



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11060.003427/2009-18</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9202-011.460 – CSRF/2ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	COOPERATIVA AGRICOLA CACHOEIRENSE LTDA

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/06/2004 a 31/05/2009

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE INAPLICÁVEL.

A natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR é de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, de modo que inaplicável a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito dar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Liziane Angelotti Meira** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros,

Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão nº 2402-011.964 (fls. 330/345), o qual deu parcial provimento ao recurso do contribuinte para cancelar o crédito correspondente às competências abril e maio de 2004, eis que atingido pela decadência, bem como para cancelar o crédito destinado ao Senar decorrentes das receitas de exportação, conforme decisão assim ementada:

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.

Valho-me do seguinte trecho do relatório contido no acórdão recorrido, por bem sintetizar o objeto do lançamento (fl. 331):

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 nº 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 nº 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.

Destarte, verifica-se que, ao tomar ciência do acórdão supracitado, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de fls. 347/363, visando rediscutir a seguinte matéria: **“natureza jurídica da contribuição para o SENAR, para efeito de enquadramento, ou não, na imunidade disposta no art. 149, § 2º, I, da CF/88.”**. Pelo despacho de admissibilidade (fls. 367/372), foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda, admitindo a rediscussão da matéria com base nos paradigmas nº 2201-010.532 nº 2401-010.241, haja vista a demonstração de divergência jurisprudencial e de similitude fática.

O contribuinte cientificado do recurso especial da Fazenda Nacional, não apresentou contrarrazões.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, cujo objeto envolve o debate acerca do seguinte tema: “**natureza jurídica da contribuição para o SENAR, para efeito de enquadramento, ou não, na imunidade disposta no art. 149, § 2º, I, da CF/88**” (paradigmas nº 2201-010.532 nº 2401-010.241).

**I. CONHECIMENTO**

Sobre o tema, o voto condutor do acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 342 e ss):

**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 2002, não lhes alcança, porquanto se refere expressamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico, conforme entendimento exarado no Acórdão nº 2401-010.241.*

O Acórdão nº 2201-010.532, 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 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:

(...)

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:

(...)

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.

(...)

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 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.

Cito trechos dos votos condutores proferidos nos acórdãos paradigmas nº 2201-010.532 e nº 2401-010.241:

**Acórdão nº 2201-010.532**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

(...)

AGROINDÚSTRIA. CONTRIBUIÇÃO PARA O SENAR. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. NÃO APLICAÇÃO.

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.

(...)

**Voto**

(...)

**AUTO DE INFRAÇÃO RELATIVO ÀS VENDAS OCORRIDAS NO MERCADO EXTERNO SENAR**

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

Meu entendimento quanto à matéria é nos exatos termos do que constou na decisão recorrida, no sentido de que a natureza jurídica da contribuição ao Senar é de contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas e portanto o dispositivo constitucional não o incluiu de forma expressa para aplicação da imunidade em relação à receita de exportação.

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

(...)

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

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

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

Da leitura do dispositivo acima, resta evidente que a natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR é de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, haja vista que se presta, precipuamente, a atender a categoria dos trabalhadores rurais. Sendo o referido tributo uma contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica, a norma imunizante não poderá ser aplicada, havendo incidência da contribuição sobre as receitas decorrentes da exportação.

(...)

#### **Acórdão nº 2401-010.241**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/12/2004

(...)

IMUNIDADE. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. SENAR.

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.

(...)

#### **Voto**

Em relação à imunidade nas operações de exportação, é preciso pontuar o que segue.

(...)

**Contudo, no caso dos autos, além de não existir prova de que os produtos rurais adquiridos tenham sido exportados, direta ou indiretamente, 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.**

Em outras palavras, a contribuição para seu custeio não tem natureza de contribuição social ou de intervenção no domínio econômico, mas sim a de interesse das categorias profissionais ou econômicas, espécie de contribuição que não se inclui na não incidência qualificada do § 2º, inc. I, art. 149, da Constituição Federal, acrescido pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

(...)

(destaques no original)

Percebe-se que há a semelhança fática pois, em ambos os acórdãos, discute-se a aplicação da imunidade da contribuição ao SENAR sobre as receitas de operações de exportação, divergindo somente em relação à natureza jurídica da citada contribuição.

Entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial quanto à matéria, pois no acórdão recorrido restou entendido que contribuição ao SENAR possui a imunidade na exportação por se tratar de uma contribuição social, por força da natureza jurídica adiantada nos votos do Tema 801 do STF e que, ademais, a imunidade guarda respeito ao princípio do destino, de índole constitucional; por outro lado, os acórdãos paradigmas decidiram que a contribuição ao SENAR não estaria albergada pela imunidade na exportação por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, não prevista na imunidade do art. 149, § 2º, I, da CF/88.

Nota-se que o acórdão recorrido, a fim de fazer um contraponto da matéria em discussão, cita trechos dos acórdãos posteriormente utilizados como paradigmas no recurso especial ora em análise, os quais – ao contrário do recorrido – decidiram que o SENAR possui natureza jurídica de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Neste sentido, deve ser conhecido o recurso da Fazenda Nacional.

## II. MÉRITO

Diante da análise dos autos, verifica-se que a Recorrente discute a aplicação da imunidade da contribuição ao SENAR sobre as receitas de operações de exportação.

Em princípio, diante dos argumentos apresentados no acórdão recorrido, entendo importante esclarecer a decisão proferida pelo STF no julgamento do Tema de repercussão geral nº 801.

Em 24/04/2023 foi publicado o acórdão proferido pelo STF quando do julgamento do RE 816830, através do qual foi julgado o tema de repercussão geral nº 801, nos seguintes termos:

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

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

2. O art. 240 da Constituição Federal não implica proibição de mudança das regras matrizes dos tributos destinados às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical. Preservada a destinação (Sistema S), fica plenamente atendido um dos aspectos do peculiar critério de controle de constitucionalidade dessas contribuições, que é a pertinência entre o destino efetivo do produto arrecadado e a finalidade da tributação.

3. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 801: “É constitucional a contribuição destinada ao SENAR incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, na forma do art. 2º da Lei nº 8.540/92, com as alterações do art. 6º da Lei 9.528/97 e do art. 3º da Lei nº 10.256/01”.

4. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento.

(RE 816830, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 17-12-2022, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 20-04-2023 PUBLIC 24-04-2023)

Conforme bem exposto pelo acórdão ora recorrido, o em face da mencionada decisão do STF foram opostos embargos de declaração justamente para esclarecer se os trechos envolvendo a natureza jurídica das contribuições ao SENAR, proferidos nos votos do Ministro Fachin e Toffoli, fazem parte ou não da *ratio decidendi*.

Assim, em 12/09/2023 foi realizado o julgamento dos mencionados embargos (acórdão publicado em 10/10/2023), através do qual decidiu-se que a consideração acerca da

natureza jurídica da contribuição ao SENAR tratou-se de *obiter dictum*, não possuindo caráter vinculante, e determinando a exclusão do aludido trecho da ementa, conforme abaixo:

EMENTA Embargos de declaração em recurso extraordinário. Parcial acolhimento. Exclusão de item da ementa do acórdão embargado.

1. Consistiram em *obiter dictum*, não possuindo caráter vinculante, as considerações lançadas sobre a natureza jurídica da contribuição ao SENAR (e as consequências disso quanto à imunidade referida no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal) quando do julgamento do mérito.

2. Embargos de declaração parcialmente acolhidos para que a ementa do acórdão embargado passe a ter a seguinte redação: “Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Contribuição ao SENAR. Sistema S. Artigo 240 da CF. Alcance. Contribuinte empregador rural pessoa física. Base de cálculo. Substituição. Receita bruta da comercialização da produção. Artigo 2º da Lei nº 8.540/91, art. 6º da Lei nº 9.528/97 e art. 3º da Lei nº 10.256/01. Constitucionalidade. Critérios da finalidade e da referibilidade atendidos.

1. O art. 240 da Constituição Federal não implica proibição de mudança das regras matrizes dos tributos destinados às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical. Preservada a destinação (Sistema S), fica plenamente atendido um dos aspectos do peculiar critério de controle de constitucionalidade dessas contribuições, que é a pertinência entre o destino efetivo do produto arrecadado e a finalidade da tributação.

2. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 801: 'É constitucional a contribuição destinada ao SENAR incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, na forma do art. 2º da Lei nº 8.540/92, com as alterações do art. 6º da Lei 9.528/97 e do art. 3º da Lei nº 10.256/01'.

3. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento”.

(RE 816830 ED, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 12-09-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 09-10-2023 PUBLIC 10-10-2023)

Esclarecedor o voto proferido pelo Ministro Dias Toffoli na ocasião:

#### ADITAMENTO AO VOTO

Na última sessão de julgamento, consignei que consistiram em *obiter dictum*, não possuindo caráter vinculante, as considerações que lancei sobre a natureza jurídica da contribuição ao SENAR (e as consequências disso quanto à imunidade referida no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal) quando do julgamento do mérito. Também assentei que a ementa do acórdão embargado, no que tangenciou essa matéria, deveria ser compreendida à luz desse entendimento.

Melhor apreciando o assunto, julgo ser conveniente o parcial acolhimento de ambos os embargos de declaração a fim de que, realizando-se o devido ajuste, a ementa do julgado ora atacado deixe de fazer alusão à natureza jurídica da

contribuição ao SENAR. Insta realçar, de outro giro, que não acolho os embargos de declaração no que se conectam com a pretensão de que seja reconhecido que a contribuição em referência tem natureza de contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica.

Ante o exposto, acolho em parte os embargos de declaração opostos pelo Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) e os embargos de declaração opostos pela União para que a ementa do acórdão embargado passe a ter a seguinte redação:

(...)

Ocorre que justamente no intervalo entre a publicação do acórdão que fixou a tese repercussão geral nº 801 (24/04/2023) e a publicação do acórdão que julgou os embargos de declaração (10/10/2023), foi proferido o acórdão recorrido (sessão de 08/08/2023).

Neste sentido, conforme acima demonstrado, insta esclarecer que a natureza jurídica da contribuição ao SENAR adiantada nos votos do Tema 801 consistiu em simples *obiter dictum* nos votos proferidos pelo Relator, Ministro Dias Toffoli, e pelo Ministro Edson Fachin.

Neste sentido, afastado o caráter vinculante da natureza jurídica do SENAR exposta nos votos de Ministros do STF quando do julgamento do Tema nº 801 de repercussão geral, entendo que merece reforma o acórdão recorrido.

Como bem aponta a decisão recorrida, a matéria não é nova no CARF.

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

Art. 149 Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2 As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

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

das contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas sobre as receitas de exportação.

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

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

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

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

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

Neste ponto, adoto como razões de decidir o voto proferido pela Conselheira Ana Cecília Lustosa Cruz em acórdão proferido por esta 2ª Turma da CSRF (Acórdão nº 9202-006.595, julgado em 20/03/2018), com o fim de demonstrar que a contribuição ao SENAR não possui características de CIDE nem de contribuição social:

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

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

- I soberania nacional;
- II propriedade privada;
- III função social da propriedade;
- IV livre concorrência;

V defesa do consumidor;

VI defesa do meio ambiente;

VI defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

VII redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII busca do pleno emprego;

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

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

De fato, existem atividades econômicas que precisam sofrer a intervenção do Estado, a fim de que sobre elas se promova um fim fiscalizatório, regulando seu fluxo produtivo para a melhoria do setor beneficiado, não sendo essa a finalidade precípua das contribuições ao SENAR, cujo objetivo é organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, em centros instalados e mantidos pela instituição ou sob forma de cooperação, dirigida aos trabalhadores rurais, servindo como fomento da atividade, por meio da educação.

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

Extrai-se, assim, que a contribuição ao SENAR, sendo esta desenvolvida para o atendimento de interesses de um grupo de pessoas (formação profissional e promoção social do trabalhador rural), inclusive financiada pela mesma categoria, possui natureza de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, em sua essência jurídica, destinada a proporcionar maior desenvolvimento à atuação de categoria específica.

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

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

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

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

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

Sendo assim, deve ser mantido o lançamento da contribuição ao SENAR sobre as receitas decorrentes das exportações realizadas pela contribuinte.

Portanto, deve ser reformado o acórdão recorrido neste ponto.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional, para, no mérito, DAR-LHE provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**