



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11020.005685/2008-24
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° 2401-02.242 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de janeiro de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente PRIME TIMBER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS S/A -
SUCESSORA DE J. N. TIMBER EXP. E IMP. LTDA E OUTRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2006

IMUNIDADE DO ART. 149, § 2.º, I, DA CONSTITUIÇÃO.
ABRANGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO SENAR.
IMPOSSIBILIDADE.

A contribuição ao SENAR é da espécie contribuição de interesse de categorias profissionais e econômicas, não sendo abrangida pela regra imunizante prevista no art. 149, § 2.º, I, da Constituição Federal.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se do Auto de Infração – AI n.º 37.142.474-7, lavrado contra o sujeito passivo acima identificado, visando à exigência da contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR incidente sobre a receita bruta com a comercialização da produção rural própria e de terceiros realizada pela empresa J. N. TIMBER EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA, sucedida pela autuada.

Afirma o Fisco que a venda da produção se deu no mercado interno e que as bases de cálculo foram obtidas pela análise da escrita contábil da empresa que efetuou as operações.

Foi incluída no polo passivo a empresa ELIEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS LTDA, detentora de 17,24% do patrimônio líquido da J. N. TIMBER.

As autuadas apresentaram defesa, cujas razões não foram acatadas pela DRJ em Porto Alegre (RS), que declarou improcedente a impugnação.

Inconformadas com a decisão, as empresas interpuseram recurso voluntário, no qual asseveraram que:

a) o entendimento expresso pelo Fisco e confirmado pela decisão da DRJ não deve prevalecer, posto que a produção foi destinada ao mercado externo pelas empresas que a adquiriram da J. N. TIMBER;

b) a Instrução Normativa – IN n.º 03/2005 não pode retirar a eficácia do dispositivo constitucional inserto no art. 149, § 2.º; I, da Carta Magna;

c) a intenção do legislador constitucional foi de desonerar as exportações como se vê nas palavras do relator da Proposta de Emenda Constitucional que resultou na EC n.º 33/2001;

d) não pode prevalecer a tributação das exportações indiretas, que devem receber o mesmo tratamento das vendas efetuadas diretamente a destinatário no exterior;

e) apresenta textos de vários doutrinadores acerca da imunidade, os quais coincidem com o seu posicionamento;

f) o crédito tributário lançado é inexigível, posto que decorrente de incidência sobre operação imune;

g) as regras que tratam da imunidade devem ser interpretadas de forma a dar maior eficácia possível ao seu conteúdo;

Ao final, pede o cancelamento do AI.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

A imunidade da contribuição ao SENAR

Toda a argumentação das recorrentes centram-se na questão da imunidade que alcançaria as vendas efetuadas no mercado interno, mas destinadas à futuras exportações. Todavia, a questão da destinação das mercadorias não tem relevância para o deslinde da contenda, posto que o entendimento que será apresentado no desenvolvimento do voto é o de que a imunidade invocada não abrange as contribuições destinadas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR.

As recorrentes não contestam os valores lançados, todavia, insurgem-se contra a exação, por entenderem que a contribuição ao SENAR, mesmo nas operações de exportação indireta, é alcançada pela imunidade prevista no inciso I do § 2.º do art. 149 da Carta Magna, o qual carrega a seguinte redação:

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: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

(...)

No julgamento de primeira instância entendeu-se que a regra imunizante somente é aplicável para as exportações feitas diretamente para o exterior, uma vez que as operações abarcadas pelo lançamento foram vendas a empresas nacionais, assim, o resultado do julgamento *a quo* foi pela procedência do AI.

O relator do processo justificou a tributação também no art. 245, § 1.º, da IN SRP n.º 03/2005, o qual dispõe que a tributação somente não ocorre para as vendas diretas a

adquirente domiciliado no exterior, o que não é o caso das operações realizadas. Eis o dispositivo invocado:

Artigo 245. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do artigo 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

§ 1.º Aplica-se o disposto neste artigo exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

§ 2.º A receita decorrente da comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.

Na elaboração do meu voto seguirei outra trilha, iniciando pela investigação da natureza jurídica das contribuições lançadas para chegar a uma conclusão segura acerca da procedência ou não do lançamento.

Nos termos do art. 149 da Constituição Federal, são três as espécies de contribuições:

- a) contribuições sociais – vinculadas ao custeio da Seguridade Social;
- b) contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas – instituídas para financiar os conselhos de fiscalização e regulação de determinadas atividades profissionais ou para custear entidades que atuam em benefício de atividades econômicas;
- c) contribuições de intervenção no domínio econômico – instrumentos de que dispõe a União para favorecer ou restringir as diversas atividades econômicas.

Após esse breve comentário já se percebe que no art. 149 da Constituição Federal trouxe uma distinção clara entre as três espécies de contribuição, apresentando a possibilidade da União instituir as chamadas contribuições especiais, que se dividem em sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais e econômicas.

Por sua vez ao traçar a abrangência da imunidade direcionada as receitas com exportação, o legislador constitucional apenas relacionou as contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico, deixando de fora aquelas de interesse de categorias profissionais e econômicas.

Para chegarmos ao nosso objetivo de fixar a natureza jurídica da exação em tela, não devemos esquecer que a natureza jurídica de uma contribuição e, por consequência, o regime jurídico a que está submetida depende da destinação dada pela Constituição aos recursos arrecadados.

Sobre essa questão, no julgamento da **ADIN nº 3.128-7/DF**, que tratou da contribuição previdenciária dos aposentados e pensionistas, o Ministro Cezar Peluso expressou:

Mas, independentemente a sua aplicação dogmática como espécie autônoma, ou como subespécie de imposto ou taxa. Não há nenhuma dívida de que as contribuições são tributos que obedecem a regime jurídico próprio, e cuja propriedade vem da destinação constitucional das receitas e da submissão às finalidades específicas que lhes impõe o art. 149 da Constituição Federal:

“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.”

*Desse texto vê-se claro que as contribuições podem ser instituídas pela União (e também pelos Estados e Municípios, na forma do §1º) como instrumento de atuação **na área social (a), de intervenção no domínio econômico (b) e no interesse de categorias profissionais ou econômicas (c)**. Ou seja, a Constituição predefine-lhes, de modo expreso e categórico, a competência, as finalidades e o destino da arrecadação. (grifos nossos)*

Pode-se ver que o art. 149 da Constituição trata, portanto, de contribuições bem distintas e cada uma das espécies visa à arrecadação de recursos para a atuação nas respectivas áreas.

As contribuições sociais visam garantir recursos para a Seguridade Social (saúde, previdência e assistência social), assim, vê-se que essas contribuições derivam do princípio da solidariedade, sendo os seus recursos aplicados em benefício da coletividade, sem levar em conta a capacidade contributiva ou o grupo a que pertençam os destinatários do tributo. Não visam ao interesse de uma categoria, mas, norteia-se pelo interesse público.

As contribuições de intervenção no domínio econômico - CIDE caracterizam-se por servir de instrumento para uma atuação da União no domínio econômico. Por sua instituição é feita intervenção na economia, controlando-a e incrementando-a com tal tributação. O Estado ingressa nessa esfera apenas para atender aos interesses coletivos em setores descompassados ou desregulados do mercado, nos quais se esteja inviabilizando a livre iniciativa ou outros princípios com os quais esta deva conviver equilibradamente. A intervenção realizada pela CIDE deve ocorrer tanto através de sua incidência, de forma extrafiscal, como através do custeio de órgão estatal incumbido dessa intervenção.

Diferentemente das duas outras espécies do gênero contribuições, naquelas instituídas no interesse de categorias profissionais e econômicas, há a necessidade de vinculação entre a atividade profissional ou econômica do sujeito passivo da relação tributária e a entidade destinatária da contribuição, mesmo porque o objetivo dessas contribuições é proporcionar maior desenvolvimento à atuação dessas categorias específicas, estando diretamente relacionadas ao interesse desse grupo econômico ou profissional contribuinte.

Da categoria (profissional ou econômica) podem fazer parte os sujeitos mais diferentes, desde que exerçam a mesma atividade de produção ou explorem o mesmo

empreendimento econômico, estando os seus interesses econômicos suficientemente entrelaçados para que possam ser entendidos como interesses de uma categoria econômica.

Essas contribuições destinam-se a promover o interesse das categorias profissionais ou econômicas abrangidas pela instituição credora dos recursos, como leciona Hugo de Brito Machado¹:

“as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas devem constituir receita nos orçamentos das entidades representativas dessas categorias, enquanto as contribuições de seguridade social constituem receita no orçamento da seguridade, de que trata o art. 165, § °CF. são, portanto, nitidamente parafiscais

A jurisprudência tem se inclinado em definir a contribuição ao SENAR como pertencente a essa categoria, como se pode ver desse julgado do TRF – 3.^a Região:

"TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÕES À CNA (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA AGRICULTURA), À CONTAG (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS TRABALHADORES NA AGRICULTURA) E AO SENAR (SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM RURAL) - NATUREZA JURÍDICA - CONSTITUCIONALIDADE - BASE DE CÁLCULO.

1 - A natureza jurídica das contribuições em questão caracteriza-se como a de Contribuição de interesse da categoria profissional ou econômica conforme disposto no artigo 149 da 20 Constituição Federal, sendo de competência da União Federal sua instituição.

2 - Aplica-se a esta obrigação pecuniária, os princípios constitucionais orientadores do Sistema Tributário Nacional.

3 - Reconhecida em precedentes do Supremo Tribunal Federal a recepção das contribuições para custeio das atividades dos sindicatos rurais pelo artigo 10, §2º, da ADCT e artigo 8º, IV, 'in fine' da Carta Magna, sendo exigida nos termos do artigo 578 e seguintes da CLT, de todos os integrantes da categoria, independentemente de sua filiação a sindicato. (ADIN n.1076 - Medida Cautelar; negado provimento ao Recurso em MS; Rel. Min.Sepúlveda Pertence, RMS.n.0021758-94).

(...)” (Ap. em MS 98.03.042476-9, TRF 3ª Região, julg. em 11/11/98)

É fácil concluir que para as contribuições de interesse de categoria econômica ou profissional, o sujeito passivo da exação deve estar sempre inserido no campo de atuação do sujeito receptor, que é sempre ligado a uma entidade que atua em benefício da classe econômica em que está inserido o sujeito passivo.

Sendo um dos integrantes do chamado sistema “S”, no qual estão incluídos ainda o SESC/SENAC, o SESI/SENAI, o SEST/SENAT e o SESCOOP, os recursos destinados ao SENAR, recolhidos pelos integrantes do grupo econômico que paga a contribuição

¹ "Contribuições de intervenção no domínio econômico", Pesquisas Tributárias, Nova Série - 8, São Paulo: RT, 2002, p. 43-44, digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

respectiva, possuem essa vinculação aos serviços contraprestados pela entidade: as ações de Formação Profissional Rural e Promoção Social exercidas junto ao seu público alvo exclusivo (produtores e trabalhadores rurais). Ou seja, há a correlação entre o grupo específico dos beneficiários e os contribuintes.

Agora já não tenho mais dúvida de que a contribuição para o SENAR está no rol das instituídas no interesse de categorias profissionais e econômicas. Assim, tendo-se em conta que o artigo 149 da CF permite uma distinção bem nítida entre contribuições sociais, contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas e contribuições de intervenção no domínio econômico e, ainda, considerando-se que o § 2º desse art. 149 prevê a imunidade sobre as exportações apenas das contribuições sociais e das de intervenção no domínio econômico, não há, portanto, como se afastar a incidência da contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica que é devida ao SENAR.

Sobre esse tema a Receita Federal do Brasil se pronunciou através da **NOTA COSIT Nº 312**, de 17/09/2007, assim dispondo:

(...)

Com efeito, para se dizer a quais contribuições se aplica a imunidade a que se referem o inciso I do §2º do art. 149 da CF e o art.245 da IN 03/2005, é suficiente ler os dispositivos e deles extrair a informação, que naturalmente deflui.

Ora, o art. 149 da Constituição defere à União, de maneira exclusiva, a competência para instituir contribuições que se dividem em três especialidades: a) sociais; b) de intervenção no domínio econômico;

c) de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Conquanto possa acontecer de o objetivo essencial das três espécies desembocar num mesmo viés social, uma não se confunde com outra, eis que suas finalidades se acham bem definidas pelo legislador ordinário.

As contribuições sociais se destinam, em regra, ao financiamento da seguridade social, como previsto no art. 195 da Constituição. As de intervenção no domínio econômico, ou interventivas, têm função extrafiscal, servindo de instrumento de que se vale o Poder Público para induzir, estimular ou disciplinar comportamentos, objetivando fins econômicos ou sociais. As de interesse imediato das categorias econômicas destinam-se, principalmente, ao custeio de entidades privadas de serviços sociais e de formação profissional referidas no art. 240 da Constituição. As de interesse de categorias profissionais são as corporativas, destinadas ao custeio de atividades de fiscalização de profissões regulamentadas.

*A par dessa distinção, deve-se concluir que as contribuições destinadas ao SENAR, tanto a incidente sobre a comercialização da produção quanto a incidente sobre a folha de salários classificam-se como contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, o que impõe concluir **que a isenção a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da***

Constituição não lhes alcança, porquanto se refere expressamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico.

(...)(grifei)

A pretensão das recorrentes de ver a regra constitucional interpretada de forma abrangente, de modo abarcar na imunidade a contribuição ao SEBRAE não pode ser acatada. É que a imunidade configura uma exceção ao princípio da universalidade e da generalidade da tributação.

Essa interpretação restritiva da regra imunizante é adotada pelo Supremo Tribunal Federal, conforme se pode ver da ementa do Acórdão proferido no bojo do RE n.º 566.259/RS (Rel. Ministro Ricardo Lewandowski) DJ n.º 179, 24/09/2010:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO DA IMUNIDADE À CPMF INCIDENTE SOBRE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS RELATIVAS A RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO ESTRITA DA NORMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. I – O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é claro ao limitar a imunidade apenas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação. II – Em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador. III – A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência – movimentações financeiras – não se confunde com as receitas. IV – Recurso extraordinário desprovido.(grifei).

Portanto, o pedido de cancelamento do AI não merece acolhimento.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Kleber Ferreira de Araújo