



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

Processo n° 11020.721682/2011-37
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-003.242 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2013
Matéria Imunidade Sobre Receitas Decorrentes de Exportação
Recorrente MADEZATTI S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVOS LEGAIS.

Não cabe à instância administrativa decidir questões relativas à constitucionalidade de dispositivos legais, competência exclusiva do Poder Judiciário.

NATUREZA JURÍDICA DO SENAR

Natureza jurídica da contribuição destinada ao SENAR, onde está alcançada pela imunidade tributária capitulada pelo artigo 149, § 2º, I, após a Emenda Constitucional nº 33 de 11 de Dezembro de 2001.

SENAR insculpido no § 5º do art. 22-A da Lei nº 8.212/1991 tem natureza jurídica tributária específica de uma CIDE, dado a sua finalidade e dos demais aspectos de sua regra-matriz de incidência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por maioria: a) em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Bernadete de Oliveira Barros, que negavam provimento ao recurso, nos termos; b) em conceituar a contribuição como de intervenção no domínio econômico, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Mauro José Silva e Marcelo Oliveira, que votaram m conceituar a contribuição como contribuição social geral. Redator: Wilson Antônio de Souza Correa. Declaração de voto: Mauro José Silva. Impedido: Adriano Gonzáles Silvério.

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

Processo nº 11020.721682/2011-37
Acórdão n.º **2301-003.242**

S2-C3T1
Fl. 3

Redator Designado – Wilson Antonio de Souza Correa

Mauro José Silva – Declaração de voto

Presentes à sessão de julgamento os Conselheiros MARCELO OLIVEIRA (Presidente), MAURO JOSE SILVA, ADRIANO GONZALES SILVERIO, WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS e LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face de MADEZATTI SA, decorrente do não recolhimento das contribuições destinadas ao SENAR, incidentes sobre as receitas provenientes da comercialização da produção com adquirentes residentes no exterior, conforme se infere do Relatório Fiscal.

Para fins de regularização, foi imputado à Recorrente o pagamento de multa no montante de R\$ 14.320,07 (quatorze mil e seiscentos e vinte reais e sete centavos).

O contribuinte apresentou impugnação, entretanto, foi mantida a autuação pelo acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS), cuja ementa assim dispôs:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

Auto de Infração DEBCAD nº 37.278.1209

RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. SENAR. CONTRIBUIÇÃO NÃO IMUNE.

A contribuição destinada ao SENAR classificasse como contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

A imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal se refere expressamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico, o que impõe concluir que não alcança a contribuição destinada ao SENAR.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, interpôs Recurso Voluntário, sob exame, cujas razões podem ser resumidas às seguintes:

1) Está isenta do recolhimento das contribuições ao SENAR sobre a renda decorrente de exportação direta a adquirente domiciliado no exterior, com fulcro no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal;

2) A desconstituição da multa aplicada, visto que não há norma legal válida que sujeite a recorrente ao lançamento em GFIP e ao recolhimento das contribuições previdenciárias sobre a renda proveniente de exportação direta a adquirente no exterior, consoante imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal e, conseqüente ilegalidade do art. 245 da Instrução Normativa do INSS nº 03/2005 e inconstitucionalidade do art. 170, § 3º da

Processo nº 11020.721682/2011-37
Acórdão n.º 2301-003.242

S2-C3T1
Fl. 5

3) Requer, em entendimento diferente, seja relevada a multa imposta, haja vista que a ausência de declaração de recolhimento da exação em questão decorre, unicamente, da inercia do fisco em regulamentar estes.

Assim vieram os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio de Recurso Voluntário.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

Preliminarmente

Preliminarmente à análise do mérito, impende ratificar a posição externada pela decisão ora recorrida no que pese a não poderem ser apreciadas, por este Conselho Administrativo, questões relativas à constitucionalidade de dispositivos legais, cuja competência é exclusiva do Poder Judiciário.

Este Conselho somente pode reconhecer a inconstitucionalidade de dispositivo legal quando estiver diante de uma das hipóteses previstas no art. 62, parágrafo único seu Regimento Interno, quais sejam:

- I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;
- II – que fundamente crédito tributário objeto de:
 - a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
 - b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou
 - c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993

No caso dos autos, contudo, não ocorreu qualquer dessas hipóteses.

Cumprido esclarecer que a apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exacerba sua competência originária que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal. No Capítulo III do Título IV, notadamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas, observa-se que o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

Permitir que órgãos colegiados administrativos reconhecessem a constitucionalidade de normas jurídicas seria infringir o disposto na própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder.

O professor Hugo de Brito Machado *in* “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Ed. Revista dos Tribunais, páginas 302/303, assim concluiu:

“A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.”

Ademais, como da decisão administrativa não cabe recurso obrigatório ao Poder Judiciário, em se permitindo a declaração de inconstitucionalidade de lei pelos órgãos administrativos judicantes, as decisões que assim a proferissem não estariam sujeitas ao crivo do Supremo Tribunal Federal que é a quem compete, em grau de definitividade, a guarda da Constituição. Poder-se-ia, nestes casos, ter a absurda hipótese de o tribunal administrativo declarar determinada norma inconstitucional e o Judiciário, em manifestação do seu órgão máximo, pronunciar-se em sentido inverso.

Por essa razão é que através de seu Regimento Interno e Súmula, os Conselhos de Contribuintes se auto-impuseram com regra proibitiva nesse sentido:

Portaria MF nº 147, de 25/06/2007 (que aprovou o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes):

Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula 02 do Segundo Conselho de Contribuintes, publicada no DOU de 26/09/2007:

“O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária”

Destarte, afasto a alegação de inconstitucionalidade formulada pela Recorrente.

Do mérito

Em seu Recurso, afirma a Recorrente, que o parágrafo 2º do artigo 149 da Constituição Federal deve ser interpretado ampliativamente de forma a possibilitar a não incidência da contribuição previdenciária nas verbas relativas ao SENAR.

Todavia, nas questões referentes à imunidade tributária, conforme se depreende do artigo 111, inciso I do Código Tributário Nacional, a interpretação dos dispositivos legais deve ser feita de maneira restritiva, pois o fundamento das imunidades é a preservação dos valores que a Constituição julgou por relevantes, não sendo permitida, portanto, a presunção de palavras ou expressões outras que não aquelas contidas no texto constitucional, pois *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus* (onde o legislador não distingue, não cabe ao intérprete distinguir).

Destarte, a partir desta premissa hermenêutica, a qual deve ser seguida por este Conselho de Contribuintes, a imunidade ora em comento não pode ser ampliada de forma

a abarcar as verbas destinadas ao SENAR, pois o referido favor constitucional destina-se, exclusivamente, às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico, conforme se depreende do §2.º, inciso I, do artigo 149 da Constituição Federal a seguir transcrito:

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;

(Grifo meu)

Destarte, não pode o referido favor constitucional ser interpretado ampliativamente de forma a abranger as contribuições relativas ao SENAR, em razão destas possuírem natureza jurídica de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, as quais não constituem objeto de incidência da imunidade prevista no §2º, inciso primeiro do artigo 149 do Diploma Maior.

É este, inclusive, o entendimento do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, conforme se depreende do julgado abaixo colacionado:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - AGRAVO RETIDO NÃO REITERADO NA APELAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. CONTRIBUIÇÃO - IMUNIDADE, ARTIGO 149 § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR.- IMUNIDADE NÃO RECONHECIDA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS. - CPMF - IMUNIDADE NÃO ALCANÇA AS OPERAÇÕES DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. - CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 22 A DA LEI 8.212/91 - APLICAÇÃO DA REGRA IMUNIZANTE [...] III - E clara a norma constitucional ao prever que sobre receitas decorrentes da exportação não incidirão as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o "caput" do artigo 149. IV - Quanto à contribuição ao SENAR, trata-se de contribuição de interesse das categorias profissionais, que foi prevista no artigo 62, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, da Constituição Federal de 1988, sem prejuízo das atribuições dos demais órgãos públicos que atuam na área, sendo a contribuição que lhe é destinada instituída pela Lei n.º 8.315, de 23 de dezembro de 1991, com o objetivo de executar as políticas de ensino da formação profissional rural e à promoção social do trabalhador rural, não possuindo, pois, natureza previdenciária, custeando entidades, de direito público ou privado, que fiscalizam e regulam o exercício de certas atividades profissionais ou econômicas, não fazendo parte, pois, das "contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico" a que se refere o dispositivo da imunidade. [...] (TRF 3ª Região, AMS 303879, Relator Juiz Federal Convocado Souza Ribeiro, DJF3 em 23/09/08)

Da mesma maneira, também decidi, recentemente, o Tribunal Regional Federal da Quinta Região:

ADMINISTRATIVO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SENAR. EMPRESA AGRO-INDUSTRIAL. EXPORTAÇÕES. INTERPRETAÇÃO LITERAL DA NORMA. NATUREZA JURÍDICA DE CONTRIBUIÇÃO PARA ENTIDADE DO CHAMADO SISTEMA "S". NÃO ABRANGÊNCIA DA IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 149, PARÁGRAFO 2º, INCISO I, DA CF/88. I - A imunidade prevista no parágrafo 2º, inciso I, do artigo 149 da CF/88 relativamente as receitas decorrentes da exportação, destina-se exclusivamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico, não podendo ser estendida a todas as contribuições elencadas no "caput" do referido dispositivo (artigo 149). Na hipótese, a contribuição para o SENAR, que tem natureza jurídica de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, incide sobre as receitas de exportação. II - "O simples cotejo do texto da cabeça do art. 149 da CF/88 com o de seu parágrafo 2.º, inciso I, deixa evidente que a imunidade conferida por este às receitas decorrentes da exportação não atinge as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como é o caso daquela destinada ao financiamento do SENAR, pois este último dispositivo apenas faz referência as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, ao contrário daquele, que se refere, além de a estas, também, às contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômica."(AC 467921 PE, DJe 18/11/2010, relator Des. Federal Emiliano Zapata Leitão (convocado)) III - Apelação improvida. (TRF 5, AC 516045, Rel.: Desembargadora MARGARIDA CANTARELLI, Órgão Julgador: QUARTA TURMA, Julgado em:19/04/2011, DJe: 28/04/2011)

Assim, conforme depreende claramente do texto constitucional, a imunidade prevista no artigo 149 do Diploma Maior é restrita às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico, não sendo possível interpretá-lo extensivamente de forma abranger as receitas decorrentes de exportação, razão pela qual não deve ser julgado procedente o pleito formulado pela Recorrente.

Da Conclusão

Em virtude do exposto, conheço do Recurso, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Sala das Sessões, em 22 de janeiro de 2013

Leonardo Henrique Pires Lopes

Voto Vencedor

Conselheiro Wilson Antonio de Souza Correa, Redator Designado

A Questão em análise trata da natureza jurídica da contribuição destinada ao SENAR, definindo se a mesma está ou não alcançada pela imunidade tributária capitulada pelo artigo 149, § 2º, I, que assim ficou após a Emenda Constitucional nº 33 de 11 de Dezembro 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.

§ 1º.....

§ 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;

DA IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAR, ATRAVÉS DO SENAR, AS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO

A Receita Federal do Brasil, apreciando a especificidade da questão, onde apura se a contribuição destinada ao SENAR está ou não alcançada pela imunidade tributária que trata o artigo 149, § 2º, I da Carta Maior, em Nota COSIT nº 312/2007 e na Solução de Consulta DISIT 04 nº 49/2008, entendeu que o tributo em tela deve ser subclassificado como uma 'contribuição para as categorias profissionais ou econômicas', implicando no não reconhecimento da imunidade, alusiva as receitas decorrentes de exportação.

Peço a máxima vênia, mas a mencionada Nota COSIT e a Solução de Consulta DISIT não foram exaradas com o devido e imperioso respeito à hermenêutica Jurídica e tão pouco ao espírito da Lei, revelando-se, pois, uma solução casuística com fim arrecadador.

Subclassificar o SENAR como uma contribuição para as categorias profissionais ou econômicas, indubitavelmente nos remete às perguntas: QUAL CATEGORIA? Aos índios? Aos 'sem-terra'? À Frente Parlamentar Ruralista? Em verdade, diferentemente de uma OAB, CRM, CRO e outras mais do gênero, que representam uma categoria profissional ou econômica, o SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, não representa nenhuma categoria profissional e tão pouco categoria econômica. E esta é uma das razões que esvaída as mencionadas Nota e Solução de Consulta.

Mas não é só isto que enfraquece a Nota e a Consulta, pois, noutro giro, temos que a contribuição ao SENAR, que está prevista no § 5º do artigo 22-A da Lei 8.212/1991, tem a base econômica na receita bruta oriunda da agroindústria na comercialização

da produção do sujeito passivo ou adquirido de terceiros, conforme reza o mencionado artigo, CRISTALINAMENTE, ‘*in verbis*’:

Art. 22A. 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: (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

.....

§ 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). (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

E, reportando-se à Emenda Constitucional nº 33/2001, temos que ela inovou no ordenamento jurídico com algumas disposições com caráter tributário, inclusive a imunidade relativa às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas de origem de **exportação**, cujo objeto, não olvidemos, é incentivar a indústria nacional, fazendo com que o produto fique mais atrativo no mercado internacional, pelo menos no preço, se comparado ao produto estrangeiro. E, como alhures dito, o espírito da lei é exportar mais produtos. E, como alhures dito, a Nota COSITI e a Solução DESIT, tiveram no seu espírito arrecadador, não exportação de produtos, mas sim de criar ‘adereços’ ao SENAR para arrecadar tributos, ainda que tivessem, como de fato fizeram, desfigurar por completo o próprio SENAR o tornando uma entidade de classe, ainda que sem classe a representar.

Ainda, numa análise percuciente da Nota COSIT nº 312 de 17.10.2007 vê-se que ela afirma que as contribuições destinadas ao SENAR não são abrangidos pela imunidade prescrita no artigo 149, § 2º, I da CF, porque estão classificados como corporativas e não de contribuição social.

Mas, pelo demonstrar da situação a própria RFB não se entende quanto da natureza destinada ao SENAR, porque a IN SRF/INSS nº 03/2005, artigo 86, § 6º, classifica as contribuições pagas sobre a receita bruta pelas agroindústrias e pelo produtor rural é a de contribuição social previdenciária.

Então, não olvidemos que a Nota COSIT criou um embróglio para a RFB que causou incertezas no contexto da ordem jurídica, porque em flagrante desrespeito à hermenêutica jurídica, com fim arrecadador, se contradiz, afrontando a IN, também pela RFB exarada, sem contar, evidente, o flagrante desrespeito a Carta Maior, ofendendo ao princípio da legalidade.

Entretanto, o Pretório Excelsior organizou esta confusão e instabilidade, restabelecendo e mantendo a ordem jurídica ao determinar, antes de qualquer Nota e Solução da RFB, o emblemático RE 138284/CE, que já tinha classificado as espécies contributivas, onde enquadradas as contribuições destinadas as entidades como SESI, SENAI, SENAC, etc.,

como **contribuição 'SOCIAL'**, e não como corporativa, como quer a RFB, ao menos na Nota COSIT, bem como, reafirmando a Jurisprudência, o RE 396266/SC também tem o mesmo '*decisium*'.

Então, como se não bastasse a nítida intenção da Nota e da Solução da RFB em comento de modificarem o espírito da lei, a hermenêutica Jurídica, a legislação e contradizendo-se de uma Instrução Normativa da sua lavra, há o **Pretório Excelsior** que trouxe a calma e a confiança na Segurança Jurídica, reafirmando que **SENAR não é uma contribuição corporativa, ou seja dizendo exatamente ao contrário da Nota e da Solução de Consulta.**

Tenho, então, que a Nota COSIT nº 312/2007, é frágil de arrimo doutrinário e jurisprudencial, pois, repise, como dito é contraditório à Instrução Normativa - IN SRF/INSS nº 03/2005, artigo 86, § 6º, e contrário ao posicionamento do STF. E, neste sentido, não pode servir de fulcro a qualquer decisão, por ababelada ser.

Considero, seja qualquer dos angulos que até agora foram analisados, seja a Nota COSIT e ou a Solução DESIT em tela, apesar de serem exarados dentro da própria RFB, não têm valia Jurídica, porque se assim for está fazendo com que um órgão da administração pública venha ser um empecilho à Carta Maior, enxovalhando direitos e garantias, inclusive desfigurando um tributo.

A CLASSIFICAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO SISTEMA "S" DA PELO STF – ENTENDIMENTO ABRANGENTE AO SENAR

O STF - Supremo Tribunal Federal no julgamento dos RE's nº. 146.733/SP e nº. 138.284/CE fez a devida e imperiosa interpretação quanto a subclssificação das diferentes espécies de contribuições. Conforme se vê no voto do perleúdo e Ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal Carlos Velloso, '*in verbis*':

"As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1. contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei 7.689, o PIS e o PASEP (C.F., art. 239). Não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6º); a.2. outras de seguridade social (art. 195, parág. 4º): não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6º). A sua instituição, todavia está condicionada à observância da técnica da competência residual da União a começar para a sua instituição pela exigência de lei complementar (art. 195, parág. 4º, art. 154, I) a.3. contribuições sociais gerais (art. 149): FGTS, o salário-educação (art. 212, parág. 5º), as contribuições do SENAI, do SESI, do SENAC (art. 240). Sujeitam-se ao princípio da anterioridade..."

Assim, o Supremo Tribunal Federal, tendo o voto acima como sendo condutor, entendeu que o gênero tributário "contribuições" se fragmentava em 3 subespécies: quais sejam: 1) contribuição de seguridade social; 2) outras de seguridade social; e 3) contribuições sociais gerais. As contribuições destinadas ao chamado Sistema "S" que trata o

artigo 240 da CF (cuja base econômica é a folha de salários) foram inseridas na categoria de contribuições "sociais", subcategoria (3) contribuições "sociais gerais".

Contudo, tal entendimento se aplica somente às contribuições com aludido fundamento, tendo o STF, sobremodo, hodiernamente, entendido que outras contribuições supostamente "semelhantes" (que não se amparam no art. 240) na verdade se classificam como CIDE'S (como no caso da contribuição ao SEBRAE).

Veja a seara seguida pelo no RE nº. 396266/SC:

"...II – A contribuição do SEBRAE – Lei nº. 8029/90, art. 8, § 3º, redação das Leis 8.154/90 e 10.688/2003 – é contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais relativas às entidades de que trata o art. 1º do D.L. 2.318/86, SESI, SENAI, SESC, SENAC. Não se inclui, portanto, a contribuição do SEBRAE, no rol do art. 240, C.F...."

Na ocasião o Supremo estirpou a argumentação de uma das partes de que a contribuição devida ao SEBRAE se caracterizava como contribuição "corporativa", classificando-a como CIDE. Nesse sentido votou o Ex-Ministro do STF Carlos Velloso no RE nº. 396266/SC, observe-se:

"A contribuição que estamos estudando (SEBRAE) é, na verdade, uma contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do D.L. 2318, de 1986. A autora recorrente, pois, tem razão quando afirma que citada contribuição não está incluída no rol do art. 240 da C.F., dado que é ela "totalmente autônoma – e não um adicional", desvinculando-se da contribuição ao SESI-SENAI, SESC-SENAC." (esclareceu-se no parêntese)

O fato é que o art. 240 da CF dispõe que "ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical". Em síntese, no julgamento do sobremencionado RE, o STF considerou ser autônoma a Contribuição destinada ao SEBRAE, posto que possui regra-matriz de incidência diversa (inclusive não se aplicando o art. 240, da CF – uma vez que tal tributo é posterior ao Texto de 1988 e a base econômica atingida também é outra). Desta forma, não poderia ser enquadrada como contribuição social geral, ao revés das Contribuições destinadas ao SESI, SENAI, etc, cuja base econômica é justamente a folha de salários.

DA NATUREZA JURÍDICA DAS (DUAS) CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO SENAR – DIFERENÇA ESTRUTURAL DAS CONTRIBUIÇÕES "SOCIAIS GERAIS" (ART. 240), CIDE'S E CONTRIBUIÇÕES "CORPORATIVAS" – ENQUADRAMENTO COMO CIDE

Duas são as contribuições a serem analisadas: a contida no art. 3º, I, da Lei nº 8.135/1991 e aquela com esboço no § 5º do art. 22-A da Lei nº 8.212/1991.

1) ART. 3º, I, DA LEI N.º 8.135/1991:

A Lei n.º 8.315/1991, instituiu o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), inculcando no art. 3º, I, que a contribuição mensal compulsória destinada a referida entidade constitui uma de suas rendas, transcrevendo com clareza objetiva a regra-matriz de incidência da mencionada contribuição. Veja-se a redação, *in verbis*:

"Art. 3º Constituem rendas do SENAR:

I - contribuição mensal compulsória, a ser recolhida à Previdência Social, de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o montante da remuneração paga a todos os empregados pelas pessoas jurídicas de direito privado, ou a elas equiparadas, que exerçam atividades:

- a) agroindustriais;*
- b) agropecuárias;*
- c) extrativistas vegetais e animais;*
- d) cooperativistas rurais;*
- e) sindicais patronais rurais;"*

Pelo que se infere do enunciado contido no art. 3º, I, da Lei 8315/1991 o aspecto material da mencionada contribuição é remunerar outrem na folha de salários. Já o aspecto subjetivo temos como sujeito passivo a pessoa jurídica de direito privado exercente de umas das atividades apontadas (agroindústria, agropecuária, extrativistas vegetais e animais, cooperativas rurais e sindicais patronais rurais). No aspecto quantitativo: tem-se como base de cálculo a folha de salários e como alíquota o valor de 2,5% (dois e meio por cento). Semelhante estrutura, no tocante à base de cálculo (base econômica atingida) é também verificada nas contribuições destinadas ao SESI, SENAI, etc, e todas para custear serviços sociais e ou de formação profissional vinculada.

Estas contribuições o STF antes já havia se posicionado, em razão da norma contida no art. 240 (que alude às contribuições pagas sobre a folha de salários – base de cálculo), classificando-as como **contribuições "sociais"**. Contudo, apesar de óbvio em se afigurar como contribuição social geral, mais nítido parece quando analisa-se o § 1º do art. 3º da Lei nº 8.315/1991 que afasta a incidência das contribuições destinadas ao SENAI, SENAC, etc., quando a respectiva pessoa jurídica for sujeito tributário daquela destinada ao SENAR. Veja-se:

Art. 3º. (...)

§ 1º A incidência da contribuição a que se refere o inciso I deste artigo não será cumulativa com as contribuições destinadas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (Senac), prevalecendo em favor daquele ao qual os seus empregados são beneficiários diretos.

compulsórias...". Estando se referindo ao tempo da promulgação da CF 1988. A ressalva feita é para as contribuições compulsórias então existentes até o advento da promulgação do novo texto constitucional, não aludindo para as "futuras contribuições" a serem criadas. Note-se que ele se utilizou do verbo conjugado no presente do indicativo ("... ficam ressaltadas..."), indicando uma situação estática, alusiva ao ordenamento então existente.

Ademais, quanto a sua localização na CF está no título IX – "Das Disposições Constitucionais Gerais", e não dentro do "Sistema Tributário Nacional" (Capítulo I do Título VI – Da Tributação e do Orçamento), adverte sobre a sua função interpretativa (somente na "recepção" de normas), espandendo eventuais antinomias, como por exemplo, sobre a revogação de um grupo tipológico de contribuições até então existentes em detrimento de outras.

Trata-se, portanto, de norma com efeitos concretos que possui a finalidade de recepcionar a legislação infraconstitucional anterior. Como o tributo analisado (art. 3º, I, da Lei nº 8.135/1991) foi criado em data posterior (1991), deve ser tido como "futura contribuição" e não "atual contribuição", o que enseja a não incidência do art. 240 da CF;1988. Assim, referida contribuição não pode ser classificada como "social geral". Entende-se que a natureza jurídica tributária desta é de CIDE (em vista da finalidade do SENAR que será adiante estudada).

2) § 5º do art. 22-A da Lei n.º 8.212/1991

Em que pese ter o legislador infraconstitucional instituído a contribuição contida no art. 3º, I, da Lei n.º 8.135/1991, outra relevante situação deve ser ponderada. A Lei n.º 10.256/2001 incluiu na Lei n.º 8.212/1991 o art. 22-A que em seu parágrafo 5º dispõe:

Art. 22-A. A contribuição devida pela agroindústria (...)

§ 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).

Assim, pelo que se vê da norma supramencionada outro tributo foi criado, diverso daquele contido no art. 3º, I, da Lei nº 8.315/1991, eis que no aspecto material da mencionada contribuição é a obtenção de receita bruta proveniente da comercialização da produção. Nesse sentido, note-se a inteligência do legislador que determinou o não pagamento pelo agroindustrial da contribuição mensal compulsória, cujo aporte é o art. 3º, I, da Lei nº 8.315/1991, sendo um dos pontos que revela a "autonomia" da nova contribuição. No aspecto subjetivo temos como sujeito passivo à referida pessoa jurídica de direito privado exercente da atividade agroindustrial. No aspecto quantitativo: tem-se como base de cálculo a receita bruta proveniente da comercialização da produção e como alíquota o valor de 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento).

Nesse momento, cumpre-nos diferenciar a estrutura das contribuições "sociais gerais" do art. 240, das CIDE'S e das contribuições "corporativas".

Os traços distintivos básicos da 'contribuições sociais gerais' em relação as outras estão contidos na base de cálculo (base econômica atingida) que deverá ser sempre a "folha de salários" e na destinação a determinado tipo de entidade, conforme pode-se aferir da

redação do art. 240 ("... contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical..."). Também, há de ser considerado que a contribuição deve ter sido criada anteriormente à CF de 1988, conforme alhures dito.

Quanto a diferença das CIDE'S *versus* as contribuições "corporativas", mister que tenhamos como escólio o RE nº. 396266/SC, do Ex-Ministro do STF Carlos Velloso, que estabeleceu alguns dos pontos distintivos entre referidas subespécies tributárias. Confira:

"(...)

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas destinam-se ao custeio de entidades que tem por escopo fiscalizar ou regular o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas, bem como representar, coletiva ou individualmente, categorias profissionais, defendendo seus interesses. Evidente, no caso, a necessidade de vinculação entre a atividade profissional ou econômica do sujeito passivo da relação jurídica tributária e a entidade destinatária da exação.(GN)

Já as contribuições de intervenção do domínio econômico, como a sua própria denominação já alerta, são instrumentos de intervenção no domínio econômico, que devem ser instituídos levando em consideração os princípios gerais da ordem econômica arrolados e disciplinados nos arts. 170 a 181 da Constituição Federal.

(...)

A leitura do artigo [art. 9º da Lei nº. 8029/90, alterado pela Lei nº. 8154/90] deixa claro que não possui o SEBRAE qualquer finalidade de fiscalização ou regulação das atividades das micro e pequenas empresas, mas de incentivo a sua criação e desenvolvimento (...)

Conclui-se, portanto, que a contribuição para o SEBRAE é daquelas de intervenção na atividade econômica ..."

Para evidenciar com maior precisão, mister que se traga à lume o método da decomposição parcial da regra-matriz de incidência, contudo, neste momento evidenciando tão somente o plano abstrato.

Como sabido, um dos elementos característicos das contribuições é a sua finalidade, por isso, a tônica destas não está no "por que" se paga, e sim no "para que" se paga.

Observa-se que as CIDE'S teleologicamente colimam atingir algum setor relativo à ordem econômica (art. 170 e ss.), por isso, nominam-se como "de intervenção no domínio econômico".

Seguindo o mesmo raciocínio (fundamento da CIDE no art. 170 e ss. da CF), encontrasse semelhante entendimento no AgRg no Ag 787.684/RJ, julgado pelo STJ que

apreciou matéria relativa às Contribuições ao INCRA, SEBRAE, etc. O referido acórdão assim ficou ementado:

"(...)

As Contribuições referidas visam à concretizar a promessa constitucional insculpida no princípio pétreo da "valorização do trabalho humano" encartado no artigo 170 da Carta Magna ("A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, (...)") (GN)

(...)

Nesse sentir, a Política Agrária está localizada na CF de 1988 na Ordem Econômica (art. 184 da CF/1988), por isso que a exação que lhe custeia tem inequívoca natureza de Contribuição de Intervenção Estatal no Domínio Econômico. (...)

Ainda, no mesmo sentido o já citado RE n.º 396266-3/SC (voto condutor) ratifica o argumento acima expandido. Observe-se:

*"(...) Não sendo contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, **mas contribuição de intervenção no domínio econômico**, a sua instituição está jungida aos princípios gerais da atividade econômica, C.F., arts. 170 a 181. E se o SEBRAE tem por finalidade "planejar, coordenar e orientar programas técnicos, projetos e atividades de apoio às micro e pequenas empresas, em conformidade com as políticas nacionais de desenvolvimento, particularmente as relativas às áreas industrial, comercial e tecnológica (Lei 8.029/90, art. 9º, incluído pela Lei 8.154/91), a contribuição instituída para a realização desse desiderato está conforme aos princípios gerais da atividade econômica consagrados na Constituição. (...) "(GN)*

Já a finalidade perseguida pelas contribuições "corporativas" (interesse de categoria profissional ou econômica) é outra: objetiva garantir receita derivada para custear as atividades dos órgãos de classe e ou representativos de peculiar categoria. Nessa esteira, novamente se volta ao RE n.º 396.266/SC:

"(...) As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas destinam-se ao custeio de entidades que tem por escopo fiscalizar ou regular o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas, bem como representar, coletiva ou individualmente, categorias profissionais, defendendo seus interesses. (...) "

Quanto ao aspecto subjetivo: nas CIDE'S o STF já manifestou (RE n.º 396266/SC) que não existe, em relação ao sujeito passivo tributário, a necessidade deste auferir quaisquer benefícios diretos/indiretos advindos da finalidade colimada pelo mencionado tributo que em tese foi outrora recolhido, ao revés da contribuição "corporativa" que exige referida vinculação mais direta.

Quanto ao aspecto quantitativo: nas CIDE'S a base de cálculo deverá mensurar o fato legiferado no aspecto material da hipótese tributária, via de regra, típico de

imposto. Já nas contribuições "corporativas" a base de cálculo deverá corresponder ao custo, ainda que aproximado, dos atos fiscalizatórios.

Assim há de concluir que várias são as diferenças estruturais verificáveis entre as CIDE'S e as contribuições "corporativas". Dessa forma, cabe subsumir o esborço teórico acima expendido ao tributo prescrito § 5º do art. 22-A da Lei 8212/1991, com o fito de identificar sua natureza jurídica tributária específica. Primeiramente, deve ser analisada qual a finalidade do SENAR, e, aissm, o art. 1º da Lei nº 8135/1991, dispõe:

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.

Ora, como visto pelo artigo em tela a base econômica atingida pelo tributo é a receita bruta oriunda de comercialização da produção do sujeito passivo ou adquirido de terceiros, conforme reza o mencionado artigo, CRISTALINAMENTE.

Verifica-se ainda que o SENAR não possui qualquer função fiscalizatória, representativa ou que regule alguma atividade econômica, o que afasta a possibilidade de se rotular o tributo contido no § 5º do art. 22-A da Lei nº. 8212/1991 como contribuição "corporativa". O objeto perseguido pelo SENAR é de valorizar o trabalho humano (art. 170, *caput*), propiciar a busca do pleno emprego (art. 170, VIII) e reduzir as desigualdades regionais e sociais (art. 170, VII), e, mais especificamente visa também à concretização de objetivos vinculados à política agrícola (art. 187, III e IV da CF), que também se encontra inserido no Título VII, nominado como "Da Ordem Econômica e Financeira". Veja o diz o art. 187, III e IV da CF:

"Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, (...), levando em conta, especialmente:

II - o incentivo à pesquisa e à tecnologia;

IV - a assistência técnica e extensão rural;"

Abstrai-se do dispositivo acima que o referido configura uma forma de valorar o trabbalho humano através de incentivo à pesquisa, bem como assistencialista. E isto é conseguido por meio de intervenção sobre o domínio econômico que é a correção e ou equilíbrio de distorções do mercado.

E, não olvidemos que a atividade agrícola até pouco tempo atrás era a atividade principal da economia brasileira, e, em que pese grande avanço industrial brasileiro, ainda hoje é um dos 'carros-chefe' de nossa economia de exportação.

Mas, a atividade agrícola 'latu sensu', apesar de ser uma de nossas 'molasmestre' de exportação sofre com a ineficiência do setor, por razões diversas, como questões culturais, e outros que teríamos assunto para uma edição toda.

Seja como for, o SENAR foi criado com o objetivo de desenvolver importantes atividades preventivas e corretivas voltadas para o setor rural (intervenção positiva) e, para tanto, o SENAR hodierno desenvolve ações com o fim de valorizar o trabalho

rural (art. 170, *caput*), proporcionar a busca do pleno emprego (art. 170, VIII) e reduzir as desigualdades sociais (art. 170, VII), ou seja, atua com fim de implementar alguns dos objetivos constitucionais ligados a política agrária (art. 187, III e IV, CF), mormente os programas específicos de formação profissional.

Enfim, de todas as atividades constitucionais desenvolvidas e efetivamente praticada vê-se que o SENAR não possui nenhuma função fiscalizatória ou representativa de qualquer categoria profissional ou econômica. Mas, especificamente, todas suas funções atinam aos desígnios constitucionais contidos no art. 170 e ss. da CF, se afigurando como forma de intervenção no domínio econômico. Logo, não há que se alcunhar referido tributo (§5º do art. 22-A da Lei nº 8212/1991) como "contribuição de interesse de categoria econômica ou profissional", como equivocadamente fê-lo a RFB na Nota Cosit nº. 312 e na Solução de Consulta DISIT 04 nº 49/2008.

Ainda, atentando para os outros aspectos da regra-matriz de incidência. O aspecto material deste (§ 5º, art. 22-A, Lei 8212/1991) não possui a característica de taxa (que pressupõe ação do Poder Público) e sim de um imposto. Ademais, a base de cálculo não revela nenhum traço de retributividade relativo a qualquer suposto serviço público prestado pelo SENAR, ao revés, a "receita" é manifestação unilateral de riqueza. Tais características não se subsumem ao delineado arquétipo abstrato das contribuições "corporativas". Portanto, frise-se novamente, não foi acertada a rotulação de contribuição "corporativa" feita pela RFB em relação ao tributo contido no § 5º do art. 22-A da Lei nº. 8212/1991. Também não há como lhe imputar a roupagem de contribuição "social geral" do art. 240 da CRFB, aplicando-se *mutatis mutandi* os mesmos argumentos expendidos no tocante a contribuição com fundamento no art. 3º, I, da Lei nº 8135/1991.

Na verdade por todos os fundamentos apontados acima, o SENAR inculcado no § 5º do art. 22-A da Lei nº 8.212/1991 tem natureza jurídica tributária específica de uma CIDE, dado a sua finalidade e dos demais aspectos de sua regra-matriz de incidência.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, como o recurso voluntário acode todas as exigências processuais, dele conheço para no mérito DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Wilson Antonio de Souza Corrêa - Redator

Declaração de Voto

Conselheiro Mauro José Silva:

Apresentamos nossas considerações sobre alguns aspectos relacionados à matéria apresentada pela recorrente ou que consideramos como de ordem pública.

Com a devida vênia, apresentamos algumas reflexões sobre a questão de fundo que envolve o caso: a natureza jurídica da contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR).

De início, ressaltamos que o assunto é bastante polêmico na jurisprudência e doutrina, existindo respeitáveis posições contraditórias sobre o tema.

A ilustre Relatora concluiu que a contribuição ao SENAR não é contribuição social e sim contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Assim, não estaria abrangida pela imunidade prevista no art. 149, §2º, inciso I da Constituição Federal (CF).

Para o deslinde da questão, iniciamos com nossa posição sobre as espécies tributárias.

Adotamos a classificação quinquipartida das espécies tributárias na esteira do voto do Ministro Moreira Alves no RE 146.733-9/SP e acompanhando vários doutrinadores, entre eles, Hugo de Brito Machado e Leandro Paulsen.

Dessa maneira, a classificação das espécies tributárias deve ser da entendida conforme a seguir (Ver PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2004, p. 43):

1. impostos

- 1.1. nominados (arts. 145, inciso I, 153, 155 e 156 da CF)
- 1.2. residuais (art. 154, inciso I da CF)
- 1.3. extraordinários de guerra (art. 154, inciso II da CF)

2. taxas

- 2.1. de poder de polícia (art. 145, primeira parte, da CF)
- 2.2. de serviços públicos específicos e divisíveis (art. 145, inciso II, segunda parte, da CF)

3. contribuições de melhoria (art. 145, inciso III da CF)

4. contribuições especiais

- 4.1. sociais
 - 4.1.1. gerais (art. 149, primeira parte, da CF)
 - 4.1.2. de seguridade social
 - 4.1.2.1. nominadas (art. 149, primeira parte c/c art. 195, incisos I, II e III da CF)
 - 4.1.2.2. residuais (art. 149, primeira parte c/c art. 195, §4º da CF)
 - 4.1.2.3. de previdência do funcionalismo público estadual, distrital e municipal (art. 149, §1º da CF)
 - 4.1.3. de intervenção no domínio econômico (CIDE) (art. 149, segunda parte, da CF)
 - 4.1.4. de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149, terceira parte, da CF)
 - 4.1.5. de iluminação pública municipal e distrital (art. 149-A da CF)

5. empréstimos compulsórios

- 5.1. extraordinários de calamidade ou guerra (art. 148, inciso I da CF)
- 5.2. de investimento (art. 148, inciso II da CF)

Não pode passar sem ser destacado que, a partir da Constituição de 1988, a destinação da arrecadação do tributo deixou de ser irrelevante, conforme previa o art. 4º, inciso II do Código Tributário Nacional (CTN), para ser determinante na compreensão do tipo de contribuição da qual tratamos. É justamente a destinação da arrecadação da contribuição que será determinante na fixação da espécie tributária da contribuição. Assim, se a arrecadação destina-se a financiar a seguridade social (art. 194 da CF: saúde, previdência social e assistência social), então estamos diante de uma contribuições especial social de seguridade social. Se a arrecadação destina-se a financiar a atuação do Poder Público na promoção da Ordem Social, excluindo a seguridade social, então estamos diante de uma contribuição especial social geral. Por fim, se o produto da arrecadação destina-se a financiar atividades estritamente de interesses de categorias profissionais ou econômicas, então a contribuição será especial de interesse de categoria profissional ou econômica.

Nesse ponto cabe apontarmos na Nota COSIT 312/2007 - na qual aquele órgão fazendário reiterou posição de que a contribuição ao SENAR é uma contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica - a adoção de uma premissa com a qual não concordamos. Vejamos o trecho:

“10. As contribuições sociais se destinam em regra, ao financiamento da seguridade social, como previsto no art. 195 da Constituição.”

A manifestação do órgão fazendário confunde gênero com espécie, por conta, provavelmente, de fazer a construção de seu raciocínio a partir da Lei 8.212/91 e não a partir do texto constitucional.

Tomando o Texto Maior, a regra é que as contribuições sociais financiam a atuação em prol da Ordem Social. Dentro da Ordem Social, temos vários capítulos, entre eles, os da seguridade social, da educação e da família. Portanto, a regra é que as contribuições sociais financiam atividades relacionadas com os capítulos da Ordem Social. A seguridade social é apenas um dos capítulos desta. Daí existirem as contribuições sociais de seguridade social (chamadas em nossa classificação de contribuições especiais sociais de seguridade social). Nítida, portanto, a confusão entre gênero (contribuições sociais) e espécie (contribuições sociais de seguridade social) que surge, provavelmente, quando o intérprete vai direto ao art. 11 da Lei 8.212/91 sem atentar para a interpretação sistemática de tal dispositivo considerando a Constituição. De fato, a Lei 8.212/91, analisada isoladamente, induz acreditarmos, sem afirmar isso expressamente, que somente são contribuições sociais aquelas destinadas ao financiamento da seguridade social, porém tal conclusão não se coaduna com a configuração do Sistema Tributário conforme previsto na Constituição.

Sobre isso vejamos a lição da doutrina:

“ as contribuições sociais incluídas nesse dispositivo magno têm exatamente a ampla aceção de serem destinadas ao custeio das metas fixadas na Ordem Social, Título VII, e dos direitos Sociais, sendo inconfundíveis com aquelas de intervenção no domínio econômico e com as corporativas. Dentro delas, as sociais –

*como gênero, se especializam aquelas destinadas ao custeio da Seguridade Social. (...) **O conceito de contribuições sociais é assim mais amplo do que aquele de contribuições sociais destinadas a custear a Seguridade Social.** O art. 149 regula o regime tributário das contribuições sociais em sentido amplo, regime que é comum aos demais tributos. Elas custeiam a atuação do Estado em todos os campos sociais. As contribuições sociais são os instrumentos tributários, previstos na Constituição de 1988, para o custeio da atuação da União nesse setor. E dentro desse campo – o social – **as contribuições financiadoras da Seguridade Social (previdência, saúde e assistência social) são tão só a espécie do gênero maior, contribuição social**” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7ª edição, Ed. Forense, 1997, p. 594/595)(destaques nossos)*

Passemos à nossa análise.

A contribuição ao SENAR foi instituída, nos moldes que conhecemos atualmente, pela Lei 8.315/91, *in verbis*:

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.

Art. 3º Constituem rendas do Senar:

I - contribuição mensal compulsória, a ser recolhida à Previdência Social, de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o montante da remuneração paga a todos os empregados pelas pessoas jurídicas de direito privado, ou a elas equiparadas, que exerçam atividades:

(...) (destaque nosso)

Podemos extrair dos dispositivos acima transcritos que a contribuição ao SENAR tem por finalidade financiar a formação profissional e a promoção social do trabalhador rural.

A partir daí surge a questão: seria a contribuição ao SENAR uma contribuição que financiaria atividades estritamente de interesse da categoria do trabalhador rural?

Entendemos que deve ser dada resposta negativa a tal questionamento, tendo em vista que a exação tem por finalidade financiar a educação e promoção social do trabalhador rural, o que, não temos dúvida, não é de interesse somente da respectiva categoria. A educação, segundo o caput do art. 205 da CF, é dever do Estado, sendo parte da Ordem Social do Título VII da CF. Se adotássemos o entendimento de que a contribuição ao SENAR é

uma contribuição especial de interesse de categoria profissional ou econômica estaríamos negando o desígnio constitucional de que a educação é um dever do Estado, posto que assumiríamos, ao contrário, que a educação profissional do trabalhador rural é de interesse exclusivo da categoria.

Idêntica justificativa podemos utilizar para afastar a possibilidade de a contribuição ao SENAR ser entendida como CIDE. Uma CIDE deve financiar a atuação em áreas que, normalmente, estão reservadas à atuação dos agentes econômicos. Como a educação é dever do Estado, a atuação nesta área não pode ser entendida como uma intervenção no domínio econômico. 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.”

Voltando para a outra finalidade da contribuição ao SENAR, – financiar a promoção social do trabalhador rural – tomamos, para melhor compreendê-la, trecho de publicação do próprio SENAR, disponível no sítio da entidade, intitulada “*Conhecendo o SENAR*”. Em tal publicação a promoção social é assim definida:

A Promoção Social (PS) é um processo educativo, não formal, participativo e sistematizado que visa ao desenvolvimento de aptidões pessoais e sociais do trabalhador rural e de sua família, numa perspectiva de maior qualidade de vida, consciência crítica e participação na vida da comunidade.

Fácil concluir, portanto, que a promoção social do trabalhador rural, além de ser um processo relacionado à educação, afetará positivamente, a família, a criança, o adolescente e o idoso que também possuem proteção constitucional na seara da Ordem Social.

Logo, a contribuição ao SENAR tem por finalidade financiar a atuação em prol da Ordem Social, especificamente, em prol da Educação (Capítulo III da Ordem Social na CF) e da Família (Capítulo VII da Ordem Social na CF), o que lhe dá característica suficiente para ser compreendida como contribuição especial social geral.

No caso em análise, por sua vez, tem razão a Relatora quando afastou a possibilidade de a contribuição ao SENAR ser entendida como uma contribuição destinada à seguridade social, ou seguindo nossa classificação acima transcrita, uma contribuição especial

social de seguridade social. Se a contribuição ao SENAR destina-se a financiar a educação do trabalhador e a educação não está entre os direitos que compõem a seguridade social nos moldes do art. 194 da CF, então, de fato, a contribuição ao SENAR não é uma contribuição especial social de seguridade social. Porém, nossa divergência com a Relatora aparece quando esta classifica, em harmonia com a Nota COSIT 312/2007, a referida contribuição como contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica, uma vez que, conforme já esclarecido, concluímos tratar-se de contribuição especial social geral.

Sendo contribuição especial social geral, a contribuição ao SENAR é um tributo que está abrangido pela imunidade prevista no art. 149, §2º, inciso I da CF, o que resulta em votarmos pela provimento do Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva