



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.721076/2019-99
ACÓRDÃO	9202-011.314 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	18 de junho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	UNA ACUCAR E ENERGIA LTDA EM RECUPERACAO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. SENAR. NATUREZA JURÍDICA. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. SIMILITUDE FÁTICA. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA.

Merece ser conhecido o recurso especial interposto contra acórdão que, em situação fática similar, conferir à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, observados os demais requisitos previstos nos arts. 118 e 119 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. IMUNIDADE NA EXPORTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A contribuição ao SENAR 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, razão pela qual não lhe pode ser estendida a imunidade das receitas decorrentes da exportação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maurício Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de recurso especial interposto por UNA AÇÚCAR E ENERGIA LTDA. em face do acórdão de nº 2202-010.365, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara desta Segunda Seção de Julgamento que, por unanimidade de votos, conheceu parcialmente do recurso voluntário, salvo quanto às alegações de inconstitucionalidades para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Colaciono, por oportuno, a ementa do objurgado acórdão e seu respectivo dispositivo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA. SÚMULA CARF Nº 2.

É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de inconstitucionalidade. O pleito de reconhecimento de inconstitucionalidade materializa fato impeditivo do direito de recorrer, não sendo possível conhecer o recurso neste particular. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei.

É lícito ao fisco examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de suas declarações e escrituração fiscal, inclusive podendo propor a penalidade cabível se constatar qualquer não conformidade com a legislação tributária.

Competirá ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma por ele declarada e escriturada.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO. ALEGADO CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF nº 163.

A realização de diligência ou perícia pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, ou que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador. Neste contexto, a autoridade julgadora indeferirá os pedidos de diligência/perícia que considerar prescindíveis ou impraticáveis, não ocorrendo cerceamento de defesa. Estando presentes nos autos todos os elementos necessários à adequada motivação para solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência/perícia sem violar a ampla defesa.

Súmula CARF nº 163. O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA PATRONAL. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. AGROINDÚSTRIA. REGIME DO ART. 22A DA LEI Nº 8.212 COM REDAÇÃO DA LEI Nº 10.256, DE 2001.

As contribuições previdenciárias patronal (art. 22A, I e II) e as de Terceiros ao SENAR (art. 22A, § 5º) devidas pela agroindústria, definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incide sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção.

A receita bruta corresponde ao valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, incluindo aquela decorrente da revenda de mercadorias.

Por ausência de previsão normativa, não se exclui os tributos ICMS, ISS, PIS/COFINS da base de cálculo da receita bruta do regime do art. 22A da Lei nº 8.212, com redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001, que corresponde ao valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, incluindo aquela decorrente da revenda de mercadorias. Inaplicável o Tema 69 (RE 574.706) da Repercussão Geral do STF por distinção da tese, a qual, aliás, se aplica no caso da exclusão do ICMS para a base de cálculo das contribuições do PIS/COFINS e apenas a partir de 15/03/2017, por força de modulação. Ainda que o regime do art. 22A seja obrigatório tratando de receita bruta da comercialização da produção, diferentemente da CPRB da Lei nº 12.456 com regras próprias e facultativas ao

contribuinte por ser regime optativo, instituto com o qual não deve se confundir a normativa do art. 22A (cogente), e mesmo que possa ser sustentado haver uma lógica sistemática em relação ao cômputo da base de cálculo do regime do art. 22A com o regime de apuração do PIS/COFINS (em ambos, de certo modo, receita/faturamento), inexistência de disposição legal ou pronunciamento do STF para validar a exclusão do ICMS da base de cálculo composta pelas receitas brutas da comercialização da produção (faturamento) para os fins do regime do art. 22A, não competindo ao contencioso administrativo fiscal adotar posição conflituosa com a legislação infraconstitucional não autorizativa da exclusão. Não se pode tecnicamente pretender equiparar os institutos da CPRB da Lei nº 12.456 com o regime do art. 22A por serem distintos em sua normatividade, inclusive quanto a facultatividade do primeiro e a obrigatoriedade do segundo, ademais, considerando que o recorrente pretende a equiparação, o STF para a CPRB, no RE 1.187.264, Tema 1.048 da Repercussão Geral, firmou que “É constitucional a inclusão do Imposto Sobre *Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB*”.

CONTRIBUIÇÃO 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.

A imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal apenas abrange as contribuições sociais (gerais) e as contribuições destinadas à intervenção no domínio econômico, ainda que a exportação seja realizada via terceiros (*trading companies*), não se estendendo, no entanto, ao **SENAR**, por se tratar de **contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas**.

São devidas as contribuições ao SENAR sobre as receitas de exportação.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. MULTA CONFISCATÓRIA. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

É cabível, por expressa disposição legal, a aplicação da multa de 75% decorrente do lançamento de ofício quando formalizada a exigência de crédito tributário pela Administração Tributária.

A Súmula CARF nº 2 enuncia que o Egrégio Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA EXTEMPORÂNEA DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD). LEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. MULTA NÃO RAZOÁVEL. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

É cabível, por expressa disposição legal, a aplicação da multa pelo descumprimento de obrigação acessória pela entrega em atraso da Escrituração Contábil Digital (ECD).

A Súmula CARF nº 2 enuncia que o Egrégio Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (f. 3.386/3.388)

Dispositivo: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades, e na parte conhecida, em negar-lhe provimento. (f. 3.388)

Cientificada, apresentou o recurso especial (f. 3.424/3.434) suscitando ser “nítida a divergência entre as interpretações dadas à legislação tributária de regência do SENAR incidente sobre as exportações realizadas pela Recorrente (...)” (f. 3.430) Indicou, na tentativa de demonstrar a discrepância de entendimentos externados, o acórdão paradigma de nº 2402-011.964.

Às f. 3.476/3.482 acostado o despacho de admissibilidade, “da[ndo] seguimento ao Recurso Especial, interposto pelo sujeito passivo, para que seja rediscutida a matéria não incidência de contribuição ao SENAR por se tratar de contribuição social geral – imunidade para as exportações de produção rural.” (f. 3.482)

A recorrida apresentou contrarrazões (f. 3.484/3.489) pedindo a manutenção da decisão recorrida, sem se insurgir quanto ao conhecimento do recurso especial.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Relatora.

O recurso é tempestivo, razão pela qual passo aferir o preenchimento dos demais pressupostos de admissibilidade.

A divergência quanto à natureza jurídica da contribuição destinada ao SENAR resta evidenciada pela mera leitura da ementa dos precedentes confrontados. No acórdão recorrido dito que

[a] imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal apenas abrange as contribuições sociais (gerais) e as contribuições destinadas à intervenção no domínio econômico, ainda que a exportação seja realizada via terceiros (*trading companies*), **não se estendendo, no entanto, ao SENAR, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.**

Noutro vértice, o acórdão paradigma de nº 2402-011.964 chancela que

[a] contribuição ao SENAR tem natureza jurídica de contribuição social geral e, portanto, a receita decorrente da exportação fica abrangida pela imunidade prevista no artigo 149 da Constituição Federal.

Tendo sido demonstrado se tratar de controvérsia de índole eminentemente jurídica, **conheço do recurso do sujeito passivo, presentes os pressupostos de admissibilidade.**

A criação do SENAR, prevista no art. 62 do ADCT, estabeleceu que sua instituição se daria nos moldes do SENAI e do SENAC. E, a Lei nº. 8.315/91, ao tratar da questão, logo dispõe em seu art. 1º qual o objetivo a ser perseguido:

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.

O art. 3º da Lei nº. 8.315/91 dispõe que, dentre outras, constituem rendas do SENAR 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 agroindustriais, agropecuárias, extrativistas vegetais e animais, cooperativistas rurais e sindicais patronais rurais – *ex vi* do inc. I do art. 3º.

Com as alterações promovidas pela Lei nº 10.256/2001, houve a determinação de que a contribuição ao SENAR recolhida pelo empregador pessoa jurídica que se dedique à atividade rural e pelas agroindústrias se daria pelo adicional de 0,25% da receita bruta proveniente da venda de mercadorias de produção própria, e não pelo recolhimento mensal de 2,5% sobre o montante da remuneração paga aos empregados. E, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.540/1992,

a contribuição da pessoa física de que trata a alínea a do [inciso V 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 um décimo por cento incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.

Em sessão realizada em dezembro de 2022, com acórdão publicado apenas em 24 de abril do ano passado, o Supremo Tribunal Federal decidiu ser “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.”¹ Da ementa colhe-se ainda que “[a] contribuição ao SENAR [Serviço Nacional de Aprendizagem Rural], 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*.”²

Em abril do ano passado, ao apreciar os Embargos de Divergência no Agravo Interno no Recurso Extraordinário nº 1.363.005, proferido o acórdão assim ementado:

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”. (STF. RE nº 816830 ED, Min. Rel. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 12/09/2023)

¹ STF. RE nº 816830, Min. Rel. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 17/12/2022, publicado em 24/04/2023.

² Malgrado tenha sido registrada a afirmação de que a contribuição devida ao SENAR estaria “voltada para uma contribuição social geral”, em outros excertos do acórdão fica evidenciado ser a questão controvertida. A Fazenda Nacional interpôs aclaratórios afirmando padecer o acórdão de contradição e obscuridade. Ao sentir da embargante a mácula teria como gênese a inserção na ementa de mero *obiter dictum* acerca da natureza jurídica da contribuição destinada ao SENAR, objeto alheio ao apreciado no tema de nº 801 do STF.

Ausente entendimento vinculante firmado pela nossa Corte Constitucional, coaduno-me com o entendimento majoritário deste eg. Conselho, no sentido de que

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. (**CARF**. Acórdão nº 9202-006.595, Cons.ª Rel.ª ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ, sessão de 20 março 2018).

Não passa despercebido que, embora reflexamente as contribuições ao SENAR beneficiem a sociedade – seja no âmbito da educação e assistência aos trabalhadores rurais, seja nos efeitos que pode causar na economia – em sua essência jurídica tal contribuição se presta, precipuamente, a atender uma categoria econômica específica, qual seja a dos trabalhadores rurais.

Um outro argumento lançado para defender a natureza jurídica de contribuição corporativa diz respeito à base de cálculo da contribuição ao SENAR – receita bruta, desde 2001, e não folha de salários. Mister ressaltar que,

nos termos do art. 195, I, da CF/88, o pagamento de salários e demais espécies de remuneração pelo trabalho somente pode sofrer a incidência de contribuição para a seguridade social. Algumas contribuições corporativas, porém, incidem sobre a folha de salários, mas isso porque existe expressa ressalva da Constituição nesse sentido (CF/88, art. 240).³

De mais a mais, de bom alvitre pontuar que a modificação da base de cálculo da contribuição não tem o condão de alterar sua natureza jurídica.

Em composição ligeiramente distinta da que ora se apresenta, teve esta eg. Câmara a oportunidade de se debruçar sobre a temática, proferindo o acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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. (**CARF**. Acórdão nº 9202-011.016, sessão de 26 de setembro de 2023).

³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2019, p. 468.

Ante o exposto, **conheço do recurso especial do sujeito passivo e nego-lhe provimento.**

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira