



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11060.003427/2009-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.964 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de agosto de 2023
Recorrente COOPERATIVA AGRICOLA CACHOEIRENSE LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/05/2009

PROCESSO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO. CONCOMITÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

O processo administrativo e o judicial devem ter três elementos idênticos para caracterizar a concomitância: partes, pedidos e causa de pedir, que são os elementos da ação, nos termos do art. 337, § 2º, do Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

DECADÊNCIA. ANÁLISE DE OFÍCIO. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL. DATA DO FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN.

Nos casos em que há pagamento antecipado e ausente a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é a data do fato gerador na forma do § 4º do art. 150 do CTN.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. INCIDÊNCIA SOBRE A RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. TEMA 801 STF.

O Supremo Tribunal Federal decidiu, quando do julgamento do Tema 801 (Recurso Extraordinário nº 816.830), sobre a constitucionalidade da incidência da contribuição destinada ao SENAR sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL GERAL. RECEITA DECORRENTE DA EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE.

A contribuição ao SENAR tem natureza jurídica de contribuição social geral e, portanto, a receita decorrente da exportação fica abrangida pela imunidade prevista no artigo 149 da Constituição Federal.

JUROS. TAXA SELIC. SÚMULA VINCULANTE DO CARF Nº 4.

A aplicação dos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC nos créditos constituídos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é vinculada à previsão legal, não podendo ser excluída do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos, cancelar o crédito correspondente às competências abril e maio de 2004, eis que atingido pela decadência prevista no art. 150, § 4º, do CTN; e (ii) por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, cancelando o crédito destinado ao Senar decorrentes das receitas de exportação. Vencidos os conselheiros Diogo Cristian Denny, Rodrigo Duarte Firmino e Francisco Ibiapino Luz, que negaram-lhe provimento neste ponto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Diogo Cristian Denny, Gregório Rechmann Junior, José Marcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino, Rodrigo Rigo Pinheiro e Wilderson Botto (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da Decisão (fls. 231 a 236) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração DEBCAD n.º 37.228.927-4 (fls. 4 a 22), consolidado em 31/12/2009, no valor de R\$ 150.831,13, relativo às contribuições devidas ao SENAR incidentes sobre a comercialização da produção rural adquirida pela cooperativa de produtores pessoa física, no período de 01/04/2004 a 31/05/2009.

Consta no Relatório Fiscal (fls. 60 a 65) que o contribuinte é uma cooperativa que tem por objeto a comercialização e industrialização da produção rural dos seus associados e que o contribuinte ajuizou a ação ordinária n.º 2000.71.00.016176-0 perante a Justiça Federal do Rio Grande do Sul visando afastar o recolhimento da contribuição incidentes sobre a comercialização da produção rural e que o lançamento se refere às competências em que o contribuinte depositou em juízo valor a menor do que o devido ou efetuou compensação com créditos inexistentes.

Impugnação às fls. 93 a 157.

A DRJ julgou a impugnação improcedente, nos termos da ementa abaixo (fl. 231):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/05/2009

DEBCAD n.º 37.228.927-4

INCONSTITUCIONALIDADE DE CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA. DIREITO CREDITÓRIO. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

Caso declarada a inconstitucionalidade da contribuição substitutiva prevista no art. 25 da lei n.º 8.212/91, na redação dada pela lei n.º 8.540/92, não estaria assegurado o direito creditório, pois retomaria a contribuição sobre a folha de salários do empregador rural, podendo resultar saldo a pagar;

Existente direito creditório, este seria do contribuinte (produtor rural), por ter suportado o ônus do tributo. Nessa situação, é vedado ao responsável tributário se utilizar do crédito de terceiros para extinguir, via compensação, suas obrigações.

ACRÉSCIMOS LEGAIS – SELIC. IMPOSIÇÃO LEGAL

Na forma do art. 34 da Lei n.º 8.212/91, as obrigações tributárias vencidas ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Havendo falta de pagamento, não há de se falar em denúncia espontânea da infração a ela relacionada

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado da decisão em 16/02/2011 (fls. 243) e apresentou recurso voluntário em 16/03/2011 (fls. 244 a 289) sustentando: a) resultado favorável do mandado de segurança impetrado com o mesmo objeto discutido nesta atuação (Processo n.º 50011540420104047102/RS); b) declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF no RE n.º 363.852/MG; c) inexigibilidade da contribuição exigida do produtor pessoa física; d) indevida a exigência de juros a Taxa Selic.

Por meio da Resolução n.º 2402-001.151, de 13/09/2022, esta turma converteu o julgamento em diligência para a unidade de origem informar quais débitos foram extintos com a conversão do depósito em renda da União e a compensação realizada, bem como quais os débitos foram mantidos (fls. 309 a 315).

Em resposta, vieram as informações de fls. 319 a 323. Intimado (fls. 326), o contribuinte não apresentou manifestação (fls. 327).

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

1. Da concomitância

Sustenta o recorrente que obteve resultado favorável no Mandado de Segurança n.º 5001154-04.2010.404.7102 impetrado perante a Seção Judiciária do Rio Grande do Sul visando afastar a exigibilidade do recolhimento da contribuição social incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural (FUNRURAL) de empregadores, pessoas físicas, quando da aquisição de sua produção, com base no art. 25 da Lei n.º 8.212/91.

A DRJ manteve o lançamento sob o fundamento de que *alguns depósitos foram efetuados a destempo em relação ao vencimento das obrigações tributárias e, assim, inferiores ao crédito correspondente, relativamente aos acréscimos legais devidos. Nesse contexto, nos*

termos do art. 138 do CTN, havendo falta de pagamento, não há de se falar em denúncia espontânea da infração a ela relacionada (fl. 235).

O artigo 38 e parágrafo único da Lei nº 6.830/80¹ informa que a propositura, pelo contribuinte, de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

Igualmente, nos termos do enunciado da Súmula Vinculante do CARF nº 1, importa em renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial². Havendo concomitância com ação ou medida judicial, o recurso administrativo deixa de ser conhecido.

O processo administrativo e o judicial devem ter três elementos idênticos para caracterizar a concomitância: partes, pedidos e causa de pedir, que são os elementos da ação, nos termos do art. 337, § 2º, do Código de Processo Civil³, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo. Se não houver identidade entre a causa de pedir e o pedido, não há renúncia ao direito de recorrer.

O Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, ao relatar o Acórdão nº 2201-003.191, pontuou que *a concomitância de instâncias exige que as partes, objeto e causa de pedir sejam as mesmas no processo administrativo e no judicial. Havendo concomitância parcial, o julgamento administrativo deve apreciar as matérias distintas existentes*⁴.

*Assim, não basta a constatação de existência de ação judicial, para aplicação da rigorosa consequência de negativa de seguimento quanto ao mérito de recurso administrativo (...). Com efeito, é necessário coincidência entre causa de pedir e pedido entre processo judicial e administrativo, para que se conclua pela identidade entre a discussão na esfera administrativa e judicial. Se presente tal coincidência – entre causa de pedir e pedido – constata-se o impedimento na análise dos recursos apresentados na esfera administrativa*⁵.

Daniel Amorim Assumpção explica que *os elementos da ação se prestam a identificar a ação, tarefa de extrema importância quando se pretende comparar uma ação com outra. É impossível afirmar que duas ações são iguais, parecidas ou absolutamente diferentes sem o conhecimento de quais são os elementos da ação*⁶.

¹ Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

² Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018.

³ Art. 337. Incumbe ao réu, antes de discutir o mérito, alegar:

(...) § 2º Uma ação é idêntica a outra quando possui as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido.

⁴ Acórdão nº 2201-003.961, Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, publicado em 24/10/2017.

⁵ Voto proferido pela Conselheira Cristiane Silva Costa, Acórdão nº 9101-004.303, de 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 06/08/2019.

⁶ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Manual de Direito Processual Civil, vol. único. 2019, p. 137.

E Elpídio Donizetti ensina que a causa de pedir representa os fatos e os fundamentos jurídicos do pedido; já o pedido é a conclusão da exposição dos fatos e fundamentos jurídicos, *é o resultado da valoração do fato pela norma jurídica*⁷.

Este processo administrativo tem como fundamento jurídico o lançamento de ofício dos valores que não foram depositados em juízo ou que foram depositados em valor menor ou a destempo; enquanto as demandas judiciais tratam da própria exigibilidade da contribuição lançada. E este lançamento refere-se às contribuições devidas ao SENAR e arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal, mediante convênio, incidente sobre a comercialização de produção rural adquirida pela cooperativa, de produtores rurais pessoa física a ela associados e/ou fornecedores esporádicos, também produtores rurais pessoa física não associados (fls. 61).

Em consulta ao andamento processual da ação ordinária n.º 2000.71.00.001984-0, ajuizada em 27/01/2000 perante a Justiça Federal do Rio Grande do Sul, verifica-se que nos autos do processo a ela relacionado (Procedimento comum n.º 2002.71.11.000227-2), o Tribunal Regional Federal da 4ª Região negou provimento ao recurso de apelação do recorrente e deu provimento ao recurso da União e à remessa oficial sob o fundamento de validade da contribuição devida pelo produtor rural pessoa física, instituída pela Lei n.º 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção.

No Relatório do acórdão proferido pelo TRF-4 consta ainda que a ação ordinária foi ajuizada pelo recorrente visando à declaração de inexigibilidade da contribuição social incidente sobre a comercialização da produção rural, exigida do produtor rural pessoa física empregador, prevista no art. 25 da Lei n.º 8.212/91.

O contribuinte também impetrou o Mandado de Segurança n.º 5001154-04.2010.404.7102 perante a Justiça Federal do Rio Grande do Sul visando afastar a exigibilidade do recolhimento da contribuição social incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural de empregadores, pessoas físicas, quando da aquisição de sua produção, com base no art. 25 da Lei n.º 8.212/91. O TRF-4, por sua vez, deu provimento ao recurso da União e à remessa oficial⁸.

Dito isso, não há que se falar em concomitância entre as medidas judiciais do contribuinte e este processo administrativo, diante da ausência de identidade entre as causas de pedir. A causa de pedir é composta pelo fundamento jurídico da demanda, mas não é composta pelo fundamento legal⁹; de modo que não há identidade entre o processo administrativo e do judicial.

Nesse mesmo sentido são os julgados do CARF:

(...) AÇÃO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA DE OBJETO. RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. SÚMULA Nº 1 do Carf. A matéria já suscitada perante o Poder Judiciário não pode ser apreciada na via administrativa. A concomitância caracteriza-se pela irrefutável identidade entre o pedido e a causa de pedir dos processos administrativos e judiciais. Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer

⁷ DONIZETTI, Elpídio. Curso de direito processual civil. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 202.

⁸ TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. PESSOA FÍSICA EMPREGADOR. CONSTITUCIONALIDADE. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 718874, com repercussão geral, declarou constitucional, formal e materialmente, a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei n.º 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção.

⁹ NEVES, Daniel Amorim Assumpção Neves. Manual de Direito Civil, volume único. Salvador: Ed. Juspodvm, 2019, p. 155.

modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo. (...) (Acórdão n.º 3302-012.602, Relatora Conselheira Denise Madalena Green, Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção, publicado em 03/02/2022)

(...) PROCESSO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO. CONCOMITÂNCIA NÃO VERIFICADA. É necessária coincidência entre causa de pedir e pedido entre processo judicial e administrativo, para que se conclua pela identidade entre a discussão na esfera administrativa e judicial. (Acórdão n.º 2402-010.205, Relatora Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, publicado em 03/08/2021).

PROCESSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA. A matéria já suscitada perante o Poder Judiciário não pode ser apreciada na via administrativa. Todavia, para ser caracterizada a concomitância, o pedido e a causa de pedir dos processos administrativos e judiciais devem guardar uma irrefutável identidade. (Acórdão n.º 3302-008.240, Relator Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção, publicado em 17/03/2020)

PROCESSO JUDICIAL E PROCESSO ADMINISTRATIVO. IDENTIDADE DE OBJETO. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF n.º 1. Somente se verifica identidade de objeto quando as demandas judiciais e administrativas ostentem as mesmas partes, a mesma causa de pedir (fundamentos de fato - ou causa de pedir remota - e de direito - ou causa de pedir próxima) e o mesmo pedido (postulação incidente sobre o bem da vida). Interpretação sistêmica da Súmula CARF n.º 1. (...)

(Acórdão n.º 2201-003.151, Redator Designado Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, publicado em 02/06/2016)

Superada a concomitância, diante da falta de identidade entre as causas de pedir judiciais e administrativa, convém salientar que, nos termos do enunciado da Súmula Vinculante CARF n.º 165, “*Não é nulo o lançamento de ofício referente a crédito tributário depositado judicialmente, realizado para fins de prevenção da decadência, com reconhecimento da suspensão de sua exigibilidade e sem a aplicação de penalidade ao sujeito passivo*”¹⁰.

Desse modo, concluo pelo conhecimento do recurso voluntário e passo à análise do mérito.

2. Decadência – Análise de Ofício

O julgador independe de provocação da parte para examinar a regularidade processual e questões de ordem pública, aí compreendido o princípio da estrita legalidade que deve nortear a constituição do crédito tributário; razão pela qual, mantido o débito lançado, estou arguindo de ofício a decadência.

No tocante à contagem do prazo decadencial do lançamento tributário, já em 2008, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91 e determinou a aplicação da regra quinquenal disposta no Código Tributário Nacional, nos termos do enunciado da Súmula Vinculante n.º 8¹¹.

O Código Tributário Nacional (CTN), por sua vez, traz duas regras distintas para a contagem do prazo decadencial do lançamento. A primeira, tratada no § 4º do art. 150 do CTN,

¹⁰ Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021.

¹¹ Súmula Vinculante 8: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. Publicada em 20/6/2008.

preceitua que o prazo decadencial para a autoridade fiscal realizar o lançamento deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador.

Para a segunda regra, prevista no inciso I do art. 173 do CTN, o prazo decadencial deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 973.733/SC¹², processado sob o rito dos recursos representativos de controvérsia, de aplicação obrigatória nos julgamentos deste Tribunal, conforme o art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, decidiu que o critério de determinação da regra decadencial aplicável (art. 150, § 4º ou art. 173, I) **é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial.**

Nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial (*dies a quo*) é a data do fato gerador, conforme a regra do § 4º do art. 150 do CTN; salvo se **comprovada** a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Na hipótese de inexistência de pagamento antecipado ou se **comprovada** a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme o art. 173, I, do CTN.

Nos termos da Súmula CARF nº 99, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, **caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.**

O crédito lançado por meio do Auto de Infração DEBCAD nº 37.228.926-6 (fls. 4 a 22) refere-se ao período de 01/04/2004 a 31/05/2009 e o contribuinte foi cientificado em 31/12/2009 (fls. 233).

Desse modo, para as competências 04/2004 a 11/2004, havendo depósito em juízo, ainda que de valor a menor, resta caracterizado o recolhimento antecipado, o que atrai a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN e o reconhecimento da extinção do crédito lançado em relação a tais competências (04/2004 a 11/2004), em razão do decurso do prazo decadencial.

¹² PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005). (...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Por meio da Resolução n.º 2402-001.151, de 13/09/2002, esta turma converteu o julgamento em diligência para a unidade de origem informar quais débitos foram extintos com a conversão do depósito em renda da União e a compensação realizada, bem como quais os débitos foram mantidos (fls. 309 a 315).

Em resposta, vieram as informações de fls. 319 a 323 concluindo pela exclusão das competências 04 e 05/2004 por força da decadência e que o lançamento não inclui as competências 06/2004 a 11/2004.

Do exposto, as competências 04 e 05/2004 devem ser excluídas do lançamento porque atingidas pela decadência.

3. Da contribuição devida ao SENAR

O recorrente sustenta a inexigibilidade das contribuições lançadas e a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n.º 363.852/MG.

A Constituição Federal (CF) prevê a instituição de contribuições sociais a serem pagas pelo empregador, empresa ou entidade equiparada incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) receita ou faturamento e; c) o lucro – art. 195, I, alíneas *a*, *b* e *c*, da CF, com a redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20/98 (EC 20/98).

Antes do advento da EC 20/98, o art. 195, I, da CF dispunha que as contribuições sociais seriam pagas pelos empregadores apenas e incidiriam sobre a folha da salários, o faturamento e o lucro. Apenas após a EC 20/98 passou-se a prever contribuições incidentes sobre a receita OU sobre o faturamento.

A CF dispõe, ainda, que o produtor rural e o cônjuge, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção - **§ 8º do art. 195 da CF, com a redação dada pela EC 20/98.**

Ao produtor rural, fora do regime de economia familiar, restou a obrigação de recolher contribuições sobre a folha de salários, tal como os empregadores, empresas ou entidades equiparadas, nos termos do art. 195, I, da CF, cujo tratamento infraconstitucional encontra amparo no art. 22, I e II, da Lei n.º 8.212/91.

A contribuição incidente sobre a comercialização da produção a ser paga pelo produtor em regime de economia familiar e autorizada pelo art. 195, § 8º, da CF foi estabelecida pelo art. 25 da Lei n.º 8.212/91, cuja redação original previa a contribuição de 3% da receita bruta proveniente da comercialização da produção do produtor rural em regime familiar.

O art. 12, VII, da mesma Lei, em sua redação original, informa quem é esse segurado especial considerado produtor rural em regime familiar, a saber, *o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o pescador artesanal e o assemelhado, que exerçam essas atividades individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com auxílio eventual de terceiros, bem como seus respectivos cônjuges ou companheiros e filhos maiores de quatorze anos ou a eles equiparados, desde que trabalhem, comprovadamente, com o grupo familiar respectivo.*

Ocorre que a Lei n.º 8.540/92 alterou a redação do art. 25 da Lei 8.212/91 para dispor que o contribuinte mencionado no art. 12, V, *a*, da mesma Lei também poderia recolher a contribuição sobre a receita bruta da comercialização da produção, a saber, *a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua.*

Eis que surge um problema.

A Constituição previa a contribuição sobre a **receita bruta** da comercialização apenas para o produtor rural em regime de economia familiar. Para outros segurados, até o advento da EC 20/98, a CF não previa contribuição que tivesse como base de cálculo a receita. Para que sejam instituídas contribuições para a seguridade social não previstas no texto constitucional (chamadas de contribuições residuais), a CF exige que sejam veiculadas por meio de lei complementar, nos termos do art. 195, § 4º, CF.

Todavia, tanto a Lei n.º 8.212/91, quanto a de n.º 8.540/92, são leis ordinárias e não satisfazem o comando constitucional que exige a edição de lei complementar para esta finalidade.

Em fevereiro de 2010, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o **Recurso Extraordinário n.º 363.852, declarou a inconstitucionalidade dos arts. 1º da Lei n.º 8.540/92, que deu nova redação aos arts. 12, incisos V e VII; 25, incisos I e II e; 30, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, com a redação atualizada até a Lei n.º 9.528/97**¹³, e reconheceu que os

¹³ Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...) V - como equiparado a trabalhador autônomo, além dos casos previstos em legislação específica: (Execução suspensa pela Resolução do Senado Federal n.º 15, de 2017)

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua; (Redação dada pela Lei n.º 8.540, de 22.12.92); (Execução suspensa pela Resolução do Senado Federal n.º 15, de 2017)

VII - como segurado especial: o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o pescador artesanal e o assemelhado, que exerçam essas atividades individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com auxílio eventual de terceiros, bem como seus respectivos cônjuges ou companheiros e filhos maiores de quatorze anos ou a eles equiparados, desde que trabalhem, comprovadamente, com o grupo familiar respectivo. (Redação dada pela Lei n.º 8.398, de 7.1.92. (Execução suspensa pela Resolução do Senado Federal n.º 15, de 2017)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999).

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua; (Redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999).

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária, a qualquer título, em caráter permanente ou temporário, em área superior a 4 (quatro) módulos fiscais; ou, quando em área igual ou inferior a 4 (quatro) módulos fiscais ou atividade pesqueira, com auxílio de empregados ou por intermédio de prepostos; ou ainda nas hipóteses dos §§ 10 e 11 deste artigo; (Redação dada pela Lei n.º 11.718, de 2008).

(...)

VII – como segurado especial: a pessoa física residente no imóvel rural ou em aglomerado urbano ou rural próximo a ele que, individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com o auxílio eventual de terceiros a título de mútua colaboração, na condição de: (Redação dada pela Lei n.º 11.718, de 2008).

a) produtor, seja proprietário, usufrutuário, possuidor, assentado, parceiro ou meeiro outorgados, comodatário ou arrendatário rurais, que explore atividade: (Incluído pela Lei n.º 11.718, de 2008). (...)

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea "a" do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada a Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97).

contribuintes não estavam obrigados à retenção ou ao recolhimento por sub-rogação da contribuição social sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural de empregadores pessoas físicas.

No tocante à **sub-rogação**, importa assinalar que desde a sua redação original, o art. 30, IV, da Lei n.º 8.212/91 previu que o adquirente, o consignatário ou a cooperativa estavam sub-rogados nas obrigações do **segurado especial** pelo cumprimento das obrigações do art. 25. Com o advento da redação dada pela Lei n.º 8.540/92, passou a incluir a **pessoa física** descrita no art. 12, V, a, da mesma Lei.

Em novembro de 2011, ao julgar o RE n.º 596.177, em sede de recurso repetitivo (Tema 202 da Repercussão Geral), o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 1.º da Lei n.º 8.540/92 sob o fundamento de ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador e; necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social.

Em setembro de 2017, a Resolução do Senado n.º 15, de 12/09/2017, suspendeu a execução do art. 1.º da Lei n.º 8.540/92¹⁴, que deu nova redação aos arts. 12, inciso V; 25, incisos

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei n.º 10.256, de 2001)

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97). (Execução suspensa pela Resolução do Senado Federal n.º 15, de 2017)

I - 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Medida Provisória n.º 793, de 2017) (Produção de efeito) (Vigência encerrada)

I - 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei n.º 13.606, de 2018)

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97). (Vide decisão-STF Petição n.º 8.140 - DF)

Art. 30. (...)

IV - o adquirente, o consignatário ou a cooperativa ficam sub-rogados nas obrigações do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento;

IV - o adquirente, o consignatário ou a cooperativa ficam sub-rogados nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta lei, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei n.º 8.540, de 1992)

¹⁴ Lei n.º 8.540/92:

Art. 1.º A Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com alterações nos seguintes dispositivos:

"Art. 12 (...) V – (...)

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua; (Suspensa pela Resolução do Senado Federal n.º 15, de 2017)

b) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade de extração mineral garimpo, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua; (Suspensa pela Resolução do Senado Federal n.º 15, de 2017)

c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada e de congregação ou de ordem religiosa, este quando por ela mantido, salvo se filiado obrigatoriamente à Previdência Social em razão de outra atividade, ou a outro sistema previdenciário, militar ou civil, ainda que na condição de inativo; (Suspensa pela Resolução do Senado Federal n.º 15, de 2017)

d) o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por sistema próprio de previdência social; (Suspensa pela Resolução do Senado Federal n.º 15, de 2017)

e) o brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo quando coberto por sistema de previdência social do país do domicílio; (Suspensa pela Resolução do Senado Federal n.º 15, de 2017)

I e II e; **30, inciso IV, da** Lei nº 8.212/91, todos com a redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, declarados inconstitucionais pela decisão definitiva proferida pelo STF no RE nº 363.852.

Mas, o caso não termina aqui.

A Lei nº 10.256, de 09/07/2001, também implementou alterações na redação do art. 25 da Lei nº 8.212/91 e dispôs que a contribuição do empregador rural pessoa física, **em substituição** à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, tratados, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 da mesma Lei, seria de 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.

Em março de 2017, ao julgar o RE nº 718.874, Tema 669 da Repercussão Geral, com trânsito em julgado em 21/09/2018, o STF decidiu pela constitucionalidade, formal e material, da contribuição social do empregador rural **pessoa física** instituída pela Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção; e que a Resolução nº 15/2017 do Senado Federal não se aplica à Lei 10.256/2001 e não produz efeitos jurídicos em relação ao decidido no Tema 669 da Repercussão Geral.

Isso porque a Lei nº 10.256/2001, que alterou o artigo 25 da Lei 8.212/91 e reintroduziu o empregador rural como sujeito passivo da contribuição, com a alíquota de 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, foi editada após a EC 20/98, momento em que já havia no texto constitucional a previsão de contribuição que tivesse a **receita** como base de cálculo, o que dispensa sua veiculação por meio de lei complementar.

Como dito acima, as Leis nºs 8.540/1992 e 9.258/97 são anteriores à EC 20/98 e somente com o advento desta emenda constitucional foi possível fixar a materialidade sobre a *receita bruta*.

Vale mencionar que, em abril de 2020, o STF, ao julgar o RE nº 761.263 (Tema 723 da repercussão geral), com trânsito em julgado em outubro de 2020, definiu que: "*É constitucional, formal e materialmente, a contribuição social do segurado especial prevista no art. 25 da Lei 8.212/1991*". Esta é a contribuição a ser recolhida pelo produtor rural pessoa física que desempenha suas atividades em **regime de economia familiar**, sem empregados permanentes, sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção.

Aguarda julgamento a Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI nº 4.395 ajuizada sob o fundamento de que o § 8º do art. 195 da CF somente prevê a incidência de contribuição previdenciária sobre a receita bruta para o segurado especial, que exerce suas atividades em regime de economia familiar e não dispõe de empregados. Questiona também a responsabilidade do adquirente por sub-rogação, veiculada no art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações das Leis nº 8.540/92 e 9.528/97.

Art. 25. A contribuição da pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta lei, destinada à Seguridade Social, é de:

I dois por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Suspensa pela Resolução do Senado Federal nº 15, de 2017)

II um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento de complementação das prestações por acidente de trabalho. (Suspensa pela Resolução do Senado Federal nº 15, de 2017)

Art. 30. (...) IV - o adquirente, o consignatário ou a cooperativa ficam sub-rogados nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta lei, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento; (Suspensa pela Resolução do Senado Federal nº 15, de 2017)

Não há, por outro lado, disposição determinando a suspensão dos processos administrativos até o julgamento final da ADI 4.395¹⁵. Assim, em respeito à legalidade, princípio basilar, ao julgador administrativo cabe a obrigatoriedade da reprodução das decisões definitivas de mérito proferida pelo STF em julgamento de recurso repetitivo.

A Súmula Vinculante CARF nº 150¹⁶ dispõe que: A inconstitucionalidade declarada por meio do RE 363.852/MG não alcança os lançamentos de subrogação da pessoa jurídica nas obrigações do produtor rural pessoa física que tenham como fundamento a Lei nº 10.256, de 2001.

Por ora, importante frisar que, enquanto o art. 927 do CPC traz a obrigatoriedade de observação dos precedentes por partes dos juízes e dos tribunais; o parágrafo único do art. 28 da Lei nº 9.868/99, que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o STF, determina que a declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

Por seu turno, o Regimento Interno do CARF (art. 62) preceitua que é vedado ao julgador afastar a aplicação ou deixar de observar lei sob o fundamento de inconstitucionalidade, salvo se tiver sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do STF; ou se o fundamento do crédito tributário for objeto de Súmula Vinculante ou decisão definitiva do STF ou STJ, em sede de julgamento de recursos repetitivos. Estabelece, ainda, a obrigatoriedade de reprodução pelos conselheiros do CARF das decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ em julgamento de recursos repetitivos, nos termos dos arts. 1.036 a 1.041 do CPC/15.

Consta nos Fundamentos Legais do Débito (FLD) que o lançamento refere-se à contribuição disposta no art. 25-A da Lei nº 8.212/91, acrescentado pelo art. 1º da Lei nº 10.256/2001.

3.1 - Da contribuição ao SENAR incidente sobre a comercialização da produção rural – TEMA 801 STF

A contribuição devida ao SENAR tem previsão nos arts. 22-A, I, § 5º, da Lei nº 8.212/91; 1º e 3º da Lei nº 8.315/91, e a controvérsia quanto a sua natureza jurídica aguarda julgamento definitivo no âmbito do STF.

O Supremo Tribunal Federal decidiu, quando do julgamento do Tema 801 (Recurso Extraordinário nº 816.830), sobre a constitucionalidade da incidência da contribuição destinada ao SENAR sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, nos termos do art. 2º da Lei 8.540/1992, com as alterações posteriores do art. 6º da Lei 9.528/1997 e do art. 3º da Lei 10.256/2001.

O Tema 801, cujo acórdão foi publicado em 23/04/2023, restou assim decidido:

¹⁵ O anterior Regimento Interno do CARF, instituído pela Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009, determinava no § 1º do art. 62-A que Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B. Esse dispositivo, contudo, não foi repetido pelo atual Regimento Interno, instituído pela Portaria nº 343, de 9 de junho de 2015; atualmente, não há qualquer disposição que determine o sobrestamento do processo no âmbito administrativo.

¹⁶ Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020.

O Tribunal, por unanimidade, apreciando o tema 801 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário e fixou a seguinte tese:

"É constitucional a contribuição destinada ao SENAR incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, na forma do art. 2º da Lei nº 8.540/92, com as alterações do art. 6º da Lei 9.528/97 e do art. 3º da Lei nº 10.256/01", nos termos do voto do Relator.

Nesse sentido é o entendimento do CARF:

CONTRIBUIÇÕES SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. EMPREGADORES PESSOAS FÍSICAS. LEI Nº 10.256/2001. CONSTITUCIONALIDADE. São constitucionais as contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural de empregadores rurais pessoas físicas, instituídas após a publicação da Lei nº 10.256/2001, bem assim a atribuição de responsabilidade por sub-rogação a pessoa jurídica adquirente de tais produtos. A Resolução do Senado Federal nº 15/2017 não se prestou a afastar exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre comercialização da produção rural de empregadores rurais pessoas físicas instituídas a partir da edição da Lei nº 10.256/2001, tampouco extinguiu responsabilidade do adquirente pessoa jurídica de arrecadar e recolher tais contribuições por sub-rogação. (...) (Acórdão nº 9202-009.387, Relator Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, publicado em 08/03/2021).

Nesse ponto, sem razão o recorrente.

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

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

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

Da leitura da jurisprudência do CARF, observa-se que prevalece o entendimento de incidência da contribuição ao SENAR sobre as receitas decorrentes da exportação sob o fundamento de tratar-se de contribuição de interesse de categoria profissional. Nesse sentido, menciona o órgão federal que *as contribuições destinadas ao SENAR classificam-se como contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, o que impõe concluir que a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001, não lhes alcança, porquanto se refere expressamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico, conforme entendimento exarado no Acórdão nº 2401-010.241¹⁷.*

O Acórdão nº 2201-010.532¹⁸, no mesmo sentido, dispôs que a contribuição ao SENAR na comercialização da produção rural com o mercado externo é devida, não lhe sendo aplicável a imunidade prevista no artigo 149 da Constituição Federal de 1988, por possuir natureza jurídica de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

O interessante, para o tema da extensão da imunidade, é que na ocasião do julgamento do tema 801 os Ministros Dias Toffoli e Edson Fachin declararam que a natureza

¹⁷ Acórdão nº 2401-010.241, Relator Conselheiro Matheus Soares Leite, sessão de 15/09/2022.

¹⁸ Acórdão nº 2201-010.532, Relator Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, sessão de 06/04/2023.

jurídica da contribuição ao SENAR é de contribuição social. Já os Ministros Gilmar Mendes e Alexandre de Moraes firmaram suas opiniões no sentido de se tratar de contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sem olvidar da lógica construída no sentido de que a contribuição ao SENAR foge à imunidade na exportação por ter sido a ela conferida natureza jurídica de contribuição de interesse de categoria econômica e profissional, dois questionamentos: i) se a natureza jurídica da exação é construção doutrinária, sem respaldo em diploma legal que defina sua classificação, não estaria o julgador do CARF impedido desta análise, já que vinculado ao princípio da legalidade? e; ii) não caberia trazer ao caso, as razões defendidas pelo, então Conselheiro do CARF, Lucas Bevilacqua, no Acórdão nº 1402-002.347¹⁹, ao assentar que, ainda que não seja pautada pelo princípio do país do destino, a finalidade é sempre a de fomentar as exportações mediante desoneração dos exportadores?

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

Do exposto, concluo que a imunidade das receitas de exportação guarda respeito ao princípio do destino, de índole constitucional, e as contribuições destinadas ao SENAR

¹⁹ Acórdão nº 1402-002.347, Relator Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, sessão de 06/10/2016.

incidentes sobre a receita da exportação, por força da natureza jurídica adiantada nos votos do Tema 801, devem ser excluídas da base de cálculo do lançamento.

4. Da taxa Selic

Por fim, o recorrente alega que não devem incidir juros equivalentes à taxa SELIC.

A aplicação dos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC nos créditos constituídos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é vinculada à previsão legal e não pode ser excluída do lançamento. Esse entendimento encontra-se consolidado por meio do enunciado da súmula vinculante n.º 4 do CARF que dispõe que: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

No mesmo sentido, a súmula vinculante n.º 108 do CARF dispõe que *Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício* (grifei). Portanto, sobre os créditos tributários vencidos e não pagos devem incidir juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia -SELIC, por expressa disposição legal.

Nesse ponto, sem razão o recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, voto pelo parcial provimento do recurso voluntário para cancelar o crédito correspondente às competências abril e maio de 2004, eis que atingido pela decadência prevista no art. 150, § 4º, do CTN; bem como excluir do lançamento as contribuições devidas ao SENAR incidentes sobre as receitas de exportação.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira