



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.724213/2011-90
ACÓRDÃO	2202-011.482 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL E USINA PETRIBU SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EMPRESA PRODUTORA RURAL. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO SENAR. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE CONSTITUCIONAL. INAPLICABILIDADE. INOVAÇÃO DE FUNDAMENTO NO JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

I. CASO EM EXAME

Recurso voluntário interposto contra acórdão que julgou parcialmente procedente impugnação apresentada em face de auto de infração lavrado para exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção rural própria por agroindústria, nos termos do art. 22-A da Lei nº 8.212/1991.

O crédito tributário em questão compreende valores principais, multa de mora e juros relativos à contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR, além de multa por descumprimento de obrigação acessória consistente na apresentação de GFIP com dados incorretos.

A instância julgadora de origem acolheu parcialmente a impugnação para excluir receitas decorrentes de vendas canceladas, receitas de exportação indevidamente tratadas como mercado interno, e ajustes contábeis, bem como para cancelar a multa por infração acessória.

Inconformada, a parte-recorrente pleiteia a reforma do acórdão recorrido para reconhecer a imunidade prevista no art. 149, § 2º, I da Constituição Federal às contribuições destinadas ao SENAR, e, subsidiariamente, a correção de inconsistências nos demonstrativos de débitos e a exclusão de diferenças supostamente quitadas.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2. Há duas questões em discussão:

(i) saber se é aplicável a imunidade prevista no art. 149, § 2º, I da Constituição Federal à contribuição ao SENAR incidente sobre receitas de exportação; e

(ii) saber se o acórdão recorrido incorreu em nulidade ao alterar o fundamento jurídico do lançamento em relação às competências de outubro a dezembro de 2007.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3. Rejeita-se a preliminar de nulidade por inovação de fundamento no julgamento de primeira instância, por não ter havido alteração do critério jurídico originalmente adotado no lançamento.

A contribuição destinada ao SENAR possui natureza de contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica, razão pela qual não está abrangida pela imunidade conferida às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre receitas de exportação, conforme disposto no art. 149, § 2º, I da Constituição Federal.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF é pacífica no sentido de que a contribuição ao SENAR, ainda que apurada conjuntamente com as contribuições sociais, possui fundamento jurídico autônomo previsto no § 5º do art. 22-A da Lei nº 8.212/1991.

A revisão de lançamento por modificação de critério jurídico é vedada fora das hipóteses legais taxativamente previstas no art. 149 do Código Tributário Nacional, não sendo este o caso dos autos.

As questões referentes à alocação de recolhimentos e à correção de valores constantes em demonstrativos de débitos não foram objeto de impugnação e configuram inovação em sede recursal, sendo matéria de competência da unidade responsável pela execução da decisão final.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo dos três pedidos relacionados aos ajustes de liquidação do futuro acórdão a ser prolatado, e, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Marcelo de Sousa Sateles (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), de lavra do Auditor-Fiscal Luciano Augusto da Costa Val (Acórdão 14-72.714):

O presente auto-de-infração trata de contribuições incidentes sobre a receita bruta proveniente da produção de agroindústria (não declaradas em GFIP), nos moldes do artigo 22-A, I e II da Lei nº 8.212/1991.

Conforme o Relatório Fiscal, as bases de cálculo foram extraídas dos registros contábeis das contas discriminadas no Anexo A.

Constam no lançamento os seguintes Debcads:
Debcad 37.336.217-0 – relativo à contribuição da empresa, valor R\$ 564.181,43;
Debcad 37.336.218-8 – relativo à contribuição destinada ao SENAR, valor R\$ 252.020,71;

Debcad 37.336.216-1 – relativo ao descumprimento de obrigação acessória (CFL 68), uma vez que a atuada entregou GFIP – Guia de Informações da Previdência Social e Recolhimento do FGTS com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, infringindo art. 32, IV e §3º e 5º da Lei 8.212/1991, valor R\$ 76.178,50.

A atuada apresentou impugnação (nas folhas 141 a 155), com as seguintes alegações (em síntese):
– a fiscalização incluiu indevidamente vendas canceladas e devolvidas na base de cálculo das competências 05 a 12/2007 referentes aos Debcads 37.336.217-0 e 37.336.218-8; a impugnante junta relatório de entradas do período e cópias das notas fiscais de devolução;
– a fiscalização incluiu indevidamente receitas oriundas de exportação (contrariando a imunidade prevista no art. 149, §2º, I da CF) nas competências 10

a 12/2007 referente ao Debcad 37.336.217-0 (vendas no mercado interno); a impugnante junta documentos de exportação; – na competência 02/2007 referente ao Debcad 37.336.217-0 (Levantamento VP1 – Venda da Produção Própria) foi recolhido o valor total de R\$ 108.507,02, sendo R\$ 98.988,86 como “valor do INSS” e R\$ 9.518,16 como “valor de outras entidades”, não havendo a diferença de R\$ 605,97, apontada pela fiscalização; a impugnante junta a GPS; – nos registros contábeis consta o valor de R\$ 386.830,20 de vendas de álcool hidratado e não R\$ 437.983,51, como apontado pela fiscalização; a contabilidade faz prova a favor do contribuinte (art. 9º, §1º da Lei 1598/1977);

argumento para o Debcad 37.336.218-8 – parte do lançado em VP – Venda para Produção Própria nos meses de 10, 11 e 12 corresponde à receita de exportação (R\$ 6.962.394,40, R\$ 3.445.764,26 e R\$ 1.159.986,00);

– trata-se de um equívoco, pois de três lançamentos no mesmo dia em dezembro apenas um foi incluído na base de cálculo (erroneamente); – entender que as contribuições ao SENAR não se enquadram na imunidade prevista no art. 149, §2º, I da CF é um equívoco; – trata-se de uma contribuição social e não contribuição de interesse de categoria econômica;

– os créditos apurados de R\$ 8.819,75 e R\$ 11.485,14 referentes às receitas de exportação (Levantamento EP – Exportação da Produção Rural) devem ser alocados no Levantamento VP – Venda da Produção Própria, uma vez que não recolheu contribuições referentes à exportação, por entender terem imunidade constitucional (o valor pago sobre a receita de venda no mercado interno ficou descoberto);

argumento para o Debcad 37.336.216-1 vício na fundamentação

– consta no Relatório Fiscal em negrito o valor da multa “35 x o Valor Mínimo” correspondente a 1001 a 5000 empregados; multiplicando-se este fator pelo valor mínimo (35 x R\$ 1.523,57) tem-se o resultado de R\$ 53.324,95; não obstante o valor lançado foi de R\$ 76.178,50; – a inclusão indevida de receitas de exportação e de mercadorias devolvidas e vendas canceladas refletem neste lançamento.

Em seguida o processo foi enviado em diligência (1ª), com resposta da fiscalização e nova manifestação da autuada.

Posteriormente, foi realizada nova diligência (2ª), com esclarecimentos adicionais por parte da fiscalização e nova manifestação da autuada.

Em nova diligência (3ª), houve ratificação da exclusão da competência de 05/2007, com a Requerente se dando por ciente.

Em relação aos pontos tratados no procedimento fiscal lavrado, a Requerente pugna pela reiteração de todos os argumentos de sua defesa, e requer que seja

declarada a improcedência da acusação fiscal e/ou nulidade do lançamento impugnado com o conseqüente cancelamento dos Autos de Infração.

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. NÃO ABRANGÊNCIA AO SENAR.

A contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), por se tratar de contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica, não está contemplada pela imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

NOTAS FISCAIS DE VENDAS. VENDAS CANCELADAS.
 Deve ser excluída da base de cálculo para cálculo das contribuições, as vendas canceladas devidamente comprovadas.

Impugnação Procedente em Parte
Crédito Tributário Mantido em Parte

Acórdão

Acordam os membros da 9ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** a impugnação, **MANTENDO EM PARTE** o crédito tributário.

Intimem-se os interessados.

Decisão dispensada do recurso de ofício.

Cientificado do resultado do julgamento em **09/02/2018**, uma **sexta-feira** (fls. **698**), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em **13/03/2018**, uma **terça-feira** (fls. **700**), no qual se sustenta, sinteticamente:

a) A manutenção, no discriminativo de débitos, da competência 10/2007 no Debcad 37.336.217-0 **contraria o próprio acórdão recorrido**, na medida em que este reconheceu que todas as competências de 05/2007 a 12/2007 do Levantamento VP1 – Venda Produção Própria deveriam ter sido zeradas, de modo que há **erro na liquidação do julgamento da DRJ**, devendo ser determinado o ajuste correspondente.

b) A acusação de recolhimento a menor no valor de R\$ 605,97 **ferre a verdade material**, pois a guia de recolhimento apresentada comprova o pagamento exato do valor devido (R\$ 98.988,85) na competência de 02/2007, sendo indevido o lançamento correspondente.

c) A apropriação dos valores recolhidos nas competências de 01 e 02/2007 **ofende a legalidade e o devido processo administrativo**, dado que a autoridade lançadora vinculou indevidamente os recolhimentos a receitas de exportação, quando deveriam ter sido apropriados à receita de venda no mercado interno, resultando em cobrança indevida.

d) A alteração, pela DRJ, da fundamentação da cobrança do SENAR nas competências de outubro a dezembro de 2007 **ferre os princípios da legalidade e do contraditório**, por configurar inovação em relação à acusação fiscal originária — que se baseava em receita de venda no mercado interno — sendo, por isso, **nulo o julgamento**.

e) A cobrança de contribuição ao SENAR sobre receitas de exportação **viola a imunidade prevista no art. 149, § 2º, I da Constituição Federal**, dado que tal contribuição possui natureza de contribuição social geral e, por conseguinte, se enquadra na regra de imunidade aplicada às exportações, conforme interpretação do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, inclusive com base no RE 138.284 e no REsp 431.347/SC.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

“Do exposto, a Recorrente pede que esse Colegiado dê provimento ao presente Recurso Voluntário para a reforma parcial do acórdão recorrido no sentido de julgar improcedente o lançamento na parte mantida pela DRJ.

Requer que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Recorrente (art. 112 do CTN).”

O acórdão-recorrido registra que referida decisão foi dispensada do recurso de ofício.

É o relatório.

VOTO

1 CONHECIMENTO

Conheço parcialmente do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento da matéria, com exceção das razões e dos respectivos pedidos apontados a seguir.

Verifica-se a tempestividade do recurso voluntário. Conforme certidão constante às fls. 698, a parte-recorrente foi cientificada do resultado do julgamento em 09/02/2018, uma sexta-feira. Nos termos do art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos no processo administrativo fiscal contam-se de forma contínua, excluindo-se o dia da ciência e iniciando-se a contagem no primeiro dia útil seguinte. Assim, o termo inicial da contagem foi 12/02/2018, segunda-feira, sendo a contagem subsequente ininterrupta, com inclusão de sábados, domingos e feriados. O 30º dia recaiu em 13/03/2018, uma terça-feira de expediente regular, não ensejando prorrogação. Tendo sido protocolado o recurso voluntário nesta mesma data (fls. 700), reputa-se tempestiva a manifestação recursal.

Em relação às razões recursais e respectivos pedidos, conforme se lê no auto de infração, a autoridade lançadora entendeu que houve recolhimento a menor da competência 02/2007. A fiscalização apontou diferença entre o valor declarado como devido e o efetivamente recolhido, no montante de R\$ 605,97.

Por seu turno, o recorrente afirma que houve recolhimento integral, conforme guia juntada na impugnação, e que o valor apontado como recolhido (R\$ 98.382,88) era inferior ao efetivamente pago (R\$ 98.988,85). Alegou erro material e pediu exclusão do débito.

Além de se tratar de questão preclusa, porquanto ausente da impugnação e inovada em sede de razões recursais, a competência para verificar a alocação de pagamentos é da unidade que dará cumprimento à decisão final tomada no processo administrativo fiscal, sem prejuízo ao contribuinte, na hipótese de constatado recolhimento efetivo no valor indicado.

Em sentido semelhante, a autoridade lançadora apontou que houve apropriação indevida dos recolhimentos realizados para janeiro e fevereiro de 2007. A fiscalização vinculou os valores recolhidos à receita de exportação e apontou falta de recolhimento sobre a produção vendida no mercado interno.

Já a recorrente argumenta que os valores pagos foram suficientes para cobrir as vendas no mercado interno, e que não houve recolhimento referente à exportação por entender não ser devido, sendo necessária a reapropriação correta dos pagamentos.

Igualmente, além de se tratar de questão preclusa, porquanto ausente da impugnação e inovada em sede de razões recursais, a competência para verificar a alocação de pagamentos é da unidade que dará cumprimento à decisão final tomada no processo administrativo fiscal, sem prejuízo ao contribuinte, na hipótese de constatado recolhimento efetivo no valor indicado.

Por fim, a mesma racionalidade se aplica ao pedido para correção de erro na liquidação do acórdão e requereu correção do demonstrativo de débitos para excluir a competência 10/2007, em conformidade com a decisão da DRJ.

Diante do exposto, não conheço desses três pedidos.

Também registro que, não obstante o sistema anote a existência da interposição de recurso de ofício, o acórdão-recorrido aponta exatamente o contrário (a não interposição), o que aparenta ser correto, dado o valor do lançamento ser inferior ao patamar de alçada.

2 SÍNTESE DO QUADRO FÁTICO-JURÍDICO

Originariamente, a autoridade lançadora constituiu crédito tributário relativo às **contribuições previdenciárias devidas a terceiros (SENAR)**, por ter identificado os seguintes fatos jurídicos tributários e as seguintes infrações:

- **Fatos geradores:** Comercialização da produção rural da parte-recorrente, na qualidade de pessoa jurídica, no período de janeiro a dezembro de 2007 (competências de 01/2007 a 12/2007), sem o correspondente recolhimento integral das contribuições destinadas a terceiros, conforme os registros contidos nos demonstrativos de débito apensados ao auto.
- **Infrações:**
 1. Omissão de informações nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, com entrega de documento contendo dados que não correspondiam à totalidade dos fatos geradores de contribuições previdenciárias (infração ao art. 32, IV, §§ 3º e 5º da Lei n. 8.212/1991, com redação dada pela Lei n. 9.528/1997, c/c art. 225, IV e § 4º, do Decreto n. 3.048/1999);
 2. Ausência de recolhimento das contribuições devidas a terceiros – SENAR – incidentes sobre a comercialização da produção rural (infração aos arts. 22-A, § 5º, 25, § 1º, 25-A da Lei n. 8.212/1991, com redação dada pela Lei n. 10.256/2001, regulamentada pelo Decreto n. 3.048/1999, arts. 201, §§ 15 e 16, 201-A, 201-B e 201-C).
- **Normas que fundamentam o lançamento:**
 - Lei n. 8.212/1991, arts. 22-A, 25, 25-A, 30, 32, 34 e 35;
 - Decreto n. 3.048/1999 (RPS), arts. 201, 216, 225, 239, 242, 284, 292, 293, 373;
 - Lei n. 11.457/2007, arts. 2º e 3º;
 - Lei n. 9.528/1997;
 - Decreto n. 5.256/2004 e Decreto n. 4.729/2003, no que tange à gradação da multa.
- **Valores lançados:**
 - Valor principal: R\$ 160.704,93
 - Juros: R\$ 66.811,73
 - Multa de mora: R\$ 24.504,05
 - **Total:** R\$ 252.020,71
- **Multa específica por descumprimento de obrigação acessória (infração autônoma):**
 - Valor: R\$ 76.178,50

- Fundamentação: art. 32, § 5º da Lei n. 8.212/1991 c/c art. 284, II e art. 373 do Decreto n. 3.048/1999.

O relatório fiscal dá conta de que a parte-recorrente foi objeto de procedimento fiscal destinado a apurar contribuições incidentes sobre a comercialização da produção rural própria, bem como contribuições devidas a terceiros, notadamente ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR, relativas ao período de janeiro a dezembro de 2007.

A ação fiscal foi formalmente iniciada em 11 de maio de 2011, por meio do envio, via postal, do Termo de Início de Procedimento Fiscal, expedido com base no Mandado de Procedimento Fiscal n.º 0410100.2011.02618. Conforme consta no relatório, a parte-recorrente não promoveu o recolhimento nem a declaração, por meio da GFIP, das receitas oriundas da comercialização da produção rural própria. As informações omissas foram extraídas da contabilidade da empresa e organizadas pela fiscalização em demonstrativos próprios.

O relatório indica que os valores não declarados em GFIP foram agrupados nos levantamentos denominados “VP” e “VP1”, relativos à comercialização da produção rural no mercado interno, sujeitos à multa de mora de 24%. As receitas decorrentes da exportação, por sua vez, foram agrupadas nos levantamentos “EP” e “EP1”, os quais não exigiam declaração em GFIP, mas compuseram a base de cálculo das contribuições devidas a terceiros.

Quanto à penalidade aplicada, o relatório esclarece que, para os fatos geradores ocorridos no exercício de 2007, foi aplicada a multa de mora de 24%, conforme previsto no art. 35, II, da Lei n.º 8.212/1991, então vigente. Também foi imputada à parte-recorrente a infração por descumprimento de obrigação acessória, consistente na apresentação de GFIP com dados incompletos ou incorretos, ensejando a aplicação da multa prevista no art. 32, §5.º, da mesma lei. Nos casos em que seria possível aplicação da multa de ofício, introduzida pela Lei n.º 11.941/2009, a fiscalização realizou estudo comparativo e aplicou, por competência, a penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

O relatório também afirma que a imunidade constitucional prevista no art. 149, §2.º, I, da Constituição Federal, relativa às receitas de exportação, não alcança as contribuições destinadas a terceiros. Assim, os valores exportados também compuseram a base de cálculo das contribuições lançadas para o SENAR.

Por fim, a autoridade fiscal consignou que os fatos apurados — ausência de declaração e de recolhimento das contribuições — configurariam, em tese, ilícitos penais previstos no art. 337-A do Código Penal e no art. 1.º, I, da Lei n.º 8.137/1990, tendo sido encaminhada Representação Fiscal para Fins Penais às autoridades competentes.

A instrução do lançamento foi composta por demonstrativos do crédito tributário, discriminativos por competência e rubrica, relatórios de documentos e vínculos, cópias da escrituração contábil e demais documentos relacionados à ação fiscal.

O contribuinte impugnou esse ato de constituição do crédito tributário, ao narrar que atua na atividade de produção e comercialização de produtos rurais, nos termos do art. 25 da Lei nº 8.212/1991, razão pela qual entende incabível o lançamento das contribuições destinadas a terceiros – SENAR – sobre a receita da comercialização de sua produção.

Argumentou que, sendo pessoa jurídica produtora rural, estaria sujeita, unicamente, à incidência da contribuição substitutiva prevista no art. 25 da Lei nº 8.212/1991, com alíquota global de 2,6%, a qual já teria sido regularmente recolhida. Acrescentou que, conforme orientação do Parecer PGFN/CAT nº 2.302/2007, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda e vigente à época dos fatos, as contribuições devidas ao SENAR não seriam exigíveis da pessoa jurídica produtora rural sobre a receita da comercialização da produção própria.

Sustentou, ainda, que as contribuições destinadas a terceiros não se confundem com as contribuições previdenciárias típicas, motivo pelo qual não poderiam ser incluídas na base de cálculo da substituição tributária da contribuição patronal. Alegou, portanto, a ilegalidade do lançamento efetuado, por contrariar o entendimento então vigente da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o qual vinculava os órgãos da administração tributária federal.

Quanto à penalidade aplicada por descumprimento de obrigação acessória, sustentou que não haveria obrigação legal de informar, em GFIP, dados referentes à receita de comercialização da produção rural, por ausência de previsão legal específica para tal obrigação no caso de contribuintes submetidos à sistemática substitutiva.

Aduziu, ademais, que eventual falha na prestação da informação não resultou em omissão de fato gerador, tampouco em prejuízo à arrecadação, uma vez que os valores teriam sido corretamente registrados na escrituração contábil. Por fim, pleiteou o cancelamento integral do lançamento tributário, tanto no que tange às contribuições principais quanto à multa por descumprimento de obrigação acessória.

Ao apreciar a impugnação, o órgão julgador de origem houve por bem **julgá-la parcialmente procedente**, mantendo parte do crédito tributário.

O julgamento foi proferido pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, conforme Acórdão n.º 14-72.714, em sessão realizada em 25 de outubro de 2017.

Na decisão, acolheu-se a alegação da parte-recorrente quanto à inclusão indevida de receitas relativas a vendas canceladas e devoluções. A fiscalização reconheceu o equívoco e promoveu as respectivas exclusões das bases de cálculo dos débitos vinculados às inscrições 37.336.217-0 e 37.336.218-8, relativas às competências de maio a dezembro de 2007.

Igualmente, reconheceu-se a impropriedade da inclusão de receitas de exportação direta como se fossem vendas no mercado interno. A fiscalização confirmou que as receitas das competências de outubro, novembro e dezembro de 2007 referiam-se, de fato, a exportações, e

efetuou os devidos ajustes, excluindo-as da base de cálculo da contribuição incidente sobre a comercialização da produção própria.

Também foi acolhida a alegação relativa à divergência no valor de vendas de álcool hidratado lançado na competência 12/2007. A fiscalização admitiu que o montante de R\$ 51.153,31, anteriormente computado como receita, tratava-se, na verdade, de ajuste contábil, não configurando fato gerador de contribuição.

Em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória (Decad 37.336.216-1), o colegiado entendeu que, uma vez cancelados os lançamentos das competências correspondentes no levantamento principal, restou prejudicada a infração acessória. Assim, determinou-se o cancelamento integral dessa penalidade.

Contudo, rejeitou-se o pleito quanto à não incidência da contribuição destinada ao SENAR sobre as receitas de exportação. Fundamentou-se a decisão no entendimento de que a imunidade prevista no art. 149, §2.º, I, da Constituição Federal não se aplica às contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica, como é o caso do SENAR. Tal posição foi reforçada por menção expressa à Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

Ao final, reconheceu-se que os ajustes procedidos implicaram a exclusão de todas as bases de cálculo do lançamento principal (Decad 37.336.217-0), referentes à comercialização da produção própria, restando subsistente apenas parte do crédito relativo à contribuição ao SENAR (Decad 37.336.218-8), após os ajustes decorrentes das diligências.

Inconformada com esse resultado, a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário, no qual argumenta-se que o acórdão recorrido deixou de aplicar integralmente os fundamentos da própria decisão da autoridade julgadora, bem como incorreu em erro material quanto à liquidação dos débitos.

A parte-recorrente sustentou, inicialmente, que a decisão da DRJ, embora tenha reconhecido o equívoco no lançamento relativo às competências de maio a dezembro de 2007, não promoveu a devida exclusão da competência de outubro de 2007, que permaneceu com valor lançado indevidamente. Requereu, por esse motivo, que fosse determinado o ajuste da liquidação para que essa competência também fosse considerada como zerada.

Em seguida, apontou erro de fato quanto à apuração de recolhimento supostamente a menor no mês de fevereiro de 2007. Alegou que a guia de recolhimento juntada aos autos demonstra o pagamento integral do valor devido, infirmando a alegação de recolhimento insuficiente. Destacou que a própria fiscalização, em informação fiscal datada de 24/08/2015, reconheceu o recebimento da GPS correspondente.

Sustentou, ainda, que houve erro na apropriação dos recolhimentos realizados, especificamente para os meses de janeiro e fevereiro. A autoridade fiscal teria alocado os valores recolhidos como se destinados às “outras entidades”, vinculando-os às receitas de exportação, quando, segundo a parte-recorrente, deveriam ter sido apropriados às vendas no mercado

interno. Argumentou que, para essas operações, não houve falta de recolhimento e que os valores pagos foram suficientes.

No tocante às competências de outubro, novembro e dezembro de 2007, a parte-recorrente alegou nulidade da decisão recorrida, por ter alterado o fundamento da acusação original. Segundo narrou, a fiscalização teria imputado ausência de recolhimento sobre vendas no mercado interno, quando, na verdade, os valores referiam-se a exportações. A DRJ, ao manter o lançamento com fundamento diverso – de que a receita de exportação também se sujeita à contribuição ao SENAR – teria inovado na motivação do lançamento, contrariando o art. 142 do Código Tributário Nacional e o art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72.

Na parte jurídica, a parte-recorrente defendeu a aplicação da imunidade constitucional prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, também às contribuições destinadas ao SENAR. Argumentou que essas contribuições não teriam natureza de interesse de categoria profissional ou econômica, mas sim de contribuições sociais gerais, voltadas à promoção da ordem social. Citou precedentes do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça que, segundo sua leitura, amparam tal interpretação. Assinalou que o SENAR, embora integrado ao sistema “S”, possui objetivos sociais de formação profissional e promoção social que beneficiam a coletividade, e não apenas determinada categoria, o que afastaria o caráter corporativo da exação.

Por fim, formulou pedido para que o lançamento remanescente fosse julgado improcedente, com a consequente reforma do acórdão recorrido. Requereu, ainda, que eventual dúvida interpretativa fosse solucionada com base na regra do art. 112 do Código Tributário Nacional.

Para ilustrar, apresento a seguinte matriz:

MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO	IMPUGNAÇÃO	RAZÕES RECURSAIS
1. Omissão de receitas na GFIP e ausência de recolhimento das contribuições ao SENAR sobre a comercialização da produção rural, referente ao ano de 2007. Fundamentação: Art. 25 da Lei nº 8.212/91; Art. 225 do Decreto nº 3.048/99; Instrução Normativa RFB nº 971/2009. A fiscalização extraiu os dados da contabilidade da empresa, indicando que parte das receitas não foram declaradas nem recolhidas.	A parte-recorrente sustentou que, na condição de pessoa jurídica produtora rural, estava submetida ao regime substitutivo previsto no art. 25 da Lei nº 8.212/91 e que as contribuições devidas ao SENAR não seriam exigíveis, conforme Parecer PGFN/CAT nº 2.302/2007, vinculante à época dos fatos.	Reiterou a tese de que as contribuições ao SENAR não são devidas sobre receitas de exportação, por estarem abarcadas pela imunidade do art. 149, §2º, I, da CF/88. Defendeu que a natureza da contribuição ao SENAR é de “contribuição social geral” e, portanto, sujeita à imunidade. Invocou precedentes do STF e STJ.
2. Lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória (informações incompletas na GFIP).	Alegou que não havia obrigação legal de informar as receitas de comercialização da produção	AUSENTE

Fundamentação: Art. 32, §5º, da Lei nº 8.212/91; Arts. 284, II, e 373 do Decreto nº 3.048/99.	rural na GFIP, uma vez que a contribuição era substitutiva. Sustentou que os dados constavam da contabilidade e que não houve dolo, prejuízo à arrecadação nem omissão de fato gerador.	
3. Inclusão de receitas de exportação na base de cálculo das contribuições ao SENAR. Fundamentação: Contribuições destinadas a terceiros (SENAR) não estão abrangidas pela imunidade prevista no art. 149, §2º, I, da CF/88, por se tratarem de contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica.	Defendeu que a imunidade se aplicava também ao SENAR, por não se tratar de contribuição de interesse de categoria econômica ou profissional. Invocou o Parecer PGFN/CAT nº 2.302/2007 como vinculante.	Reforçou a tese de imunidade com base na natureza de “contribuição social geral” das contribuições ao sistema “S”, conforme precedentes do STF (RE 138.284) e STJ (REsp 431.347/SC). Afirmou que não há caráter retributivo, razão pela qual não se trata de contribuição corporativa.
4. Recolhimento a menor da competência 02/2007. Fundamentação: A fiscalização apontou diferença entre o valor declarado como devido e o efetivamente recolhido, no montante de R\$ 605,97.	AUSENTE	Sustentou que houve recolhimento integral, conforme guia juntada na impugnação, e que o valor apontado como recolhido (R\$ 98.382,88) era inferior ao efetivamente pago (R\$ 98.988,85). Alegou erro material e pediu exclusão do débito.
5. Apropriação indevida dos recolhimentos realizados para janeiro e fevereiro de 2007. Fundamentação: A fiscalização vinculou os valores recolhidos à receita de exportação e apontou falta de recolhimento sobre a produção vendida no mercado interno.	AUSENTE	Alegou que os valores pagos foram suficientes para cobrir as vendas no mercado interno, e que não houve recolhimento referente à exportação por entender não ser devido. Requereu a reapropriação correta dos pagamentos.
6. Inclusão da competência 10/2007 no demonstrativo de débito, mesmo após seu reconhecimento como indevida pela DRJ. Fundamentação: Constava nos demonstrativos de débitos após julgamento de 1ª instância, apesar de reconhecida sua exclusão.	AUSENTE	Apontou erro na liquidação do acórdão e requereu correção do demonstrativo de débitos para excluir a competência 10/2007, em conformidade com a decisão da DRJ.
7. Manutenção de lançamento com alteração do fundamento pela DRJ (de venda interna para exportação). Fundamentação: DRJ entendeu possível a manutenção do lançamento, ainda que a	AUSENTE	Alegou nulidade da decisão, por inovação na motivação do lançamento, com ofensa ao art. 142 do CTN e ao art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72. Sustentou que a acusação original foi

natureza da receita tenha sido alterada.

descaracterizada e que novo fundamento não pode sustentar o mesmo lançamento.

3 PRELIMINAR

3.1 PRELIMINAR DE NULIDADE DO JULGAMENTO POR ALTERAÇÃO DO FUNDAMENTO DO LANÇAMENTO

A entendeu possível a manutenção do lançamento, ainda que a natureza da receita tenha sido alterada.

Já o recorrente alega a nulidade da decisão, por inovação na motivação do lançamento, com ofensa ao art. 142 do CTN e ao art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72. Sustentou que a acusação original foi descaracterizada e que novo fundamento não pode sustentar o mesmo lançamento.

Dispõem os arts. 142 e 146 do CTN, *verbatim*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

[...]

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

[...]

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

O parâmetro legal que incide sobre os motivos declinados no ato administrativo de constituição do crédito tributário é inerente ao lançamento, dele fazendo parte integral e indissociável.

Esse parâmetro somente pode ser modificado pela administração tributária se presente uma das limitadas hipóteses legais, como, por exemplo, se houver a comprovação de fraude ou conduta análoga (cf. SORRENTINO, Thiago B. Pode o fisco ajuizar ação para rever decisão administrativa favorável ao contribuinte?. **Revista de Doutrina Jurídica**, Brasília, DF, v. 111, n. 2, p. 205–225, 2020. DOI: 10.22477/rdj.v111i2.613. Disponível em: <https://revistajuridica.tjdft.jus.br/index.php/rdj/article/view/613>. Acesso em: 5 set. 2025).

A identificação posterior do cometimento de um isolado erro de interpretação não autoriza a revisão unilateral do lançamento, por ausência de previsão legal expressa (art. 97 do CTN).

Ademais, para assegurar ao sujeito passivo a possibilidade de conhecer e atender à exigência da autoridade fiscal, a especificação do parâmetro de controle ocorrer logo na primeira oportunidade ao longo do procedimento de fiscalização e controle da atividade desempenhada pelo contribuinte, sob pena de violação do art. 59, II do Decreto 70.235/1972. Essa cautela permite, por exemplo, o detalhamento da documentação necessária na primeira oportunidade de contato com o sujeito passivo, revelando-se profilática, com o objetivo de evitar futura contaminação do crédito tributário pela inovação de critérios legais originariamente adotados para confirmar ou para infirmar as deduções pretendidas.

Elucidativos desse risco são os seguintes precedentes:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Exercício: 2010 INOVAÇÃO NA MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. A inovação, pela DRJ, na motivação e fundamentação do lançamento ocasiona o cerceamento de defesa, o que torna nulo o acórdão recorrido.

(CARF 10280722531201172 2003-005 .312, Relator.: RODRIGO ALEXANDRE LAZARO PINTO, Data de Julgamento: 24/08/2023, Data de Publicação: 26/09/2023)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Data do fato gerador: 30/09/2014, 31/01/2015 DESPACHO DECISÓRIO. FUNDAMENTAÇÃO. INOVAÇÃO NO JULGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE . No Processo Administrativo Fiscal (PAF), aprecia-se a legalidade ou não do despacho decisório, sendo vedado ao órgão julgador trazer nova fundamentação legal que não constava no despacho original. "Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

(CARF 11707721369201511 1402-006.255, Relator.: JUNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO, Data de Julgamento: 13/12/2022, Data de Publicação: 14/02/2023)

Numero do processo:10510.007814/2008-34 **Turma:**Terceira Turma Extraordinária da Segunda Seção **Seção:**Segunda Seção de Julgamento **Data da sessão:**Tue Sep 22 00:00:00 UTC 2020 **Data da publicação:**Tue Oct 20 00:00:00 UTC 2020 **Ementa:**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2004 PAF. JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Se o fundamento da decisão recorrida para a manutenção da

glosa de dedução indevida de IRRF é diverso do fundamento do lançamento, há de se restabelecer a dedução pleiteada, pois é vedado à autoridade julgadora alterar o critério jurídico do lançamento.

Numero da decisão:2003-002.600

Numero do processo:10680.005472/2008-66

Turma:Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara:Segunda Câmara

Seção:Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão:Tue Sep 09 00:00:00 UTC 2014

Data da publicação:Wed Oct 08 00:00:00 UTC 2014

Ementa:Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2005
Ementa: IRPF. JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Se o fundamento da decisão recorrida para a manutenção da glosa de despesa com livro caixa é diverso do fundamento do lançamento, há de se restabelecer a dedução pleiteada, pois é vedado à autoridade julgadora alterar o critério jurídico do lançamento.

Numero da decisão:2201-002.503

Numero do processo:13162.000079/2009-12

Turma:Segunda Turma Extraordinária da Segunda Seção

Seção:Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão:Tue Nov 19 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação:Thu Dec 05 00:00:00 UTC 2019

Ementa:ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2007 DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. INOVAÇÃO NO JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. É de se cancelar a autuação quando a decisão recorrida aponta fundamentos diversos daqueles da autuação para manter a exigência, sob pena de violação ao princípio da ampla defesa e do contraditório.

Numero do processo:10510.004826/2007-26

Turma:Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara:Quarta Câmara

Seção:Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão:Thu Oct 10 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação:Wed Oct 30 00:00:00 UTC 2019

Ementa:ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2005 IRPF. COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. COMPROVAÇÃO. POSSIBILIDADE. Restando comprovado o imposto de renda retido na fonte, cabe computá-lo no lançamento. AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.

Numero do processo:13748.001852/2008-98

Turma:Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção

Câmara:Primeira Câmara

Seção:Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão:Mon Apr 14 00:00:00 UTC 2014

Data da publicação:Mon May 05 00:00:00 UTC 2014

Ementa:Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2006 DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. INOVAÇÃO Devem ser restabelecidas as despesas devidamente comprovadas, através de documentação idônea, que faz prova da efetividade dos serviços contratados e dos respectivos beneficiários dos serviços contratados. Vedada a inovação da fundamentação por oposição de motivo não constante da autuação. Recurso Provido

Por sua eficácia persuasiva, relembro o teor da Súmula 227/TFR:

A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento.

A necessidade de observância do estrito processo legal é, ademais, compatível com a aplicação da Súmula CARF 46, assim redigida:

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, **nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.** (grifei)

O emprego da técnica de distinção não viola a autoridade do precedente, que permanece intacta, pois a razão para se deixar de aplicar a orientação então firmada é a divergência entre os pressupostos fáticos-jurídicos determinantes, isto é, a falta de incidência e de subsunção (Duxbury, N. (2008). *The Nature and Authority of Precedent*. Cambridge: Cambridge University Press. doi:10.1017/CBO9780511818684).

Como bem observou o Min. Victor Nunes Leal, não se deve estender o espectro de aplicabilidade de uma orientação jurisprudencial para âmbito alheio ao que permitem os critérios determinantes que fundamentaram o precedente.

Num debate pouco conhecido havido no Supremo Tribunal Federal – STF, durante o julgamento de um recurso extraordinário que não costuma ser encontrado na base de pesquisa aberta ao público, mantida pela Corte, o Ministro Victor Nunes Leal registrou um aviso cardeal àqueles que desejassem bem aplicar os enunciados sumulares, como instrumentos de estabilização de precedentes.

Como se sabe, deve-se ao Ministro Victor Nunes Leal a adoção da “Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal” como técnica decisória, destinada a assegurar homogeneidade, segurança jurídica e celeridade à atuação jurisdicional do STF.

Na assentada em que julgado o RE 54.190, os colegas do Ministro Victor Nunes Leal estenderam a aplicação da Súmula 303/STF para uma suposta elipse nela contida. Dado o enunciado afirmar que um dado tributo não seria devido antes de 21/11/1961, alguns ministros entenderam que o enunciado permitira a tributação após aquela data. Evidentemente, o texto sumular não comportava essa interpretação, pois havia outros fundamentos determinantes que poderiam invalidar a tributação após a data indicada, e que nela não constavam, simplesmente porque o Tribunal não os havia examinado.

Diferentemente do recurso voluntário, apenas o recurso extraordinário baseado no art. 102, III, *b* da Constituição e aquele sujeito ao regime da repercussão geral têm a causa de pedir aberta. Os demais recursos extraordinários tem a causa de pedir fechada, de modo que a Corte não pode conhecer de novos fundamentos.

Disse o Ministro Victor Nunes Leal, à época:

“O Sr. Ministro Victor Nunes: Exatamente por isso, eminente Ministro Gonçalves de Oliveira, é que me parece não estar previsto.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Retomando o fio de meu raciocínio, contraditado, antecipadamente, pelos eminentes Ministros Gonçalves de Oliveira e Pedro Chaves⁷, peço vênica para uma consideração preliminar. Se tivermos de interpretar a Súmula com todos os recursos de hermenêutica, como interpretamos as leis, parece-me que a Súmula perderá sua principal vantagem.

Muitas vezes, será apenas uma nova complicação sobre as complicações já existentes. A Súmula deve ser entendida pelo que exprime claramente, e não a contrario sensu, com entrelinhas, ampliações ou restrições. Ela pretende pôr termo a dúvidas de interpretação e não gerar outras dúvidas. No ponto em debate, a Súmula declara que não é devido o selo nos contratos celebrados anteriormente à Emenda Constitucional 5. Mas não afirma que, celebrado o contrato posteriormente, o selo seja devido.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: A Súmula foi criada para pôr termo a dúvidas. Se ela própria puder ser objeto de interpretação laboriosa, de modo que tenhamos de interpretar, com novas dúvidas, o sentido da Súmula, então ela perderá a sua razão de ser. [...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Faço um apelo aos eminentes colegas, para não interpretarmos a Súmula de forma diferente do que nela se exprime, intencional e claramente. Do contrário, ela falhará, em grande parte, à sua finalidade. Quando a Súmula afirma que não é devido o selo se o contrato for celebrado anteriormente à vigência da Emenda Constitucional 5, sobre esta afirmação, e somente sobre ela, é que já está tranqüila a orientação do Tribunal. Quanto a ser devido o selo nos contratos posteriores, o Tribunal Pleno ainda não definiu a sua jurisprudência”.

Acautelados pelo aviso do responsável pela introdução do sistema sumular em nosso ordenamento jurídico, devemos dar máxima efetividade ao que diz os textos dos precedentes vinculantes, sem, contudo, estendê-los para hipóteses diversas.

Em sentido semelhante, a necessidade de análise prévia da aplicabilidade do precedente é essencial, conforme reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça, no seguinte julgado:

Inicialmente, cabe frisar que a aplicação de um precedente judicial [...] apenas pode ocorrer após a aplicação da técnica da distinção (distinguishing), a qual se refere a um método de comparação entre a hipótese em julgamento e o precedente que se deseja a ela aplicar.

A aplicação de tese firmada em sede de recurso repetitivo a uma outra hipótese não é automática, devendo ser fruto de uma leitura dos contornos fáticos e jurídicos das situações em comparação pela qual se verifica se a hipótese em julgamento é análoga ou não ao paradigma. Dessa forma, para aplicação de um precedente, é imperioso que exista similitude fática e jurídica entre a situação em análise com o precedente que visa aplicar.

A jurisprudência deste STJ aplica a técnica da distinção (distinguishing), a fim de reputar se determinada situação é análoga ou não a determinado precedente. Nesse sentido: RE nos EDcl nos EDcl no REsp 1.504.753/AL, 3ª Turma, DJe 29/09/2017); REsp 1.414.391/DF, 3ª Turma, DJe 17/05/2016; e, AgInt no RE no AgRg nos EREsp 1.039.364/ES, Corte Especial, DJe 06/02/2018.

(AgInt nos EDcl no AREsp n. 1.254.567/SP, relatora Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 14/8/2018, DJe de 16/8/2018.)

Como se observa, no caso em exame, não houve alteração do fundamento legal da constituição do crédito tributário.

A propósito, confira-se o seguinte trecho do acórdão-recorrido:

A autuada alega que os créditos apurados de R\$8.819,75 e R\$11.485,14 referentes às receitas de exportação (Levantamento EP – Exportação da Produção Rural) deveriam ser alocados no Levantamento VP – Venda da Produção Própria, uma vez que não recolheu contribuições referentes à exportação, por entender terem imunidade constitucional.

A alegação não procede.

Isso porque os valores recolhidos para o SENAR nas competências 01/02/2007 foram superiores aos valores lançados nos Levantamento VP/VP1. A tabela abaixo mostra os valores lançados por Levantamento e os valores recolhidos.

Competência	Valor lançado por Levantamento		Valor Recolhido
	EP/EP1	VP/VP1	
01/2007	34.350,20	4.427,94	8.819,75
02/2007	44.017,55	9.518,16	11.485,14

Ou seja, os pagamentos foram apropriados em outro Levantamento e somente poderiam ser alterados se a autuada os tivessem declarados em GFIP.

De fato, a alteração no fundamento e na classificação jurídica adotados pela autoridade lançadora não podem ser levadas a cabo unilateralmente pela administração tributária.

Porém, não se está diante de caso marcado pela identificação equivocada da classificação jurídica das operações, isto é, que a tributação deveria ser concebida segundo a técnica das operações internas, e não de exportação. Portanto, não houve a projeção de um quadro de impugnação totalmente diverso, ao qual o então impugnante não poderia se antecipar, tampouco vaticinar.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4 MÉRITO

4.1 INEXISTÊNCIA DE IMUNIDADE DA CONTRIBUIÇÃO CUJO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO É DESTINADO AO SENAR

A orientação firmada no âmbito desta Turma é no sentido da inaplicabilidade da imunidade tributária, como revela o seguinte excerto, elaborado pelo i. Cons. Henrique Perlatto, no julgamento do RV 00010970720134201279 (Ac. 2202-011.271).

Por oportuno, transcrevo os seguintes trechos do respectivo voto-condutor:

A matéria acerca da natureza jurídica da contribuição ao SENAR não é pacífica na jurisprudência dos tribunais superiores.

A controvérsia decorre da limitação da imunidade prevista no artigo 149, § 2º para as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, mas não para as de interesse de categorias profissionais:

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.

Além disso, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Tema de Repercussão Geral nº 810, chegou a afirmar em sede de *obiter dictum* do voto proferido pelo Relator Dias Toffoli que reconheceu a conveniência de não tecer considerações sobre a natureza jurídica da contribuição, nos termos da ementa abaixo:

EMENTA

Embargos de declaração em recurso extraordinário. Parcial acolhimento. Exclusão de item da ementa do acórdão embargado.

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.

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.

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.

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”.

Recurso extraordinário ao qual se nega provimento.

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

Assim, é evidente que o próprio STF ainda não pacificou a natureza jurídica da contribuição em questão, afetando a matéria sob o Tema de Repercussão Geral nº 1320, que contém a seguinte delimitação no acórdão de afetação proferido nos autos do Recurso Extraordinário nº 1.310.691/SC em 13/09/2024:

IV. DISPOSITIVO

Repercussão geral reconhecida para a seguinte questão constitucional: saber se a contribuição ao Senar, prevista no art. 22-A, § 5º, da Lei nº 8.212, de 1991, é contribuição social geral ou contribuição de interesse de categoria profissional para efeitos da incidência, ou não, da imunidade de receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2º, inc. I, CRFB).

Este entendimento não destoia do que historicamente é adotado nesta turma, no sentido de que a contribuição ao SENAR tem natureza jurídica de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, razão pela qual não está abrangida pela imunidade prevista no artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição,

que se destina apenas às contribuições sociais e destinadas à intervenção no domínio econômico, conforme se depreende da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

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.

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

(Acórdão nº 2202-008.409, Processo nº 11634.720186/2017-33, Relator Leonam Rocha de Medeiros, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, sessão de 14/07/2021, publicado em 10/08/2021)

Inclusive, esta matéria é assim decidida no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se depreende da ementa abaixo transcrita:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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 9202-011.314, Processo nº 10480.721076/2019-99, Relatora Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais da 2ª Seção, sessão de 18/06/2024, publicado em 16/09/2024)

Ademais, cumpre destacar que o §5º, do artigo 22-A, da Lei nº 8.212, de 1991, prevê que a contribuição exigida ao SENAR possui fundamento jurídico autônomo, ainda que a legislação preveja que sua apuração para o empregador agroindústria seja realizada em conjunto com as contribuições sociais devidas, nos termos abaixo:

Art. 22-A.

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

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

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

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

Desta feita, evidencia-se que não há impeditivo de que uma contribuição social e uma contribuição de interesse de categorias profissionais e econômicas sejam apuradas em conjunto, tendo em vista que compartilham da mesma base de cálculo. Não obstante, a imunidade constitucional só será aplicada à contribuição social e de intervenção no domínio econômico por previsão expressa, o que leva à improcedência deste tópico recursal.

O respectivo acórdão foi assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO . IMUNIDADE INAPLICÁVEL.

A natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR é de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, de modo que inaplicável a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR . FUNDAMENTO JURÍDICO AUTÔNOMO.

A contribuição ao SENAR devida pela agroindústria tem fundamento legal autônomo, previsto no § 5º, do artigo 22-A, da Lei nº 8.212, de 1991, independente de sua apuração se dar em conjunto com as contribuições sociais previstas no caput.

(CARF - RECURSO VOLUNTARIO: 00010970720134201279 2202-011 .271, Relator.: HENRIQUE PERLATTO MOURA, Data de Julgamento: 08/05/2025, Data de Publicação: 21/05/2025)

Dessa orientação não divergiu o acórdão-recorrido.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

5 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso voluntário, com exceção dos três pedidos relacionados aos ajustes de liquidação do futuro acórdão a ser prolatado, e, na parte conhecida, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino