



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.722616/2017-90
ACÓRDÃO	2002-010.189 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NIAGRO NICHIREI DO BRASIL AGRICOLA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

PAGAMENTOS ALEGADAMENTE DESCONSIDERADOS. ÔNUS DA PROVA. APROPRIAÇÃO NA FASE DE CUMPRIMENTO DO JULGADO.

A prova do pagamento incumbe ao sujeito passivo e deve ser objetiva, individualizada e vinculada aos fatos geradores correspondentes. Tendo a decisão recorrida reconhecido a possibilidade de apropriação de recolhimentos comprovadamente efetuados e não considerados no lançamento, mediante ajustes técnicos pela autoridade preparadora, e inexistindo demonstração inequívoca de duplicidade de exigência ou de recusa indevida ao seu aproveitamento, não há reparo a ser feito no acórdão recorrido.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. SUB-ROGAÇÃO DO ADQUIRENTE.

São devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção rural de produtor rural pessoa física empregador ou segurado especial, competindo à pessoa jurídica adquirente a responsabilidade tributária por sub-rogação, nos termos do art. 30, IV, da Lei nº 8.212/1991. Ausente demonstração consistente de erro material na apuração da base de cálculo ou de inclusão indevida de aquisições feitas de pessoas jurídicas, mantém-se o lançamento.

DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS. OPERAÇÕES COM ARMAZÉNS GERAIS. NECESSIDADE DE PROVA ROBUSTA.

A exclusão de valores da base de cálculo da contribuição por sub-rogação, sob alegação de devoluções de mercadorias, retornos simbólicos ou operações meramente logísticas com armazéns gerais, depende de prova

clara de que os registros não correspondem a aquisições tributáveis de produção rural. Não comprovada de forma suficiente a descaracterização do fato gerador, mantém-se o tratamento conferido pela fiscalização e confirmado pela decisão recorrida.

IMUNIDADE. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXPORTAÇÃO INDIRETA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA DESTINAÇÃO EXPORTADORA.

A imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal alcança também as receitas decorrentes de exportações indiretas, conforme a tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 674 da repercussão geral. Todavia, sua fruição pressupõe prova inequívoca de que as receitas controvertidas decorrem efetivamente de operações inseridas no fluxo econômico exportador, ainda que realizadas por intermédio de empresa comercial exportadora. Ausente tal comprovação, mantém-se a incidência das contribuições exigidas.

SENAR. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. IMUNIDADE DE EXPORTAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

A imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal restringe-se às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, não alcançando a contribuição ao SENAR, cuja natureza não se confunde com a das exações abrangidas pela norma imunizante. Ainda que reconhecida a imunidade das contribuições previdenciárias incidentes sobre receitas decorrentes de exportação, direta ou indireta, permanece exigível a contribuição destinada ao SENAR.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rafael de Aguiar Hirano, Andre Barros de Moura, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Fernando Gomes Favacho, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

Conforme o **Auto de Infração** (fl. 02 a 19), são as infrações:

a) Comercialização da produção rural de produtor rural pessoa física não oferecida à tributação; b) Gilrat de comercialização da produção rural de produtor rural pessoa física não oferecido à tributação; c) Divergência de GILRAT sobre bases declaradas de empregado; e d) SENAR sobre a comercialização da produção rural – produtor rural pessoa física – contribuições devidas.

O **Relatório Fiscal** (fl. 17 a 28) referente à NIAGRO NICHIREI DO BRASIL AGRICOLA LTDA detalha que a fiscalização se baseou, sobretudo, na escrituração contábil digital da empresa disponível no SPED, relativa ao ano de 2014.

As atividades principais da empresa incluem o processamento e comercialização de frutas, com aquisições de produtores rurais pessoas físicas, o que a enquadra nos códigos FPAS 744 e 507 para contribuições previdenciárias substitutivas incidentes sobre tais aquisições. A empresa foi autuada por não informar nas GFIP os valores dessas aquisições, tornando-se responsável tributária pelas contribuições à Seguridade Social e ao SENAR (sub-rogação), conforme previsto na legislação vigente.

As autuações contemplam ainda diferenças de contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios relacionados ao grau de incapacidade laborativa por riscos ambientais do trabalho (GILRAT), tendo sido constatada divergência entre o valor declarado (3,00%) e o apurado pela fiscalização (3,2825%).

Em consequência das omissões e incorreções nas declarações, além do não recolhimento das contribuições, foi aplicada multa de ofício de 75% sobre o valor devido, conforme determina o artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Em 16/05/2017 o contribuinte apresentou **Impugnação** (fl. 2.785 a 2.808), nos seguintes termos:

a) Erro na base de cálculo por indevida sub-rogação: a fiscalização teria incluído, indevidamente, na base de cálculo da contribuição por sub-rogação, valores relativos à aquisição de produção rural de pessoas jurídicas, quando a responsabilidade por sub-rogação somente se aplica às aquisições realizadas de produtores rurais pessoas físicas. Sustenta que houve ausência

de segregação entre compras efetuadas de pessoas físicas e de pessoas jurídicas, o que inflou artificialmente a base de cálculo do lançamento.

b) Pagamentos realizados e erro meramente declaratório (GFIP): sustenta que, embora tenha deixado de informar corretamente determinados valores em GFIP, houve efetivo pagamento da contribuição previdenciária por meio de GPS, configurando mero descumprimento de obrigação acessória, sem inadimplemento da obrigação principal. Afirma que a fiscalização não confrontou adequadamente os valores declarados com os valores efetivamente pagos.

c) Inclusão indevida do próprio INSS rural na base de cálculo: Aponta que os autos consideraram, como base de cálculo, valores contabilizados na conta “compras de matérias-primas” que já incluíam a própria contribuição previdenciária rural paga, gerando indevida tributação sobre o próprio tributo.

d) Inclusão indevida de devoluções e operações com armazém geral: sustenta que operações de devolução de mercadorias e retornos físicos ou simbólicos provenientes de armazéns gerais foram indevidamente tratadas como novas aquisições de produção rural, sendo incluídas como fatos geradores da contribuição por sub-rogação.

e) Não incidência para produtores em regime de economia familiar e sem empregados

f) Imunidade das receitas de exportação (CF, art. 149, §2º, I): sustenta que a contribuição previdenciária não pode incidir sobre receitas decorrentes de exportação, por se tratar de norma constitucional de eficácia plena. Argumenta que a quase totalidade da produção adquirida foi destinada à exportação.

g) Equiparação à exportação (Decreto-Lei nº 1.248/72): alega que as vendas realizadas no mercado interno a empresas comerciais exportadoras devem ser equiparadas às operações de exportação para fins de fruição dos mesmos benefícios fiscais, inclusive a imunidade, conforme o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.248/72.

O **Despacho 312** – 3ª Turma da DRJ/CGE (fl. 3.115 a 3.121), de 20/09/2017, contém **Proposta de Diligência**. Em 08/02/2018 foi apresentado Laudo Pericial (fl. 3.132 a 3.142). Foi cumprida **Diligência Fiscal** com a emissão do relatório de Informação Fiscal (fl. 3.143 a 3.146).

O contribuinte apresentou **Manifestação** (fl. 3.152 a 3.158) em 22/08/2018.

O **Acórdão 04-47.013** - 3ª Turma da DRJ/CGE (fl. 3.207, em Sessão de 24/10/2018, julgou a impugnação procedente em parte, conforme Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de

observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA EMPREGADOR OU SEGURADO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO. SUB-ROGAÇÃO DO ADQUIRENTE DA PRODUÇÃO RURAL. São devidas pelo produtor rural pessoa física empregador e pelo segurado especial, as contribuições incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural, ficando a pessoa jurídica adquirente responsável pela retenção e recolhimento dessas contribuições em virtude da sub-rogação prevista no artigo 30, IV da Lei nº 8.212/91.

IMUNIDADE NAS EXPORTAÇÕES. A imunidade do § 2º do art 149 da Constituição Federal aplica-se somente às receitas de exportação direta para o exterior. Impugnação Procedente em Parte

A procedência parcial teve como base o resultado da perícia:

(fl. 3.234) Com o retorno da Diligência Fiscal solicitada à DRF de origem, verifica-se que a autoridade fiscal diligenciadora acatou parcialmente o resultado da perícia realizada pela impugnante, concordando o presente julgamento com as alterações propostas, apresentadas na tabela a seguir: (...)

Destaque-se que cabe à autoridade preparadora realizar as alterações ora ratificadas, e providenciar eventuais aproveitamentos de pagamentos que ainda não foram aproveitados no lançamento, tratando-se de mera aplicação de preceitos conhecidos do CTN e da legislação que rege o processo administrativo tributário federal.

O Contribuinte acessou o teor dos documentos em 18/10/2019 (fl. 3.258).

Em 18/11/2019 o contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (fl. 3.262 a 3.281), em que trouxe os seguintes temas: Desconsideração de pagamentos apresentados (fl. 3.267); Contribuição previdenciária do produtor rural pessoa física empregador ou segurado especial. Contribuição. Sub-rogação do adquirente da produção rural (fl. 3.259); Reforma do acórdão por desprezar as devoluções de mercadorias e operações com armazéns gerais (fl. 3.262); Da imunidade. Ofensa ao art. 149, §2º, I da Constituição Federal e ao art. 3º do Decreto-Lei 1.248/72. Operações de exportação (fl. 3.275). Pede ao final:

(fl. 3.281) (i) prefacialmente, a conversão do julgamento em diligência, para o fim de continuidade da perícia para que sejam considerados as totalidades dos pagamentos efetivados pela Recorrente e desconsiderados pela autoridade julgadora, visto que mencionados pagamentos foram desconsiderados em sede de julgamento da impugnação apresentada e não analisados no acórdão recorrido que se limitou a "genericamente" determinar à Autoridade Preparadora que

proceda às exclusões sem especificá-las, prestando-se assim a diligência a ser realizada a apurar, com a exatidão necessária, o total comprovadamente pago e não informado em GFIP's a ser excluído; (ii) ao final, o PROVIMENTO do recurso para, reformando parcialmente o acórdão atacado, reconhecer a improcedência da autuação questionada de modo a ser desconstituído o lançamento de ofício objeto dos auto de infração, na remota hipótese de ser mantido o lançamento parcialmente, que sejam excluídos os créditos tributários reconhecidos como indevidos aqui apontados.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Fernando Gomes Favacho**, Relator.

1. Admissibilidade.

O Contribuinte acessou o teor dos documentos relacionados abaixo na data 18/10/2019 (fl. 3.258). Em 18/11/2019 o contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (fl. 3.262 a 3.281). Está, portanto, tempestivo.

Conforme o Auto de Infração (fl. 02 a 19), são as infrações: a) Comercialização da produção rural de produtor rural pessoa física não oferecida à tributação; b) Gilrat de comercialização da produção rural de produtor rural pessoa física não oferecido à tributação; c) Divergência de GILRAT sobre bases declaradas de empregado; e d) SENAR sobre a comercialização da produção rural – produtor rural pessoa física – contribuições devidas.

No que toca à infração (c) divergência de GILRAT sobre bases declaradas de empregado, verifica-se que a decisão recorrida não promoveu qualquer exclusão ou ajuste específico dessa rubrica, limitando-se a acolher parcialmente pontos relacionados à revisão de bases apuradas na fiscalização. Ademais, no Recurso Voluntário, não há impugnação específica dos critérios técnicos do RAT/FAP, razão pela qual mantém-se a exigência tal como lançada e mantida na origem, remanescendo a controvérsia recursal nas demais infrações.

2. Desconsideração de pagamentos apresentados.

O recorrente sustenta que teria havido desconsideração de pagamentos efetivamente realizados, afirmando que, embora não devidamente informados em GFIP, os recolhimentos teriam sido efetuados por meio de GPS, de modo que o lançamento teria considerado como devidos valores já pagos. Alega tratar-se de mero descumprimento de obrigação acessória, sem repercussão sobre a obrigação principal, requerendo a exclusão dos valores correspondentes.

A DRJ enfrentou expressamente a matéria, reconhecendo, a partir do laudo pericial e da diligência fiscal realizada, a possibilidade de aproveitamento de pagamentos

comprovadamente efetuados e não apropriados no lançamento original, consignando, contudo, que tal providência deveria ser operacionalizada pela autoridade preparadora, mediante os ajustes técnicos cabíveis, sem implicar nulidade ou improcedência do lançamento.

No âmbito do processo administrativo fiscal, é firme o entendimento de que a prova do pagamento compete ao sujeito passivo, devendo ser objetiva, individualizada e vinculada aos fatos geradores correspondentes. No caso concreto, não se verifica demonstração inequívoca de que os valores apontados no Recurso Voluntário tenham sido integralmente desconsiderados pela fiscalização ou pela DRJ, mas, ao contrário, há determinação expressa para que eventuais pagamentos comprovados sejam apropriados na fase de cumprimento do julgado.

Assim, inexistindo prova de duplicidade de exigência ou de negativa indevida de aproveitamento de pagamentos, e considerando que a DRJ já tratou adequadamente da matéria, não há reparo a ser feito no acórdão recorrido, razão pela qual se rejeita o pleito recursal neste ponto.

3. Contribuição previdenciária do produtor rural pessoa física empregador ou segurado especial. Contribuição. Sub-rogação do adquirente da produção rural.

O recorrente questiona a exigência das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural de produtores rurais pessoas físicas, sob o argumento de que teria havido erro na aplicação do regime de sub-rogação, bem como ausência de correta segregação entre aquisições realizadas de pessoas físicas e de pessoas jurídicas.

A DRJ afastou a alegação, reconhecendo que a fiscalização se baseou nos dados extraídos da escrituração contábil digital da própria recorrente, especialmente nas contas relacionadas às aquisições de produção rural, e que o enquadramento jurídico adotado encontra respaldo direto no art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991, que atribui à pessoa jurídica adquirente a responsabilidade pela retenção e recolhimento das contribuições devidas pelo produtor rural pessoa física.

A jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de que são devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural do produtor rural pessoa física empregador ou segurado especial, cabendo à empresa adquirente a responsabilidade tributária por sub-rogação. Tal entendimento encontra-se consolidado no âmbito do CARF e foi corretamente aplicado no caso concreto.

Não tendo o recorrente demonstrado, de forma consistente, erro material na apuração da base de cálculo ou indevida inclusão de aquisições realizadas de pessoas jurídicas, mantém-se o enquadramento jurídico adotado pela fiscalização e confirmado pela DRJ, razão pela qual se nega provimento ao recurso quanto a este item.

4. Reforma do acórdão por desprezar as devoluções de mercadorias e operações com armazéns gerais.

Sustenta o recorrente que o acórdão recorrido teria desconsiderado devoluções de mercadorias e operações realizadas com armazéns gerais, tratando tais movimentações como novas aquisições de produção rural e, consequentemente, como fatos geradores da contribuição por sub-rogação.

A DRJ examinou a matéria à luz do conjunto probatório produzido, inclusive com suporte no laudo pericial e na diligência fiscal realizada, reconhecendo apenas os ajustes efetivamente comprovados, afastando, contudo, a tese genérica de exclusão automática de valores sob a simples alegação de devoluções ou retornos simbólicos.

No processo administrativo tributário, a descaracterização do fato gerador exige prova clara de que a operação registrada não corresponde a aquisição de produção rural, mas a mero retorno físico, simbólico ou ajuste logístico, ônus que recai sobre o contribuinte. No caso, não se verificou comprovação suficiente de que as operações impugnadas tenham sido indevidamente tratadas como aquisições tributáveis.

Dessa forma, inexistindo prova robusta de erro na qualificação das operações pela fiscalização e tendo a DRJ enfrentado adequadamente a questão com base nos elementos constantes dos autos, não há fundamento para reforma do acórdão recorrido nesse ponto.

5. Da imunidade. Ofensa ao art. 149, §2º, I da Constituição Federal e ao art. 3º do Decreto-Lei 1.248/72. Operações de exportação.

O recorrente invoca a imunidade prevista no art. 149, §2º, inciso I, da Constituição Federal, sustentando que as contribuições exigidas não poderiam incidir sobre operações de exportação, bem como defende a equiparação à exportação das vendas realizadas a empresas comerciais exportadoras, nos termos do art. 3º do Decreto-Lei nº 1.248/1972.

A DRJ afastou a pretensão, consignando que a imunidade constitucional alcança exclusivamente as receitas decorrentes de exportação direta para o exterior, não se estendendo às operações realizadas no mercado interno, ainda que destinadas, posteriormente, à exportação por terceiros (Instrução Normativa MPS/SRP 03/2005, art. 245).

A controvérsia acerca da extensão da imunidade às exportações indiretas foi definitivamente solucionada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 759.244 (**Tema 674** com Repercussão Geral), ocasião em que se fixou a seguinte tese, com trânsito em julgado em 09/09/2020:

A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária.

O entendimento foi reafirmado no âmbito da ADI nº 4735, consolidando-se a orientação de que não há distinção ontológica entre exportação direta e exportação indireta para fins de fruição da imunidade prevista no art. 149, §2º, I, da Constituição Federal.

Diante de tese firmada em regime de repercussão geral, impõe-se sua observância pelos órgãos administrativos, não subsistindo o entendimento anteriormente adotado na esfera administrativa no sentido de restringir a imunidade às exportações diretas:

RICARF/2023, Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto. Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de: a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal; b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF

Este Colegiado já aplicou tal orientação no Acórdão nº 2201-012.091, de minha relatoria, ao reconhecer que a receita decorrente da venda de produtos ao exterior por meio de *trading companies* não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção (Sessão de 23/07/2025).

Todavia, a fruição da imunidade pressupõe demonstração inequívoca de que as receitas controvertidas decorrem efetivamente de exportação, ainda que realizada de forma indireta, incumbindo ao contribuinte o ônus da prova quanto à vinculação entre as vendas realizadas à empresa comercial exportadora e a efetiva saída da mercadoria para o exterior.

A 1ª instância julgou pela não aplicação da imunidade, mas sem adentrar na questão dos fatos (posto que o entendimento foi de que, mesmo em tese, não havia imunidade):

(fl. 3.222) Portanto, não pode ser acatado, como fundamento para a exoneração da exigência, a argumentação de que a venda realizada a empresa constituída e em funcionamento no País deve gozar da mesma imunidade prevista para a exportação realizada para adquirente domiciliado no exterior.

A par da desse discutida, não se demonstrou nos autos a destinação da produção adquirida à exportação. Inexistindo demonstração de que as aquisições tributadas tenham sido direcionadas à exportação, ainda que indiretamente, impõe-se concluir que a base de cálculo apurada não corresponde a receitas inseridas no fluxo econômico exportador, alcançadas pela imunidade do art. 149, §2º, I, da Constituição Federal.

Assim, deve ser mantida a incidência das contribuições previdenciárias sub-rogadas sobre a comercialização da produção rural comprovadamente destinada à exportação.

6. Imunidade quanto ao SENAR (Contribuição para outras entidades e fundos).

Conforme o Auto de Infração (fls. 02 a 19), trata-se de quatro infrações: a) comercialização da produção rural de produtor rural pessoa física não oferecida à tributação; b) GILRAT de comercialização da produção rural de produtor rural pessoa física não oferecida à tributação; c) divergência de gilrat sobre bases declaradas de empregado e d) SENAR sobre a comercialização da produção rural – produtor rural pessoa física – contribuições devidas.

A par de que houve decisão no STF (Tema 674/2020) no sentido de que “A norma imunizante contida no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação”, é preciso saber se a decisão alcança a contribuição ao SENAR.

CF, 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;

Como negrito acima, contribuições “sociais” e “CIDEs” são alcançadas pela imunidade. As de interesse das categorias profissionais/econômicas, não.

A Contribuição ao SENAR foi criada pela Lei 8.315/1991, nos termos do art. 62 do ADCT.

ADCT, Art. 62. A lei criará o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) nos moldes da legislação relativa ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (SENAC), sem prejuízo das atribuições dos órgãos públicos que atuam na área.

Lei 8.315/1991, 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:

§ 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.

§ 4º A contribuição definida na alínea a do inciso I deste artigo incidirá sobre o montante da remuneração paga aos empregados da agroindústria que atuem exclusivamente na produção primária de origem animal e vegetal.

A dúvida está em saber se é caracterizada como CIDE (“setorial”) ou como contribuição de interesse da categoria. A questão existe na literatura jurídica, bem como as próprias decisões do Supremo mostram incerteza quanto ao tema. A título de exemplo:

6.2. Contribuições interventivas integrantes do “Sistema S”

A natureza tributária específica das contribuições é determinada pela sua finalidade, diante do caráter teleológico que lhes é característico.

Em se tratando de contribuições destinadas ao custeio das atividades de entes determinados, será a finalidade do próprio ente que determinará a natureza da contribuição que o financia. Destarte, uma contribuição vinculada ao custeio de entidade criada para a intervenção no domínio econômico será qualificada como Cide e como tal haverá de ser submetida a o controle de constitucionalidade.

No que diz respeito às contribuições destinadas a serviços sociais autônomos (que consubstanciam o denominado “Sistema S”), é a indefinição quanto à qualificação das atividades desses serviços sociais que dificulta a determinação da natureza tributária específica das contribuições que os financiam. A solução advirá, em regra, da análise da lei que autorizou a sua criação.

Alguns serviços autônomos foram instituídos para atuarem junto a categorias profissionais e econômicas específicas (como o Sesc, Senac, Sesi, Senai, Senar, Sest e o Senat), enquanto outros foram vinculados à atuação imediata no domínio econômico, mediante o incentivo de empresas de pequeno porte e de determinadas atividades econômicas (Sebrae, Apex-Brasil e ABDI).

Conquanto seja nebulosa a qualificação das contribuições destinadas àqueles serviços sociais, as contribuições destinadas a estes últimos se enquadram

nitidamente na categoria das contribuições interventivas. (PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições no sistema tributário brasileiro*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 309)

E o Tema 495 do STF afirma na tese com Trânsito em Julgado em 18/02/2022 que o INCRA não é de interesse das categorias profissionais e econômicas, mas sim uma CIDE:

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

Os precedentes do CARF são no sentido de que a imunidade prevista no §2º do art. 149 da Constituição Federal, destinadas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, não pode ser estendida ao SENAR, por se tratar de *contribuição de natureza distinta, e com destinação estranha ao interesse geral da população*. (Vide Acórdãos 2201-011.963, Conselheiro Relator Weber Allak da Silva; Sessão de 03/12/2024 e 2201-010.773; Relator Conselheiro Francisco Nogueira Guarita; Sessão de 15/06/2023).

A diferença entre contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas devem ser diferenciadas pela finalidade e função. A destinação do produto unicamente, tal como regem os artigos 3º e 4º do CTN, não modificam a natureza jurídica da exação.

A finalidade das CIDEs é de intervir no domínio econômico. Possuem caráter regulatório. Já as contribuições de interesse da categoria visam o financiamento de entidades representativas ou formativas de categoria. Assim, são vinculadas à categoria econômica-profissional.

Dessa forma, ainda que se reconheça a imunidade relativamente às contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural destinada à exportação, a contribuição ao SENAR permanece exigível, não sendo alcançada pela norma imunizante prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

Mantém-se, portanto, o lançamento quanto à contribuição ao SENAR.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho