



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10530.726911/2014-30
Recurso Voluntário
Acórdão n° **2201-010.773 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de junho de 2023
Recorrente FAZENDA UNITED LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2011

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXPORTAÇÃO INDIRETA. UTILIZAÇÃO DE “TRADING COMPANIES”. IMUNIDADE.

A receita decorrente da venda de produtos ao exterior, por meio de “trading companies”, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. COMERCIALIZAÇÃO DESTINADA AO EXTERIOR. INCLUSIVE VIA TRADING. IMUNIDADE. INAPLICABILIDADE.

A imunidade prevista no § 2º do art. 149 da Constituição Federal abrange apenas as contribuições sociais. As contribuições destinadas à intervenção no domínio econômico, realizadas via tradings companies, não estão abrangidas pela imunidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar o crédito tributário correspondente ao Debcad 51.066.158-0.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto (suplente convocado), Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2201-010.773 - 2ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10530.726911/2014-30

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão 14-60.990 - 9ª Turma da DRJ/POR, fls. 238 a 244.

Trata de autuação referente a Contribuições Sociais Previdenciárias e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

O presente lançamento trata da contribuição previdenciária e de Terceiros devida pela agroindústria, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, contendo os seguintes Debcads:

Debcad 51.066.158-0, correspondente à parte destinada à Seguridade Social, na alíquota de 2,5%, e à parte destinada ao financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais, na alíquota de 0,1%, totalizando R\$ 1.472.644,10,

Debcad 51.066.159-9, corresponde às contribuições devidas ao SENAR, na alíquota de 0,25% sobre a comercialização da produção rural, totalizando R\$ 141.600,42

Do Fato Gerador Da Obrigação Principal

O lançamento fiscal da contribuição previdenciária tem como fato gerador a comercialização da produção rural não declarada em GFIP, cuja diferença foi constatada através da conciliação entre os valores de registros de saídas referentes às vendas efetuadas, com as notas fiscais, respectivos relatórios mensais, nos registros contábeis e nas informações declaradas na DIPJ.

Grande parte da receita de vendas refere-se à comercialização de soja para duas comerciais exportadoras, Louis Dreytus Commodities Brasil S.A - CNPJ 47.067.525/0176-98 e Cargill Agrícola S.A - CNPJ 60.498.706/0259-07, sob a descrição: Remessa de Venda com Fins de Exportação.

A autuada apresentou impugnação, tecendo as seguintes alegações:

Inconstitucionalidade da contribuição devida pelas agroindústrias previstas no art. 22-A da Lei n.º 8.212/1991 - mesma base de cálculo do PIS/COFINS:

- a primeira inconstitucionalidade decorre do fato da referida contribuição incidir sobre base de cálculo cuja competência já resta esgotada pela contribuição da COFINS/PIS, fazendo com que coexistam mais de uma contribuição social incidentes sobre a mesma base (faturamento/receita) o que é legalmente vedado, por configurar bitributação;

- transcreve trecho do Recurso Extraordinário 363.852/MG, através do qual o Ministro indicado se posicionou pela impossibilidade de cumulação da contribuição do art. 25, I e II da lei n.º 8.212/91 e da COFINS sobre a mesma base de cálculo;

- pelo fato da contribuição incidente sobre a produção agroindustrial ser base de cálculo da COFINS, torna-se imperioso argüir a inconstitucionalidade da Lei 10.256/2001, art. 1º;

Inconstitucionalidade da contribuição devida pelas agroindústrias previstas no art. 22-A da Lei n.º 8.212/1991 - criação por processo legislativo incorreto:

- a Lei n.º 10.256/01 criou uma nova contribuição, adotando um processo legislativo incorreto, pois possui status de Lei Ordinária, e para estabelecer nova contribuição

social esta deveria ter sido promulgada por LC, em observância aos arts. 154, I e 195, § 4º da Constituição;

- a tese aqui defendida se aplica tanto ao AIOP n.º 51.066.1158-0 e AIOP n.º 51.066.1599, pois, por ser a contribuição para o SENAR adicional sobre a contribuição para a seguridade social, prevista no Art. 22-A da lei n.º 8.212/91, tendo a mesma base de cálculo da contribuição previstas nos inciso I e II deste artigo, tem-se como impossível efetivar-se a cisão legal para considerar que a contribuição para o SENAR constitucional e aquela inconstitucional;

Da ocorrência de efetiva imunidade na operação de exportação.

- a receita autuada destina-se à exportação, realizada através de duas empresas comerciais exportadoras situadas no Estado da Bahia, cuja comercialização é abrangida pela imunidade tributária prevista no art. 149, §2º, I da CF/1988 e normalizada nos termos do artigo 170 da IN n.º 971/2009;

- não é razoável excluir da abrangência dessa norma imunizante as operações que possuem o fim específico de exportação, como é o caso das vendas realizadas a empresas comerciais exportadoras cujo destino das mercadorias comercializadas seja unicamente o exterior;

- essa mesma postura é observada na Lei n.º 10.637/2002, art. 5º, III e na Lei 10.833/2003, que prevêem a não incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes das operações de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação;

- a matriz constitucional da não incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas de exportação é exatamente a mesma que a das contribuições previdenciárias, qual seja: art. 149, § 2o, inciso I, da Constituição Federal;

- a Receita Federal do Brasil extrapolou sua função meramente regulamentadora, ao limitar a abrangência da referida norma imunizante para as operações de exportação direta, no § 1º do art. 245 do IN SRP n.º 03/2005, vigente à época dos fatos geradores;

- restringir a imunidade constitucionalmente prevista às exportações efetuadas diretamente pelo produtor rural ou agroindústria implicaria na limitação do benefício às grandes empresas que possuem estrutura hábil a promover diretamente as suas exportações.

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que não assiste razão ao contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2011

RECEITA PROVENIENTE DE EXPORTAÇÃO. TRADING COMPANIES E COMERCIAIS EXPORTADORAS.

Para efeito da apuração da contribuição previdenciária devida pela agroindústria, as vendas realizadas a *trading companies* ou a comerciais exportadoras são consideradas vendas internas e, portanto, tributáveis, pois a legislação previdenciária não diferencia a venda interna relativamente ao objeto comercial do comprador ou ao destino que ele posteriormente dê à mercadoria adquirida.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado à autoridade julgadora afastar a aplicação, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, de lei, decreto ou ato normativo em vigor.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O interessado interpôs recurso voluntário às fls. 253 a 285, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator.

O presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações.

Da análise dos autos, percebe-se que o presente processo trata-se de lançamento fiscal da contribuição previdenciária que tem como fato gerador a comercialização da produção rural não declarada em GFIP, cuja diferença foi constatada através da conciliação entre os valores de registros de saídas referentes às vendas efetuadas, com as notas fiscais, respectivos relatórios mensais, nos registros contábeis e nas informações declaradas na DIPJ, sendo que a referida comercialização tinha como destino a venda de mercadorias para exportação através de trading companies.

A decisão recorrida negou provimento à impugnação da contribuinte sob o argumento de que as exportações indiretas através das trading companies não são excluídas da base de tributação de contribuições previdenciárias.

Em seu recurso voluntário a contribuinte demonstrou insatisfações ligadas à inconstitucionalidade de contribuições previdenciárias devidas pelas agroindústrias, sob a alegação de que contem a mesma base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, e que houve a incorreção do processo legislativo, alegando também a OCORRÊNCIA DE EFETIVA IMUNIDADE NA OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

Considerando que a contenda diz respeito à cobrança de contribuições previdenciárias incidentes sobre as receitas de exportações realizadas por intermédio das trading companies e que este tema, à exceção do que toca às contribuições destinadas ao SENAR, já é pacífico neste CARF e nos órgãos judiciários, onde as contribuições relacionadas à parte destinada à Seguridade Social, na alíquota de 2,5%, e à parte destinada ao financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais, na alíquota de 0,1%, são imunes de tributação previdenciária, entendo que assiste razão em parte à recorrente no sentido de que seja cancelada a autuação no que se refere às contribuições provenientes das receitas das exportações indiretas.

No tocante às referidas contribuições, Debcad 51.066.158-0, como razões de decidir, utilizarei o acórdão de nº 2201-009.712 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma

Ordinária, desta turma de julgamento, datado de 05 de outubro de 2022, de relatoria do ilustre conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, cujos trechos pertinentes, transcrevo a seguir:

Da análise das razões apresentadas, a recorrente requer o reconhecimento da imunidade sobre as vendas ao exterior realizadas por *trading companies*.

Esta matéria já foi objeto de análise por esta Colenda Câmara Julgadora, em processo de relatoria da Conselheira Débora Fófano dos Santos:

Numero do processo: 15956.000587/2007-10

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Aug 11 00:00:00 UTC 2021

Data da publicação: Tue Aug 31 00:00:00 UTC 2021

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/06/2002 a 31/12/2002 DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CTN. DISPOSITIVO APLICÁVEL. Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, havendo antecipação de pagamento, a contagem do prazo decadencial observará o disposto no artigo 150, § 4º do CTN. Para os casos em que não houver antecipação de pagamento deve-se observar a disciplina do artigo 173, I do CTN. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO DIES A QUO. SÚMULA CARF N.º 99. O prazo decadencial para o lançamento é regido pelo artigo 150, § 4º do CTN, se inexistir dolo, fraude ou simulação e houver pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, mesmo que não tenha sido incluída na sua base de cálculo a rubrica ou o levantamento específico apurado pela fiscalização. Na hipótese de aplicação do artigo 150, § 4º do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO INDIRETA. UTILIZAÇÃO DE "TRADING COMPANIES". IMUNIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO N.º 759.244/STF E ADI N.º 4735/STF. A receita decorrente da venda de produtos ao exterior, por meio de "trading companies", não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção.

Numero da decisão: 2201-009.042

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência para reconhecer a extinção dos créditos tributários lançados até a competência 11/2002. No mérito, por unanimidade, em dar provimento ao recurso voluntário. Carlos Alberto do

Amaral Azeredo - Presidente Débora Fófano dos Santos - Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Fernando Gomes Favacho, Débora Fófano dos Santos, Savio Salomão de Almeida Nóbrega (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Ausente, momentaneamente, o conselheiro Francisco Nogueira Guarita.

Nome do relator: Débora Fófano dos Santos

Portanto, merece destaque o fato de que o caso acima mencionado, tem como fatos os mesmos que se encontram em discussão nos presentes autos, só mudando a empresa autuada, ora Recorrente.

Como ressaltado acima, em última análise, requer o reconhecimento da imunidade, prevista no inciso I, do § 2º do artigo 149 da Constituição Federal, ou seja, se este alcança as operações de exportação da Recorrente por intermédio de *trading companies*, no caso a Copersucar.

Merece destaque o fato de que no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n.º 4735, o Egrégio Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º do artigo 170 da Instrução Normativa RFB n.º 971 de 13 de novembro de 2009, que afastava a imunidade constitucional prevista no artigo 149, § 2º, I da Constituição Federal de 1988 das exportações realizadas por meio de sociedade comercial exportadora, conforme ementa a seguir reproduzida:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. ART. 170, §§ 1º E 2º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB) 971, DE 13 DE DEZEMBRO DE 2009, QUE AFASTA A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ARTIGO 149, § 2º, I, DA CF, ÀS RECEITAS DECORRENTES DA COMERCIALIZAÇÃO ENTRE O PRODUTOR E EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS. PROCEDÊNCIA.

1. A discussão envolvendo a alegada equiparação no tratamento fiscal entre o exportador direto e o indireto, supostamente realizada pelo Decreto-Lei 1.248/1972, não traduz questão de estatura constitucional, porque depende do exame de legislação infraconstitucional anterior à norma questionada na ação, caracterizando ofensa meramente reflexa (ADI 1.419, Rei. Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 24/4/1996, DJ de 7/12/2006).

2. O art. 149, § 2º, I, da CF, restringe a competência tributária da União para instituir contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação, sem nenhuma restrição quanto à sua incidência apenas nas exportações diretas, em que o produtor ou o fabricante nacional vende o seu produto, sem intermediação, para o comprador situado no exterior.

3. A imunidade visa a desonerar transações comerciais de venda de mercadorias para o exterior, de modo a tornar mais competitivos os produtos nacionais, contribuindo para geração de divisas, o fortalecimento da economia, a diminuição das desigualdades e o desenvolvimento nacional.

4. A imunidade também deve abarcar as exportações indiretas, em que aquisições domésticas de mercadorias são realizadas por sociedades comerciais com a finalidade específica de destiná-las à exportação, cenário em que se qualificam como operações-meio, integrando, em sua essência, a própria exportação.

5. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente.

No mesmo sentido, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 759.244, com repercussão geral, tema 674, restou assim ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO- REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS EXPORTAÇÕES. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO INDIRETA. TRADING COMPANIES. Art.22-A, Lei n.8.212/1991.

1. O melhor discernimento acerca do alcance da imunidade tributária nas exportações indiretas se realiza a partir da compreensão da natureza objetiva da imunidade, que está a indicar que imune não é o contribuinte, 'mas sim o bem quando exportado', portanto, irrelevante se promovida exportação direta ou indireta.

2. A imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição, alcança a operação de exportação indireta realizada por *trading companies*, portanto, imune ao previsto no art.22-A, da Lei n.8.212/1991.

3. A jurisprudência deste STF (RE 627.815, Pleno, DJelº/10/2013 e RE 606.107, DJE 25/11/2013, ambos rei. Min.Rosa Weber,) prestigia o fomento à exportação mediante uma série de desonerações tributárias que conduzem a conclusão da ^constitucionalidade dos §§1º e 2º, dos arts.245 da IN 3/2005 e 170 da IN 971/2009, haja vista que a restrição imposta pela Administração Tributária não ostenta guarida perante à linha jurisprudencial desta Suprema Corte em relação à imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição.

4. Fixação de tese de julgamento para os fins da sistemática da repercussão geral: "A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art.149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária."

5. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (Destaques constam do original)

A decisão proferida na ADI nº 4735 transitou em julgado em 21/8/2020 e a proferida no RE nº 759.244. em 9/9/2020, sendo portanto de observância obrigatória por parte dos membros do CARF, por força do disposto no artigo 62, § 1º, I e § 2º do RICARF. aprovado pela Portaria MF nº 343 de 9 de junho de 201:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016).

Assim, o entendimento firmado nos referidos julgamentos deve ser reproduzido por este tribunal no âmbito dos julgamentos dos recursos administrativos submetidos à sua apreciação.

Portanto devem ser afastadas as contribuições devidas pela empresa à seguridade social, correspondentes à parte da empresa (Rural e SAT), incidentes sobre o valor decorrente da comercialização da produção destinada ao exterior efetuadas através de *trading companies*.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para dar-lhe provimento.

No que diz respeito às contribuições destinadas ao SENAR, por se tratarem de contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, entendo não ser cabível a suscitada inconstitucionalidade na cobrança, devendo ser mantida a autuação pertinente às referidas contribuições.

Nesta parte do recurso, como razões de decidir, utilizarei o acórdão 9202-009.529, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, datado de 25 de maio de 2021, cujos trechos pertinentes, transcrevo a seguir:

07 - A decisão recorrida, na análise quanto a questão do assunto decidiu da seguinte forma, *verbis*:

"Da imunidade das operações em relação à contribuição ao SENAR

Defende a recorrente, também, que a contribuição ao SENAR é uma espécie de contribuição social geral, sobre a qual incide a regra da imunidade tributária prevista no art. 149, parágrafo 2º inciso I da CF/88.

Sobre tal argumento, é importante verificar o disposto no art. 1º da Lei 8.315/91, que instituiu o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR):

Art. 1º É criado o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), com o objetivo de organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural em centros instalados e mantidos pela instituição ou sob forma de cooperação, dirigida aos trabalhadores rurais.

Conforme se constata da leitura do dispositivo acima, sendo a contribuição ao Senar destinada a financiar tais serviços, é evidente a sua natureza de contribuição de interesse de categoria profissional e não de contribuição social geral, como defende a recorrente.

Esse, inclusive, foi o entendimento predominante da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no acórdão 9202004321, de 23.08.2016, ao analisar caso semelhante, em sede de recurso especial apresentado pelo contribuinte, do qual se extrai o seguinte excerto:

(...)

Descartada, inicialmente, a característica de financiamento da seguridade social pela contribuição ao SENAR (dada a destinação notadamente diversa dada aos recursos arrecadados), passa-se a analisar as três possíveis hipóteses de classificação da contribuição adotadas doutrinariamente e no âmbito deste Conselho, as quais possuem diferentes consequências jurídicas, uma vez que:

a) Toma-se aplicável a imunidade caso se entenda tratar a contribuição de:

a.1) contribuição social geral (espécie de contribuição social que, conforme classificação acima, abrange as contribuições a que se refere o art 240 da CRPB S8) ou
a. 2) contribuição de intervenção no domínio econômico:

b) Porém, de forma diversa, em se concluindo que a natureza jurídica da contribuição referida é de contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica, inaplicável a imunidade em tela.

Esta é a problemática a ser aqui enfrentada.

Inicialmente, faço uso de lição doutrinária trazida pelo primeiro paradigma colacionado para me posicionar, inicialmente, de forma contrária aos que entendem se tratar a Contribuição ao SENAR de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE):

Vejamos a lição doutrinária (Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7ª edição, Ed. Forense, 1997, p. 596):

"(...) o conceito de 'intervenção no domínio econômico' em sentido técnico restrito, deve se restringir aos princípios gerais básicos e fundamentais consagrados no Capítulo da Ordem Econômica e Financeira e que estão arrolados na própria Constituição. Deve ter uma configuração especial e não difusa.

Assim: a intervenção há de ser feita por lei; o setor da economia visado deve estar sendo desenvolvido pela iniciativa privada para que se possa identificar um ato de intervenção do domínio econômico; as finalidades da intervenção devem perseguir aqueles princípios arrolados na Constituição, tais como assegurar a livre concorrência, reprimir o abuso do poder econômico, reprimir o aumento arbitrário de preços, etc."

Não vislumbro na contribuição sob análise nenhum objetivo relacionado à intervenção no domínio econômico, como valorização da livre concorrência, repressão ao abuso do poder econômico ou ao aumento arbitrado de preços, etc. e, assim, descarto se tratar na hipótese de CIDE.

(...)

Assim, feita tal digressão, faço notar que mesmo que, a bem do debate, se considerasse a possibilidade de existência de contribuições sociais gerais que não na forma do art 240 da Carta Magna (superado, assim, o óbice de necessária incidência sobre a folha de salários anteriormente levantado), entendo que o norte para a correta classificação da exação (como contribuição corporativa, contribuição social geral ou CIDE) seria o de se caracterizar se os recursos arrecadados destinam-se a beneficiar preponderantemente (e não exclusivamente) o interesse de determinada categoria profissional ou econômica (ainda que, por exemplo, através de atividades educacionais) ou a sociedade como um todo ou, ainda, se caracterizam intervenção no domínio econômico.

(...)

O que se requer, em meu entendimento, com fulcro no permissivo instituidor, é tão somente que a contribuição seja de interesse de uma ou mais destas categorias, sendo que as categorias econômicas contribuintes da contribuição para o SENAR inegavelmente se beneficiam de forma direta do tributo.

Finalmente, faço notar também não enxergo o supedâneo legal para que se conclua que a base de cálculo de determinada contribuição, a fim de que se esteja diante de contribuição corporativa, deva-se vincular ao custo de atividade desempenhada, ou seja, que possua a exação vinculação característica de taxa, como também é defendido por alguns membros deste CARF.

Em ambos os casos, não se deve confundir o natural senso comum, diante do conhecimento das características das contribuições corporativas existentes, com a tese de que, obrigatoriamente, todas as contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica se devam revestir de tais características para serem assim classificadas, limitando-se as características necessárias da contribuição corporativa, em meu entendimento, àquelas expressamente previstas no texto constitucional.

Assim, com base nas considerações acima, concluo que se trata a contribuição instituída com fulcro no art. 22-A § 5º, da Lei nº 8.212, de 1991, de contribuição de interesse das categorias econômicas elencadas no art. 3º, I, da Lei nº 8.315, de 1991, e, assim, não sujeita à imunidade prevista no art. 149. § 2º, I da CRFB 88."

08 - O Acórdão recorrido adota como razões de decidir no caso para tratar do tema os fundamentos do Ac. 9202004.321, J. em 23.08.2016 assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/04/2007 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. IMUNIDADE.

A natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR, com base de cálculo prevista pelo art. 22-A, da Lei no. 8.212, de 1991 é de contribuição de interesse de categorias econômicas. Assim, inaplicável a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição.

09 — No presente caso, a recorrente busca se abster do recolhimento da contribuição ao SENAR incidente sobre receitas oriundas de exportação, alegando que a natureza de tal contribuição é de CIDE ou de contribuição social, o que, por conseguinte, atrairia a imunidade prevista na CF. contudo, em que pese as bem expostas razões da contribuinte, entendendo que a decisão recorrida merece ser mantida, uma vez que devidamente fundamentada.

10 - Entendo da mesma forma que a decisão recorrida, no sentido de que a natureza jurídica da contribuição ao Seriar é de contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas e portanto o dispositivo constitucional não o incluiu de forma expressa para aplicação da imunidade em relação à receita de exportação.

11 - Nesse ponto adoto como razões de decidir trechos do voto do I. Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim no Ac. 2201-004.540 J. 05/06 2018 em que o assunto foi tratado com propriedade pedindo vénia para sua transcrição *verbis*:

Neste tópico, a RECORRENTE defende, em suma, que a contribuição ao SENAR é espécie do gênero contribuição social e, por esse motivo, encontra-se alcançada pela imunidade constitucional prevista no art. 149, § 2º da CF/88.

Contudo, não assiste razão à RECORRENTE, uma vez que o art. 149, § 2º, I, da CF/88 afirma expressamente que somente estão acobertados pelo manto da imunidade sobre as receitas decorrentes de exportação as contribuições sociais e as contribuições de intervenção no domínio econômico. Neste sentido, importante transcrever mais uma vez a mencionada norma constitucional:

"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.

§ 2 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;"

Ora, se o caput do art. 149 apresenta três espécies de contribuições (contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas) e logo em seguida seu § 2º disciplina que não incidirão sobre as receitas de exportação apenas duas espécies de contribuições (contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico), resta evidente que o interesse do constituinte foi de não afastar a incidência das contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas sobre as receitas de exportação.

A contribuição ao SENAR (Serviço Nacional de Aprendizagem) foi criada pela Lei nº 8.315/91, cujo art. 1º dispõe o seguinte:

"Art. 1º É criado o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), com o objetivo de organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, em centros instalados e mantidos pela instituição ou sob forma de cooperação, dirigida aos trabalhadores rurais.

Parágrafo único. Os programas de formação profissional rural do Senar poderão ofertar vagas aos usuários do Sistema Nacional de Atendimento Socioeducativo (Sinase) nas condições a serem dispostas em instrumentos de cooperação celebrados entre os operadores do Senar e os gestores dos Sistemas de Atendimento Socioeducativo locais"

Da leitura do dispositivo acima, resta evidente que a natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR é de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, haja vista que se presta, precipuamente, a atender a categoria dos trabalhadores rurais.

Sendo o referido tributo uma contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica, a norma imunizante não poderá ser aplicada, havendo incidência da contribuição sobre as receitas decorrentes da exportação.

Neste ponto, adoto como razões de decidir o voto proferido pela Conselheira Ana Cecília Lustosa Cruz em acórdão recentemente proferido pela 2ª Turma da CSRF (Acórdão n.º 9202-006.595, julgado em 20/03/2018), com o fim de demonstrar que a contribuição ao SENAR não possui características de CIDE nem de contribuição social:

Para a caracterização das contribuições ao SENAR como contribuição de intervenção no domínio econômico seria necessário entender elas possuem caráter extrafiscal como nítidos instrumentos de planejamento, corrigindo as distorções e abusos de seguimentos descompassados, e não somente carreando recursos para os cofes públicos.

A mencionada intervenção ocorre com a regulação das atividades econômicas as quais se atrelam, geralmente relativas às disposições constitucionais da Ordem Econômica e Financeira, art. 170, I a IX, e seguintes da Constituição Federal, consoante os princípios abaixo colacionados:

I soberania nacional;

II propriedade privada;

III função social da propriedade;

IV livre concorrência;

V defesa do consumidor;

VI defesa do meio ambiente;

VI defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

(Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003) VU redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII busca do pleno emprego;

IX tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.

IX tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 6, de 1995)

De fato, existem atividades econômicas que precisam sofrer a intervenção do Estado, a fim de que sobre elas se promova um fim fiscalizatório, regulando seu fluxo produtivo para a melhoria do setor beneficiado, não sendo essa a finalidade precípua das

contribuições ao SENAR, cujo objetivo é organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, em centros instalados e mantidos pela instituição ou sob forma de cooperação, dirigida aos trabalhadores rurais, servindo como fomento da atividade, por meio da educação.

Cabe acrescentar que o fato gerador da contribuição debatida é a comercialização da produção rural e ocorre com a venda ou a consignação da produção rural; a base de cálculo é a receita bruta proveniente da comercialização de tal produção, o que destoa das demais contribuições destinadas ao Sistema S (SESI, SENAI...), as quais incidem sobre as folhas de salários.

Extrai-se, assim, que a contribuição ao SENAR senão esta desenvolvida para o 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.

Ao meu ver, as contribuições de intervenção no domínio econômico são mais abrangentes, no aspecto da sua destinação, que as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, pois aquelas fomentam determinado setor com o fim de incentivar- e instigar o mercado, de forma pragmática, principalmente em momentos de crise, contribuindo na regulação da ordem econômica e refletindo políticas do governo que afetam toda a sociedade, e estas têm sua aplicação adstrita ao financiamento das respectivas categorias profissionais ou econômicas, em áreas específicas, apenas para o seu fomento.

No que tange à distinção entre as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas e as contribuições sociais, entendo que estas contribuições também possuem maior abrangência, ao se destinarem ao financiamento social (bemestar e justiça social), de um modo geral, e não voltado ao interesse de determinadas categorias.

Além disso, outra distinção salutar reside no fato de que os recursos o produto das contribuições sociais gerais que ingressam aos cofres públicos decorrentes da sua arrecadação mantêm o caráter público e serão aplicados conforme sua vinculação (as verbas arrecadadas são mantidas em poder do Estado para sua aplicação finalística), enquanto os produtos das contribuições que ingressam aos cofi-es do SENAR perdem o caráter de recurso público, como já decidiu o STF (AG .REG. NA AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA 1.953).

Feitas essas colocações, entendo que; embora reflexamente as contribuições ao SENAR beneficiem a sociedade, no âmbito da educação e assistência aos trabalhadores rurais, bem como causem efeitos na economia, tendo em vista que a educação é pilar relevante no desenvolvimento de um país; em sua essência jurídica tal contribuição se presta, precipuamente, a atender- uma categoria econômica específica, qual seja a dos trabalhadores rurais."

Neste sentido, por verificar que a contribuição ao SENAR é uma contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas (categoria econômica dos trabalhadores rurais), entendo que a mesma não é englobada pela imunidade do art 149, §2º, I, da CF/88.

Na mesma esteira o E. TRF da 3ª Região *verbis*:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. NATUREZA CORPORATIVA. INTERESSE DE CATEGORIA PROFISSIONAL OU ECONÔMICA. ARTIGO 22-A DA LEI 8.212/91. EXPORTAÇÕES INDIRETAS. 'TRADING COMPANIES'. ARTIGO 149, § 2º, I, DA

**CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IMUNIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO.
RECURSO DESPROVIDO**

1. Inviável a pretensão de restrição das contribuições corporativas àquelas devidas aos conselhos profissionais e assemelhados, na medida em que o artigo 149 da Constituição restringe-se a mencionar "interesse de categorias profissionais ou econômicas", sem qualquer condicionamento ao tipo de atividade desenvolvida pelo ente para-fiscal, enquanto destinatário dos valores arrecadados, diversamente, a abertura da norma constitucional indica a menção a um gênero tributário abrangente. Assim, a caracterização, dada pela matriz constitucional, da contribuição como corporativa gera a possibilidade, em verdade, de um vínculo amplo, bastando a identificação de um serviço setorial específico, a ser custeado, de interesse, seja da categoria profissional, seja da categoria econômica.

2. O SENAR desempenha atividade de interesse setorial específico, pela promoção da formação e a qualificação profissional rural. Nesta linha, a suposição de que a contribuição a SENAR seria uma CIDE - tipo de contribuição de arcabouço jurídico direcionado à persecução de fins que, notadamente, transcendem interesses setoriais, visando objetivos que consubstanciam a própria autorização constitucional de intervenção sobre o domínio econômico pelo Estado, na forma do artigo 174 da Constituição -, com escopo de financiamento de um serviço social de categoria profissional e econômica específica, para, a partir daí, o Estado intervir no domínio econômico, descaracteriza não só as contribuições interventivas, como a própria função dos serviços sociais autônomos setoriais, inutilizando a própria diferenciação entre contribuições corporativas e interventivas.

3. Não há compatibilização entre as contribuições devidas ao Sistema "S" e as contribuições de tipo geral ("contribuições sociais"). De saída, porque as contribuições sociais não possuem o caráter setorial das contribuições corporativas, caracterizador de um serviço de interesse de determinada categoria econômica, elemento suficiente à diferenciação entre estas modalidades de contribuições especiais. Depois, e em derivação, porque o sujeito passivo de tais exações é determinado em perspectiva universalista, sem qualquer cotejo de pertença a determinada classe econômica. De igual sorte, o espectro finalístico das contribuições sociais, na Constituição Federal, é diverso, informado pelo artigo 194.

4. A desoneração promovida pela Emenda Constitucional 33/2001, ainda que afete princípio essencial do sistema tributário, que é o da solidariedade, presente em contribuições de custeio da Seguridade Social, não poderia ser potencializada a ponto de macular o princípio da responsabilidade, que se estabelece, com força normativa, a partir da ideia de que aquele que produz, efetiva e concretamente, a necessidade ou o risco social - conforme seja a contribuição corporativa ou previdenciária, enquanto categorias específicas e distintas de contribuição social em sentido amplo, que não foi o que adotou o § 2º do artigo 149 da Constituição Federal, em interpretação finalística - é quem deve, pois, assumir o custeio das respectivas despesas.

5. As impetrantes não praticam a operação que caracteriza a exportação (remessa de mercadoria nacional ou nacionalizada ao exterior). A bem da verdade, quando negociada a mercadoria com as trading companies, sequer há plena certeza de que estas, de fato, chegarão a ser remetidas ao exterior ou se, por qualquer vicissitude, não terão tal destinação. Ressoa patente, portanto, que a norma do artigo 149, § 2º, I, da Constituição, incidente sobre exportação, não poderia abarcar tais atos operacionais, para fim de imunidade em relação à incidência da contribuição social prevista no artigo 22-A da Lei 8.212/1991, bem como de seu adicional de 0,1% para financiamento da aposentadoria especial e para o SAT/RAT.

6. A própria necessidade de complementação - exportação "indireta" - permite deduzir que os elementos definidores da operação praticada pelas apelantes não se subsumem ao vocábulo "exportação", demandando a inclusão de complemento qualitativo, a ser

confrontado com outra modalidade de operação congênera e somente assim, ser percebido como exportação. Não se tratando de identidade ontológica entre tais operações e as de remessa de mercadoria ao exterior, impossível - e desprovida de qualquer- suporte tangível - a interpretação extensiva pretendida pelos contribuintes da norma do artigo 149, § 2º, I, da Constituição.

7. Não reconhecido qualquer recolhimento indevido, prejudicado o pedido de compensação de valores.

8. Apelo desprovido.

(TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 360466 -0001826-32.2015.4.03.6106, Rei. DESEMBARGADOR FEDERAL CARLOS MUTA, julgado em 17/03/2016, e-DJF3 Judicial 1 DATA:30/03/2016)

13 - Diante das razões acima expostas, entendo pela impossibilidade de se reconhecer a imunidade prevista no art. 149.º 2º. I da CF à contribuição ao Senar entendendo pela manutenção da decisão recorrida por seus próprios fundamentos.

Conclusão

14 - Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pelo contribuinte e. no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

Portanto, entendo que não assiste razão à recorrente no tocante à arguição de inconstitucionalidade das contribuições destinadas ao SENAR.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário, para dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar o crédito tributário correspondente ao Debcad 51.066.158-0.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita