

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

<b>PROCESSO</b>	<b>10480.724892/2013-69</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2402-012.815 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	03 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ARA AGRICOLA - FRUTOS DO SOL LTDA
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. IMUNIDADE DAS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO.

A receita decorrente da venda de produtos ao exterior não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção, nos termos do art. 149, § 2º, I, da CF/88.

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. No entanto, a contribuição 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.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, cancelando o crédito referente à contribuição patronal incidente sobre a receita de exportação. Vencidos os Conselheiros Gregório Rechmann Junior (Relator), João Ricardo Fahrion Nüske e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, que deram-lhe provimento. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria.

*Assinado Digitalmente*

Gregório Rechmann Junior – Relator

*Assinado Digitalmente*

Marcus Gaudenzi de Faria – Redator designado

*Assinado Digitalmente*

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino.

**RELATÓRIO**

Trata-se de recurso voluntário (p. 704) interposto em face da decisão da 7ª Turma da DRJ/SDR, consubstanciada no Acórdão nº 15-34.958 (p. 341), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Trata-se de processo que agrupa os Autos de Infração (AI) lavrados por descumprimento de obrigações tributárias principais, sob os seguintes DEBCAD nº: 51.039.636-4 e 51.039.637-2, lavrados em 08/08/2013.

A ação fiscal foi autorizada através do MPF nº 0410100.201201481, iniciada através do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF em 01/11/2012 (ciência postal nesta data, fl. 21) e encerrada em 22/08/2013 com a lavratura Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal (TEPF), fl.54.

A tabela abaixo apresenta um resumo dos Autos de Infração que compõem o processo sob julgamento:

DEBCAD Nº	COMPETÊNCIAS	MATÉRIA	CÓDIGO LEVANTAMENTO	VALOR TOTAL
51.039.636-4	12/2009 a 12/2009	Contribuições previdenciárias, parte patronal, incidentes sobre a comercialização da produção rural, no mercado interno, não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).	VP- Venda da produção rural	R\$123.938,53

DEBCAD Nº	COMPETÊNCIAS	MATÉRIA	CÓDIGO LEVANTAMENTO	VALOR TOTAL
51.039.637-2	09/2009 a 12/2009	Contribuições sociais devidas a Terceiros (Entidades e Fundos), incidentes sobre a comercialização da produção rural no mercado interno e externo, não declaradas em GFIP.	VP- Venda da Produção rural e EP- Exportação da produção rural	R\$26.265,73

Informa ainda a Fiscalização que:

1) As contribuições devidas pela empresa ora lançadas não foram pagas, nem declaradas através da GFIP Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social;

2) Considerou-se no lançamento realizado o enquadramento da empresa no FPAS 6040 (Produtor rural), CNAE Classificação Nacional de Atividades Econômicas 01341 (cultivo de uva), CNAE-FISCAL 0132600 (Cultivo de uva). Tudo de conformidade com o objeto social da empresa Contrato Social e Alterações (anexos) CLÁUSULA TERCEIRA1. A presente sociedade tem por objeto social:\_(I) exploração de atividade agrícola, mediante cultivo de: UVA, MELANCIA, ATEMOIA, FEIJÃO, MELÃO, GOIABA, BANANA E MAMÃO; (II) Importação e Exportação de produtos agrícolas....";

3) Constituem fatos geradores das contribuições previdenciárias as vendas da produção rural própria para o mercado interno extraídas dos registros contábeis apresentados pela empresa (Diário nº 006, protocolado pela JUCEPE sob nº 128164417 em 27.06.2012), cujos valores não foram informados pela empresa em suas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP e estão todos identificados no quadro abaixo e no RL Relatório de Lançamentos, anexo ao Auto de Infração 51.039.6364.

DESCRIÇÃO	OUT/2009	NOV/2009	DEZ/2009
20297-9-VENDAS DE UVA-MI	51.570,00	311.584,00	67.425,00
20145-6-VENDAS DE UVA-ME (exportação não comprovada)	0,00	0,00	2.290.661,57
DECLARADA EM GFIP	51.570,00	311.584,00	67.425,00
NAO DECLARADA EM GFIP	0,00	0,00	2.290.661,57

4) As alíquotas aplicadas no cálculo das contribuições devidas estão de conformidade com o art. 22-A, incisos I e II da Lei nº 8.212/91 e informadas por competência, no Anexo DD Discriminativo do Débito que integram os Autos de Infração;

5) Sobre os valores da receita bruta, mencionados no item 5 e sobre as exportações, incidem as contribuições destinadas para Outras Entidades e Fundos (Serviço Nacional de Aprendizagem Rural SENAR), cuja competência para arrecadação, fiscalização e cobrança foi conferida à Secretaria da Receita Federal do Brasil pelos art. 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007, integrantes do AI 51.039.637-2;

6) Além dos dispositivos legais citados, o crédito lançado (valor originário e juros SELIC), encontra-se fundamentado na legislação constante do anexo: FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO – FLD;

7) Os lançamentos objeto dos Autos de Infração foram consolidados nos levantamentos criados para esta finalidade, conforme a seguinte tabela:

LEVANTAMENTOS	DESCRIÇÃO
VP	Relacionado à comercialização da produção própria para o mercado interno, lançado no código contábil 20145-6: vendas de uva - ME (exportação não comprovada), não declarada em GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.
EP	Relacionado à comercialização da produção própria para o mercado externo, dispensada da declaração em GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.
GF	Relacionado à comercialização da produção própria para o mercado interno, declarada em GFIP.

8) Conforme explicitado, o presente auto de infração inclui apenas contribuições não declaradas em GFIP. Foram consideradas neste lançamento as últimas GFIP de cada competência enviadas antes do início da presente ação fiscal e constante do banco de dados da RFB (sistema GFIP Web) com a situação "Exportada". Relacionamos a seguir quadro com os dados das GFIP considerada no presente lançamento:

GFIP - Estabelecimento 06.123.928/0001-40					
Competência	Número de Controle	FPA S	Cod.	Data Envio	Status
10/2009	DLgMxV6Zdii0000-7	604	115	29.8.2011	1 -Exportada
11/2009	Ambqgd8b0i60000-6	604	115	29.8.2011	1 -Exportada
12/2009	FIX5aRBi03I0000-2	604	115	29.8.2011	1-Exportada

9) A Medida Provisória (MP) nº 449/2008 de 03.12.2008, convertida na Lei nº 11.941 de 27.05.2009, introduziu o Art.35-A na Lei nº 8.212/91, o qual inseriu nova penalidade, remetendo ao Art. 44 da Lei 9.430/96, correspondendo, conforme o inciso I do Art. 44 à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a contribuição lançada, penalidade essa que abrange as seguintes condutas:

a) Ausência de recolhimento;

b) Ausência de declaração GFIP relativa às contribuições previdenciárias não recolhidas;

c) Declaração de GFIP com omissões/incorreções relativas às contribuições previdenciárias não recolhidas.

10) As contribuições sobre os fatos geradores que originaram estes lançamentos de ofício ocorreram no ano de 2009, não foram recolhidas nem declaradas em GFIP. Sobre as contribuições lançadas foi aplicada a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) de conformidade com a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009, que abrange, além do descumprimento da obrigação principal (pagar as contribuições ora lançadas), a infração à obrigação acessória citada na letra "c" do item anterior. Como destacado no item 11, ambas as retro citadas infrações encontram-se apenas pela aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) estipulada no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96;

11) Em face disso, sobre as contribuições relativas às competências 10/2009 a 12/2009, lançadas nos autos de infração 51.039.636-4 e 51.039.637-2 está incidindo a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Os valores da multa de ofício incidentes sobre os valores originários do débito estão demonstrados nos relatórios "DD Discriminativo do Débito";

12) Todas as guias de recolhimento, constantes do banco de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil com código de pagamento 2607, listadas no relatório "RDA Relatório de Documentos Apresentados" foram consideradas no presente lançamento. As referidas guias foram utilizadas preferencialmente para abater as contribuições declaradas pela Autuada em suas GFIP antes do início da ação fiscal (Levantamento "GF GFIP"), que não estão sendo objeto de constituição de crédito na presente ação fiscal, conforme pode ser observado no relatório "RADA Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados";

13) A isenção das contribuições sobre os valores das exportações da produção própria de que trata o art. 149, parágrafo 2º, inciso I, da CF e alterações introduzidas na EC 33/2001 não se estende à contribuição para outras entidades (SENAR).

O Autuado foi cientificado dos lançamentos por via postal em 28 de agosto de 2013, conforme Aviso de Recebimento à fl. 24. Em 27 de setembro de 2013, apresenta impugnação, alegando, em síntese, o que se relata a seguir.

**Tempestividade da impugnação.** Afirma a tempestividade da defesa apresentada.

**Efeito suspensivo da impugnação administrativa. Art. 151, III, do Código Tributário Nacional.** Tendo em vista a interposição da presente impugnação, através da qual a empresa Contribuinte se insurge contra a Notificação do Lançamento consubstanciado nos autos de infração em referência, o ato atacado deverá ser suspenso, nos termos do Processo Administrativo Tributário, conforme prevê o art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional. Tomando como base o aludido dispositivo, a Contribuinte resguarda-se de proteção jurídica suficiente

para suspender o ato atacado (autos de infração de números 51.039.636-4 e 51.039.637-2), sem sofrer medida punitiva ou restritiva de direito com relação ao débito ora em questão, antes que exista uma decisão final na esfera administrativa tributária.

**Insubsistência dos autos de infração.** O Contribuinte é sociedade limitada que tem por atividade econômica o cultivo de uva (CNAE 01.32.600) na região do Vale do São Francisco e no desenvolvimento de sua atividade, promove a comercialização de sua produção própria ao mercado externo, obtendo o benefício da imunidade constitucional, afastando a incidência das contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), nos termos do art. 149, §2º, inciso I, da CF/88 (redação da EC 33/2001). Deste modo, albergado pelo preceito constitucional acima transcrito, o Contribuinte entende pela não incidência de contribuição previdenciária e de contribuição de intervenção no domínio econômico de que trata o caput do art. 149 da CF/88 nas receitas decorrentes de exportação, a exemplo do SENAR, nos termos do inciso I, parágrafo 2º do art. 149 da CF de 1988.

**Da insubsistência do auto de infração de nº 51.039.636-4.** Segundo se depreende do mencionado relatório, tal autuação (nº 51.039.636-4) teria decorrido de falta de informação na GFIP de receita de venda de uva-ME (exportação não comprovada) do mês 12/2009 que originou o débito da Previdência Social. Ocorre que estas vendas foram realizadas para mercado externo, conforme vasta documentação anexa, inexistindo, portanto, obrigação e nem razão de informar tais receitas na GFIP, vez que as receitas de exportação são imunes de incidência da contribuição previdenciária, nos termos do inciso I, § 2º do Art. 149 da CF/88. Em anexo no DOC IV temos relação de todas as Notas Fiscais com seu valor em Reais e estimativa em moeda estrangeira, o respectivo registro de exportação (RE), o RE corrigido após confirmação do efetivo valor em moeda estrangeira recebido e o valor em reais efetivamente cambiado. No DOC V relacionamos para cada Nota Fiscal os respectivos contratos de câmbio vinculado a cada RE. No DOC VI cópia da tela do SISCOMEX de cada RE (registro de exportação) referente as Notas Fiscais em discussão neste auto. A autuação em questão não deve prosperar, pois a receita utilizada como base de cálculo para incidência da contribuição previdenciária decorre de vendas realizadas para o mercado externo, ou seja, receitas de exportação, imunes, desse modo, de contribuição previdenciária. É importante entender que a receita de exportação está sujeita a ajustes em função de variações do mercado externo e taxa de câmbio. A contabilização é toda feita em Reais e as vendas em moeda estrangeira, deste modo no final do ano a contabilidade faz os ajustes dos valores das receitas em Reais em função destas variáveis (VALORES A RECEBER PREVISTOS) DOC II e DOC III, bem como é processado os devidos ajustes nos RE. Também é importante esclarecer que no momento da contabilização estamos falando de valores a receber e que o valor exato em Reais só é conhecido após o fechamento dos contratos de câmbio DOC V. O valor considerado pelo fiscal "como exportação

não comprovada" são exatamente os lançamentos de ajustes de previsões contábeis para cobrir estas variações devidamente comprovadas nos RE e demonstradas nos contratos de câmbio, o ajuste final só é possível ser feito no exercício seguinte após o fechamento de todos os contratos de câmbio referente estas exportações. Os valores referentes às vendas para o mercado interno foram informados em GFIP, enquanto as vendas para o mercado externo e o complemento não foi informado na GFIP, pois se trata de receita de exportação, inexistindo razão para informar em GFIP, vez que imune incidência de qualquer contribuição previdenciária. De logo, insta destacar que o debito previdenciário em tela originário de vendas de uvas para o mercado externo não comprovado não pode prosperar, uma vez que a receita no montante de R\$ 2.290.661,57 (dois milhões duzentos e noventa mil, seiscentos e sessenta um reais e cinquenta e sete centavos), valor base para apuração do débito em questão, é toda originária de VENDAS PARA O MERCADO EXTERNO devidamente comprovadas, conforme documentação anexa.

**Da insubsistência do Auto de Infração nº 51.039.637-2.** Com o fito de demonstrar a incidência da norma constitucional imunizante, faz-se imprescindível a demonstração da destinação da produção ao mercado externo. Neste sentido, o Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração é conclusivo, quando diz que o fato gerador da contribuição para o SENAR a comercialização da produção rural para o mercado externo. Neste sentido, pautando-se na premissa reconhecida pela autoridade Fiscal autuante, da destinação da produção rural ao mercado externo, desnecessária a produção de prova nesse sentido, razão pela qual o Contribuinte passa a demonstrar a incidência da norma de imunidade. A Constituição Federal de 1988 sepultou a interminável polêmica sobre a natureza tributária das contribuições, conforme entendimento do STF (RE 138.2848; RE 145.733; ADC I/DF), de modo que, podemos afirmar categoricamente que a contribuição destinada ao SENAR, independentemente de sua espécie, é tributo, submetendo-se, portanto, ao Sistema Tributário Nacional estabelecido na Constituição Federal de 1988. Para o que nos importa na presente análise natureza jurídica da contribuição destinada ao SENAR, é de se ressaltar que, tanto na repartição quadripartida, quanto na repartição quinquipartida das espécies tributárias, a exação em análise se caracteriza como contribuição social na subespécie de contribuição social geral. No tocante especificamente ao SENAR, o mesmo se configura em Serviço Social Autônomo, assim como o SESC, SESI, SENAC, SENAT, SEBRAE, os quais são executados por pessoas jurídicas de direito privado que, apesar de não integrarem a administração pública, realizam atividades de interesse público e, justamente por isso, estão legitimadas a receberem o produto da arrecadação tributária proveniente das contribuições previstas no texto do art. 240 da CF/88. Como se vê, não remanesce dúvida de que as contribuições para os serviços sociais autônomos são "contribuições sociais gerais", não se confundindo com as contribuições de interesse de categorias profissionais ou contribuições de intervenção do domínio econômico. Enfim, a contribuição destinada custeio do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural criada pela Lei nº 8.315/91 c/c Lei

n.10.256/2001, está inclusa no rol das "contribuições sociais gerais", tornando imperiosa a obediência da União Federal às limitações constitucionais ao poder de tributar, máxime a imunidade conferida pelo art. 149, § 2º, da CF/88. Desse modo não subsiste a assertiva contida no Auto de Infração de que a imunidade invocada pelo contribuinte não alcança a contribuição para o SENAR. Seja qual for o parâmetro adotado, o certo é que as contribuições destinadas aos serviços sociais autônomos não se confundem com as contribuições de interesse de categorias profissionais, pelo que de logo, fica patente que a contribuição para o SENAR não deve incidir sobre as receitas decorrentes de exportação, porquanto, como "contribuição social geral", resta amparada pela imunidade objetiva do art. 142, § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, razão pela qual o auto de infração de nº 51.039.637-2 padece de nulidade.

A DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte, nos termos do susodito Acórdão nº 15-34.958 (p. 341), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Ao sujeito passivo incumbe comprovar os fatos modificativos, extintivos ou impeditivos do direito da Fazenda de constituir o crédito tributário. Ausente a prova que altere o lançamento, este deve ser mantido.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/09/2009 a 31/12/2009

SENAR. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. INCIDÊNCIA.

A contribuição destinada ao SENAR classifica-se como contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, não sendo alcançada pela imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Constituição Federal, que se refere expressamente às contribuições sociais e às contribuições de intervenção no domínio econômico. Portanto, incide a contribuição destinada ao SENAR sobre as receitas decorrentes da comercialização de produtos rurais no mercado externo (exportação).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/09/2009 a 31/12/2009

INCONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe à instância administrativa pronunciar-se acerca da constitucionalidade das normas inseridas no ordenamento jurídico.

IMPUGNAÇÃO TEMPESTIVA. EFEITO.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário lançado é efeito ex lege da interposição da impugnação tempestiva, sendo desnecessária a formulação de pedido neste sentido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou o seu recurso voluntário (p. 704), defendendo, em síntese, a insubsistência *da contribuição previdenciária nas receitas apuradas no auto de infração n2 51.039.636-4 e nem com o recolhimento do SENAR sobre as receitas apuradas no auto de infração n2 51.039.637-2, uma vez que referidas receitas decorrem de exportação (vendas de produtos produzidos pela Contestante ao mercado externo — ME).*

Na sessão de julgamento realizada em 05 de março de 2024, este Colegiado converteu o julgamento do presente processo em diligência fiscal para que a autoridade administrativa fiscal se manifestasse, em síntese, acerca da procedência (ou não) do lançamento fiscal, à luz das informações e documentos apresentados pela Contribuinte em sede de impugnação e de recurso voluntário (Resolução nº 2402-001.360).

Em atenção ao quanto solicitado, foi emitido o Relatório de Diligência Fiscal de p. 829, em relação ao qual, devidamente cientificada, a Contribuinte não se manifestou.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir crédito tributário referente às *contribuições a cargo da empresa (contribuição previdenciária patronal e a contribuição para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT), destinadas à Seguridade Social, integrante do AI 51.039.636-4 e a outras entidades e fundos (SENAR), integrante do AI 51.039.637-2.*

De acordo com o Relatório Fiscal (p.252), *constituem fatos geradores das contribuições previdenciárias as vendas da produção rural própria para o mercado interno extraídas dos registros contábeis apresentados pela empresa (Diário nº 006, protocolado pela JUCEPE sob nº 12-816441-7 em 27.06.2012), cujos valores não foram informados pela empresa em suas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP:*

DESCRIÇÃO	OUT/2009	NOV/2009	DEZ/2009
20297-9-VENDAS DE UVA-MI	51.570,00	311.584,00	67.425,00
20145-6-VENDAS DE UVA-ME (exportação não comprovada)	0,00	0,00	2.290.661,57
DECLARADA EM GFIP	51.570,00	311.584,00	67.425,00
NÃO DECLARADA EM GFIP	0,00	0,00	2.290.661,57

A autoridade administrativa fiscal informou ainda que, *sobre os valores da receita bruta, mencionados no item 5 e sobre as exportações, incidem as contribuições destinadas para Outras Entidades e Fundos (Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR), cuja competência para arrecadação, fiscalização e cobrança foi conferida à Secretaria da Receita Federal do Brasil pelos art. 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007, integrantes do AI 51.039.637-2.*

Como se vê – e em resumo – tem-se que a base de cálculo do lançamento fiscal ora em análise se refere ao montante de R\$ 2.290.661,57, registrado na contabilidade da Contribuinte na conta contábil “20145-6 – VENDAS DE UVA-ME”. De acordo com a autoridade administrativa fiscal, a Contribuinte não teria comprovado a exportação das mercadorias, passando a considerar, assim, a respectiva receita como oriunda de vendas no mercado interno.

A Contribuinte, por sua vez, conforme destacado pelo órgão julgador de primeira instância defende que estas vendas foram realizadas para mercado externo, conforme vasta documentação anexa, inexistindo, portanto, obrigação e nem razão de informar tais receitas na GFIP, vez que as receitas de exportação são imunes de incidência da contribuição previdenciária, nos termos do inciso I, § 2º do Art. 149 da CF/88.

Com vistas a comprovar o quanto alegado, a Contribuinte trouxe aos autos, junto com a impugnação apresentada, os seguintes documentos:

- Doc II - Conta contábil- -livro razão -311010001 — Receita Uva Mercado Externo (p. 96);
- Doc III - Conta contábil- -livro razão – clientes (p. 100);
- Doc IV - Relação NF X RE's 2009 (p. 106);
- Doc V - Relação contratos de Câmbio por NF/RE (p. 107);
- Doc VI - Cópia RE's — Tela Siscomex (p. 109);
- Doc VIII - Cópia das NF's: 357 a 381; 383 a 405; 407 a 412 414,415,419,420,422 a 424,429,437,438,445 a 448 (p. 267).

Sobre o tema, a DRJ destacou e concluiu que a documentação juntada não comprova a alegação constante da peça de defesa pelos motivos a seguir explicitados. Confira-se:

A variação cambial, que pode ser negativa ou positiva, consiste na diferença resultante da conversão de um valor em uma moeda para um valor em outra moeda, a diferentes taxas cambiais. Para se verificar se houve variação cambial em operações de vendas de produtos para o exterior é necessário se comprovar não somente quando a mercadoria foi entregue (emissão da nota fiscal e RE) como também quando foi recebido o valor da operação.

O contribuinte apresentou notas fiscais e Registro de Exportações. Ocorre que não foram apresentados contratos de câmbio, contratos referentes às vendas realizadas e registros contábeis do recebimento dos valores, alguns inclusive referentes ao exercício 2010.

Os valores recebidos constam apenas da planilha intitulada “Relação de contratos de fechamento câmbio por NF/2009” à fl. 108.

Ademais a planilha “Relação de NF X RE’s Exportação 2009”, à fl. 106, contém algumas incongruências. Grande parte das notas fiscais emitidas tem um valor em moeda estrangeira que foi simplesmente corrigido para o dobro ou o triplo de seu valor inicial, sem que seja razoável tal valoração. A título de exemplo vejamos.

A Nota Fiscal nº 357 foi emitida em 09/09/2009, no valor de R\$35.520,00, correspondente a 19.200,00 Dólares Americano. Ocorre que no Registro de Exportação consta um valor em dólares da transação de R\$ 58.910,16. Uma valoração de aproximadamente 300%. Nota-se ainda que no RE, fl. 110, consta no esquema de pagamento total uma periodicidade de 90 dias e uma parcela.

A Nota Fiscal nº 358 foi emitida em 10/09/2009 no valor de R\$ 25.296,48, correspondente a 9.582,00 Euros. Ocorre que no RE consta um valor em moeda estrangeira de 35.593,19 Euros. Esta valoração é superior a 300% e não se afigura razoável haja vista que a variação cambial no período não sofreu muita oscilação.

Consultado o sítio do Banco Central do Brasil e, a título de ilustração, foram impressas duas planilhas contendo a cotação do Dólar Americano e Euro no período de 6 meses (de 09/2009 a 02/2010).

(...)

Nota-se que a variação cambial no período de seis meses (negativas para ambas as moedas, considerando o dia 01/09/2009 e o dia 26/02/2010) não acompanhou a variação positiva de 300% ou mais verificada em algumas transações constantes na planilha “Relação NF X RE’s Exportação 2009”, à fl. 106.

A convicção de que houve variação cambial somente se consolidaria com a juntada de documentos comprobatórios dos pagamentos realizados tais como contratos de câmbio, contratos de vendas e registros contábeis dos recebimentos destes valores.

Neste diapasão, concluo que a tese de que os valores lançados decorrem de variação cambial de receitas de exportação não foi devidamente comprovada pela Impugnante, mantendo-se em sua totalidade o valor originalmente lançado no AI 51.039.6364.

No recurso voluntário apresentado, a Contribuinte esclarece que, em relação às notas fiscais nºs 357 e 358 citadas de forma exemplificativa pelo órgão julgador de primeira instância, o que houve, em verdade, foi uma alteração de preço e não uma variação cambial. Confira-se:

Nos exemplos destacados acima efetuamos os seguintes registros:

- Nota Fiscal nº: 357 — Valor de registro na RE em moeda estrangeira (Dólar) foi inicialmente de US\$: 19.200,00 (Preço Mínimo), quando do seu fechamento comercial foi efetuada a alteração do RE para US\$: 58.910,16.
- Nota Fiscal nº: 358 - Valor de registro da RE em moeda estrangeira (Euro) foi inicialmente de €: 9.582,00, quando do seu fechamento comercial foi efetuada a alteração do RE para €: 35.593,19.

As alterações dos RE's das Notas fiscais 357 e 358 são em decorrência das alterações de Preço e não da variação cambial como cita a instância inferior.

(...)

A tese adotada pela instância inferior para entender que a receita no montante de R\$ 2.290.661,57 (dois milhões duzentos e noventa mil, seiscentos e sessenta um reais e cinquenta e sete centavos) não decorre de receita de exportação é totalmente equivocada e infundada.

De fato as diferenças existentes entre o valor das notas de venda e o valor constante nos respectivos RE (registros de exportações) não decorrem de variação cambial, MAS SIM DE AJUSTE DE PREÇO DE VENDA.

(...)

Ou seja, a Recorrente, na qualidade de exportador, emitiu notas de vendas para o distribuidor localizado em outros Países, porém o mesmo após receber e comercializar o produto, efetuou pagamento em favor do Recorrente maior do que aquele constante das notas de venda, o que ensejou o ajuste e retificação dos registros de exportações das respectivas notas de venda. De tal sorte que toda a receita de exportação foi declarada nos registros de exportações, tudo conforme notas fiscais de vendas, respectivos registros de exportações e contratos de câmbio que a recorrente, por cautela, junta aos presentes autos.

Essa prática é comum para o caso de exportação na fruticultura. Os exportadores emitem notas fiscais de venda, com base num preço mínimo estabelecido na negociação comercial, para os distribuidores localizados no exterior, com seus respectivos RE; após comercialização da uva pelos distribuidores no mercado externo, o resultado obtido em decorrência do preço de venda no momento em que a fruta (UVA) chega no exterior, há um fechamento comercial, onde o importador repassa a diferença de preço em moeda estrangeira para exportador, no caso o Recorrente, o exportador precisa retificar os respectivos Registros de Exportações (RE), para declarar a entrada da receita como decorrente de exportação. Exatamente o que fez a recorrente!

É importante entender que a receita de exportação está sujeita a ajustes em função de variações de preço de mercado e de taxa de câmbio. A contabilização é toda feita em reais e as vendas em moeda estrangeira, deste modo no final do ano a contabilidade faz os ajustes dos valores das receitas em reais em função

destas variáveis (valores a receber previstos — DOC II e DOC III), bem como é processado os devidos ajustes nos registros de exportações para refletir o valor efetivamente recebido pela venda. Também é importante esclarecer que no momento da contabilização estamos falando de valores a receber e que o valor exato em reais só é conhecido após o fechamento dos contratos de câmbio (DOC. V). O valor considerado pelo fiscal "como exportação não comprovada" é exatamente o lançado em ajustes de previsões contábeis para cobrir estas variações de preço devidamente comprovadas nos RE's e demonstradas nos contratos de câmbio referente a estas exportações. Os fechamentos dos contratos de câmbios de exportação só podem ocorrer após os ajustes nos RE's, justamente para comprovar o recebimento da receita oriunda de variação de preço de mercado, vinculando-os as RE's correspondentes.

Segue, anexo, planilha com todas as notas fiscais de exportação que estão devidamente contabilizadas com seus respectivos registros de exportação e indicação do valor efetivamente cambiado, bem como respectivos números e datas dos contratos de câmbio. Segue também, anexo, cópia dos registros de exportação de acordo com a tela do SISCOMEX.

(...)

Pois bem, em dezembro de 2009, foram emitidas as notas fiscais referentes à VENDAS DE UVA, cujos destinatários (adquirentes) estão localizados no exterior do país, como demonstram os documentos anexos. Em 31/12/2009, e atendimento ao regime contábil, foi realizado o ajuste das contas a receber para o montante equivalente em moeda nacional naquela data, tendo como contrapartida a conta de resultado que totalizou R\$ 2.290.661,57 (dois milhões, duzentos e noventa mil seiscentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos) em função da variação do preço de mercado o qual teve as RE corrigidas. Esta operação visou tão somente reconhecer o complemento das vendas, decorrente da variação de preços no mercado externo no período compreendido entre a data da emissão das notas fiscais e a data do encerramento do exercício, mas sem promover qualquer alteração na operação de exportação.

É que a Recorrente emitiu notas fiscais de venda e após ajuste de preço com os compradores do exterior, fez-se necessário retificar os respectivos registros de exportações das notas de vendas para fazer contas nos Registros de Exportações o real valor das vendas que seria recebido pela Recorrente. E foi assim que procedeu a recorrente, tudo conforme documentação anexa.

É bom registrar que a diferença existente entre o preço constante nas notas de venda e o preço dos respectivos registros de exportação decorre de variação de preço de mercado e não de variação cambial como a primeira instância alegou.

De tal forma que a natureza da operação continua a mesma — VENDA PARA O MERCADO EXTERNO. E a receita em comento diz respeito, portanto, à receita decorrente de exportação.

Pois bem!

De acordo com a documentação acostada aos autos pela Contribuinte (notas fiscais de venda para o exterior, Registros de Exportação, extratos do SISCOMEX, etc.) resta indubitável que a Fiscalizada realizou operações de exportação no período fiscalizado, remanescendo, entretanto, a seguinte dúvida: a base de cálculo utilizada pela fiscalização, no montante de R\$ 2.290.661,57 (extraída da contabilidade de empresa), refere-se a operações de exportação efetivamente comprovadas pela documentação acostada aos autos pela Contribuinte?

Assim foi que, à luz do princípio da verdade material, paradigma do processo administrativo fiscal, este Colegiado, na sessão de julgamento realizada em 05 de março de 2024, converteu o julgamento do presente processo em diligência fiscal para que a autoridade administrativa fiscal se manifestasse, em síntese, acerca da procedência (ou não) do lançamento fiscal.

Em atenção ao quanto solicitado, foi emitido o Relatório de Diligência Fiscal de p. 829, por meio do qual o preposto fiscal diligente destacou e concluiu que:

3. Em suma, o julgamento foi convertido em diligência em razão de dúvida quanto à base de cálculo utilizada pela fiscalização no montante de **R\$ 2.290.661,57**, extraída da conta de resultado nº 311010001 (VENDA DE UVA – MERCADO EXTERNO, fls. 96/99), a qual foi considerada no lançamento de ofício como receita realizada no mercado interno. A seguir tabela com os dados dos lançamentos contábeis na conta de resultado e nas contas de clientes (fls. 100/104):

(...)

4. Só da análise das contas supra, verifica-se forte indício de que houve equívoco ao ser considerada com base de cálculo para a Previdência Social a receita de uvas no importe de **R\$ 2.290.661,57**, escriturada na conta nº 311010001. Também foram analisadas as notas fiscais de exportações (fls. 267/335), escrituradas pelo valor original da transação de vendas para o exterior, os Registros de Exportação - SISCOMEX (fls. 109/245) e os Contratos de Câmbio de Compra – Tipo 01 Exportação (fls. 366/539), além das planilhas elaboradas pela recorrente (fls. 106/108). Abaixo amostragem dos dados analisados pela fiscalização, evidenciando-se que as notas fiscais de exportações foram contabilizadas pelo valor original em reais e a posteriori registrada no SISCOMEX com o valor da moeda estrangeira ajustado:

(...)

5. Depreende-se da análise dos dados da amostragem consignada na tabela supra, que de fato há ajuste no valor original das notas fiscais contabilizadas na conta de resultado nº 311010001 (VENDA DE UVA – MERCADO EXTERNO), atinente à receita decorrente da exportação de uvas, resultando numa diferença de receita tratada contabilmente como CAMBIAÇÃO DE VENDAS NO MERCADO EXTERNO, restando evidente que o montante de **R\$ 2.290.661,57** é pertinente a tal ajuste,

tratando-se, portanto, de receita relacionada à exportação, desse modo, imune com relação à contribuição previdenciária.

6. Assim, **entende a fiscalização que o crédito constituído de ofício para a Previdência Social, cuja base de cálculo de R\$ 2.290.661,57 foi considerada equivocadamente com receita do mercado interno, deve ser reformado na sua integridade**, conforme se demonstra abaixo:

(...)

7. Quanto à contribuição para o SENAR, auto de infração DEBCAD nº **51.039.637-2**, deve ser mantida, nos termos discorridos no relatório fiscal dos autos de infração, inclusive no que se refere à competência 12/2009, cuja base de cálculo foi a receita no valor de **R\$ 2.290.661,57**, identificada nesta diligência como receita proveniente de exportações. A seguir tabela com os dados do crédito original constituído para o SENAR:

(grifei e destaquei)

Como se vê – e em resumo – o preposto fiscal diligente, após detido exame das informações e documentos apresentados pela Contribuinte, concluiu pela improcedência do lançamento fiscal referente ao DEBCAD nº 51.039.636-4, tendo em vista que a base de cálculo utilizada pela Fiscalização se trata de *receita relacionada à exportação, desse modo, imune com relação à contribuição previdenciária*.

Com relação, entretanto, ao crédito tributário referente ao DEBCAD nº 51.039.637-2, o qual tem por objeto a contribuição devida ao SENAR, o auditor fiscal diligente concluiu pela procedência do mesmo, *nos termos discorridos no relatório fiscal dos autos de infração*.

Registre-se pela sua importância que, em relação às contribuições devidas a outras entidades e fundos, o Relatório Fiscal (p. 25) se afigura lacônico neste particular, apenas informando que, *sobre os valores da receita bruta, mencionados no item 5 e sobre as exportações, incidem as contribuições destinadas para Outras Entidades e Fundos (Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR), cuja competência para arrecadação, fiscalização e cobrança foi conferida à Secretaria da Receita Federal do Brasil pelos art. 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007, integrantes do AI 51.039.637-2*.

Ora, considerando que a base de cálculo utilizada pela Fiscalização corresponde a receita de vendas para o mercado externo, conforme constatado em sede de diligência fiscal, melhor sorte não assiste ao DEBCAD nº 51.039.637-2, impondo-se o reconhecimento da sua improcedência, já que as respectivas contribuições foram lançadas sobre receitas imunes.

Neste particular, cumpre destacar que a matéria em debate foi objeto de análise por este Colegiado na sessão de julgamento realizada em 08 de agosto de 2023, no julgamento do recurso voluntário objeto do PAF nº 11060.003427/2009-18, consubstanciado no Acórdão nº 2402-011.964, de relatoria da Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira. Assim, estando as conclusões alcançadas pela ilustre Relatora naquele julgado em consonância com o entendimento

perfilhado por este Conselheiro, adoto aquelas razões de decidir como fundamento do presente voto, *in verbis*:

### **3.2 - Da contribuição ao SENAR incidente sobre a receita decorrente da exportação**

Alega o recorrente a inexigibilidade das contribuições incidentes sobre a receita decorrente da exportação.

Nesse ponto, importa a análise da natureza da contribuição devida ao SENAR. Ou seja, para concluir pela imunidade, ou não, das receitas de exportação à contribuição ao SENAR necessário definir sua natureza jurídica, já que a Constituição Federal concede imunidade às receitas de exportação sobre as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, deixando de fora as contribuições de interesse de categoria profissional.

Da leitura da jurisprudência do CARF, observa-se que prevalece o entendimento de incidência da contribuição ao SENAR sobre as receitas decorrentes da exportação sob o fundamento de tratar-se de contribuição de interesse de categoria profissional. Nesse sentido, menciona o órgão federal que as contribuições destinadas ao SENAR classificam-se como contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, o que impõe concluir que a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001, não lhes alcança, porquanto se refere expressamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico, conforme entendimento exarado no Acórdão nº 2401-010.241.

O Acórdão nº 2201-010.532, no mesmo sentido, dispôs que a contribuição ao SENAR na comercialização da produção rural com o mercado externo é devida, não lhe sendo aplicável a imunidade prevista no artigo 149 da Constituição Federal de 1988, por possuir natureza jurídica de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

O interessante, para o tema da extensão da imunidade, é que na ocasião do julgamento do tema 801 os Ministros Dias Toffoli e Edson Fachin declararam que a natureza jurídica da contribuição ao SENAR é de contribuição social. Já os Ministros Gilmar Mendes e Alexandre de Moraes firmaram suas opiniões no sentido de se tratar de contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica.

O Ministro Edson Fachin pontuou em seu voto que, apesar do julgamento não trazer, em si, a definição quanto à aplicação, ou não, da imunidade das receitas decorrentes de exportações à contribuição ao SENAR, imprescindível analisar a sua natureza jurídica, quando concluiu tratar-se de contribuição social geral. Confira-se as palavras do Ministro, transcritas pela importância:

Tendo em vista o exímio relatório do e. Dias Toffoli e a racionalidade argumentativa que se demanda de um julgamento de uma Corte Constitucional, contemplarei apenas a questão da natureza jurídica da contribuição do SENAR, e seus consectários, para o deslinde adequado da questão jurídica ora posta.

Isso porque, por dever de coerência, com vênias já lançadas ao i. Relator, inevitável escapar das razões de decidir antes lançadas por esse tribunal acerca da espécie de algumas Contribuições e seus consectários, entre os quais, a aplicação das regras de imunidade.

De antemão, acompanho no mérito o Ilustre Relator que, no entanto, em obter dictum registrou a importância da definição da natureza jurídica da contribuição ao SENAR, até mesmo para identificar a aplicação da imunidade das receitas decorrentes de exportações, nos termos da o previsto no art. 149, § 2º o, I, da Constituição Federal.

A propósito da natureza jurídica da contribuição ao SENAR entendo não tratar-se do que denominado de contribuição neo-corporativa, nem mesmo de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), mas, sim, de contribuição social geral, o que implica na observância necessária do disposto no artigo 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

O Ministro Dias Toffoli, em seu voto, assim dispõe que:

Ainda nesse contexto, observe-se que o fato de as atividades realizadas pelo SENAR estarem direcionadas, em boa medida, aos trabalhadores rurais e, nesse sentido, impactarem a categoria dos empregadores rurais não transforma a contribuição em discussão em contribuição do interesse de categoria econômica. Nesse sentido, a relação entre esse tributo e seus efeitos na categoria econômica é apenas reflexa, diferente do que ocorre, por exemplo, com a antiga contribuição (compulsória) sindical patronal. Note-se que a relação entre essa antiga tributação e o interesse da categoria econômica era inequivocamente direta. Afinal, ela era destinada ao sistema sindical dos empregadores, o qual atua no interesse dos empregadores.

Em outras palavras, a finalidade primordial da contribuição ao SENAR não é proteger o interesse da categoria dos empregadores rurais, mas sim conferir recursos especificamente para o ensino profissional e o serviço social direcionados aos trabalhadores rurais. Vale esclarecer, ainda, que a contribuição ao SENAR não se classifica como contribuição do interesse de categoria profissional. Os tributos que se enquadram nessa classificação são as contribuições destinadas aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas e as antigas contribuições compulsórias destinadas ao sistema sindical dos empregados.

Ainda, em abril de 2023, em Embargos de Divergência no Agravo Interno no Recurso Extraordinário n. 1.363.005, o Ministro Luiz Fux, reconhece a dissidência jurisprudencial na Corte. Ao analisar os embargos de divergência opostos pelo contribuinte, refere que o julgamento realizado nos autos do Tema 801 declarou ao SENAR a natureza de contribuição social geral e, portanto, abrangida pela imunidade, enquanto naqueles autos teria sido consignado o caráter de categoria profissional às contribuições ao SENAR. Neste ponto, interessante observar que a decisão do Tema 801 permanece pendente de julgamento de embargos versando

justamente sobre se os trechos sobre a natureza jurídica das contribuições ao SENAR, proferidas nos votos do Ministro Fachin e Toffoli, fazem parte ou não da ratio decidendi.

Por fim, importante destacar que em maio de 2023 foi publicado acórdão proferido no segundo agravo interno no ARE 1.369.122 (sem repercussão geral), onde o Ministro Relator Luís Roberto Barroso consigna expressamente que as receitas decorrentes da exportação não integram a base de cálculo da contribuição ao SENAR, nos termos da ementa abaixo:

(...) 1. A instituição da contribuição ao SENAR se destina ao custeio das suas atividades de “organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural”. Dessa forma, finalidade primordial da contribuição não consiste em proteger o interesse da categoria dos empregadores rurais, mas sim em conferir recursos especificamente para o ensino profissional e o serviço social direcionados aos trabalhadores rurais, com vistas ao atendimento dos objetivos do art. 203, III, da Constituição Federal. 2. A contribuição ao SENAR deve ser enquadrada entre as contribuições sociais gerais, vez que instituída com a finalidade de custear ações e serviços pertinentes ao Título VIII da CF/1988 (“Da Ordem Social”). 3. Como consequência, por ser uma contribuição social geral, a referida incidência não deve recair sobre as receitas decorrentes de exportação, sob pena de violação direta ao art. 149, § 2º, I, da Constituição. 4. Inaplicável o art. 85, § 11, do CPC/2015, uma vez que não é cabível, na hipótese, condenação em honorários advocatícios (art. 25, Lei nº 12.016/2009 e Súmula 512/STF). 5. Agravo interno a que se nega provimento. (ARE 1369122 AgR-segundo, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 25/04/2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 02-05-2023 PUBLIC 03-05-2023)

Por ora, uma vez que a Suprema Corte apenas manifestou-se em sede de recurso sem repercussão geral reconhecida que as receitas decorrentes da exportação não integram a base de cálculo da contribuição ao SENAR, por tratar-se de contribuição social geral, não está o julgador CARF vinculado a ele de forma obrigatória. Contudo, o cenário aponta para alterações fundadas em recurso repetitivo, de observância obrigatória.

Sem olvidar da lógica construída no sentido de que a contribuição ao SENAR foge à imunidade na exportação por ter sido a ela conferida natureza jurídica de contribuição de interesse de categoria econômica e profissional, dois questionamentos: i) se a natureza jurídica da exação é construção doutrinária, sem respaldo em diploma legal que defina sua classificação, não estaria o julgador do CARF impedido desta análise, já que vinculado ao princípio da legalidade? e; ii) não caberia trazer ao caso, as razões defendidas pelo, então Conselheiro do CARF, Lucas Bevilacqua, no Acórdão nº 1402-002.347, ao assentar que, ainda que não

seja pautada pelo princípio do país do destino, a finalidade é sempre a de fomentar as exportações mediante desoneração dos exportadores?

Assim sendo, as contribuições sociais e de intervenção econômica não devem incidir sobre as receitas de exportação, pois violariam diretamente o princípio do destino escolhido pelo legislador constituinte. A opção de desonerar as exportações, permitindo que o país de destino as tribute, não aceita uma aplicação parcial, do contrário, a busca pela competitividade do produto interno em relação ao importado seria ineficaz.

Do exposto, concluo que a imunidade das receitas de exportação guarda respeito ao princípio do destino, de índole constitucional, e as contribuições destinadas ao SENAR incidentes sobre a receita da exportação, por força da natureza jurídica adiantada nos votos do Tema 801, devem ser excluídas da base de cálculo do lançamento.

Adicionalmente aos fundamentos supra reproduzidos, ora adotados como razões de decidir, destaque-se que contra o acórdão proferido pelo Egrégio STF no julgamento do RE 816830 (com repercussão geral reconhecida – Tema 801), a União e o SENAR interpuseram embargos de declaração, os quais foram parcialmente acolhidos, excluindo-se da ementa do acórdão embargado a referência à natureza jurídica da contribuição ao SENAR, esclarecendo-se que *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.*

Destaque-se, pela sua importância, o excerto abaixo reproduzido do acórdão referente ao julgamento dos Aclaratórios supramencionados:

Na última sessão de julgamento, consignei que consistiram em obiter dictum, não possuindo caráter vinculante, as considerações que lancei 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. Também assentei que a ementa do acórdão embargado, no que tangenciou essa matéria, deveria ser compreendida à luz desse entendimento.

Melhor apreciando o assunto, julgo ser conveniente o parcial acolhimento de ambos os embargos de declaração a fim de que, realizando-se o devido ajuste, a ementa do julgado ora atacado deixe de fazer alusão à natureza jurídica da contribuição ao SENAR. **Insta realçar, de outro giro, que não acolho os embargos de declaração no que se conectam com a pretensão de que seja reconhecido que a contribuição em referência tem natureza de contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica.**

(grifei e destaquei)

Como se vê - e em resumo – ainda que o Egrégio STF tenha, no julgamento do RE 816830 (com repercussão geral reconhecida – Tema 801), estabelecido, como *obiter dictum*, que a contribuição ao SENAR tem natureza jurídica de contribuição social geral, **no julgamento dos**

**embargos interpostos pela União e pelo SENAR expressamente afastou a pretensão das embargantes para que fosse reconhecida a natureza da contribuição em análise como de contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica.**

Referida decisão transitou em julgado em 08 de novembro de 2023.

Assim, tratando-se de contribuição social, são imunes as receitas decorrentes das operações de exportação.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se o lançamento fiscal.

*Assinado Digitalmente*

**Gregório Rechmann Junior**

## **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, Redator designado.

Neste processo, o colegiado acompanhou o conselheiro relator no tocante a exclusão das receitas decorrentes de exportação, posto tratar-se de tema já pacificado neste Conselho, em observância a julgados de repercussão geral tratados no âmbito do STF.

Já no tocante à cobrança referente ao SENAR sobre as receitas de exportação, com a devida vênia ao voto trazido pelo conselheiro relator, ousou discordar, com base nos seguintes aspectos:

- 1- A contribuição ao SENAR é tratado como um tributo parafiscal que deve ser pago por produtores rurais, pessoa física ou jurídica, enquadrados na categoria econômica rural. A contribuição é obrigatória e incide sobre a comercialização da produção rural

Tal situação decorre de um aspecto histórico, que entendo necessário resgatar, ainda no ambiente das contribuições previdenciárias, quando da criação dos institutos de previdência vinculados a categorias profissionais, criados por Getúlio Vargas entre 1932 e 1945. Tal vinculação criou um caráter de parafiscalidade, dada a gestão dos institutos estar vinculada às diversas categorias profissionais.

Em 1966, o Decreto-lei n. 72 unificou os IAPs e criou o Instituto Nacional de Previdência Social (INPS). A partir de então, as contribuições passaram a ser arrecadadas e cobradas por uma autarquia.

Importa observar que, dada tal característica de vinculação destas receitas ao suporte previdenciário (natureza securitária), o Código Tributário Nacional<sup>1</sup> (CTN) não deu à época tratamento tributário a tais contribuições.

Todavia, a análise jurisprudencial demonstra que o reconhecimento da natureza tributária para as contribuições previdenciárias (de certa forma como uma internalização dos conceitos trazidos na Lei Nº 3.807, DE 26 DE AGOSTO DE 1960, onde as regras dos diversos Institutos de Aposentadoria e Pensões tiveram um processo de convergência, que culminaram na criação de uma autarquia pública e, por consequência, a natureza de contribuição parafiscal das contribuições previdenciárias migra para o arcabouço tributário.

Neste sentido, importa observarmos a manifestação do Ministro Luiz Roberto Barroso, no ARE 875.958, onde o conceito se mostra consolidado.

*I - A contribuição previdenciária, por força de sua natureza de tributo, subordina-se aos princípios constitucionais gerais de direito tributário e em especial aos princípios da correlação (art. 195, § 5º, da CF), da finalidade (art. 149, § 1º, da CF), do equilíbrio financeiro e atuarial (art. 40 da CF) e da vedação ao confisco (art. 150, inciso IV, da CF).*

Todavia, em se tratando de contribuições parafiscais, onde também enquadramos as contribuições ao sistema S, observa-se que existe um tratamento distinto, inclusive na corte constitucional.

Um exemplo é o tratamento dado ao Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante, onde, na Súmula 553, firmou-se o seguinte entendimento:

*O Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) é contribuição parafiscal, não sendo abrangido pela imunidade prevista na letra "d", III, do art. 19 da Constituição Federal.*

No ARE 1.369.122, conforme destacado pelo Conselheiro Relator, observa-se que, em que pese a tese estar em debate, não se mostra convergente a tese de dar tratamento tributário de senso geral à receita do SENAR.

Neste item, esposo a tese de que tais receitas (especificamente aquela destinado ao SENAR) devem ser mantidas, **eis que a norma imunizante apontada pela recorrente é restrita às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico**. A contribuição ao SENAR, por outro lado, configura-se como uma contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

<sup>1</sup> LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966

Tenho acompanhado também como fundamento para casos análogos, as seguintes jurisprudências deste Conselho de Administração de Recursos Fiscais:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013 CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. COMERCIALIZAÇÃO DESTINADA AO EXTERIOR, INCLUSIVE VIA TRADING. IMUNIDADE. INAPLICABILIDADE.

A imunidade prevista no §2º do art. 149 da Constituição Federal apenas abrange as contribuições sociais e as destinadas à intervenção no domínio econômico, ainda que a exportação seja realizada via terceiros trading's, não se estendendo, no entanto, ao SENAR, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas. (Acórdão: 9202-009.529, 2ª Turma da CSRF, Seção de 25/05/2021)

RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. NÃO APLICAÇÃO. A contribuição ao SENAR na comercialização da produção rural com o mercado externo é devida, não lhe sendo aplicável a imunidade prevista no artigo 149 da Constituição Federal de 1988, por possuir natureza jurídica de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Acórdão 2201-010.532 (1ª TO da Segunda Câmara da Segunda Seção) em 06/04/2023

Quanto à não incidência do SENAR sobre a receita decorrente da exportação, o acórdão recorrido destaca que a penalidade foi aplicada de modo fundamentado, e em obediência a comando legal vigente e cogente, não podendo sequer ser afastada sua incidência sob argumentação de inconstitucionalidade.

Destarte, pelos fundamentos acima apresentados, entendo que não cabe o tratamento extensivo, de modo que deve ser preservado o lançamento no tocante às contribuições ao SENAR.

Conclusão

Ante o exposto, voto pelo conhecimento do recurso voluntário interposto, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, reconhecendo, na forma do voto do relator, a necessidade de cancelamento do crédito referente à contribuição patronal incidente sobre a receita de exportação, todavia mantendo inalterado o acórdão recorrido quanto às receitas do SENAR sobre as receitas de exportação.

*Assinado Digitalmente*

**Marcus Gaudenzi de Faria**