



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.729383/2015-94
ACÓRDÃO	2004-000.253 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ARA EMPREENDIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO REQUERIDA EM RECURSO VOLUNTÁRIO. APLICAÇÃO AUTOMÁTICA DA SUSPENSÃO E COMPETÊNCIA PARA CADASTRAMENTO PELA UNIDADE DE ORIGEM.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorre da própria interposição do recurso voluntário por força do inciso III do art. 151 do CTN e o cadastramento da suspensão e o requerimento de sua adequada anotação devem ser dirigidas a unidade de atendimento do domicílio fiscal do contribuinte, não competindo ao CARF decidir sobre a temática em preliminar de recurso voluntário ou em caráter liminar, assim como também não competia ao colegiado de primeira instância.

REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. HIPÓTESE DE NULIDADE NÃO CONFIGURADA.

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTABILIDADE. PROVA.

Os livros e registros contábeis, de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro, fazem prova contra a pessoa jurídica a que pertencem, sendo lícito a esta, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos contábeis não correspondem à verdade dos fatos, porém se não o fizer torna-se efetivo o conteúdo escriturado.

PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. SUBSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NOS INCISOS I E II DO ARTIGO 22 DA LEI Nº 8.212/1991.

A contribuição devida à seguridade social do empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, contribuição patronal e para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, será devida sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção no mercado interno.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

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

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. NATUREZA JURÍDICA DE 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 Federal.

A contribuição devida para Terceiros, especificamente ao SENAR, pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, em substituição à prevista no inciso I do art. 3º da Lei nº 8.315 (Lei nº 8.870, art. 25, §1º), será devida sobre a receita bruta proveniente da venda de mercadorias de produção própria no mercado interno e externo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Diogo Cristian Denny (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo conselheiro Diogo Cristian Denny.

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 615/640), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de primeira instância (e-fls. 588/602), consubstanciada no Acórdão nº 07-38.497 - 6ª Turma da DRJ/FNS, de 16/06/2016, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. SUBSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NOS INCISOS I E II DO ARTIGO 22 DA LEI Nº 8.212/1991.

A contribuição devida à seguridade social do empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, em substituição à prevista nos incisos I e II do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, será de dois e meio por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção e de um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. IMUNIDADE. ART. 149, § 2º, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAPLICABILIDADE.

A contribuição para o SENAR sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural de empregador pessoa jurídica não é alcançada pela imunidade das receitas decorrentes de exportação prevista no artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, visto que é contribuição de interesse de categoria profissional e que tal imunidade abarca apenas contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

CONTABILIDADE. PROVA.

Os livros e registros contábeis, de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro, fazem prova contra a pessoa jurídica a que pertencem, sendo lícito a esta,

todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos contábeis não correspondem à verdade dos fatos.

REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

O requerimento de diligência que tem como objetivo suprir a omissão do contribuinte na obtenção de provas que a ele competia produzir deve ser indeferido.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para fatos geradores ocorridos nas competências destacadas na ementa do acórdão recorrido, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e Relatório Fiscal (e-fls. 22/25) devidamente colacionados, tendo o contribuinte sido notificado em 02/10/2015 (e-fl. 29), foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

Trata-se de dois autos de infração lavrados contra a sociedade empresária Ara Empreendimentos Ltda (DEBCADs nº 51.063.829-5 e nº 51.063.830-9).

No auto de infração de DEBCAD nº 51.063.829-5 foram lançadas contribuições sociais previdenciárias substitutivas do empregador, pessoa jurídica, que se dedica à produção rural (artigo 25, incisos I e II, da Lei nº 8.870/1994), sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, inclusive para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho, relativas às competências 01/2012 a 12/2012, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros.

Já no auto de infração de DEBCAD nº 51.063.830-9, que é composto por dois levantamentos, “EP - VENDA DA PRODUCAO MERC EXTERNO” e “VP – VENDA DA PRODUCAO MERC INTERNO”, foram lançadas contribuições para o SENAR (Serviço Nacional de Aprendizagem Rural) sobre a receita bruta proveniente da venda de mercadorias de produção rural própria (artigo 25, §1º, da Lei nº 8.870/1994), relativas às competências 01/2012 a 12/2012, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros.

As contribuições exigidas no auto de infração de DEBCAD nº 51.063.829 5 e no levantamento “VP – VENDA DA PRODUCAO MERC INTERNO” do auto de infração de DEBCAD nº 51.063.830-9, foram apuradas, de acordo com a autoridade fiscal, com base em registros contábeis de vendas da produção rural própria para o mercado interno, apurados nas contas do Livro Razão 3.1.1.01.007-3 e 3.1.1.01.001-0, cujos valores não foram informados pela empresa em suas GFIP's.

As contribuições exigidas no levantamento “EP – VENDA DA PRODUCAO MERC EXTERNO” do auto de infração de DEBCAD nº 51.063.830-9 foram apuradas, de acordo com a autoridade fiscal, com base em registros contábeis de vendas da produção rural própria para o mercado externo, apuradas na conta do

Livro Razão 3.1.1.01.002-7, cujos valores a Autuada estava dispensada de informar em suas GFIP's.

A autoridade lançadora ressalta, no relatório fiscal, que *“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)”*.

Os valores lançados referentes aos autos de infração de DEBCAD nº 51.063.829-5 e nº 51.063.830-9 correspondiam, na data da consolidação dos débitos (16/09/2015), aos montantes de, respectivamente, R\$ 627.860,12 (seiscentos e vinte e sete mil e oitocentos e sessenta reais e doze centavos) e R\$ 160.886,62 (cento e sessenta mil e oitocentos e oitenta e seis reais e sessenta e dois centavos).

Devido à configuração, em tese, do crime de sonegação de contribuição previdenciária (artigo 337-A do Código Penal) e de crime contra a Ordem Tributária (artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/1990), a autoridade lançadora registrou que iria emitir representação fiscal para fins penais.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação (e-fls. 69/83 – Debcad 51.063.829-5; e e-fls. 352/375 – Debcad 51.063.830-9), que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme consta sumariado no relatório da decisão vergastada, pelo que peço vênia para, igualmente, reproduzir com breves adaptações quando necessárias:

Irresignada em parte com as autuações, a Autuada apresentou as impugnações de fls. 69 a 83 e 352 a 375, instruídas, respectivamente, com os documentos de fls. 84 a 349 e 376 a 527.

Relata que exerce a atividade de compra e venda de imóveis (CNAE 68.10-2-01) em seu estabelecimento matriz (CNPJ 04.../0001-85) e a atividade de cultivo, produção e comercialização de uva no mercado interno e externo (CNAE 01.32-6-00) no seu estabelecimento filial inscrito no CNPJ sob o número 04.../0002-66.

Frisa que, para a atividade própria de comercialização da produção rural, o seu estabelecimento filial *“emite notas fiscais próprias de saída (...), submetendo-se as regras de tributação estadual e obrigações acessórias frente ao fisco estadual, a exemplo dos lançamentos contábeis próprios em ‘Sistema de Escrituração Fiscal’”*.

Diz que nos lançamentos contábeis constantes no *“Sistema de Escrituração Fiscal”* encontram-se registradas as bases de cálculo corretas das contribuições lançadas.

Afirma que a autoridade lançadora apenas poderia considerar como base de cálculo das contribuições lançadas o produto das vendas da filial, pois apenas nesta se desempenha a atividade submetida a incidência de tais contribuições.

Alega que as bases de cálculo adotadas pela autoridade fiscal não retratam a realidade, pois incluem valores não provenientes da atividade rural desenvolvida pela Autuada como a venda de imóveis.

Alega que a base de cálculo dimensionada pelo fisco levou em consideração a quantia de R\$ 4.001.681,18 a título de venda de imóveis e despesas operacionais.

Frisa que o lançamento pela técnica do arbitramento sempre deve ser aplicado com cautela, pois admitida prova em contrário pela própria regra do artigo 148 do CTN.

Diz que a base de cálculo correta deve ser verificada pela documentação apresentada juntamente com as impugnações, ou seja, *“pelas saídas contabilizadas em seu ‘Sistema de Escrituração Fiscal’”*.

Aduz que a autoridade lançadora desprezou a imunidade das receitas de exportação prevista no artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

Assevera que a contribuição para o SENAR, por ser espécie do gênero contribuição social, não deve incidir sobre as receitas de exportação em razão da imunidade prevista no artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

Afirma que a autoridade lançadora desprezou por completo os recolhimentos que efetuou durante o ano de 2012 por meio de Guias da Previdência Social.

Alega que tais recolhimentos deveriam ter sido considerados para fins de abatimento/amortização.

Requer a realização de diligência para fins de apuração e verificação das repercussões ocasionadas pelos pagamentos já realizados ao longo do exercício de 2012, a título de contribuições sobre a atividade rural.

Indica assistente técnico e apresenta quesito.

Do Acórdão de Impugnação

Na DRJ, primeira instância do contencioso tributário, lavrou-se a decisão *a quo* cujos fundamentos são pela procedência em parte dos pedidos deduzidos na impugnação, conforme teses sintetizadas na ementa alhures transcrita.

Assentou-se que não se contesta as bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias substitutivas do empregador, pessoa jurídica, que se dedica à produção rural (art. 25, incisos I e II, da Lei nº 8.870), lançadas no auto de infração Debcad nº 51.063.829-5 no que se refere as receitas brutas das vendas internas de produção rural.

Lado outro, assentou-se, ainda, que devem ser excluídos das bases de cálculo do Debcad nº 51.063.829-5 (*contribuição previdenciária do produtor rural pessoa jurídica*) as receitas da “venda de imóveis” (conta nº “3.1.1.01.007-3”) e que, igualmente, devem ser excluídos das bases de cálculo do Debcad nº 51.063.830-9 (SENAR, art. 25, §1º, da Lei nº 8.870) as receitas de igual natureza (receitas da “venda de imóveis”, conta nº “3.1.1.01.007-3”) constantes no levantamento “VP – VENDA DA PRODUCAO MERC INTERNO”.

Assentou-se que a conta 3.1.1.01.002-7 se refere a venda da produção rural no mercado externo (*Venda Produto Mercado Externo*) e que a conta 3.1.1.01.001-0 se refere a venda da produção rural no mercado interno (*Venda Produto Mercado Interno*), de modo que não estaria provada a utilização delas com outros quaisquer tipos de receitas, não havendo suficiência probatória de lançamentos equivocados.

Assentou-se que não se aplica para o SENAR a imunidade do art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, tendo natureza de contribuição de interesse de categoria profissional.

Assentou-se, outrossim, que os lançamentos foram sobre bases de cálculo não declaradas em GFIP e que todos os comprovantes de recolhimento declarados foram alocados não havendo outros saldos para apropriação.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reitera termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de anular a decisão de piso por não deferir diligência ou, se superada a tese de nulidade, cancelar o lançamento de ofício lavrado pela autoridade fiscal, cancelando-se ambos os autos de infração (*Debcads nsº 51.063.829-5 e 51.063.830-9*).

Especialmente em sede de preliminar, requer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, sob o argumento de que impugnou em totalidade os lançamentos (*Debcads nsº 51.063.829-5 e 51.063.830-9*), além de requerer a nulidade da decisão da DRJ por não ter determinado a realização de perícia ou diligência.

No mérito, para a totalidade do lançamento, requer que seja cancelado ou alterada a base de cálculo das contribuições arbitradas, de modo a restringir a tributação apenas sobre as saídas contabilizadas em “*Sistema de Escrituração Fiscal – SEF*”, sem uso de contas contábeis que possam contabilizar outras receitas (*recebimentos de inadimplência de faturamentos passados*), pois o SEF espelha o faturamento efetivo do período cuja receita é originada exclusivamente da venda/faturamento da produção e comercialização rural do efetivo período.

Outrossim, não sendo cancelada a totalidade do lançamento pelos pleitos anteriores, requer que seja decotado do lançamento do SENAR as receitas de exportação em razão da alegada imunidade específica prevista no art. 149, §2º, da Constituição Federal.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio para este relator.

É o que importa relatar. Passo para a fundamentação do voto analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, ao final, consignar o encaminhamento com o registro do dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 09/09/2016, e-fl. 612, protocolo recursal em 04/10/2016, e-fl. 614, e despacho de encaminhamento, e-fl. 660), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF nº 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito

- Preliminar de suspensão da exigibilidade do crédito tributário

O recorrente pretende a suspensão da exigibilidade do crédito tributário lançado em sua totalidade, pois não se conforma com o capítulo da decisão da DRJ que assenta existir parcela não impugnada e que deve ser exigida de imediato seguindo para execução.

Especialmente em sede de preliminar, requer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, sob o argumento de que impugnou os lançamentos e apresentou irrisignação contra a totalidade da base de cálculo lançada, de modo a não haver conformação de sua parte com a decisão da DRJ no que assevera existir base de cálculo não impugnada do Debcad nº 51.063.829-5 composta no particular por receitas de vendas no mercado interno (*planilha do e-fl. 314*) e por valores recolhidos e reconhecidos (*planilha do e-fl. 320, no que a DRJ pondera que seria impugnado exclusivamente a diferença entre o valor das contribuições lançadas menos os*

recolhimentos indicados e reconhecidos na planilha do e-fl. 320; a parte recolhida seria confessada e, portanto, incontroversa).

Sustenta o recorrente que a impugnação foi total para os Debcads nº 51.063.829-5 (GILRAT/RURAL) e 51.063.830-9 (SENAR).

Alega que o pedido é de total improcedência do lançamento notificado.

Explica que existem recolhimentos realizados e não alocados (contabilizados) ao longo do exercício (2012 – período autuado), o que impõe um dever de apropriação para afastar qualquer obrigação de pagamento.

Busca explicar que não haveria, neste contexto, um lançamento exclusivamente sobre valores não declarados em GFIP, impondo-se o dever de imputar os recolhimentos realizados em GPS e cancelar o lançamento. Inclusive, nesse cenário afirmativo, alega que fez diversos recolhimentos para Outras Entidades conforme GPSs e que deveria ser feito um aprofundamento, via diligência, para apropriar, identificar ou corresponder tais pagamentos aos débitos dos autos de infração fazendo a devida imputação de pagamento.

Pondera que houve violação do dever de diligenciar e requisitar informações na origem o que impõe reconhecer a nulidade para retornar os autos e realizar a diligência. Diz que os recolhimentos realizados ao longo do exercício de 2012 totalizam R\$ 446.114,55, dos quais R\$ 150.157,96, representa recolhimentos evidenciados nas próprias GPSs a título de “outras entidades – terceiros”, o que afastaria o lançamento ao imputar os recolhimentos.

Pois bem. Entendo que não assiste razão ao recorrente. Explico.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorre da própria interposição do recurso voluntário por força do inciso III do art. 151 do CTN e o cadastramento da suspensão e o requerimento de sua adequada anotação devem ser dirigidas a unidade de atendimento do domicílio fiscal do contribuinte, não competindo ao CARF decidir sobre a temática em preliminar de recurso voluntário ou em caráter liminar. O rito do Decreto-Lei nº 70.235, que rege o processo administrativo fiscal, não prevê uma fase de concessão de antecipação de tutela ou de concessão de liminares para evitar risco de dano.

Não compete ao CARF, tampouco competia ao colegiado de primeira instância, reconhecer suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Logicamente, compete aos órgãos de julgamento decidir em primeira instância a lide instaurada pela impugnação e em segunda instância o que foi objeto de recurso voluntário. Neste caso, vê-se que, a despeito da conclusão da DRJ, em sede de recurso voluntário, o contribuinte sustenta que impugnou todo o lançamento, logo estaria a matéria ainda em litígio a partir do recurso voluntário interposto, sendo competência da unidade de origem aplicar a suspensão da exigibilidade integral por força da via recursal aviada, com o argumento e pedido deduzidos.

Sendo assim, rejeito a preliminar em comento por não competir ao CARF deferir suspensão de exigibilidade, conquanto reconheça, em *obiter dictum*, que há o direito à suspensão da exigibilidade, até de forma automática, porém deve ser implementada e discutida junto à autoridade administrativa na origem.

- Preliminar de nulidade por não ter sido deferido pedido de diligência ou determinado a realização de perícia

Como informado no capítulo anterior, o recorrente sustenta que a impugnação foi total para os Debcads nsº 51.063.829-5 (*GILRAT/RURAL*) e 51.063.830-9 (*SENAR*), isto porque haveria recolhimentos realizados e não alocados (contabilizados) ao longo do exercício (2012 – *período autuado*), o que exigiria um dever de apropriação do que foi recolhido e o reconhecimento de inexistência de débito, por conseguinte, cancelando-se o crédito tributário lançado.

Repita-se que o recorrente busca explicar que não haveria, neste contexto, um lançamento exclusivamente sobre valores não declarados em GFIP, impondo-se o dever de imputar os recolhimentos realizados em GPS e cancelar o lançamento. Inclusive, nesse cenário afirmativo, alega que fez diversos recolhimentos para Outras Entidades, conforme GPSs, o que deveria aprofundado em diligência, a fim de apropriar, identificar ou corresponder tais pagamentos aos débitos dos autos de infração com a devida imputação de pagamento e afastamento do lançamento, pois os débitos já estariam recolhidos.

Outrossim, repita-se que o recorrente pondera que houve violação do dever de diligenciar e requisitar informações na origem o que impõe reconhecer a nulidade para retornar os autos e realizar a diligência.

Diz que os recolhimentos realizados ao longo do exercício de 2012 totalizarem R\$446.114,55, dos quais R\$150.157,96, representam recolhimentos evidenciados nas próprias GPSs a título de “*outras entidades – terceiros*”, o que afastaria o lançamento ao imputar os recolhimentos e, pelo encontro de contas, reconhecer não haver dívidas tributárias a tal título.

Pois bem. Entendo que não assiste razão ao recorrente.

Ora, conforme a Súmula CARF nº 163, tem-se o entendimento segundo o qual: “*O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).*”

No caso, em circunstâncias de alegado direito creditório a apropriar, compete ao contribuinte produzir toda a prova acerca do seu aduzido crédito. A alegação não pode ser circunstancial ou meramente retórica, sendo necessário a concatenação, a demonstração efetiva e minuciosa com comprovação documental baseada em escrituração fiscal e contábil sustentável e com suficiência probatória com a cadeia que lastreia o suposto crédito, sendo ônus do sujeito

passivo bem demonstrar o seu direito de crédito, sendo inoportuno o pedido de diligência ou de perícia para buscar atender ônus de prova que lhe compete. A perícia ou diligência caberá, exclusivamente, para solucionar dúvidas ou confirmar fatos; não para substituir ônus probatório da parte. Ademais, sendo a matéria exclusivamente de direito e tendo as partes produzido a prova na forma regulamentar, a perícia ou diligência não é necessária para a tomada de decisão.

De mais a mais, no específico caso posto o que se observa em concreto é situação na qual os recolhimentos observados se referem a fatos geradores confessados, inclusive reconhecidos em GFIP, sendo que o lançamento em essência trata dos fatos geradores não reconhecidos e, portanto, não declarados em GFIP (*exceto para as vendas ao mercado externo*). Não consta suficientemente demonstrado que, por hipótese, o que foi reconhecido e declarado em GFIP tenha tido por eventualidade um pagamento a maior e, assim, haveria uma sobra para obstar o que não foi declarado e evitar o lançamento.

O lançamento dos autos se refere a fatos geradores não declarados em GFIP (*exceto para as vendas ao mercado externo*) e, daí, não recolhidos. O que foi recolhido foi objeto de declaração, sendo situação diversa.

Aliás, importante consignar que estes autos não tratam de pedido de restituição para uma eventual hipótese de apropriar um suposto recolhimento a maior e reiterando-se que sequer há a demonstração concatenada do hipotético direito de crédito.

Demais disto, se os fatos geradores que se deixou de declarar não o foram porque não se trata efetivamente de base tributável, se não seriam efetivos fatos impositivos para a tributação, o debate e verificação é matéria objeto do mérito.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício dos autos de infração identificados pelos Debcads nº 51.063.829-5 (RURAL; e GILRAT) e 51.063.830-9 (SENAR).

A base tributável constituída nos lançamentos são fatos geradores não declarados, o que foi constatado pela confrontação da análise das GFIPs e da escrituração contábil da empresa no escopo de analisar o correto recolhimento das contribuições fiscalizadas e lançadas. Houve, outrossim, lançamento sobre base tributável que não era obrigado a declarar (vendas de produção no mercado externo; neste ponto, o lançamento foi exclusivo em relação à Terceiros – SENAR).

Consta que no Debcad nº 51.063.829-5 (RURAL; e GILRAT) foram lançadas contribuições sociais previdenciárias substitutivas do empregador, pessoa jurídica, que se dedica à produção rural (art. 25, incisos I e II, da Lei nº 8.870), sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, inclusive para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho, relativas às competências 01/2012 a 12/2012, acrescidas de

multa de ofício de 75% e juros de mora SELIC. Isto é, a contribuição previdenciária do produtor rural pessoa jurídica.

Consta que no Debcad nº 51.063.830-9 (Terceiros) foram lançadas contribuições para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, sobre a receita bruta proveniente da venda de mercadorias de produção rural própria (art. 25, §1º, da Lei nº 8.870), relativas às competências 01/2012 a 12/2012, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora SELIC. Isto é, a contribuição ao SENAR.

Tem-se informado que no Debcad nº 51.063.829-5 (RURAL e GILRAT) as bases de cálculo foram levantadas por arbitramento a partir de registros contábeis de vendas da produção rural própria para o mercado interno, apurados na conta do Livro Razão 3.1.1.01.001-0, cujos valores não foram informados pela empresa em suas GFIPs.

Tem-se o mesmo para o levantamento “VP – VENDA DA PRODUCAO MERC INTERNO” do Debcad nº 51.063.830-9 (SENAR).

No Debcad nº 51.063.830-9 (SENAR) as bases de cálculo também foram integralmente levantadas por arbitramento. Dois são os levantamentos, sempre apurados sobre a receita bruta proveniente da venda de mercadorias de produção rural própria, quais sejam: “VP – VENDA DA PRODUCAO MERC INTERNO” (comentado acima, relativo às vendas mercado interno) e “EP - VENDA DA PRODUCAO MERC EXTERNO” (relativo às vendas mercado externo).

Com relação ao levantamento “EP – VENDA DA PRODUCAO MERC EXTERNO” do Debcad nº 51.063.830-9 (SENAR) as bases de cálculo foram levantadas por arbitramento a partir de registros contábeis de vendas da produção rural própria para o mercado externo, apuradas na conta do Livro Razão 3.1.1.01.002-7, cujos valores o contribuinte estava dispensado de declarar em GFIPs.

A autoridade lançadora ressalta, no relatório fiscal, que as contas contábeis deveriam estar refletidas nos recolhimentos e deveriam convergir com o declarado em GFIP, para os casos de declaração obrigatória. O lançamento ocorreu nas hipóteses de divergência.

A autoridade lançadora ressalta, ainda, que não ocorre a imunidade para o SENAR em relação as receitas do mercado externo, sendo inaplicável o art. 149, §2º, inciso I, da Constituição Federal, com alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 33. O contribuinte não se conforma e sustenta tese diametralmente oposta.

O recorrente aduz que uma de suas atividades empresariais (*apenas de uma Filial, 0002*) é dedicada ao cultivo, produção e comercialização no mercado interno e externo/exportação de Uva – CNAE 01.32-6-00, assim estaria submetida ao recolhimento de contribuições para previdência social (Rural - 2,5%), bem como sobre o fator de risco do trabalho (GILRAT – 0,1%) e às destinadas a outras entidades (SENAR – 0,25%), tudo incidente sobre a produção e comercialização da produção rural em mercado interno exclusivamente.

Em especial, o recorrente alega que o lançamento foi por arbitramento e que não se pode utilizar os lançamentos contábeis realizados pela Matriz em balancetes contábeis de verificação, pois envolvem receitas da Matriz e da Filial.

Assim, crítica a auditoria. Sustenta que tais lançamentos não poderiam ser entendidos como sendo *“Receita exclusiva da produção e comercialização da produção rural”*. Alega, ainda, que a base de cálculo correta deve ser verificada pelas saídas e CFOPs contabilizados em seu *“Sistema de Escrituração Fiscal – SEF”*, o qual deve ser o considerado na decisão final de mérito, e não pelos registros contábeis da matriz e da filial de modo conjunto.

Diz, também, que houve apropriação inadvertida de receitas de exercícios passados. Sustenta que foram considerados ingressos de caixa de clientes inadimplentes em exercícios anteriores que passaram para a situação de adimplentes. Alega que essa inadimplência não é receita proveniente da produção rural de 2012, pois não reflete receitas da produção rural do referido período (faturamento), mas “saldos a receber” (outras receitas) de adimplemento de inadimplência passada (anterior), o que não leva os valores para a base de cálculo das contribuições devidas em 2012, que é o ano autuado.

Sustenta, adicionalmente, que as receitas de exportação não podem compor base de cálculo do SENAR considerando a natureza jurídica que possui.

Pelo contexto é preciso fazer a análise pelo crivo do debate sobre o arbitramento a partir da contabilidade avaliando a correção, ou não, das bases de cálculo quando utilizam contas contábeis e confrontam com GFIP no caso da venda no mercado interno; ou quando utilizam a contabilidade no caso de venda ao mercado externo SENAR; enquanto outra análise é a tributação ou não em favor do SENAR a partir das receitas de exportação em razão de discussão sobre a imunidade, ou não, diante da natureza jurídica da contribuição ao SENAR em análise com o art. 149, §2º, inciso I, da Constituição Federal.

Passo a análise em capítulos.

- Bases de cálculo dos levantamentos dos autos de infração a partir do arbitramento com base na contabilidade

O recorrente se insurge contra o lançamento e requer o cancelamento dos autos de infração. Neste capítulo, ele critica a metodologia de arbitramento utilizada, a qual partiu da escrituração contábil da empresa. Diz que não se pode utilizar a contabilidade, devendo-se focar nos CFOPs da escrituração fiscal para se entender quais as vendas de produção própria no exercício.

O recorrente alega que deveria se utilizar exclusivamente o Sistema de Escrituração Fiscal (SEF) e não registros contábeis, pois estes podem distorcer a receita da comercialização da produção própria do período dos fatos geradores (ano de 2012), como teria ocorrido no caso concreto, eis que leva em consideração receitas da matriz e da filial de forma conjunta, além de incluir valores de inadimplência de anos anteriores convertidos em adimplemento no ano

fiscalizado que não devem compor base de cálculo por não serem faturamento do ano auditado, mas receitas de exercícios passados.

Pois bem. A despeito dos argumentos do recorrente, não lhe assiste razão. Explico.

Veja-se. As bases de cálculo do Debcad nº 51.063.829-5 (RURAL e GILRAT) foram levantadas por arbitramento a partir de registros contábeis de vendas da produção rural própria para o mercado interno, apurados na conta do Livro Razão 3.1.1.01.001-0, cujos valores não foram informados pela empresa em suas GFIPs, enquanto as bases de cálculo do Debcad nº 51.063.830-9 (SENAR) foram levantadas por arbitramento a partir de registros contábeis de vendas da produção rural própria para o mercado externo, apurados nas contas do Livro Razão 3.1.1.01.002-7, cujos valores o contribuinte estava dispensado de declarar em GFIPs.

O ponto nevrálgico é que os livros e registros contábeis fazem prova contra a pessoa jurídica a que pertencem, salvo se comprovado erro, o que não consta evidenciado nos autos (CPC, art. 417 e 419; Código Civil, art. 226; Decreto-Lei nº 1.598, art. 9º, §1º; Decreto 7.574, arts. 17 e 26). A fiscalização não criou fatos, apenas analisou os próprios registros contábeis do contribuinte e, apesar de ele teorizar sobre receitas de exercícios passados ou sobre análises de balancetes que levariam em conta dados da matriz, não é isso que se vê nas bases de cálculo mantidas na DRJ. Acertadamente a primeira instância afastou as receitas de vendas de imóveis. No que restou mantido, se verifica receitas do próprio exercício fiscalizado devidamente registradas nas contas contábeis e estes registros, a míngua de comprovação de erro de fato, devem ser considerados pela auditoria fiscal.

A fiscalização não tem o dever, tampouco o ônus de se concentrar exclusivamente na escrituração fiscal, com análise exclusiva de CFOPs dos “*Sistema de Escrituração Fiscal – SEF*”. A auditoria se realiza e procede verificando toda a escrituração contábil, fiscal, societária e previdenciária-tributária para fins de analisar o correto recolhimento das contribuições previdenciárias e de Terceiros.

O que se observa nos autos são bases tributáveis plenamente constituídas no que mantido em primeira instância (e-fls. 2/25; e e-fls. 588/602) constando, por regra, fatos geradores não declarados em GFIP por omissão quando era obrigatória a declaração, mas também havendo bases tributáveis nas quais não era obrigada a declaração (vendas ao exterior), embora fosse exigido o recolhimento. A fiscalização, ao fim e ao cabo, constatou os não recolhimentos e a ocorrência dos fatos geradores a partir das análises da contabilidade, sem prejuízo com a confrontação de GFIPs, GPSs e da escrituração fiscal. Houve uma análise ampla, confrontada e sopesada, com as análises pertinentes e corretas. Verificou-se que as GPSs recolhidas estavam associadas ao conteúdo declarado em GFIP, enquanto o lançamento focou no conteúdo não declarado e não recolhido. O lastro do lançamento se identifica nas contas contábeis associadas com a comercialização da produção, não havendo a comprovação por parte do recorrente que as contas contábeis contenham algum erro identificado ou que se refiram a exercícios passados.

Neste cenário, sobre as receitas identificadas na contabilidade e não identificadas nos recolhimentos efetivados no ano de 2012, são devidas as contribuições sociais previdenciárias substitutivas do empregador, pessoa jurídica, que se dedica à produção rural (art. 25, incisos I e II, da Lei nº 8.870), sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, inclusive para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho, relativas às competências 01/2012 a 12/2012 (Debcad nº 51.063.829-5 – RURAL e GILRAT), assim como são devidas as contribuições para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, sobre a receita bruta proveniente da venda de mercadorias de produção rural própria (art. 25, §1º, da Lei nº 8.870), relativas às competências 01/2012 a 12/2012 (Debcad nº 51.063.830-9 – Terceiros/SENAR).

Registra-se, outrossim, que em relação às contas contábeis nsº 3.1.1.01.002-7 e 3.1.1.01.001-0, utilizadas pela autoridade fiscal para apurar as bases de cálculo dos lançamentos, o próprio título das referidas contas registrados no livro razão comprovam que se referem, respectivamente, a venda da produção rural no mercado externo (Venda Produto Mercado Externo) e venda da produção rural no mercado interno (Venda Produto Merc. Interno).

Cabe ressaltar que o ordenamento jurídico brasileiro, ao tratar da força probante da escrituração contábil, é expresso ao determinar que os livros e registros contábeis fazem prova contra a pessoa jurídica a que pertencem, sendo lícito a esta (pessoa jurídica), todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos contábeis não correspondem à verdade dos fatos, o que não se efetivou com suficiência probatória.

No caso analisado, observa-se não ter sido apresentada nenhuma prova que demonstre que os registros efetuados nas contas contábeis “3.1.1.01.002-7 – Venda Produto Mercado Externo” e “3.1.1.01.001-0 – Venda Produto Merc. Interno” não se referem, respectivamente, a venda de produção rural no mercado externo e a venda de produção rural no mercado interno; ou que sejam faturamentos de fatos passados já tributados.

Como bem anotou a DRJ, observe-se que a documentação colacionada com a impugnação em nenhum momento especificou quais, por hipótese, seriam lançamentos contábeis equivocados escriturados nos registros do Livro Razão nas respectivas contas contábeis utilizadas no procedimento a partir dos trabalhos de verificação da auditoria.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Imunidade, ou não, do contribuinte em relação às contribuições ao SENAR no contexto das receitas de exportação

O recorrente se insurge contra o lançamento e requer o cancelamento dele no que computou como base de cálculo do SENAR receitas de exportação de comercialização de produção rural própria.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente. Explico.

Cuida-se de discussão sobre “Imunidade da contribuição ao SENAR sobre as receitas de operações de exportação”. Por outras palavras, trata-se de debate sobre se enquadrar, ou não,

a contribuição ao SENAR na imunidade do inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal que considera não incidir contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação.

Em outro ângulo, a discussão poderia ser deliberada quanto a investigar qual a natureza jurídica da contribuição ao SENAR, pois apenas se for considerada uma contribuição social geral ou uma contribuição de intervenção no domínio econômico é que ocorrerá a imunidade.

De início, comenta-se que em 14/10/2024 o Supremo Tribunal Federal (STF) veiculou em seu noticiário na internet, em sua página na *world wide web* – *www*, o seguinte¹:

STF vai decidir se contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural tem natureza social

Questão constitucional é tratada em recurso extraordinário que teve repercussão geral reconhecida.

14/10/2024 16:44

O Supremo Tribunal Federal (STF) vai decidir se a contribuição devida pelo empregador rural ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar) tem caráter social geral ou de interesse de categoria profissional para efeitos de incidência de imunidade tributária.

A matéria é objeto do Recurso Extraordinário (RE) 1310691, que teve a repercussão geral reconhecida no Plenário Virtual. Com isso, a tese a ser definida, em data ainda não marcada, deverá ser seguida pelos tribunais do país.

Imunidade

A Lei 8.212/1991 prevê que a contribuição devida pelo empregador rural ao Senar é de 0,25% sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção. De acordo com o artigo 149 da Constituição Federal, as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidem sobre as receitas decorrentes de exportação.

No recurso, uma fabricante de fios de seda questiona decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4) que entendeu que a contribuição ao Senar deveria incidir sobre suas receitas de exportação. Para o TRF-4, essa contribuição é de interesse de categoria profissional e, portanto, não está sujeita à imunidade prevista no artigo 149 da Constituição, restrita às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

Caráter social

No STF, a fabricante argumenta que a contribuição ao Senar financia ações de cunho social, como atividades de formação profissional do trabalhador e do produtor rural. Dessa forma, deve ser classificada como contribuição social geral.

¹ <https://noticias.stf.jus.br/posts/noticias/stf-vai-decidir-se-contribuicao-ao-servico-nacional-de-aprendizagem-rural-tem-natureza-social/>

Pede, assim, que seja reconhecido o direito de não recolher a contribuição incidente sobre as receitas oriundas da exportação de sua produção.

Posicionamento uniforme

Ao se manifestar pela repercussão geral do tema, o ministro André Mendonça, relator do recurso, observou que alguns ministros já se posicionaram tanto no sentido de que a contribuição ao Senar é uma contribuição social geral quanto no de que se trata de contribuição no interesse de categoria profissional ou econômica. Por isso, considera necessário abrir o debate para construção, ainda que por maioria, de um posicionamento uniforme, com efeitos vinculantes.

O Tema 1320, da Repercussão Geral do STF, foi cadastrado pela Excelsa Corte para assentar tese sobre a *“Imunidade da contribuição devida pelo empregador rural ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar) incidentes sobre as receitas decorrentes de exportações”*, o que ocorrerá a partir da solução de tese nos autos do RE 1.310.691, sob a relatoria da Sua Excelência o Ministro André Mendonça.

A repercussão geral foi reconhecida em decisão de 13/09/2024, em Plenário Virtual. Em sua Manifestação, seguida à unanimidade, o Excelentíssimo Ministro André Mendonça consigna:

Plenário Virtual

MANIFESTAÇÃO

1. Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão prolatado pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM RURAL – SENAR. AGROINDÚSTRIA. ARTIGO 22A DA LEI 8.212/91. CONSTITUCIONALIDADE. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A contribuição ao SENAR é de interesse de categoria profissional, não estando sujeita à imunidade prevista no artigo 149, § 2º, inciso I, da Lei nº 8.315/91, acrescentado pela EC nº 33/2001, restrita às contribuições sociais e às contribuições de intervenção no domínio econômico.” (e-doc. 41).

2. Os embargos de declaração opostos foram desprovidos (e-doc. 49).

3. No presente recurso extraordinário, interposto com fundamento na alínea “a” do permissivo constitucional, a parte recorrente alega violado o art. 149, § 2º, inc. I, da Constituição da República.

3.1. Pede *“que o presente Recurso Extraordinário seja recebido, conhecido e provido, para, reformando o acórdão recorrido: a) Assegurar o direito líquido e certo das Recorrentes de não recolherem a contribuição ao SENAR, incidente sobre as receitas oriundas da exportação de sua produção, prevista no artigo 22A, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 (alterada pela Lei nº 10.256/2001), face à imunidade, prevista no artigo 149 da Constituição Federal de 1988, introduzida pela Emenda*

Constitucional nº 33/2001; e, em consequência b) Declarar e reconhecer que foram indevidos os recolhimentos da contribuição prevista no artigo 22A, § 5º, da Lei nº 8.212/1991, ao SENAR, incidente sobre as receitas oriundas de exportação, assegurando o direito das Recorrentes de compensarem, após o trânsito em julgado da decisão, os valores da contribuição pagos a maior, com contribuições vincendas com a mesma destinação, com relação ao indébito recolhido antes da utilização do eSocial, e com quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal para o período posterior à utilização do eSocial, em respeito ao disposto no artigo 26-A da Lei nº 11.457/2007, incluído pela Lei nº 13.670/2018, acrescidos de SELIC, nos termos do § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/1995, sem quaisquer restrições administrativas, oriundas de atos infralegais, até que se esgotem os créditos por ela detidos. Alternativa e sucessivamente, caso este Egrégio Supremo Tribunal entenda pela impossibilidade de exame do pedido para declarar com indevidos os recolhimentos realizados nos últimos cinco anos, requerido na alínea 'b' supra, tendo em vista que o acórdão recorrido não assegurou o próprio direito creditório pleiteado pelas Recorrentes, requerem que seja determinado o retorno dos autos ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região para que o apelo das Recorrentes seja analisado neste aspecto” (e-doc. 51, p. 18-19).

4. Em contrarrazões, a União argumenta que, “a depender da interpretação a ser dada pelo Supremo Tribunal Federal no que se refere à natureza jurídica da contribuição ao SENAR, as receitas decorrentes de exportação estarão ou não submetidas à imunidade prevista no art. 149, §2º, I, da CF. Nesse contexto, conforme informações fornecidas pelo SENAR, a partir da análise de dados de exportação, disponíveis no Portal do Ministério da Agricultura, a perda de arrecadação, caso haja o reconhecimento da imunidade das receitas de exportação, será na ordem de 54%” (e-doc. 134, p. 3).

4.1. Ressalta que “há divergência de entendimento entre os Ministros desta Colenda Corte, acerca da natureza jurídica da contribuição em comento, o que reforça a necessária afetação do presente tema para aprofundamento e debate na Corte, a fim de se definir, com segurança jurídica, qual a natureza jurídica da contribuição ao SENAR e seu corolário sobre receitas imunes” (e-doc. 134, p. 4).

4.2. Pede “seja o processo submetido à sistemática da repercussão geral, como *leading case*, em atenção aos artigos 1036 e seguintes do CPC, c/c o artigo 323 do Regimento Interno do STF, para reconhecer a natureza constitucional do debate e a existência de repercussão geral, com posterior julgamento do seu mérito” (e-doc. 134, p. 7).

5. O processo foi devolvido para a 1ª Turma do Tribunal de origem em razão do Tema nº 801 do ementário da Repercussão Geral, que manteve o acórdão recorrido, nos termos da seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO. JUÍZO DE DISTINÇÃO. TEMA 801 DO STF. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. A discussão da presente

demanda é a inexigibilidade da contribuição ao SENAR incidente sobre as receitas oriundas da exportação de sua produção, prevista no artigo 22-A, § 5º, da Lei nº 8.212/91, face à imunidade prevista no artigo 149 da CRFB, introduzida pela EC nº 33/2001. Logo, a matéria é diversa daquela tratada no Tema 801 do STF. 'Distinguishing' realizado." (e-doc. 101).

6. Encaminhei os autos à Procuradoria-Geral da República que manifestou-se pelo desprovimento do recurso extraordinário (e-doc. 148).

É o relatório.

Passo à manifestação.

7. O recurso extraordinário deve ser conhecido. Inicialmente, porque atendidos os requisitos de admissibilidade, com a apresentação da preliminar de repercussão geral devidamente fundamentada, tendo a parte recorrente deduzido seu pleito com base na alínea "a" do permissivo constitucional, por suposto vilipêndio ao art. 149, § 2º, inc. I, da Constituição da República.

8. A controvérsia a ser examinada neste processo não é nova para este Pretório Excelso, relativa à contribuição devida pelo empregador rural ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), sob uma alíquota de 0,25% sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, conforme previsão do art. 22-A, § 5º, da Lei nº 8.212, de 1991, *in verbis*:

"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: (...)

§ 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)."

9. A respeito dessa contribuição, manifestou-se o Supremo Tribunal Federal, primeiramente, no Tema nº 801 do e mentário da Repercussão Geral, quando julgada constitucional a exação prescrita no art. 2º da Lei nº 8.540, de 1992. Confira-se a ementa daquele *leading case*:

"EMENTA: Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Contribuição ao SENAR. Sistema S. Artigo 240 da CF. Alcance. Natureza jurídica de contribuição social geral. Artigo 149 da CF. Contribuinte empregador rural pessoa física. Base de cálculo. Substituição. Receita bruta da comercialização da produção. Artigo 2º da Lei nº 8.540/91, art. 6º da Lei nº 9.528/97 e art. 3º da Lei nº 10.256/01. Constitucionalidade. Critérios da finalidade e da referibilidade atendidos.

1. A contribuição ao SENAR, embora tenha pontos de conexão com os interesses da categoria econômica respectiva e com a seguridade social, em especial com a assistência social, está intrinsecamente voltada para uma contribuição social geral. Precedente: RE nº 138.284/CE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 28/8/92.

2. 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.

3. 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'.

4. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento."

(RE nº 816.830-RG/SC, Tema RG nº 801, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 17/12/2022, p. 24/04/2023).

10. Mais recentemente, esta Corte Maior estabeleceu outro importante precedente quanto à constitucionalidade da contribuição ao Senar, nos moldes constantes do art. 25, incs. I e II, e § 1º, da Lei nº 8.870, de 1994, tomando como referência a Emenda Constitucional nº 20, de 1998. Cabe destacar:

"Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO CONSTITUCIONAL. TEMA 651 DA REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. ANTES DA EC 20/1998, A CONSTITUIÇÃO FEDERAL PREVIA O FATURAMENTO COMO UMA DAS BASES DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO DO EMPREGADOR PARA A SEGURIDADE SOCIAL, MAS NÃO A RECEITA. ART. 25, I e II, DA LEI 8.870/1994, REDAÇÃO ANTERIOR À EC 20/1998. BASE DE CÁLCULO SOBRE A RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 25, I e II, DA LEI 8.870/1994, DADA PELA 10.256/2001. BASE DE CÁLCULO SOBRE A RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO; E CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO SENAR. ART. 25, PARÁGRAFO 1º, DA LEI 8.870/1994, INCLUSIVE NA REDAÇÃO DADA PELA 10.256/2001. CONSTITUCIONALIDADE.

1. Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela UNIÃO, no qual sustenta a compatibilidade com o art. 195, I, da CARTA MAGNA, na redação anterior à EC 20/1998, da contribuição previdenciária incidente sobre a produção rural, produtor rural pessoa jurídica; e da contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR, ambas previstas no artigo 25, incisos I e II, e parágrafo primeiro, da Lei 8.870/1994.

2. *É pacífica a jurisprudência desta CORTE no sentido de que as contribuições sociais podem ser instituídas por lei ordinária, desde que se insiram nas hipóteses do artigo 195 da Constituição Federal. É imprescindível lei complementar somente para a criação de nova fonte de custeio não prevista constitucionalmente.*

3. *Antes da EC 20/1998, a Constituição Federal previa o faturamento como uma das bases de cálculo da contribuição do empregador para a seguridade social, mas não a receita. Dessa forma, em relação ao período anterior à EC 20/1998, é inconstitucional o art. 25, I e II da Lei 8.870/1994, que estabelecia como base de cálculo a receita bruta proveniente da comercialização da produção do produtor rural pessoa jurídica. Ressalva, no ponto, do entendimento do redator para o acórdão.*

4. *A EC 20/1998 passou a prever com uma das bases de cálculo da contribuição do empregador para a seguridade social, além do faturamento, também a receita. Assim, é constitucional a contribuição à seguridade social, a cargo do empregador rural pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, prevista no art. 25, incisos I e II, da Lei 8.870/1994, na redação dada pela Lei 10.256/2001.*

5. *É prescindível o regramento por meio de lei complementar, pelo que não se vislumbra contrariedade ao art. 195, I, b, e § 4º, com a remissão feita ao art. 154, I, ambos da CF. Esta CORTE já reconheceu que, quando há autorização constitucional para a instituição da contribuição, inexistente violação aos artigos 154, I e 195, § 4º, da Carta da República.*

6. *O art. 195, § 4º, com a remissão feita ao art. 154, I, ambos da CF, vedam a cumulatividade e o bis in idem, quando da criação de novos impostos ou contribuições sociais. No presente caso, não se trata de nova fonte de custeio para a seguridade social, uma vez que está assentada no art. 195, I, da CARTA MAGNA, na redação da EC 20/1998.*

7. *Ainda que assim não fosse, a vedação constitucional impede a criação de imposto ou contribuição social novos com fato gerador ou base de cálculo próprios de imposto ou contribuição social já existentes, não sendo vedada, porém, a criação de uma contribuição social prevista no texto constitucional com fato gerador ou base de cálculo idênticos aos de imposto já existente.*

8. *Do mesmo modo, o princípio da não cumulatividade dos novos tributos alude tão somente àquela cumulatividade que resulta da tributação de operações em cadeia, decorrente da sobreposição de incidências, não se referindo tal proibição à cumulação de dois tributos já previstos na Constituição, incidentes sobre o mesmo fato gerador.*

9. *Em síntese, tanto a contribuição prevista no 25, I e II, da Lei 8.870/1994, na redação da Lei 10.256/2001, devida pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, como a COFINS, já estavam autorizadas pela Constituição Federal, respectivamente pelos artigos 195, I, da CF, na redação posterior à EC 20/1998, e 56 do ADCT. Esse último preceito, que expressamente recepcionou o FINSOCIAL, veio a ser substituído*

pela COFINS. Não há portanto, *bis in idem* não autorizado pela Constituição Federal.

10. Por mais forte razão, o parágrafo 1º do art. 25 da Lei 8.870/1994, que destina contribuição para o SENAR, compatibiliza-se com a Constituição Federal, que, no ponto, expressamente autoriza a superposição tributária sobre fatos geradores idênticos. inclusive na redação conferida pela Lei nº 10.256/2001.

11. Em acréscimo, o art. 62 do ADCT remete a legislação do SENAR aos mesmos aos moldes do regramento das demais entidades de serviço social e formação profissional. A contribuição para o SENAR não se submete aos ditames do art. 195, § 4º, com a remissão ao art. 154, I, da Constituição, uma vez que seu fundamento de validade reside no art. 149 da CF, e não no art. 195 da CF, razão pela qual inaplicáveis as vedações previstas naqueles dispositivos constitucionais.

12. Recurso Extraordinário a que se dá provimento. Tema 651, fixada a seguinte tese de repercussão geral: 'I - É inconstitucional a contribuição à seguridade social, a cargo do empregador rural pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, prevista no artigo 25, incisos I e II, da Lei nº 8.870/1994, na redação anterior à Emenda Constitucional nº 20/1998; II - É constitucional a contribuição à seguridade social, a cargo do empregador rural pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, prevista no art. 25, incisos I e II, da Lei 8.870/1994, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001; III - É constitucional a contribuição social destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), de que trata o art. 25, § 1º, da Lei nº 8.870/1994, inclusive na redação conferida pela Lei nº 10.256/2001'."

(RE nº 700.922-RG/RS, Tema RG nº 651, Rel. Min. Marco Aurélio, Red. p/ Ac. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 15/03/2023, p. 16/05/2023).

11. É certo que essas assentadas muito contribuíram para o entendimento do tributo em questão, de modo a balizar, ainda que em obiter dictum, alguns parâmetros importantes, como a referibilidade, finalidade, base de cálculo, forma de instituição, entre outros.

12. O que sobressai, neste e noutros feitos pendentes de apreciação definitiva pelos eminentes membros desta Suprema Corte, é a compreensão sobre a **espécie da contribuição ao Senar em face da regra de imunidade das contribuições sociais e de contribuições de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportações**, conforme o art. 149, § 2º, inc. I, da Constituição da República, incluído a partir da Emenda nº 33, de 2001:

"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.**” (destaques acrescidos).*

13. Ainda que alguns Ministros tenham externado posicionamento expresso quanto à qualidade de contribuição social geral ou contribuição no interesse de categoria profissional ou econômica, entendo necessário instaurar o debate entre os membros deste Excelso Pretório para construção, ainda que pela maioria, de um posicionamento uniforme, com efeitos vinculantes, tendo em vista a pacificação social.

14. Apenas para citar alguns exemplos, está suspenso o julgamento do ARE nº 1.369.122-AgR-segundo-ED/SP, na Primeira Turma, de relatoria do e. Min. Flávio Dino, e do qual consta uma divergência aberta pelo e. Min. Cristiano Zanin. Cito o também suspenso julgamento dos embargos de divergência no RE nº 1.363.005/SP, distribuído ao e. Min. Nunes Marques e já destacado pelo e. Min. Alexandre Moraes.

14.1. Neste último, entendo que, embora fôssemos todos apreciar os embargos de divergência, não estaríamos a resguardar a mesma segurança jurídica do que sob a sistemática da repercussão geral, cujo desiderato é a prolação de uma tese vinculante, e, ainda que permita, mais amplamente, o debate com a sociedade, em razão da publicidade, da intervenção de *amicus curiae* e até de uma possível decisão de suspensão provisória de feitos semelhantes.

15. A questão jurídica é de relevância notória, como pontuei, a respeito da caracterização da contribuição para efeito da incidência da imunidade sobre exportações. Os processos, sobre o mesmo tema, avolumam-se nos gabinetes desta Suprema Corte. Informações trazidas pela Frente Parlamentar da Agropecuária indicam impacto de 54% na arrecadação, em valor próximo de um bilhão de reais. Enfim, tudo a sobejamente demonstrar o preenchimento dos requisitos da repercussão geral, nos termos do art. 102, § 3º, da Constituição da República e do art. 1.035, § 5º, do Código de Processo Civil.

16. Ante o exposto, manifesto-me no sentido de **reconhecer a repercussão geral** da 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).

É a manifestação.

Ministro ANDRÉ MENDONÇA

Relator

Vê-se, portanto, que o assunto é controvertido e instigante.

Ainda assim, a temática não é nova neste Conselho e já foi objeto de minha análise em relatoria própria em julgamento outro, ocasião em que compreendi que a contribuição ao SENAR possui natureza jurídica 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 que só abrange as contribuições sociais (gerais) e as contribuições destinadas à intervenção no domínio econômico, ainda que a exportação seja realizada via terceiros (*trading companies*).

Ora, a contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) devida pelo produtor rural pessoa jurídica tem fundamento no § 1º do art. 25 da Lei nº 8.870, acrescentado pela Lei nº 10.256, de 2001, que determina que o produtor rural pessoa jurídica deve contribuir para o SENAR com o adicional de 0,25% da receita bruta proveniente da comercialização da produção própria, sendo certo que foi instituída com a finalidade específica de custear atividades em benefício dos trabalhadores rurais.

Pode-se extrair da Lei nº 8.315, de 1991, que criou o SENAR, que a contribuição em questão é paga por integrantes de um grupo específico, sendo revertido em benefício deste grupo, restando patente a sua conformação à hipótese de contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica.

Para afastar quaisquer dúvidas acerca da natureza desta contribuição, é de se registrar o que consta em informativo intitulado “*Conhecendo o SENAR*”, disponibilizado pelo próprio SENAR, na Internet, no endereço eletrônico www.senar.org.br:

(...)

Criado pela Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, e regulamentado pelo Decreto nº 566, de 10 de junho de 1992, o SENAR tem o objetivo de organizar, administrar e executar, em todo o território nacional, a Formação Profissional Rural (FPR) e a Promoção Social (PS) de jovens e adultos, homens e mulheres que exerçam atividades no meio rural. Começou a atuar, de fato, em 1993.

(...)

Para o custeio das ações, o SENAR tem como fonte de recurso a contribuição mensal compulsória recolhida por produtores rurais, pessoas físicas e jurídicas, e tem caráter corporativo, de interesse de categoria profissional e econômica. A natureza jurídica da contribuição do SENAR é distinta da contribuição previdenciária (FUNRURAL) e, embora, por razões operacionais, tenha seu recolhimento efetuado na mesma Guia da Previdência Social – GPS, difere-se desta em sua destinação e objetivo.

A contribuição ao SENAR é de 0,2% para produtor rural pessoa física e 0,25% para produtor rural pessoa jurídica sobre a receita bruta oriunda da produção agropecuária paga pelos produtores rurais...

(...)

Logo, é de ser reconhecida se tratar de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas. De mais a mais, as referidas razões de decidir, estão em sintonia com os precedentes deste Egrégio Conselho, veja-se:

ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 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.

(Acórdão CARF 9202-011.521, Rel. Cons. Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/08/2009

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

A contribuição ao SENAR, destinada ao atendimento de interesses de um grupo de pessoas; formação profissional e promoção social do trabalhador rural; inclusive financiada pela mesma categoria, possui natureza de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, em sua essência jurídica, destinada a proporcionar maior desenvolvimento à atuação de categoria específica, portanto inaplicável a imunidade das receitas decorrentes da exportação.

(Acórdão CARF 9202-006.510, Relatora Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz)

No mesmo sentido: Acórdão CARF 9202-006.595

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

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 CARF 9202-007.578, Relatora Conselheira Elaine C. M. e S. Vieira)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2008

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.

(Acórdão CARF 9202-008.161, Relator Conselheiro Maurício Nogueira Righetti)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2001 a 28/02/2002

SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA INCIDENTE SOBRE AS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO.

É devida a contribuição destinada ao SENAR incidente sobre receitas decorrentes de exportação em virtude da sua natureza jurídica ser de contribuição de interesse de categorias econômicas.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

(Acórdão CARF 2202-003.907, Relator Conselheiro Martin da Silva Gesto)

Adicionalmente, em sessão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), datada de 26/09/2023, no Processo nº 11634.720186/2017-33 (Acórdão CARF nº 9202-011.015), foi decidido que a natureza jurídica do SENAR é de **contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas**. Referida decisão manteve, pelos seus próprios fundamentos, o Acórdão 2202-008.409, cuja decisão foi unânime, decorrente de sessão de julgamento de 14/07/2021, cuja ementa sintetiza:

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.

Neste prisma, a contribuição ao SENAR possui natureza jurídica de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas. A uma, porque a mencionada contribuição possui a mesma estrutura normativa das relativas ao SENAI e ao SESC/SENAC, sendo essas dotadas de reconhecida natureza jurídica de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, conforme entendimentos do STF (a exemplo do AI nº 610.247). A duas, porque as categorias econômicas de contribuintes ligados ao SENAR inegavelmente se beneficiam de forma direta do tributo, havendo competente organização corporativa por meio da Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA), sendo seu objetivo proporcionar desenvolvimento à atuação do produtor rural, por isso exigida de contribuintes vinculados ao específico setor beneficiado e a arrecadação é, assim, destinada a ações de formação profissional rural e promoção social de trabalhadores e produtores rurais.

Pretender uma categorização como contribuição social geral, sob argumento, como por vezes exposto, que têm finalidade de educação e que essa é competência do Estado, não me parece trazer luzes concretas a definição da natureza jurídica da contribuição destinada ao SENAR. É que, em relação a educação, qualquer categoria profissional ou econômica possui parcela de interesse refletido em atividades educacionais.

O ponto aqui é observar que a contribuição ao SENAR, no ponto em que promove atividades educacionais, o faz com escopo muito específico voltado à categoria econômica específica de produtores rurais no contexto da atividade econômica do agro e toda a categoria econômica se beneficia diretamente da contribuição. É a forma de estimular e desenvolver o agronegócio no país.

Não se cuida de promover exclusivamente um benefício ao trabalhador rural, mas de “preparar todo o agro” para bem desenvolver sua importante função para o país.

Logo, como não se pode olvidar que a natureza tributária das contribuições é determinada por sua finalidade, tem-se nítida a natureza jurídica de **contribuição de interesse de categorias econômicas e profissionais**.

Novamente, os próprios serviços oferecidos pelo SENAR alcançam diretamente toda a categoria profissional e econômica do agro brasileiro, sendo reconhecidamente revertida em

favor do setor de produção rural e não exclusivamente ao trabalhador do campo. Ademais, o próprio trabalhador rural, por vezes, desempenha ele próprio atividade de agro com fins de categoria econômica quando desenvolve atividade equiparado ao empregador rural, empregando outros iguais ao desenvolver atividade organizada com fins econômicos.

Por isso, trata-se de contribuição corporativo-econômica, ligada a atividade econômica do agro, administrada por entidade privada desvinculada da Administração Pública e não se pode esquecer que a entidade é vinculada à rede sindical dos produtores rurais, dentro da estrutura do CNA, distanciando-se, portanto, das contribuições sociais gerais.

Veja-se que o **SENAR** está compreendido no escopo dos serviços autônomos criados para atuarem junto a categorias profissionais e econômicas, tais como, **SESC, SENAC, SESI, SENAI, SEST e SENAT**.

Logo, com natureza de contribuição corporativa, isto é, enquadrando-se como **contribuição de interesse de categoria econômica**, não se aplica o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição, não sendo contemplada com imunidade, sendo as receitas de exportação base de cálculo da contribuição ao SENAR, destarte correto o lançamento neste particular.

O que poderia ser considerado e refletido é ser desejável não se exportar tributos; a própria reforma tributária pretende fixar nova premissa jurídica para que a tributação sobre o consumo ocorra exclusivamente no destino. Todavia, por ausência de base legal, como a contribuição ao SENAR tem natureza de contribuição de interesse de categoria econômica ou profissional, então tem-se a sua incidência sobre as receitas de exportações. Lembre-se, ademais, que a contribuição ao SENAR não é tributo sobre o consumo, sendo um tributo para-fiscal com a finalidade específica de promover o bom desenvolvimento do agro brasileiro. Destarte, enquanto não houver uma específica norma que afaste a sua incidência sobre as receitas de exportações, ocorrerá a tributação.

Observe-se, outrossim, que após proposta inicial da lavra de Sua Excelência Ministro Dias Toffoli para a Ementa do RE 816.830 (*Leading Case do Tema 801 da Repercussão Geral do STF*), na qual se definia a contribuição destinada ao SENAR como contribuição social geral (*conforme publicação de ementa em 24/04/2023*), sobreveio nova decisão do STF, por força de embargos de declaração, tendo em 11/09/2023 se encerrado o julgamento (*Ata de Julgamento Publicada, DJE Divulgado em 18/09/2023*) e sido excluído da Ementa qualquer definição *obiter dictum* específica da visão de Sua Excelência Ministro Dias Toffoli quanto a eventual natureza jurídica de contribuição social geral para a contribuição destinada ao SENAR. A decisão se deu nestes termos:

Decisão: (ED-segundos) O Tribunal, por unanimidade, acolheu em parte os embargos de declaração opostos pelo Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) e os embargos de declaração opostos pela União para que a ementa do acórdão embargado passe a ter a seguinte redação: "*Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Contribuição ao SENAR. Sistema S. Artigo 240 da CF. Alcance. Contribuinte empregador rural pessoa física. Base de cálculo.*"

Substituição. Receita bruta da comercialização da produção. Artigo 2º da Lei nº 8.540/91, art. 6º da Lei nº 9.528/97 e art. 3º da Lei nº 10.256/01. Constitucionalidade. Critérios da finalidade e da referibilidade atendidos. 1. O art. 240 da Constituição Federal não implica proibição de mudança das regras matrizes dos tributos destinados às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical. Preservada a destinação (Sistema S), fica plenamente atendido um dos aspectos do peculiar critério de controle de constitucionalidade dessas contribuições, que é a pertinência entre o destino efetivo do produto arrecadado e a finalidade da tributação. 2. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 801: 'É constitucional a contribuição destinada ao SENAR incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, na forma do art. 2º da Lei nº 8.540/92, com as alterações do art. 6º da Lei 9.528/97 e do art. 3º da Lei nº 10.256/01'. 3. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento.", tudo nos termos do voto do Relator. Plenário, Sessão Virtual de 1.9.2023 a 11.9.2023.

A Ementa anterior no item 1 continha originariamente o texto “1. A contribuição ao SENAR, embora tenha pontos de conexão com os interesses da categoria econômica respectiva e com a seguridade social, em especial com a assistência social, está intrinsecamente voltada para uma contribuição social geral. Precedente: RE nº 138.284/CE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 28/8/92”.

O precedente citado não era vinculante, tão pouco reflete a posição da atual composição do STF, ademais Suas Excelências os Ministros Gilmar Mendes e Alexandre de Moraes se manifestavam no sentido diverso por entenderem e adiantarem que a contribuição destinada ao SENAR é corporativa, isto é, contribuição de interesse de categoria econômica ou profissional.

No mais, Sua Excelência o Ministro Edson Fachin acompanhava o Ministro Toffoli, porém registrando se cuidar de *obiter dictum*, enquanto isso os demais Ministros não se manifestaram sobre a natureza jurídica em espécie.

Logo, no máximo, poderia se “cogitar” de um empate quanto a natureza jurídica discutida, porém à míngua de solução definitiva pela Excelsa Corte, tenho firmado, conforme motivação alhures, que se cuida de contribuição de interesse de categoria econômica ou profissional que visa promover o ambiente do agro brasileiro.

Aliás, a título de uniformização aos contribuintes, inclusive para fins de segurança jurídica e de equilíbrio concorrencial, com o mesmo tratamento para todos, considerando que essa natureza jurídica vem sendo divulgada pela Administração Tributária há muito tempo e vem sendo majoritária neste Conselho, inclusive com base em análise legislativa vigente e, dentro do controle de legalidade exercido motivadamente neste voto, compreendo como correta a decisão recorrida no que se refere a este capítulo.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso.

Neste sentido, em resumo, conheço do recurso voluntário, rejeito a preliminar de pedido ao CARF para expressamente deferir a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e rejeito a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, entendendo não necessário a realização de diligência, competindo a prova ao contribuinte, e, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, rejeito as preliminares e NEGO PROVIMENTO ao recurso.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros