



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.722474/2013-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.525 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de janeiro de 2024
Recorrente JALLES MACHADO SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÃO. AGROINDÚSTRIA. RECEITA BRUTA. EXCLUSÕES.

A contribuição previdenciária devida pela agroindústria incide sobre o valor da receita bruta, que é o produto da venda de bens nas operações de conta própria, ou da produção própria e da adquirida de terceiros, não havendo previsão de exclusão relativa a qualquer tributo.

EXPORTAÇÃO INDIRETA. IMUNIDADE. APLICABILIDADE. TESE DE REPERCUSSÃO GERAL Nº 674

A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art.149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. COMERCIALIZAÇÃO DESTINADA AO EXTERIOR. 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, não se estendendo, no entanto, ao SENAR, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

CONTRIBUIÇÃO DO PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. CONCEITO DE PRODUTO RURAL.

As mudas comercializadas por produtor rural pessoa física são produção rural deste e, assim, a receita decorrente deve compor a base de cálculo (receita bruta) da contribuição previdenciária por ele devida.

CONTRIBUIÇÃO DO PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. BASE DE CÁLCULO. FRETES. NÃO INCIDÊNCIA. TEMA REPETITIVO 267 DO STJ.

O valor do frete configura parcela estranha ao produto rural, por isso que não está inserido na base de cálculo da contribuição para o FUNRURAL, que consiste tão-somente no valor comercial do produto rural, correspondente ao preço pelo qual é vendido pelo produtor.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) excluir da base de cálculo do lançamento da contribuição patronal e GILRAT (DEBCAD nº 51.009.393-0) o valor relativo às receitas oriundas de exportações indiretas; e b) excluir da base de cálculo do lançamento relativo a contribuições subrogadas (DEBCADs nº 51.009.394-9 e 51.009.395-7) os valores relativos a fretes destacados nas notas fiscais de aquisição de produção rural de produtor pessoa física (fls. 384/395).

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wilsom de Moraes Filho (Suplente Convocado), Matheus Soares Leite, José Márcio Bittes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Miriam Denise Xavier (Presidente). Ausente o conselheiro José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, substituído pelo conselheiro Wilsom de Moraes Filho.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls.572/617), interposto por Jalles Machado S/A em face do acórdão de fls.553/569, que julgou improcedente sua impugnação de fls.481/525.

Na origem, tratam-se de autos de infração (fls.409/453) lavrados para a cobrança **(i)** das contribuições (patronal, RAT e terceiros) incidentes sobre a receita bruta da agroindústria, na forma do art.22-A da Lei nº8.212/91, bem como **(ii)** das contribuições incidentes sobre a comercialização da produção rural do produtor rural pessoa física, na forma do art. 25 da Lei nº 8.212/91, devidas pelo adquirente pessoa jurídica, na forma do art. 30, IV da Lei nº 8.212/91, no período de 01/01/2009 a 31/12/2009. Os autos de infração em questão estão discriminados abaixo:

DEBCAD	OBJETO
51.009.393-0	Contribuições destinadas à Seguridade Social, pela comercialização de produção rural própria, bem como ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho

	(Patronal e RAT, produção própria).
51.009.394-9	Contribuições destinadas à Seguridade Social, pela comercialização de produção rural adquirida de terceiros pessoas físicas, devida por sub-rogação, bem como ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho. (Patronal e RAT, sub-rogação)
51.009.395-7	Contribuições destinadas a Outras Entidades ou Fundos (SENAR) devidas por sub-rogação, incidentes sobre a Receita Bruta da produção rural adquirida de produtor rural pessoa física (SENAR, sub-rogação).
51.009.396-5	Contribuições destinadas a Outras Entidades ou Fundos (SENAR) devidas pela comercialização da produção própria (SENAR, produção própria).
51.009.397-3	Contribuições destinadas a Outras Entidades ou Fundos (SENAR) incidentes sobre a Receita de exportação da produção (SENAR, exportação indireta).
51.009.390-6	Apresentar a empresa GFIP com informações incorretas ou omissas (CFL 78).

Conforme o relatório fiscal (fls. 454/468), durante a fiscalização, constatou-se que, a Recorrente, que é agroindústria atuante no setor sucroalcooleiro, excluiu alguns valores das bases de cálculo tanto da contribuição devida pela agroindústria sobre a receita bruta, como da contribuição do produtor rural pessoa física, devida pela Recorrente por sub-rogação, a respeito dos quais a autoridade lançadora discordou.

Da base de cálculo das contribuições da agroindústria, a Recorrente excluiu os valores relativos ao IPI destacado nas notas fiscais e as receitas decorrentes de exportações indiretas, promovidas por meio de *trading companies*.

Da base de cálculo das contribuições do produtor rural pessoa física, devidas pela Recorrente em razão de sub-rogação, a Recorrente excluiu os valores relativos à aquisição de mudas de cana e os valores relativos ao frete destacado nas notas fiscais de compra dessas mudas.

Em sua impugnação (fls. 481/525), a Recorrente alegou, em síntese:

1. Que a exclusão do IPI teria previsão legal nos arts. 7º, 8º e 9º da Lei nº 12.546/2011, no Parecer Normativo nº 3/2012 e na Solução de Consulta nº 219/2013, da 8ª Região;

2. Que as exportações indiretas estariam abarcadas pela imunidade tributária prevista no art.149, § 2o, I da CF/88.
3. Que as mudas de cana seriam insumos rurais e não produtos rurais, motivo pelo qual não deveriam compor a receita bruta auferida pelo produtor rural pessoa física; e
4. Que os valores relativos aos fretes também não comporiam a receita bruta auferida pelo produtor rural pessoa física

O auto de infração de obrigação acessória não foi impugnado.

A impugnação foi julgada improcedente pelo acórdão de fls. 553/569, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

BASE DE CÁLCULO. IPI.

O valor do IPI integra a receita bruta, para fins de definição da base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas pelas agroindústrias.

ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO. JURISPRUDÊNCIA OU DOUTRINA. APRECIAÇÃO.

À esfera administrativa não cabe conhecer de arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo, matéria de competência do Poder Judiciário.

No julgamento de primeira instância, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB) expresso em atos normativos, não estando vinculada às decisões administrativas ou judiciais proferidas em processos dos quais não participe o interessado ou que não possuam eficácia erga omnes, e nem a opiniões doutrinárias sobre determinadas matérias.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

IMUNIDADE. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. SENAR.

É devida a contribuição ao SENAR na comercialização da produção rural com o mercado externo, 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.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 24/12/2013

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a parte do lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

Matéria não discutida na peça impugnatória é atingida pela preclusão, não mais podendo ser debatida na fase recursal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada, a Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 572/617, reiterando as alegações de sua impugnação.

Na sequência, os autos foram encaminhados ao CARF e a mim distribuídos.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi, Relator.

1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo¹ e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

Inexistindo preliminares, passo ao exame do mérito

3. Mérito

3.1. As contribuições próprias

3.1.1. A exclusão do IPI da base de cálculo

Conforme relatado, a fiscalização apurou que a Recorrente estaria promovendo a exclusão dos valores relativos ao IPI da receita bruta, base de cálculo da contribuição previdenciária da agroindústria. Em razão disso, lavrou auto de infração cobrando a contribuição incidente sobre esses valores.

A Recorrente defendeu que o direito à exclusão do IPI teria previsão legal nos arts. 7º, 8º e 9º da Lei nº 12.546/2011, no Parecer Normativo nº 3/2012 e na Solução de Consulta nº 219/2013, da 8ª Região.

O acórdão Recorrido considerou improcedentes as alegações da Recorrente, ante a falta de autorização legal para as deduções pretendidas.

A despeito do esforço da Recorrente, entendo que o acórdão recorrido acertou ao concluir que a legislação atinente à contribuição da agroindústria não admite as deduções pretendidas pela Recorrente.

¹ Conforme AR de fls. 619, a Recorrente foi intimada do acórdão da DRJ em 10/06/2014, tendo apresentado recurso voluntário em 07/07/2014, conforme Termo de Solicitação de Juntada de fls. 571.

Como exposto, o pleito de dedução dos valores apontados pela Recorrente tem como fundamento os arts. 7º, 8º e 9º da Lei nº 12.546/2011, que instituiu a CPRB. O Parecer Normativo nº 3/2012 e a Solução de Consulta nº 2019/2013, da 8ª Região também tratam da CPRB. Ou seja, o pleito do contribuinte parte da premissa de que as disposições normativas aplicáveis à CPRB também se aplicariam à contribuição previdenciária da agroindústria.

No âmbito deste Conselho, de fato, há alguns acórdãos que consideram tal premissa verdadeira, afirmando que tanto a CPRB como a contribuição da agroindústria são espécies do gênero “contribuição previdenciária substitutiva” e, por isso, as disposições normativas daquela seriam aplicáveis a esta. É o caso dos Acórdãos nºs 2402-005.808, de 09/05/2017, 2202-004.818, de 04/10/2018 e 2402-003.211, de 21/11/2012 e 2402-010.858, de 08/11/2022. Por todos, transcreve-se abaixo os seguintes trechos do Acórdão nº 2402-005.808:

É fato que a legislação do imposto de renda, no art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77 (reproduzido no art. 280 do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99 Decreto nº 3.000/99) prevê que as vendas canceladas estão compreendidas no conceito de receita bruta, sendo que a redação dada a essa norma pela Lei nº 12.973/14 explicita que as devoluções de venda também se incluem naquela definição.

Por outro lado, necessário frisar que na legislação relativa às contribuições vem sendo dado tratamento diverso ao tema, sendo que, quanto às contribuições PIS e Cofins, no art. 1º, inciso V, alínea 'a' das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, existe disposição expressa da exclusão das vendas canceladas da base de cálculo do tributo.

Também a Lei nº 12.546/11, que instituiu a contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) para diversas atividades, tem nos seus arts. 7º e 8º a previsão de exclusão das vendas canceladas da receita bruta.

A propósito, tem-se que na Solução de Consulta Cosit nº 40/14, vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil por força do art. 9º da IN RFB nº 1.396/13, com a redação dada pela IN RFB nº 1.424/13, chegou-se à seguinte conclusão, nos termos do excerto de ementa abaixo colacionado:

[...]

Tal conclusão se deve, logicamente, ao fato de que a devolução de uma mercadoria cuja venda já tenha sido tributada quando da saída do produto da empresa, traduz-se, na prática, em "estorno de venda", pois a receita anteriormente gerada foi cancelada pela devolução correspondente.

Saliente-se que a contribuição devida pelo produtor rural pessoa jurídica, a qual encontra seu esteio no art. 25 da Lei nº 8.870/94, consubstancia-se em espécie do gênero contribuição substitutiva, à semelhança da multicitada CPRB.

Isso, porque mediante a aplicação de um percentual sobre a receita do produtor, deixa-se de recolher àquelas contribuições devidas sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos seus segurados empregados e trabalhadores avulsos, prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Dessa maneira, tendo em vista o dever de coerência na interpretação dos conceitos normativos tais como a "receita bruta" que deve reger a administração tributária, e tratando o presente caso de contribuição previdenciária substitutiva sobre a receita bruta do produtor rural, lhe é igualmente aplicável o raciocínio desenvolvido na SC Cosit nº 40/14, de modo a que sejam consideradas passíveis de exclusão da base de cálculo da exigência as devoluções de venda.

Em decorrência, devem ser excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias em tela as devoluções de venda.

(grifos nossos)

Entendo, todavia, que o fato de a CPRB e a contribuição da agroindústria serem cobradas em substituição à contribuição sobre a folha de pagamento não permite inseri-las em um mesmo gênero tributário, sujeito às mesmas regras. Dito de outro modo, entendo que a CPRB e a contribuição da agroindústria são contribuições diferentes, inexistindo elemento normativo que permita conectá-las a um único gênero, sujeito ao mesmo regime jurídico.

Vale dizer que, ao julgar o Tema 1048 da Repercussão Geral (RE 1.187.264), por meio do qual o STF considerou devida a inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB, aquele tribunal entendeu que a CPRB é um benefício fiscal facultativo, de modo que o contribuinte, ao optar por ele, concordaria com as regras especificamente aplicáveis ao seu regime jurídico. Por outro lado, no período de apuração ora analisado, o caráter facultativo inexistia em relação à contribuição previdenciária da agroindústria. Entendo, dessa forma, indevida a aproximação entre os dois tributos e a sujeição e ambos ao mesmo regime jurídico.

Diante dessas considerações, inexistindo autorização legal para as deduções pretendidas pela Recorrente relativamente à contribuição da agroindústria, entendo que o acórdão recorrido não merece reparos.

3.1.2. A imunidade sobre as receitas de exportação

Como relatado, a autoridade lançadora incluiu na base de cálculo da contribuição as receitas oriundas das exportações indiretas, promovidas pela Recorrente por meio de *tradings*. Em seu entendimento, em razão da característica indireta – em razão da utilização de *tradings* – tais operações não se caracterizariam como exportações, mas como operações de mercado interno. Assim, elas não estariam abrangidas pela imunidade tributária prevista no art.149, § 2º, I da CF/88.

Tal entendimento foi referendado pelo acórdão recorrido.

Contudo, posteriormente à sessão de julgamento de 1ª instância, sobreveio o julgamento do RE nº 759.244, por meio do qual o STF, em sede de repercussão geral, fixou a Tese nº674 nos seguintes termos: “a norma imunizante contida no inciso I do §2º do art.149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária”. O trânsito em julgado desse RE ocorreu em 09/09/2020.

Desse modo, em obediência ao art. 98, Parágrafo único, II, “b” do RICARF, é imperioso o acatamento da mencionada tese de repercussão geral para dar provimento parcial ao recurso voluntário para **excluir do lançamento da cota patronal e do RAT (DEBCAD nº51.009.393-0)** as receitas oriundas de exportações indiretas.

Em relação ao lançamento de terceiros (DEBCAD nº 51.009.397-3), contudo, tais receitas devem ser mantidas, eis que a norma imunizante é restrita às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico. A contribuição ao SENAR, por outro lado, configura-se como uma contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Como consignei no Acórdão 2401-011.514 (sessão de 08/11/2023), do qual fui relator, a jurisprudência deste Conselho firmou-se no sentido de que a contribuição ao SENAR configura-se como uma contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, estando, em razão disso excluída da imunidade tributária prevista no art.149, § 2o, I da CF/88, que é restrita às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico. São neste sentido, os seguintes acórdãos da CSRF:

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.

(Acórdão: 9202-009.529, 2ªTurma da CSRF, Seção de 25/05/2021)

Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/07/2006 a 31/08/2009 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.

(Acórdão: 9202-006.510, 2ªTurma da CSRF, Seção de 26/02/2018)

Noto, contudo, que a natureza jurídica da contribuição ao SENAR vem, mais recentemente, gerando debates no âmbito do STF, o que torna necessária uma análise mais aprofundada do assunto.

As discussões ocorridas durante o julgamento do já mencionado Tema 801 da Repercussão Geral (RE 816.830) evidenciam a não pacificação do assunto naquela corte. O recurso extraordinário em questão foi relatado pelo Ministro Dias Toffoli, que, em seu voto abriu um tópico específico para avaliar qual seria a natureza jurídica da contribuição em questão. A conclusão a que o voto chegou foi a de que a contribuição ao SENAR é uma contribuição social geral e não uma contribuição de interesse de categoria econômica. Transcrevem-se, abaixo, os principais trechos do voto em questão a este respeito:

Como se vê, assim como na doutrina, o assunto concernente à natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAI e ao SENAC – cujos moldes, reitero, se aplicam ao SENAR, isso é, se contribuição social geral ou se contribuição corporativa – é controverso na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Embora eu reconheça que a contribuição ao SENAR tenha pontos de conexão com os interesses da categoria econômica respectiva e com a seguridade social, em especial com a assistência social, o que poderia ensejar sua classificação como uma contribuição sui generis, entendo que suas características estão intrinsecamente voltadas para uma contribuição social geral.

Em primeiro lugar, como consignei alhures, o traço característico das contribuições é, em regra, sua finalidade ou a destinação do produto de sua arrecadação. Perceba-se que o fato de determinada contribuição ser custeada por certo grupo de contribuintes (referibilidade) não se confunde com a finalidade dessa contribuição ou com a destinação do produto de sua arrecadação.

Nessa toada, o simples fato de uma contribuição destinada a entidade do Sistema S ser paga por contribuintes que integram determinada categoria econômica não a transforma, automaticamente, em contribuição corporativa (ou melhor, em contribuições do interesse de categorias econômicas).

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.

Em segundo lugar, cumpre realçar que as contribuições sociais consistem em instrumentos por meio dos quais a União atua na área social. [...]

Já se viu que as entidades destinatárias das contribuições ao SENAI, ao SENAC e ao SENAR têm como um dos objetivos prestar o ensino da formação profissional em suas respectivas áreas de atuação.

É sabido que a qualificação para o trabalho consiste numa esfera da educação, a qual está inserida no contexto da Ordem Social. A esse respeito, vide o art. 205 da Constituição Federal:

[...]

Corroborando a compreensão, registre-se que o Supremo Tribunal Federal já assentou que a contribuição do salário-educação (art. 212, § 5º), destinado à educação básica pública, é contribuição social geral. Vai nesse sentido o RE nº 272.872, red. do ac. Min. Nelson Jobim, DJ de 10/10/03.

Outrossim, é importante destacar a outra área de atuação do SENAR, isso é, o serviço social, o qual existe, de maneira análoga, no SESI e no SESC. Vale ressaltar que o serviço social, em termos gerais, permite ações corretivas, preventivas ou promocionais.

Tenho, para mim, que os serviços sociais prestados pelo SESI, SESC e SENAR também muito se conectam com as matérias tratadas na Ordem Social, como a assistência aos mais necessitados, à família, à saúde, à educação, à cultura etc.

[...]

Em relação ao SENAR, a lei que o criou previu ter ele o objetivo de organizar, administrar e executar, em todo o território nacional, a promoção social do trabalhador rural, além do ensino da formação profissional rural (assunto sobre o qual já comentamos acima).

[...]

Seguem alguns exemplos de áreas de atividade e atividades relacionadas à promoção social: 1) saúde: saúde reprodutiva; saúde na infância e na adolescência; saúde na terceira idade; saúde e alimentação; prevenção de acidentes; doenças infectoparasitárias do ser humano; saúde bucal e saneamento básico no meio rural; 2) alimentação e nutrição: noções básicas de nutrição e alimentação; higiene, conservação e armazenamento de alimentos; alimentação materno-infantil; planejamento de cardápios com aproveitamento de alimentos; produção artesanal de alimentos; produção artesanal de produtos de higiene e limpeza etc; 3) artesanato: tecelagem; artefatos em couro e pele; artesanato em madeira etc; 4) cultura, esporte e lazer; 5) educação: alfabetização de jovens e adultos; educação ambiental; educação para o trabalho; educação para o consumo; educação para a inclusão; 6) organização comunitária: associativismo; cooperativismo; administração de empreendimentos comunitários; 7) apoio às comunidades rurais: serviços comunitários.

Em suma, considero estar a finalidade da contribuição ao SENAR abrangida pela Ordem Social da Constituição Federal, sendo tal tributo uma contribuição social geral.

Vê-se, assim, que, para o relator, a contribuição ao SENAR seria uma contribuição social geral pois a atuação do SENAR beneficiaria toda a sociedade e não apenas o setor rural, o qual seria beneficiado apenas reflexivamente. Contudo, nos votos apresentados pelos ministros Ministro Gilmar Mendes, Alexandre de Moraes e Edson Fachin, a despeito de acompanharem o voto do relator quanto às suas conclusões, classificou-se a contribuição ao SENAR como uma contribuição corporativa/de interesse de categoria profissional.

A despeito dessas discordâncias, a ementa originalmente publicada conjuntamente com o acórdão foi assim redigida:

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 razão da oposição de embargos de declaração, contudo, a questão atinente à natureza jurídica da contribuição ao SENAR foi considerada *obter dictum* pela corte, com a consequente reformulação da ementa:

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)

Depois dessa alteração, o acórdão transitou em julgado em 08/11/2023.

Em que pesem as críticas doutrinárias,² sob o ponto de vista da teoria dos precedentes, à possibilidade de o próprio tribunal prolator do acórdão definir o que é *ratio decidendi* e o que é *obter dicta*, o fato é que o STF, expressamente, afastou o caráter vinculante das considerações constantes do acórdão a respeito da natureza da contribuição destinada ao SENAR. A controvérsia, portanto, permanece em aberto.

Nas turmas do STF, a questão também se mantém controvertida.

A título de exemplo, ao julgar, em 22/02/2023, especificamente o tema da imunidade das receitas de exportação à contribuição ao SENAR, a 1ª Turma decidiu, nos autos do RE nº1.363.005, por maioria, vencido o Min. Dias Toffoli, que tais receitas não seriam imunes, em razão de sua natureza corporativa da contribuição.³ Todavia, a mesma primeira

² Neste sentido: GERALDI, Guilherme Paes de Barros. Fundamentos para adoção do stare decisis em matéria tributária. 2023. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2023p. 83-87. Disponível em <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/32626>

³ EMENTA: AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. TRADING COMPANIES. CPMF. SENAR. IMUNIDADE. IMPOSSIBILIDADE. ARTIGO 149, § 2º, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO. PRECEDENTES. MANDADO DE SEGURANÇA. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 85, § 11, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. MANIFESTO INTUITO PROTETÓRIO. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO, COM IMPOSIÇÃO DE MULTA DE 5% (CINCO POR CENTO) DO VALOR ATUALIZADO DA CAUSA, NOS

turma, em 25/04/2023, julgou a mesma questão nos autos do ARE 1.369.122 e, por unanimidade, decidiu que as receitas de exportação seriam imunes à contribuição ao SENAR, eis que sua natureza seria de contribuição social geral.⁴

Apesar de longa, a descrição do atual panorama da discussão atinente à natureza da contribuição ao SENAR no âmbito do STF é essencial para evidenciar que: (i) inexistência de decisão vinculante sobre o assunto oriunda daquela corte superior; (ii) o tema ainda é controvertido, havendo membros que consideraram-na como contribuição social geral e outros que consideraram-na contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica; e (iii) que os entendimentos divergentes giram em torno de um questionamento principal: se a atuação do SENAR beneficia apenas o setor rural ou a toda a sociedade.

Em relação a este último ponto, convém destacar que para os defensores da tese de que a contribuição é uma contribuição social geral, a atuação do SENAR não beneficia apenas a categoria dos empregadores rurais, mas a toda a sociedade. O benefício setorial seria, assim, meramente reflexo. Cumpre destacar que tal entendimento é diametralmente oposto ao definido pelos mencionados acórdãos da CSRF, que consideraram que a atuação do SENAR beneficiaria, de forma preponderante, o setor rural e apenas reflexamente, outros setores da sociedade.⁵

TERMOS DO ARTIGO 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, CASO SEJA UNÂNIME A VOTAÇÃO.

(RE 1363005 AgR, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 22-02-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 10-03-2023 PUBLIC 13-03-2023)

⁴ 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)

⁵ Os trechos seguintes trechos, do Acórdão 9202-009.529, evidenciam tal entendimento: “Extraí-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. [...] 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 (bemestar 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 mantém 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

Entendo que o critério para definir a natureza da contribuição há de ser o da finalidade, pois, caso contrário, todas contribuições setoriais acabariam tornando-se contribuições sociais gerais, já que, em regra, o desenvolvimento setorial acaba, reflexamente, beneficiando toda a sociedade. Há de se observar, assim, para fins de classificação, qual a finalidade para qual a contribuição foi criada e não os reflexos dela.

No caso específico do SENAR, dispõe o art.1º da Lei 8.315/1991, que criou este serviço social autônomo:

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.

§ 1º. 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. (Incluído pela Lei nº 12.594, de 2012) (Vide) (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 13.840, de 2019)

§ 2º Os programas de formação profissional rural do Senar poderão ofertar vagas aos usuários do Sistema Nacional de Políticas Públicas sobre Drogas - SISNAD nas condições a serem dispostas em instrumentos de cooperação celebrados entre os operadores do Senar e os gestores responsáveis pela prevenção do uso indevido, atenção e reinserção social de usuários e dependentes de drogas. (Incluído pela Lei nº 13.840, de 2019)

Vê-se, assim, que o SENAR tem como finalidade promover a formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural. Ou seja, cursos de formação promovidos pelo SENAR têm como público alvo os profissionais do setor rural. Da mesma forma, os programas sociais do SENAR também têm como público alvo os trabalhadores rurais. O serviço social em questão não se destina, assim, a todo e qualquer trabalhador, mas apenas ao trabalhador rural.

Dessa forma, ainda que os programas mantidos pelo SENAR relacionem-se à Ordem Social, em especial, com a Educação e com a Cultura, entendo que tal relação é meramente reflexa.

Diante do exposto, entendo correta a orientação jurisprudencial atualmente firmada no âmbito da CSRF deste Conselho, no sentido de que a contribuição ao SENAR classifica-se como uma contribuição de interesse de categoria econômica e, portanto, as receitas de exportação não são imunes a ela.

Assim, voto por excluir do lançamento da cota patronal e do RAT (DEBCAD nº51.009.393-0) as receitas oriundas de exportações indiretas e por manter, integralmente, o lançamento relativo ao SENAR (DEBCAD nº51.009.397-3).

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.”

3.2. Das contribuições devidas pelo produtor rural pessoa física sub-rogadas na pessoa do adquirente

Conforme o relatório fiscal, a Recorrente adquire produção de pessoas físicas de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212/91 e a de segurado especial. Nesta condição, fica sub-rogada no cumprimento das obrigações do art. 25 da Lei nº 8.212/91 e do art. 6º da Lei nº 9.528/97, com fundamento no art. 30, inciso IV da Lei nº 8.212/91.

No entanto, durante a fiscalização, foram verificadas divergências nos valores recolhidos a este título. Intimada a esclarecê-las (TIF nº 4), a Recorrente informou que havia excluído da base de cálculo os valores referentes a aquisições de muda de cana e dos fretes destacados em notas fiscais.

3.2.1. A não incidência sobre a aquisição de mudas de cana

A Recorrente, em suas justificativas (fl. 207), alegou que, de acordo com o artigo 25, §4º da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, a comercialização da produção rural por pessoa ou entidade registrada no Ministério da Agricultura, do Abastecimento e Reforma Agrária que se dedique ao comércio de sementes e mudas no país não integraria a base de cálculo da contribuição sub-rogada. Por esse motivo, a empresa excluiu da apuração os valores referentes à aquisições de mudas de cana.

Levando em consideração que o referido § 4º do art. 25 da Lei nº 8.212/91 havia sido revogado pela Lei nº 11.718/2008 e que a Recorrente não apresentara os registros dos produtores no Ministério da Agricultura, a fiscalização promoveu o lançamento sobre os valores em questão.

Em sua impugnação, a Recorrente defendeu a tese de que o § 4º do art. 25 da Lei nº 8.212/91 apenas evidencia uma hipótese de não incidência tributária, eis que as mudas de cana por ela adquiridas seriam “insumos rurais de alta tecnologia”, não possuindo, assim, natureza de produto rural. Dessa forma, mesmo com a revogação do § 4º do art. 25 da Lei nº 8.212/91, ela ainda teria direito à não inclusão dos valores das mudas de cana na base de cálculo da contribuição, pois estar-se-ia diante de hipótese de não incidência tributária. Os parágrafos abaixo, transcritos da impugnação, bem sintetizam a tese da Recorrente:

A requerente, quando adquire insumos rurais (produto animal destinado à reprodução, sementes e mudas), não realiza a hipótese de incidência genérica prevista pela legislação, uma vez que tais produtos não são admitidos pela legislação pátria como produtos rurais. É que, como será melhor visto adiante, tais produtos, de alto valor agregado, inclusive de imenso valor tecnológico, são um preparatório, um momento anterior, ao produto rural. Tais produtos, como se verá, que viabilizam a existência futura do produto rural, mas com ele não se confundem, já que se encontram numa fase anterior dessa cadeia produtiva.

[...]

Contudo, os produtos comercializados pela presente Autora não se enquadram neste conceito legal de produto rural. O produto animal destinado à reprodução, sementes e mudas, caracterizam-se como insumos utilizados para instaurar (ESTÃO NUMA FASE ANTERIOR DA CADEIA DE PRODUÇÃO) o processo de produção de produtos rurais (de origem vegetal ou de origem animal), não possuindo a finalidade e utilidade de um produto rural per se (consumo ou posterior industrialização). Além disso, estes

produtos, em razão do elevado grau de investimento e tecnologia empregados na sua produção, trazem em si alta genética e valor agregado, podendo ser equiparados a produtos industrializados, o que o descaracterizam como rurais.

Vê-se, assim, que a tese defendida pela Recorrente é a de que as mudas de cana por ela adquiridas, a um só tempo (i) não são produção rural, mas insumo para a produção rural (isto é, é a Recorrente quem inaugura o processo produtivo rural); e (ii) não podem ser consideradas produto rural, pois são equiparáveis a produtos industrializados, em razão do elevado grau de investimento e tecnologia empregados em sua produção.

O acórdão recorrido refutou a tese da recorrente, afirmando que as mudas de cana enquadram-se na definição de produção rural descrita no art. 25, § 3º da Lei nº 8.212/91.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente reitera a tese apresentada em sua impugnação.

Pois bem.

De antemão, refuto, por falta de provas, a tese apresentada pela Recorrente de que as mudas de cana por ela adquiridas estariam fora da hipótese de incidência da contribuição subrogada por serem produtos industrializados e não produtos rurais. A Recorrente lastreia a tese em questão na ideia de que a legislação define como produto rural os de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processo de beneficiamento ou industrialização rudimentar. Nas peças impugnatórias, a Recorrente defende que as mudas de cana por ela adquiridas passariam por processos modificativos mais complexos que o simples beneficiamento ou industrialização rudimentar. Em razão disso, estas não poderiam ser consideradas produção rural adquirida.

Entendo, todavia, que a procedência da tese da Recorrente dependeria da produção de provas de que as mudas de cana em questão teriam passado por tais processos industriais complexos (de engenharia e seleção genética), o que não foi feito. Em razão dessa circunstância, não tendo a Recorrente comprovado sua alegação, não há como acolher a tese por ela defendida.

Já em relação à tese de que as mudas são juridicamente classificadas como insumos e não como produção rural, apesar de bem fundamentada, entendo que ela parte de duas premissas equivocadas, que acabam por derrubá-la.

A tese apresentada pela Recorrente assume como premissa maior o conceito de produto rural, que, segundo defende a Recorrente “é aquele de origem animal ou vegetal *in natura* ou industrializado rudimentarmente/precariamente, que possui duas finalidades bem definidas, quais sejam, o imediato consumo ou a posterior industrialização” (fl. 603). Para a Recorrente, portanto, o conceito de produto rural exigiria o preenchimento de três características:

(i) possuir origem animal ou vegetal;

(ii) encontrar-se em estado natural, sem que tenha sofrido qualquer processo de industrialização (com modificação de sua natureza, funcionamento, apresentação, finalidade ou acabamento) sendo apenas admitida a submissão a processos mais simplificados e de complexidade tecnológica reduzida, quais sejam, os processos de beneficiamento e de industrialização rudimentar; e

(iii) possuir finalidade bem definida, ao consumo ou para ser empregado em novo processo produtivo, em posterior processo de industrialização. (fl. 609)

Por sua vez, a premissa menor assumida pela Recorrente é a de que as mudas, assim como as sementes, os embriões, o sêmen de animais, etc. não teriam como finalidade o consumo ou o emprego em novo processo produtivo.

Logo, ante a falta de uma dessas finalidades, as mudas não seriam produtos rurais e, portanto, estariam fora da hipótese de incidência legalmente definida. Elas seriam, assim, insumos utilizados para inaugurar o processo de produção rural.

Entendo contudo, que há erros interpretativos tanto na formação da premissa maior, como da premissa menor.

Em relação à premissa maior, ao apresentar os fundamentos normativos que lastreiam as características inerentes ao conceito de produto rural, a Recorrente apresenta o § 1º do art. 15 da Lei Complementar nº 11/71, segundo o qual:

§ 1º Entende-se como produto rural todo aquele que, não tendo sofrido qualquer processo de industrialização, provenha de origem vegetal ou animal inclusive as espécies aquáticas, ainda que haja sido submetido a beneficiamento, assim compreendidos os processos primários de preparação do produto para consumo imediato ou posterior industrialização, tais como descaroçamento, pilagem, descascamento, limpeza, abate e seccionamento de árvores, pasteurização, resfriamento; secagem, aferventação e outros do mesmo teor, estendendo-se aos subprodutos e resíduos obtidos através dessas operações a qualificação de produtos rurais

Segundo a Recorrente (fl. 603), o dispositivo legal em questão teria evidenciado “as duas finalidades específicas do produto rural: diretamente direcionado ao consumo (mesmo após processo de beneficiamento) ou utilizado em posterior processo de industrialização”.

Parece-me, contudo, que “os processos primários de preparação do produto para consumo imediato ou posterior industrialização” estão qualificando o processo de beneficiamento e não o conceito de produto rural. Dessa forma, entendo que, ao contrário do que é sustentado pela Recorrente, as finalidades de consumo imediato ou de posterior industrialização não são características essenciais à definição do conceito de produto rural.

E ainda que assim não fosse, entendo que as mudas de cana são produtos de origem vegetal em seu estado natural, que são empregados em posterior processo de industrialização. Ou seja, mesmo que não houvesse um equívoco na premissa maior, haveria um equívoco na premissa menor.

Vale dizer, assim, que as mudas de cana são produção rural comercializada com a Recorrente e, assim, devem compor a base de cálculo da contribuição do produtor rural pessoa física, sub-rogada na pessoa da Recorrente.

Diante do exposto, entendo que devem ser mantidas as autuações.

3.2.2. Da exclusão do frete

Em relação à exclusão dos valores relativos aos fretes destacados nas notas fiscais de aquisição das multas de cana, entendo que assiste razão à Recorrente.

Conforme o Relatório Fiscal (fl. 464), a autoridade lançadora promoveu o lançamento relativo aos fretes destacados nas NFs em razão da ausência de previsão legal para tal exclusão. Em sua defesa, a Recorrente apresentou uma série de precedentes judiciais que afastavam a incidência do FUNRURAL sobre os valores relativos aos fretes. O acórdão recorrido (fl.568), todavia, acatou o entendimento da autoridade lançadora, afirmando que tais precedentes teriam efeitos *inter partes* e que não poderia desconsiderar norma válida no ordenamento jurídico para aplicar o entendimento da jurisprudência.

Apesar disso, o fato é que ao julgar o Tema Repetitivo nº 267, o STJ definiu que “o valor do frete configura parcela estranha ao produto rural, por isso que não está inserido na base de cálculo da contribuição para o FUNRURAL, que consiste tão-somente no valor comercial do produto rural, correspondente ao preço pelo qual é vendido pelo produtor”.

Desse modo, em obediência ao art. 98, Parágrafo único, II, “b” do RICARF, é imperioso o acatamento da mencionada tese de repercussão geral para dar provimento parcial ao recurso voluntário para **excluir do lançamento das contribuições sub-rogadas (DEBCADs nºs 51.009.394-9 e 51.009.395-7)** os valores relativos aos fretes destacados nas notas fiscais de fls. 384/395.

4. Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO o recurso e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para excluir do lançamento da cota patronal e do RAT (DEBCAD nº 51.009.393-0) as receitas oriundas de exportações indiretas e excluir do lançamento das contribuições sub-rogadas (DEBCADs nº 51.009.394-9 e 51.009.395-7) os valores relativos aos fretes destacados nas notas fiscais de fls.384/395.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi