



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11634.720186/2017-33
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9202-011.015 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 26 de setembro de 2023
Recorrente FIACAO DE SEDA BRATAC S A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. IMUNIDADE NA EXPORTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A contribuição ao SENAR, destinada ao 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, portanto inaplicável a imunidade das receitas decorrentes da exportação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos o conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci e Maurício Dalri Timm do Valle, que davam provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Mauricio Dalri Timm do Valle. Julgamento iniciado em agosto/2023. Não votou o Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, em razão de voto já proferido em sessão anterior pelo Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Mario Hermes Soares Campos, Marcelo Milton da Silva Risso, Mauricio Dalri Timm do Valle (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (suplente convocado), Régis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-011.015 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 11634.720186/2017-33

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo.

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança das contribuições sociais devidas ao SENAR sobre a comercialização da produção rural.

O relatório fiscal encontra às fls. 12/15.

Impugnado o lançamento às fls. 250/275, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS julgou-o procedente. (fls. 294/299).

De sua vez, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta Seção negou provimento ao recurso voluntário de fls. 309/355 por meio do acórdão 2202-008.409 - fls. 354/361.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial às fls. 375/392, pugnando, ao final, pela reforma do acórdão e cancelamento da exigência fiscal.

Em **15/12/21** - às fls. 402/404 - foi dado seguimento ao recurso do contribuinte, para que fosse rediscutida a matéria “**aplicação à contribuição ao SENAR da imunidade prevista no art. 149, § 3º, I da CF/88**”.

Intimada do recurso interposto em 30/01/22 (processo movimentado em 31/12/21– fl. 405), a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões tempestivas em 17/1/22 (fl. 414), às fls. 406/413, propugnando pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O Sujeito Passivo tomou ciência do acórdão de recurso voluntário em 5/10/21 (fl. 372) e apresentou seu **recurso especial tempestivamente** em 19/10/21. Não havendo questionamento em contrarrazões e preenchidos os demais pressuposto para a sua admissibilidade, dele conheço.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria “**aplicação à contribuição ao SENAR da imunidade prevista no art. 149, § 3º, I da CF/88**”.

O acórdão vergastado foi assim ementado, naquilo que importa ao caso:

CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. IMUNIDADE NA EXPORTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A contribuição ao SENAR, destinada ao 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, portanto inaplicável a imunidade das receitas decorrentes da exportação.

A imunidade prevista no inciso I do § 2.º do art. 149 da Constituição Federal apenas abrange as contribuições sociais e as destinadas à intervenção no domínio econômico, ainda que a exportação seja realizada via terceiros (trading companies), não se estendendo, no entanto, ao SENAR, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Sua decisão se deu no seguinte sentido:

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

A controvérsia que chegou até aqui cinge-se em se determinar a natureza das contribuições ao SENAR e, por conseguinte, a temática de sua incidência sobre a receita bruta da comercialização da produção rural **exportada**.

Assentou o colegiado recorrido que a contribuição ao SENAR teria natureza de contribuição de interesse de categorias econômicas, de modo que não se aplicaria o inciso I do § 2.º do art. 149 da Constituição, não sendo contemplada com imunidade, sendo as receitas de exportação base de cálculo da contribuição ao SENAR.

De sua vez, a recorrente sustenta que referida contribuição estaria classificada como social geral.

Já tive a oportunidade de me manifestar quanto ao tema, notadamente no julgamento do acórdão **9202-008.161**, nos seguintes termos:

“Com visto, o cerne da questão diz respeito à natureza jurídica da exação.

Isto porque, das três espécies de contribuições inseridas na competência da União, a saber, as **contribuições sociais gerais**, as **contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE)** e a **contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas**, apenas as duas primeiras não incidiriam sobre as receitas decorrentes de exportação.

Confira-se:

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

Em julgado recente¹, de interesse do mesmo contribuinte, esta Turma, por maioria de votos, julgou procedente o recurso da Fazenda Nacional, firmou o entendimento de que a contribuição ao SENAR possui natureza de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, fugindo ao alcance da norma imunizante.

Naquela oportunidade, a relatora bem analisou a matéria, nos termos a seguir, os quais adoto como minhas razões de decidir.

A matéria controvertida possui extrema relevância jurídica, considerando a divergência na doutrina e na jurisprudência acerca da exata natureza de tais contribuições: se são contribuições sociais gerais; se são contribuições interventivas; ou ainda se configuram contribuições de interesse das categorias profissionais.

Inicialmente, com o fim de se buscar uma interpretação adequada para a classificação das contribuições ao SENAR, cabe destacar os ensinamentos doutrinários sobre a distinção do tributo em análise.

Consoante o comando inserto no art. 4º, I e II, do CTN, a destinação ou a finalidade do produto da arrecadação é irrelevante para a qualificação da espécie tributária ou de sua natureza jurídica específica, nos termos abaixo transcritos:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II a destinação legal do produto da sua arrecadação.

A esse respeito, Hamilton Dias preleciona:

No fundo, entretanto, o fato gerador das contribuições tem uma configuração toda especial, pois não é, como nos impostos, condição necessária e suficiente ao surgimento da obrigação, por supor a existência de um especial interesse do sujeito passivo em certa atividade estatal. Assim, o pressuposto ou causa da obrigação é esse benefício, embora se tome como parâmetro referencial ou fato de exteriorização, algo que ocorre no mundo fenomênico, semelhantemente aos impostos.

Acerca do tema, Miguel Reale, discorrendo sobre o fato impositivo das contribuições, assevera que: o fato gerador não atua como mera causa da exação, como acontece com os impostos, mas sim como causa qualificada pela finalidade que lhe é inerente.

Segundo Luciano Amaro, as contribuições distinguem umas das outras pela finalidade a cujo atendimento se destinam. E prossegue o eminente autor, em outra passagem de sua respeitada doutrina:

É a circunstância de as contribuições terem destinação específica que as diferencia dos impostos, enquadrando-as, pois como tributos afetados à execução de uma atividade estatal ou paraestatal específica, que pode aproveitar ou não ao contribuinte (...).

Acrescenta Hamilton Dias de Souza e Ives Gandra da Silva, no curso de direito tributário, que:

Nos impostos, basta a ocorrência do fato gerador para nascer a obrigação tributária, ao passo que nas contribuições a obrigação só nasce se verificados, concomitantemente, o benefício e o fato descrito na norma.

¹ 9202-006.595, de 20/3/18

As contribuições desfrutam de muitos qualificativos na doutrina, dentre eles: parafiscais, especiais e sociais. Contudo, o nome dado ao instituto não possui tanta relevância quanto essência jurídica.

O art. 149, caput, da Constituição, enumera três tipos de contribuições da seguinte forma:

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.

Como se evidencia, o preceptivo discrimina as seguintes contribuições federais: a) contribuições sociais; b) contribuições de intervenção no domínio econômico; e c) contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas.

As contribuições para os Serviços Sociais (sistema S) traduzem-se nas receitas repassadas a entidades, na maior parte de direito privado, não integrantes da administração pública, mas que realizam atividades de interesse público.

Nas palavras de Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

Essas entidades não prestam serviço público delegado pelo Estado, mas atividades privada de interesse público, serviço não exclusivo do Estado; Exatamente por isso são incentivadas pelo Poder Público. A atuação estatal, no caso, é de fomento e não de prestação de serviço público. (DI PIETRO, 2013, p. 201).

Para Ricardo Lobo Torres, trata-se de arrecadação do Parafisco, isto é, dos órgãos paraestatais incumbidos de prestar serviços paralelos aos da Administração, através de orçamento especial, que convive com o orçamento fiscal (art. 165, § 5º, da CF).

Dispostas essas considerações, cabe salientar que a marca das contribuições especiais é que sua arrecadação deve ser carreada para o financiamento de atividades de interesse público, beneficiando certos grupos, e direta ou indiretamente o contribuinte.

Dado o panorama geral, colaciono abaixo a legislação atinente às contribuições ao SENAR:

Lei 8.212/91

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).

I dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social;(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).

Lei 8.315/91

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:

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

II doações e legados;

III subvenções da União, Estados e Municípios;

IV - multas arrecadadas por infração de dispositivos, regulamentos e regimentos oriundos desta lei;

V - rendas oriundas de prestação de serviços e da alienação ou locação de seus bens;

VI - receitas operacionais;

VII - contribuição prevista no art. 1º do Decreto-Lei n.º 1.989, de 28 de dezembro de 1982, combinado com o art. 5º do Decreto-Lei n.º 1.146, de 31 de dezembro de 1970, que continuará sendo recolhida pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra);

VIII - rendas eventuais.

§ 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.

§ 2º As pessoas jurídicas ou a elas equiparadas, que exerçam concomitantemente outras atividades não relacionadas no inciso

I - deste artigo, permanecerão contribuindo para as outras entidades de formação profissional nas atividades que lhes correspondam especificamente.

§ 3º A arrecadação da contribuição será feita juntamente com a Previdência Social e o seu produto será posto, de imediato, à disposição do Senar, para aplicação proporcional nas diferentes Unidades da Federação, de acordo com a correspondente arrecadação, deduzida a cota necessária às despesas de caráter geral.

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.

Diante de todo o exposto, nota-se que a Recorrida não faz jus à imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal.

No mesmo sentido, o acórdão 9202-006.510, de 26/2/18.”

E ainda, o acórdão de nº **9202-009.529**, prolatado na sessão de 25/5/21, a seguir ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013 CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. COMERCIALIZAÇÃO DESTINADA AO EXTERIOR, INCLUSIVE VIA TRADING. IMUNIDADE. INAPLICABILIDADE.

A imunidade prevista no §2º do art. 149 da Constituição Federal apenas abrange as contribuições sociais e as destinadas à intervenção no domínio econômico, ainda que a exportação seja realizada via terceiros trading's, não se estendendo, no entanto, ao SENAR, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Diga-se, ao final, como bem assentou o recorrente em seus memoriais, que o tema 801 de repercussão geral, que tomou como *Leading Case* o RE nº 816.830/SC, não cuidou especificamente do tratamento dado às receitas de exportação da produção rural (*se imune ou não*) para fins de incidência da contribuição ao SENAR, não sendo capaz, assim sendo, de vincular a conclusão deste Colegiado.

Forte no exposto, VOTO no sentido de CONHECER do recurso para NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

Fl. 9 do Acórdão n.º 9202-011.015 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 11634.720186/2017-33

Declaração de Voto

Conselheiro Mauricio Dalri Timm do Valle

Com a devida vênia, divirjo do voto do excelentíssimo Relator no que diz respeito à natureza jurídica da contribuição ao SENAR. Entende-se ser necessária, primeiramente, uma distinção entre contribuições sociais gerais e contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas, para que assim seja possível enquadrar a exação em tela em uma dessas duas categorias.

Partindo da premissa de que a classificação das espécies de contribuições previstas pela Constituição Federal tem como pedra de toque a identificação da destinação legal dos valores arrecadados, comenta Paulo Ayres Barreto que as contribuições sociais gerais (art. 149) estarão ligadas às atuações da União na ordem social como definida pela própria Carta Maior (arts. 193 e seguintes), englobando áreas como saúde, educação, habitação, cultura, desporto, entre outras, e excetuando a seguridade social, que será financiada por contribuições previstas especificamente pelo art. 195 do mesmo diploma (BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições**: regime jurídico, destinação e controle. 3. ed. São Paulo: Noeses. 2020. p. 97-99).

Quanto às contribuições de categorias profissionais e econômicas, menciona o mesmo autor o seguinte:

A Constituição Federal vigente outorgou à União competência para instituir contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, a teor do que dispõe o seu art. 149. A organização, regulação e fiscalização dessas atividades profissionais poderiam ficar a cargo da União. **As leis instituidoras de contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas elegeem sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, no caso a União, atribuindo aos próprios sujeitos ativos a disponibilidade do montante arrecadado, para a consecução das atividades de organização, regulação e fiscalização dessas categorias profissionais ou econômicas, bem como na representação e defesa de seus interesses coletivos.** Os custos decorrentes dessa atuação deverão ser suportados por específica contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica. (Ibidem. p. 107). (grifos nossos).

Lançadas tais premissas, é importante notar que a jurisprudência do STF já se posicionou por mais de uma oportunidade no sentido de que as contribuições ao conhecido “Sistema S”, que inclui aquelas destinadas ao SENAR e também ao SESC, SENAI, e outros, pertence à categoria de contribuições sociais gerais. Cite-se como exemplo o RE nº 138.284/CE, no qual restou consignado no voto do Ministro Carlos Velloso que:

As diversas espécies tributárias determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) impostos (CF, art. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1 de melhoria (CF, art. 145, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são c.2.1. sociais; c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, e III); c. 2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, § 4º); **c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o**

salário-educação, CF art. 212, § 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, art. 240); c.3. especiais c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149), Constituem ainda espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148). (grifos nossos).

Recentemente, com o julgamento do RE nº 816.830/SC (Tema de Repercussão Geral nº 801), a mesma corte assentou a constitucionalidade da contribuição ao SENAR, entendimento que restou resumido na seguinte ementa:

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)

Em seu voto, o Ministro Relator Dias Toffoli dedicou item específico à natureza jurídica da contribuição ao SENAR, destacando inicialmente que os valores arrecadados com tal exação são destinados às atividades do SENAR de “organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural” (art. 1º da Lei nº 8.315/91).

Nesse sentido, aponta que o fato de que o encargo financeiro seja suportado por determinado grupo de contribuintes ligados à atividade rural (referibilidade) não implica necessariamente que se trate de contribuição corporativa. Com relação à destinação dos valores arrecadados, prossegue afirmando 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.

Assim, entende que a finalidade da exação não está centrada na defesa dos interesses e na fiscalização das atividades de empregadores rurais e não poderiam se amoldar à mesma classe das contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas, especialmente porque os recursos obtidos são aplicados essencialmente em atividades previstas pela CF como integrantes da ordem social, ou seja, a promoção social do trabalhador rural com ensino e profissionalização, saúde, cultura, e apoio comunitário. Dessa forma, concluiu que a contribuição ao SENAR se trata, na realidade, de contribuição social geral.

Houve posteriormente a oposição de embargos de declaração por parte da União, o que levou ao reconhecimento pela Corte de que a manifestação acerca da classificação do referido tributo como contribuição social se deu em caráter de mero *obiter dictum* e, portanto, não integraria as disposições vinculantes da decisão (relativas tão somente à questão da constitucionalidade da exação).

Ainda que não se vislumbre força vinculante, é certo que a tese foi aplicada posteriormente pelo STF nos autos do ARE nº 1.369.122/SP, cuja ementa transcrevo a seguir:

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. SEGUNDO AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. FINALIDADE ABRANGIDA PELA ORDEM SOCIAL. DESTINAÇÃO AO CUSTEIO DE AÇÕES E SERVIÇOS PERTINENTES AO TÍTULO VIII DA CF/1988. NATUREZA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL GERAL. INCIDÊNCIA QUE NÃO DEVE RECAIR SOBRE AS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO.

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).

Note-se que não apenas foi reconhecida a classificação do tributo como contribuição social geral, mas também foi garantido ao contribuinte o direito à imunidade referente às receitas de exportação. Ou seja, trata-se de situação jurídica análoga àquela dos presentes autos.

As mesmas matérias estão sendo novamente analisadas pelo STF no âmbito de embargos de divergência opostos nos autos do RE nº 1.363.005/SP. Nessa oportunidade, após voto do Ministro Kássio Nunes Marques favorável aos contribuintes, no mesmo sentido do julgado acima citado, o julgamento foi suspenso por pedido de destaque do Ministro Alexandre de Moraes. Atualmente, o processo se encontra concluso ao Relator.

À míngua de um posicionamento específico em sede de repercussão geral que vincule os órgãos julgadores administrativos, tem-se que ao presente caso cabe a interpretação dada à legislação que rege o SENAR com o julgamento do Tema 801 do STF, classificando a exação destinada ao seu custeio como uma contribuição social geral. Por decorrência, tem-se que é aplicável a imunidade prevista pelo art. 149, § 3º, I, da Constituição.

Por essas razões, entendo que deve ser dado provimento ao recurso, exonerando integralmente o crédito tributário constituído em face do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Dalri Timm do Valle