magna com o status de lei complementar:

“Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

(...)

II aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.”

Importante também ressaltar que o § 6º do art. 150 da Carta Magna, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, estabelece, in verbis:

“§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”

Dessa forma, o texto do Decreto-Lei nº 288/1967, é norma que trata de isenção, que não abrangia, à época, qualquer disposição relativa às contribuições sociais previdenciárias. Assim, não poderia abranger as contribuições previdenciárias substitutivas que só foram criadas em 2001 pela Lei 10.256.

Já o artigo 170 da Instrução Normativa (IN) RFB Nº 971, de 13 de novembro de 2009, traz para o seu bojo a determinação constitucional que trata da imunidade e estabelece a impossibilidade de incidência das contribuições previdenciárias substitutivas sobre as receitas decorrentes, única e exclusivamente, de exportação, limitado o entendimento deste termo à venda direta de produtos a adquirente domiciliado no exterior (§1º desse artigo 170 da IN RFB Nº 971/2009), bem como estabelece que a imunidade não abarca a contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural Senar (§ 3º desse mesmo artigo). (grifei)

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 971, de 13 de novembro de 2009:

Seção II Da Exportação de Produtos

Art. 170. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

§ 1º Aplica-se o disposto neste artigo exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

§ 2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.

§ 3º O disposto no caput não se aplica à contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas. (g.n.) (Destaques do Original)

Nesse sentido, em que pese o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 equiparar a venda de mercadorias de origem nacional para a Zona Franca de Manaus a exportação brasileira para o exterior, os efeitos fiscais decorrentes dessa equiparação só alcançam os tributos já existentes à época de sua edição.

No caso em tela, a contribuição previdenciária incidente sobre a comercialização da produção rural só foi instituída pela Lei nº 10.256/2001 que incluiu o art. 22-A na Lei nº 8.212/1991. Desse modo, não se aplica à presente situação a imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição.

Em vista disso, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Recurso Especial do Sujeito Passivo

O Recurso Especial do Sujeito Passivo é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido

Da exportação por meio de Trading Companies

No acórdão recorrido foi mantido o lançamento referente às contribuições incidentes sobre a comercialização da produção quando esta foi realizada a *trading companies*. Vejamos:

Em que pese a pertinência das razões e dos fundamentos legais contidos no voto do Ilustre Relator, com a devida vênia, ousou divergir de sua tese em relação à aplicação da imunidade tributária nos casos de comercialização da produção com empresas que se dediquem ao comércio internacional, as conhecidas “Trading Companies”.

Concordo com o Sr. Relator em relação às demais matérias, conclusões e fundamentos legais tratados em seu voto, por considera-las irretocáveis.

A questão divergente está relacionada à regra de imunidade contida no Inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal de 1988, que assim dispõe:

(...)

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação:

(...)

Grifou-se.

O teor do preceito constitucional destacado não dá espaço para maiores dúvidas em relação ao seu conteúdo. Tem-se que, sobre as receitas decorrentes das operações de exportação, não há incidência de contribuições sociais.

Contudo, o que se tem nos autos é que a exigência fiscal está lastreada sobre receita de vendas da produção no mercado interno para, na sequência, a entidade adquirente promover sua exportação.

Entendo que a imunidade em comento está limitada às operações de venda efetuadas diretamente a adquirentes sediados no exterior, pois tal regra está em plena vigência desde a sua inclusão no texto Constitucional pela EC nº 33/2001, impondo, inclusive, a não incidência de Pis/Pasep sobre tais receitas.

Ocorre que, em 2002, no corpo da Lei 10.637, ao dispor sobre a não comutatividade na cobrança do Pis/Pasep, o legislador ordinário estabeleceu que este tributo não incidiria sobre as operações de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Desta forma, considerando que, mesmo antes da Lei 10.637/02, tinha, e ainda hoje tem, plena vigência a barreira Constitucional que impede a incidência de contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação, a regra imunizante está e sempre esteve completa, não apresentando qualquer lacuna.

A aplicação da analogia para excluir a incidência da contribuição previdenciária discutida no presente processo com base em regra isentiva de Pis/Pasep nas vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, ao contrário de representar uma interpretação ampliativa da regra de imunidade, representaria uma alargamento da norma isentiva, o que é expressamente vedado pelo art. 111 da lei 5.172/66 (CTN).

Assim, entendo que sobre o produto da venda da produção a pessoa jurídica sediada no país, ainda que esta, posteriormente, promova a exportação dos itens adquiridos, deve incidir o tributo previdenciário, já que a receita decorrente de tal operação não provém do exterior. Ademais, se entendêssemos de modo diverso, colocaríamos em risco o controle sobre benefícios concedidos às empresas que, efetivamente, promovem comercialização direta com o mercado externo, em particular aqueles que objetivam devolver ou eliminar resíduos tributários remanescentes da cadeia de produção dos bens exportados.

Tal conclusão se mostra absolutamente alinhada aos expressos termos da Instrução Normativa RFB nº 971/09:

Art. 170. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

§ 1º Aplica-se o disposto neste artigo exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

§ 2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.

Mesmo entendimento foi expresso pelo Parecer PGFN/CAT nº 1.724, de 2012, que assim dispôs:

(...)

O cerne da imunidade é a receita de exportações. A princípio, a contribuição do produtor rural, substituindo a folha de salários, volta-se para o resultado da venda de sua produção com a finalidade precípua de financiar a Previdência Social.

Quando, no entanto, esta receita, por se direcionar ao mercado externo, passa indubitavelmente a integrar o rol das receitas de exportação, não pode ser objeto de tributação.

É importante frisar que apenas as receitas dirigidas diretamente ao mercado externo estarão imunes. Por isso faz-se necessário o exame da natureza das operações, se se constituem em compra e venda no mercado interno ou exportação.

Por exemplo, a natureza das operações realizadas no Brasil entre as tradings e os produtores rurais é, em termos fiscais, de compra e venda no mercado interno, razão pela qual não são favorecidas pela imunidade da contribuição do produtor rural pessoa física.

(...)

Conclusão

Por tudo que consta nos autos, bem assim pelo teor das razões e fundamentos legais acima expostos, nego provimento ao recurso voluntário neste tema, devendo ser mantidas as demais proposições do voto do Ilustre Relator.

A recorrente alega que a exportação realizada por meio de *trading companies* não retira o caráter de venda no mercado externo para fins de incidência da imunidade tributária prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da CF/1988.

Contudo, entendo que o acórdão recorrido não merece reparo quanto a essa questão, eis que, nesse caso, a operação realizada pela Contribuinte trata-se de comercialização no mercado interno. Obviamente, a receita auferida pelo produtor não será decorrente de exportação e, por conseguinte, não estará abrangida pela imunidade constitucional.

Tal entendimento vai ao encontro do que consta em decisão desta 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais que ao proferir o Acórdão nº 9202-006.590 decidiu que a imunidade prevista no dispositivo constitucional não alcança as exportações intermediadas por “*trading companies*”.

O acórdão foi proferido em sessão realizada em 20/03/2018, em que fui designado para redigir o voto vencedor, o qual transcrevo na sequência:

Não obstante os fundamentos aduzidos no voto da i. Relatora, peço licença para consignar entendimento diverso, o qual julgo mais adequado para a solução da presente lide.

Nos termos do inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, as receitas decorrentes de exportação estão imunes da incidência de contribuições sociais. Vejamos:

[...]

No caso em debate tem-se que o contribuinte realizou operação de comercialização de produção rural com empresa comercial exportadora (trading companie) com o fim específico de exportação. Assim, a definição da natureza de referida operação mostra-se imprescindível para a resolução do litígio instaurado.

A esse respeito o § 2º do art. 245 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005 estabelece que a “receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto”. No mesmo sentido é o § 2º do art. 170 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 (Ato que sucedeu a IN MPS/SRP nº 3/2005). Confira-se:

Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005

Art. 245. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

§ 1º Aplica-se o disposto neste artigo exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

§ 2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.”

Instrução Normativa RFB nº 971/2009

Art. 170.

§ 2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.

*Em que pesem os argumentos no sentido de que os atos emanados do Poder Executivo representariam afronta à regra imunizante insculpida no § 2º do art. 149 da Carta da República, no meu entender, os normativos em evidência buscaram tão-somente esclarecer o alcance do favor constitucional. De fato, **venda de produtos rurais no mercado interno a trading companies não se confunde com exportação, ainda que a finalidade dessa operação seja a posterior remessa de tais produtos ao mercado externo.***

Note-se que o preceito constitucional é expresso no sentido de que a não incidência de contribuições sociais somente alcança as receitas provenientes de exportação. Significa dizer que, em se tratando de operações realizadas no mercado interno, como é o caso, não há que se falar em imunidade. Repise-se que as receitas advindas de operações realizadas com empresas comerciais exportadoras não se confundem com receitas decorrentes de exportação.

Interpretar a regra imunizante de forma diversa equivaleria estender o benefício fiscal a hipótese não prevista no texto constitucional, ampliando indevidamente o seu alcance. Nesse sentido, não há como discordar do entendimento veiculado no Recurso Especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional segundo o qual:

[...]

Assim, não sendo a contribuinte beneficiária do favor fiscal em pauta (imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição), para que pudesse ver as receitas decorrentes de suas operações com trading companies para o fim específico de exportação desoneradas de contribuições sociais seria necessária a previsão de benefício dessa natureza em lei específica, ou seja, em lei isentiva.

Nesse ponto, impende esclarecer que o Decreto-Lei nº 1.248/1972, embora trate de incentivos fiscais de natureza isentiva, nada menciona em relação a contribuições sociais, estando voltado exclusivamente a impostos. Tal conclusão pode ser facilmente extraída da leitura de seu art. 5º, o qual dispõe que “os impostos que forem devidos bem como os benefícios fiscais, de qualquer natureza, auferidos pelo produtor-vendedor, acrescidos de juros de mora e correção monetária, passarão a ser de responsabilidade da empresa comercial exportadora nos casos de:”. O mesmo se pode dizer da Lei Complementar nº 87/1996, que trata especificamente de ICMS.

Ademais, nas situações em que o legislador optou por isentar operações realizadas com empresas comerciais exportadoras da incidência de quaisquer espécies tributárias o fez de forma expressa. Exemplo disso é a isenção da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, prevista no inciso III do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 e no inciso VIII do art. 14 da Medida Provisória No 2.15835/ 2001:

Lei nº 10.833/2003

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:(Produção de efeito)

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. (Grifou-se)

Medida Provisória No 2.158-35/ 2001

Art.14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

[...]

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

As disposições normativas acima destacadas corroboram o entendimento aqui retratado de que as operações realizadas no mercado interno com trading companies não estão abrangidas pela imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição e, inexistindo previsão legal apta a isentar de contribuições previdenciárias tais operações, essas estão sujeitas à incidência de referidas contribuições o que impõe acolher as razões recursais, reformando-se a decisão recorrida. (Grifou-se.)

Diante do exposto, entendo pela manutenção do lançamento.

Imunidade da contribuição destinada ao SENAR sobre receitas de exportação

O sujeito passivo argumenta que a contribuição ao SENAR estaria abrangida pela imunidade tributária prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da CF/1988, ao entendimento de que tal contribuição seria uma espécie do gênero de contribuição social.

Pois bem. Vejamos o que dispôs o acórdão recorrido a respeito:

Neste tópico, a RECORRENTE defende, em suma, que a contribuição ao SENAR é espécie do gênero contribuição social e, por esse motivo, encontra-se alcançada pela imunidade constitucional prevista no art. 149, § 2º da CF/88.

Contudo, não assiste razão à RECORRENTE, uma vez que o art. 149, § 2º, I, da CF/88 afirma expressamente que somente estão acobertados pelo manto da imunidade sobre as receitas decorrentes de exportação as contribuições sociais e as contribuições de intervenção no domínio econômico. Neste sentido, importante transcrever mais uma vez a mencionada norma constitucional:

(...)

Ora, se 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 seu §2º disciplina que não incidirão sobre as receitas de exportação apenas duas espécies de contribuições (contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico), resta evidente que o interesse do constituinte foi de não afastar a incidência das contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas sobre as receitas de exportação.

A contribuição ao SENAR (Serviço Nacional de Aprendizagem) foi criada pela Lei nº 8.315/91, cujo art. 1º dispõe o seguinte:

“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 Socio-educativo locais”

Da leitura do dispositivo acima, resta evidente que a natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR é de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, haja vista que se presta, precipuamente, a atender a categoria dos trabalhadores rurais.

Sendo o referido tributo uma contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica, a norma imunizante não poderá ser aplicada, havendo incidência da contribuição sobre as receitas decorrentes da exportação.

Entendo correto o juízo manifestado no acórdão recorrido.

A fim de corroborar tal entendimento, transcrevo trechos do acórdão 9202-006.595, de relatoria da Ilustre Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, proferido em sessão realizada em 20/03/2018, da qual participei e a acompanhei:

Conforme narrado, o presente Auto de Infração decorre do não recolhimento das contribuições destinadas ao SENAR incidentes sobre as receitas provenientes da comercialização da produção com adquirentes residentes no exterior.

*Com a análise da divergência apontada, observa-se que o **Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional** tem como objetivo rediscutir a aplicação da imunidade tributária prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, sobre a contribuição destinada ao SENAR, nas receitas decorrentes de exportação.*

Cumprе destacar que tal matéria foi delimitada como objeto da controvérsia, em razão do reconhecimento da divergência apontada pela Recorrente, no Despacho de Admissibilidade do Recurso; bem como diante da ausência de impugnação referente ao conhecimento pela Recorrida, em sede de contrarrazões.

Sobre o tema, a Recorrente entende que a contribuição ao SENAR é contribuição 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 não lhes é aplicável.

Por outro lado, a Recorrida assevera que a contribuição sob análise tem natureza jurídica tributária específica de contribuição social, dada a sua finalidade e os demais aspectos de sua regra matriz de incidência e, como tal, está sujeito às regras de imunidade previstas no art. 149 da CF.

*Assim, caso o referido tributo seja considerado como uma **contribuição social ou uma contribuição de intervenção no domínio econômico**, estará abarcado*

*pela imunidade, não podendo ser ele exigido sobre as receitas decorrentes de exportação; ao passo que, na hipótese de se reputar como **contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica**, a norma imunizante não poderá ser aplicada, havendo incidência da contribuição sobre as receitas decorrentes da exportação.*

A matéria controvertida possui extrema relevância jurídica, considerando a divergência na doutrina e na jurisprudência acerca da exata natureza de tais contribuições: se são contribuições sociais gerais; se são contribuições interventivas; ou ainda se configuram contribuições de interesse das categorias profissionais.

Inicialmente, com o fim de se buscar uma interpretação adequada para a classificação das contribuições ao SENAR, cabe destacar os ensinamentos doutrinários sobre a distinção do tributo em análise.

Consoante o comando inserto no art. 4º, I e II, do CTN, a destinação ou a finalidade do produto da arrecadação é irrelevante para a qualificação da espécie tributária ou de sua natureza jurídica específica, nos termos abaixo transcritos:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

(...)

As contribuições desfrutam de muitos qualificativos na doutrina, dentre eles: parafiscais, especiais e sociais. Contudo, o nome dado ao instituto não possui tanta relevância quanto essência jurídica.

O art. 149, caput, da Constituição, enumera três tipos de contribuições da seguinte forma:

*Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir **contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas**, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.*

*Como se evidencia, o preceptivo discrimina as seguintes contribuições federais: **a) contribuições sociais; b) contribuições de intervenção no domínio econômico; e c) contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas.***

As contribuições para os Serviços Sociais (sistema S) traduzem-se nas receitas repassadas a entidades, na maior parte de direito privado, não integrantes da administração pública, mas que realizam atividades de interesse público.

Nas palavras de Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

Essas entidades não prestam serviço público delegado pelo Estado, mas atividades privada de interesse público, serviço não exclusivo do Estado;

*Exatamente por isso são incentivadas pelo Poder Público. A atuação estatal, no caso, é **de fomento** e não de prestação de serviço público. (DI PIETRO, 2013, p. 201).*

Para Ricardo Lobo Torres, trata-se de arrecadação do Parafisco, isto é, dos órgãos paraestatais incumbidos de prestar serviços paralelos aos da Administração, através de orçamento especial, que convive com o orçamento fiscal (art. 165, § 5º, da CF).

Dispostas essas considerações, cabe salientar que a marca das contribuições especiais é que sua arrecadação deve ser carregada para o financiamento de atividades de interesse público, beneficiando certos grupos, e direta ou indiretamente o contribuinte.

Dado o panorama geral, colaciono abaixo a legislação atinente às contribuições ao SENAR:

Lei 8.212/91

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: (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

(...)

§ 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). (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

Lei 8.315/91

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.

(...)

Art. 3º Constituem rendas do Senar:

I - contribuição mensal compulsória, a ser recolhida à Previdência Social, de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o montante da remuneração paga a todos os empregados pelas pessoas jurídicas de direito privado, ou a elas equiparadas, que exerçam atividades:

- a) agroindustriais;*
- b) agropecuárias;*
- c) extrativistas vegetais e animais;*
- d) cooperativistas rurais;*
- e) sindicais patronais rurais;*

II - doações e legados;

III - subvenções da União, Estados e Municípios;

IV - multas arrecadadas por infração de dispositivos, regulamentos e regimentos oriundos desta lei;

V - rendas oriundas de prestação de serviços e da alienação ou locação de seus bens;

VI - receitas operacionais;

VII - contribuição prevista no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.989, de 28 de dezembro de 1982, combinado com o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, que continuará sendo recolhida pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra);

VIII - rendas eventuais.

§ 1º A incidência da contribuição a que se refere o inciso I deste artigo não será cumulativa com as contribuições destinadas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (Senac), prevalecendo em favor daquele ao qual os seus empregados são beneficiários diretos.

§ 2º As pessoas jurídicas ou a elas equiparadas, que exerçam concomitantemente outras atividades não relacionadas no inciso I deste artigo, permanecerão contribuindo para as outras entidades de formação profissional nas atividades que lhes correspondam especificamente.

§ 3º A arrecadação da contribuição será feita juntamente com a Previdência Social e o seu produto será posto, de imediato, à disposição do Senar, para aplicação proporcional nas diferentes Unidades da Federação, de acordo com a correspondente arrecadação, deduzida a cota necessária às despesas de caráter geral.

Para a caracterização das contribuições ao SENAR como contribuição de intervenção no domínio econômico seria necessário entender elas possuem caráter extrafiscal como nítidos instrumentos de planejamento, corrigindo as distorções e abusos de seguimentos descompassados, e não somente carreando recursos para os cofres públicos.

A mencionada intervenção ocorre com a regulação das atividades econômicas as quais se atrelam, geralmente relativas às disposições constitucionais da Ordem Econômica e Financeira, art. 170, I a IX, e seguintes da Constituição Federal, consoante os princípios abaixo colacionados:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

*De fato, existem atividades econômicas que precisam sofrer a intervenção do Estado, a fim de que sobre elas se promova um fim fiscalizatório, regulando seu fluxo produtivo para a melhoria do setor beneficiado, não sendo essa a finalidade precípua das contribuições ao SENAR, cujo objetivo é 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, servindo como fomento da atividade, por meio da educação.*

Cabe acrescentar que o fato gerador da contribuição debatida é a comercialização da produção rural e ocorre com a venda ou a consignação da produção rural; a base de cálculo é a receita bruta proveniente da comercialização de tal produção, o que destoa das demais contribuições destinadas ao Sistema S (SESI, SENAI...), as quais incidem sobre as folhas de salários.

*Extraí-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**.*

Ao meu ver, as contribuições de intervenção no domínio econômico são mais abrangentes, no aspecto da sua destinação, que as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, pois aquelas fomentam determinado setor com o fim de incentivar e instigar o mercado, de forma

pragmática, principalmente em momentos de crise, contribuindo na regulação da ordem econômica e refletindo políticas do governo que afetam toda a sociedade, e estas têm sua aplicação adstrita ao financiamento das respectivas categorias profissionais ou econômicas, em áreas específicas, apenas para o seu fomento.

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 (bem-estar e justiça 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.

Diante de todo o exposto, nota-se que a Recorrida não faz jus à imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal.

(destaques no original)

Em resumo, por ser a contribuição destinada ao SENAR uma contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica, não se aplica a ela a imunidade prevista no indigitado dispositivo constitucional.

Nesse sentido, o acórdão recorrido deve ser mantido também quanto à essa questão.

Conclusão

Pelo exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento; e conheço do Recurso Especial do Sujeito Passivo e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho.

Declaração de Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes.

Em que pese o brilhante voto do relator ousou discordar de seu posicionamento quanto a natureza jurídica da contribuição ao SENAR.

O Contribuinte aponta ofensa ao art. 149, § 2º, I, da CF. Sustenta em sua defesa que o art. 62 do ADCT determinou a criação do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR nos mesmos moldes do SENAI e do SENAC, providência cumprida pela Lei n. 8.315/91.

Alega que a análise das funções cometidas ao SENAR (organizar, administrar e executar, em todo o território nacional, o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural) enseja a classificação das contribuições para seu financiamento como contribuições sociais gerais.

Pugna, por tais motivos, que a contribuição para o SENAR é alcançada pela imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF.

1.1.1 *A solução da controvérsia requer a análise da natureza jurídica da contribuição destinada a custear o SENAR, tal discussão se encontra pendente de julgamento de RE 796152, perante o STF, que colocará fim a discussão.*

Enquanto isso não ocorre, minha convicção pessoal é a de que assiste razão ao contribuinte. Observo que grande parte da jurisprudência já se manifestou neste sentido.

O TRF1, reconhece a natureza do SENAR como contribuição Social Geral.

TRF-1 - APELAÇÃO CIVEL AC 212237720104013400 DF

0021223.77.2010.4.01.3400 (TRF-1). Data de publicação: 08/11/2013.

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO

PREVIDENCIÁRIA (FUNRURAL). RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO DA

PRODUÇÃO RURAL. LEGITIMIDADE ATIVA: PRODUTOR RURAL. PESSOA

JURÍDICA. EXIGIBILIDADE DA EXAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE

DA CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. 1. O empregador rural, pessoa jurídica, não se equipara ao empregador rural pessoa física para fins de (não) incidência tributária, o que não significa ferir o princípio da isonomia entre os contribuintes que, diga-se, não se confundem quanto a direitos e obrigações sociais. 2. A extinção da **contribuição** ao FUNRURAL não afasta a exação prevista na Lei n. 8.870 /94, devida pelas empresas (pessoa jurídica) produtoras rurais, sobre a comercialização da produção. Precedentes do STJ. 3. In casu, a pessoa jurídica (produtora rural/empresa agropastoril) é responsável tributário pelo recolhimento da **contribuição** para o FUNRURAL sobre a comercialização do produto agrícola, tendo legitimidade tão somente para discutir a legalidade ou constitucionalidade da exigência, mas não para pleitear em nome próprio restituição ou compensação do tributo. 4. A **contribuição** para o **SENAR** é devida pelo produtor rural no ato da comercialização de sua produção, **porque se trata de contribuição social geral,**

*desnecessária, portanto, sua instituição por lei complementar (Precedente: STF, ARE 672.948-SC, Min. Cármen Lúcia, publicação em 26/09/2012). 5. Apelação da autora desprovida. 6. Apelação do **SENAR** provida para condenar a autora em honorários advocatícios no valor de R\$ 1.000,00 (mil reais). 7. Apelação da Fazenda Nacional e remessa oficial, tida por interposta, parcialmente providas, apenas para reconhecer a improcedência do pedido de repetição/compensação do indébito formulado pela autora.*

O STJ confirma tal entendimento no Resp 272.671/ES.

Do mesmo modo o STF ao analisar a matéria no RE 138.284-8/CE pontuou se tratar de contribuições sociais gerais.

Ainda assim, algumas ponderações são necessárias para fundamentar o posicionamento adotado que confronta o voto do ilustre relator:

1. Originalmente quando foi criada, a contribuição ao SENAR incidia sobre a folha de salários igual as demais contribuições do sistema “S”, sua alteração de incidência sobre as receitas foi implementada posteriormente (ano 2001). Por este motivo a alegação do relator de que não se aplica o artigo 240/CF ao SENAR, por que este não incide sobre folha de salários, que é a base de cálculo prevista no artigo constitucional não merece prosperar. **Isso por que a alteração da base de cálculo da contribuição não tem o poder de alterar sua natureza jurídica.**

2. Ainda, que haja o reconhecimento de que o SENAR, representa interesses da categoria econômica, não muda o fato de que é uma entidade que se dedica a educação e assistência social, **que embora direcionada a uma determinada classe, atenderá o interesse público, face a importância dela para toda sociedade.**

3. Ressalte-se ainda, a similitude do SENAR com os demais serviços sociais, pois além de ter sido apontada na exposição de motivos da norma, ainda, existe ressalva pontual na legislação de que tais verbas (SENAI, SENAC, SENAR), **não podem ser cobradas cumulativamente de uma empresa. O que as coloca numa mesma categoria.**

Diante do exposto, voto no sentido de reconhecer a natureza jurídica do SENAR **como de contribuição social geral**, conforme se percebe na evolução legislativa atinente a este tributo. Em consequência disso, concluo pelo direito do contribuinte em gozar da imunidade prevista no art. 149/CF.

É o voto.

(assinado digitalmente)
Ana Paula Fernandes.