



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

Processo nº 15868.720057/2017-52
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-006.741 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de novembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente CLEACO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/12/2013

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

A contribuição para o SENAR tem natureza jurídica de contribuição de interesse de categoria profissional, instituída com o objetivo de executar políticas de ensino da formação profissional rural e de promoção social do trabalhador rural. Nesse sentido, em não sendo contribuição social ou de intervenção econômica, não há que se falar da imunidade tributária insculpida no art. 149, § 2º, I, da CF/88.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, por voto de qualidade, negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Luís Henrique Dias Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira (Presidente em Exercício), Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, José Ricardo Moreira (Suplente Convocado), Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luís Henrique Dias Lima, Gregório Rechmann Júnior e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário (e-fls. 3243/3265) em face do Acórdão n. 04-44.866 - 4ª. Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS) - DRJ/CGE (e-fls. 3210/3232) que julgou improcedente a impugnação (e-fls. 3172/3203) e manteve o lançamento constituído em **29/08/2017** (e-fl. 3166) e consignado nos Autos de Infração de Obrigações Principais (AIOP): a) **Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador - valor total de R\$ 23.208.963,63** - sendo R\$ 396.060,19 de Contribuição Risco Ambiental/Aposentadoria Especial (Código Receita DARF 2158), R\$ 199.546,39 de juros de mora (calculados até 08/2017) e R\$ 297.045,06 de multa proporcional (passível de redução); e R\$ 9.901.512,29 de Contribuição Previdenciária sobre Comercialização de Produção Rural (Código de Receita DARF 4863), R\$ 4.988.665,54 de juros de mora (calculados até 08/2017) e R\$ 7.426.134,16 de multa proporcional (passível de redução) - Período de Apuração (P.A) 01/08/2012 a 31/12/2013 - e-fls. 2560/2574; e b) **Contribuição para Outras Entidades e Fundos (SENAR) - valor total de R\$ 4.466.930,23** - sendo R\$ 2.002.666,56 de Contribuição Terceiros SENAR (Código de Receita 2187), R\$ 962.263,82 de juros de mora (calculados até 08/2017) e R\$ 1.501.999,85 de multa proporcional (passível de redução) - Período de Apuração (P.A) 01/08/2012 a 31/12/2013 - e-fls. 2575/2585 - com fulcro nas seguintes infrações: *i*) comercialização da produção rural própria de agroindústria não oferecida à tributação; *ii*) comercialização da produção rural própria de agroindústria não oferecida à tributação-exportação indireta; *iii*) GILRAT de comercialização da produção rural própria de agroindústria não oferecido à tributação; *iv*) SENAR sobre a comercialização da produção rural - produtor rural pessoa jurídica inclusive agroindústria - contribuições devidas; e *v*) SENAR sobre a comercialização da produção rural - produtor rural pessoa jurídica inclusive agroindústria - contribuições devidas - exportação direta, conforme discriminado no Relatório Fiscal (e-fls. 2586/3159).

Irresignado com o lançamento, o sujeito passivo apresentou impugnação (e-fls. 3172/3203) em **28/09/2017** (e-fls. 3170/3171), julgada improcedente pela DRJ/CGE nos termos do Acórdão n. 04-44.866 (3210/3232), com o entendimento sumarizado na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA A SEGURIDADE SOCIAL E PARA OS TERCEIROS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS RURAIS - SUB-ROGAÇÃO.

A aquisição de produtos rurais oriundos de produtores pessoas naturais ou intermediário, por pessoa jurídica, há sub-rogação desta como responsável tributário por substituição pelas contribuições sociais a SEGURIDADE SOCIAL e para TERCEIROS devidas pelos produtores pessoas naturais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada do teor do Acórdão n. 04-44.866 (3210/3232) em **17/01/2018** (e-fl. 3239), a impugnante, agora Recorrente, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 3243/3265) na data de **16/02/2018** (e-fl. 3241), alegando, em apertada síntese: *i*) impossibilidade de incidência da contribuição ao SENAR sobre receitas decorrentes de exportação - imunidade tributária

conferida pelo art. 149, § 2º, I, da CF/88; *ii*) imunidade tributária conferida às receitas decorrentes de exportações indiretas; *iii*) impossibilidade de incidência da contribuição ao SENAR sobre operações de exportação direta - invalidade do § 3º, do art. 170 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009; *iv*) invalidade do lançamento e da decisão recorrida quanto à contribuição prevista no art. 22-A, incisos I e II, da Lei n. 8.212/1991; e *v*) invalidade da exigência da contribuição sobre as receitas de exportação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima - Relator.

De plano, cabe ressaltar que o questionamento consignado no Recurso Voluntário (e-fls. 3243/3265) sobre a invalidade do lançamento e da decisão recorrida quanto à contribuição prevista no art. 22-A, incisos I e II, da Lei n. 8.212/1991, correspondentes às infrações tipificadas por i) comercialização da produção rural própria de agroindústria não oferecida à tributação; ii) comercialização da produção rural própria de agroindústria não oferecida à tributação - exportação indireta; e iii) GILRAT de comercialização da produção rural própria de agroindústria não oferecido à tributação, não foram objeto de impugnação (e-fls. 3172/3203), e, desta forma, não foram apreciadas na decisão recorrida, constituindo-se assim indevida inovação recursal.

Com efeito, a decisão recorrida registra a seguinte ocorrência, *verbis*:

Não há impugnação especificada dos fatos geradores, fundamentos jurídicos, bases de cálculos e alíquotas das seguintes infrações dos lançamentos de fls. 2560 a 2574:

·INFRAÇÃO: COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL PRÓPRIA DE AGROINDÚSTRIA NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO

·INFRAÇÃO: COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL PRÓPRIA DE AGROINDÚSTRIA NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO-EXPORTAÇÃO INDIRETA

·INFRAÇÃO: GILRAT DE COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL PRÓPRIA DE AGROINDÚSTRIA NÃO OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO

A parte acima não contestada será considerada como matéria não impugnada, consoante o artigo 17, do DECRETO Nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972, in verbis:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Assim, o Recurso Voluntário (e-fls. 3243/3265), não obstante ser tempestivo e atender aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n. 70.235/72 e alterações posteriores, é passível de conhecimento parcial, vez que o núcleo deste litígio concentra-se unicamente na possibilidade (ou não) de incidência da contribuição ao SENAR sobre receitas decorrentes de exportação (direta e indireta) em face da imunidade tributária conferida pelo art.

149, § 2º, I, da CF/88, observando-se ainda o disposto no art. 170, *caput* e §§ 1º, 2º, e 3º, da Instrução Normativa RFB n. 971/2009.

Muito bem.

A decisão recorrida, ao enfrentar os argumentos do sujeito passivo, em sede de impugnação, limitou-se a referendar o lançamento em litígio, nos seguintes termos:

Quanto ao lançamento de fls. 2575 a 2585, a Administração Pública deve seguir o Princípio da Legalidade previsto no artigo 37, da Constituição da República Federativa do Brasil, como também, a atividade de lançamento é vinculada, conforme o artigo 142, do Código Tributário Nacional, in verbis:

[...]

E a Autoridade Lançadora, também, está vinculado a legislação tributária, conforme a conceituação do artigo 96, da LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966, Código Tributário Nacional, conceitua a extensão da expressão "legislação tributária", in verbis:

[...]

De forma que o lançamento está em conformidade com os fundamentos insertos nos Autos de Infração de fls. 2560 a 2585 e RELATÓRIO FISCAL fls. 2586 a 2593 período de 08/2012 a 12/2013, conforme o artigo 170, da INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 971, DE 13 DE NOVEMBRO DE 2009, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), in verbis:

[...]

Ademais, o impugnante não trouxe aos autos provas de que a produção foi comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior, por meio de documentos idôneos, pois o ônus probatório é de quem alega, consoante os artigos 28 e 57, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, in verbis:

[...]

A Recorrente, por sua vez, repisa no Recurso Voluntário (e-fls. 3243/3265), os argumentos já aduzidos na peça impugnatória (e-fls. 3172/3203), com espeque na impossibilidade de incidência da contribuição ao SENAR sobre as receitas decorrentes de exportação (direta e indireta), em virtude da imunidade tributária conferida pelo art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal (CF/88) e no *caput* do art. 170 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009, discorrendo, inclusive, sobre o tratamento restritivo ao benefício fiscal de natureza constitucional assinalado nos §§ 1º, 2º, e 3º, do retrocitado dispositivo infralegal, oportunidade em que denuncia afronta deste ao comando constitucional, destacando:

[...]

19. Este é o ponto fulcral da presente questão: a imunidade do artigo 149, §2º, inciso I, da CF, incide sobre o resultado decorrente da exportação, e não sobre a operação de exportação em si. Em outras palavras, todo o resultado (receita) que decorrer de exportação não pode ser alcançado por qualquer contribuição social

ou de intervenção no domínio econômico, notadamente, para o que interessa ao presente caso, a contribuição ao SENAR, independente do fato gerador da exação.

[...](grifos originais)

Nos tópicos seguintes, intitulados III.2 - Da imunidade tributária conferida às receitas decorrentes de exportações indiretas - da necessária interpretação teleológica do art. 149, § 2º, I, da CF; e III.3 - Da Impossibilidade de incidência da contribuição sobre operações de exportação direta – Invalidade do § 3º, do art. 170, da IN RFB n. 971/2009, prossegue a Recorrente na mesma linha de entendimento acima esposada, relacionando-a, de forma mais específica, às modalidades de exportação indireta e direta, que dizem respeito aos processos adotados pela Recorrente para a realização de suas exportações.

Nessa perspectiva, a Recorrente entende que a contribuição ao SENAR tem natureza jurídica de contribuição social, e, desta forma, não pode incidir sobre receitas decorrentes de exportação em razão da imunidade conferida pelo art. 149, § 2º, I, da CF/88, conforme se depreende da leitura dos tópicos 60 a 65 do Recurso Voluntário (e-fls. 3243/3265), *infra* reproduzidos:

60. É inequívoco, pois, que o SENAR tem a mesma função e objetivos que informa o denominado “Sistema S”, já que visa “o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural”. Diante desse quadro e tendo em vista, também, o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 138.284/CE, é inexorável que a contribuição ao SENAR possui a mesma natureza jurídica das demais contribuições do “Sistema S”, ou seja, natureza jurídica de contribuição social, a qual não pode incidir sobre receitas decorrentes de exportação em razão da imunidade conferida pelo artigo 149, §2º, I, da Constituição Federal.(grifos originais)

61. Reforça tal premissa o fato de que o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.924-1, a qual trata da constitucionalidade da contribuição destinada a custear a SESCOOP, confirmou o entendimento ora assinalado no sentido de que a contribuição do SENAR teria a mesma natureza jurídica das demais contribuições do “Sistema S”, não fazendo qualquer restrição à alteração da base de cálculo da referida contribuição.

62. Naquela assentada, a contribuição ao SENAR foi tratada da mesma forma como as demais contribuições ao “Sistema S”. Observe-se, nesse propósito, a ementa do respectivo julgado:

[...]

63. As ponderações acima aduzidas conduzem à inafastável constatação de que, como já dito, o SENAR não possui qualquer função fiscalizatória ou representativa de qualquer categoria profissional ou econômica. Suas funções, na verdade, se limitam aos desígnios constitucionais contidos no artigo 170 e seguintes da Constituição do Brasil, que se amoldam de forma precisa na definição de intervenção no domínio econômico.

64. Em suma, as finalidades da contribuição ao SENAR não guardam qualquer relação com a contribuição de interesse de categorias profissionais, já que estas devem fiscalizar ou regular o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas, bem como representar, coletiva ou individualmente, categorias profissionais, defendendo seus interesses, e o SENAR tem como escopo a organização, administração e execução do ensino da profissão rural e da promoção do trabalhador rurícola, jamais sua fiscalização ou representação profissional.

65. Diante dessas premissas, tem-se como inválido o racional contido no §3º, do artigo 170, da IN RFB nº 971/2009, porquanto pretende impedir que a contribuição ao SENAR seja alcançada pela imunidade do artigo 149, §2º, inciso I, da CF, sob o argumento de que se trataria de uma contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, sendo que, conforme exaustivamente demonstrado acima, está-se a falar, na verdade, em contribuição social, a qual, conseqüentemente, deve guardar observância à imunidade em exame, mais uma razão pela qual merece reforma a decisão ora recorrida.

Observa-se, assim, que se o referido tributo vier a ser considerado uma contribuição social ou uma contribuição de intervenção no domínio econômico, estará abrigado pela imunidade conferida pelo texto constitucional, não podendo, assim, ser exigido sobre as receitas decorrentes de exportação. De outra banda, na hipótese de se considerar como contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica, restará afastada a norma imunizante, havendo, por consequência, incidência da contribuição sobre as receitas decorrentes da exportação.

De se observar que a contribuição em apreço destina-se ao financiamento do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), criado pela Lei n. 8.315/1991, em cumprimento ao art. 62 do ADCT da CF/88, e regulamentado pelo Decreto n. 566, de 10 de junho de 1992, e tem como objetivo 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.

A contribuição devida ao SENAR sobre a receita bruta da comercialização da produção, prevista no art. 3º. da Lei n. 8.315/91, art. 2º. da Lei n. 8.540/92 e na Lei n. 9.528/97, com a redação dada pela Lei n. 10.256/2001, é obrigatória, eis que a mesma possui natureza jurídica distinta e o STF declarou inconstitucional tão somente a contribuição devida à previdência social, não eximindo os produtores rurais pessoas físicas e jurídicas de efetuar o recolhimento da contribuição ao SENAR.

É obrigação da empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ser subrogadas na obrigação de reter e efetuar o recolhimento da contribuição ao SENAR do valor descontado do produtor rural pessoa física, sob pena de responsabilidade, nos termos do art. 11, § 5º., do Decreto n. 566/92, com a redação dada pelo Decreto n. 790/93.

A doutrina de Leandro Paulsen (Curso de Direito Tributário: completo, 5.ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 42-44) assim leciona:

Há situações em que o Estado atua relativamente a um determinado grupo de contribuintes. Não se trata de ações gerais, a serem custeadas por impostos, tampouco específicas e divisíveis, a serem custeadas por taxa, mas de ações voltadas a finalidades específicas que se referem a determinados grupos de contribuintes, de modo que se busca, destes, o seu custeio através de tributo que se denomina de contribuições. Não pressupondo nenhuma atividade direta, específica e divisível, as contribuições não são dimensionadas por critérios comutativos, mas por critérios distributivos, podendo variar conforme a capacidade contributiva de cada um.

Designa-se simplesmente por "contribuições" ou por "contribuições especiais" (para diferenciar das contribuições de melhoria) tal espécie tributária de que cuida o art. 149 da Constituição. Já as subespécies são definidas em atenção às finalidades que autorizam a sua instituição: a) sociais, b) de intervenção no

domínio econômico, c) do interesse de categorias profissionais ou econômicas e d) iluminação pública. (grifei)

[...]

O custeio dentre os integrantes do grupo a que se refere a atividade estatal é característica essencial às contribuições, denominando-se **referibilidade**. Não pressupõe benefício para o contribuinte, mas que a ele se relacione a atividade enquanto integrante de um determinado grupo.

[...]

A **referibilidade** é requisito inerente às contribuições, sejam sociais, do interesse das categorias profissionais ou econômicas, de intervenção no domínio econômico ou mesmo de iluminação pública municipal. (grifei)

[...]

É importante ter em consideração, contudo, que o STJ, embora adotando entendimento que nos parece equivocado, tem diversos precedentes no sentido de que as CIDES não estariam sujeitas ao juízo de referibilidade, diferentemente das contribuições do interesse de categorias profissionais ou econômicas, estas sim sujeitas a tal critério. (grifei)

Só não haverá propriamente um juízo de referibilidade condicionando a posição de contribuinte para as contribuições sociais de seguridade social, pois o art. 195 da Constituição, ao impor o seu custeio por toda a sociedade, estabeleceu expressamente uma especial solidariedade entre toda a sociedade, forçando, assim, uma referibilidade ampla ou global de tal subespécie.

Pois bem.

O art. 149, caput, e § 2º, I, da CF/88, assim se expressa:

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. (grifei)

[...]

§ 2º **As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico** de que trata o 'caput' deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - **não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação**; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

[...](grifei)

De se ressaltar que as contribuições sociais assinaladas no dispositivo constitucional acima transcrito não se confundem com aquelas voltadas à seguridade social, chamadas de contribuições sociais de seguridade social, previstas no art. 195 da CF/88, vez que destinam-se a outras finalidades sociais que não a seguridade. São denominadas contribuições sociais gerais, sendo fundamental observar que as contribuições sociais não se esgotam nas de seguridade social, tendo um espectro bem mais largo, tendo em vista que podem ser instituídas para qualquer finalidades que busquem atingir os objetivos da ordem social. Nesse contexto,

são contribuições sociais gerais aquelas destinadas à educação, à cultura, ao desporto e ao meio ambiente, por exemplo.

Por sua vez, as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) visam a corrigir distorções ou a promover objetivos, com repercussão na atuação da iniciativa privada, pontualmente em determinado segmento da atividade econômica, guardando assim, estreita conexão com os princípios estabelecidos no art. 170 da CF/88.

Já as **contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas** são também denominadas de contribuições profissionais ou corporativas e compreendem, além das contribuições para os conselhos de fiscalização profissional e a contribuição sindical, também as contribuições ao Sistema S, que é constituído pelo SENAI, SENAC, SESI, SESC, **SENAR**, SEST, SENAT, SESCOOP e SEBRAE.

Nesse sentido, assim preceitua Saul Tourinho Leal - Ayres Britto Consultoria Jurídica e Advocacia (Tema Central: O regime constitucional do "Sistema S", 2018. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/arquivos/2018/4/art20180416-03.pdf>>. Acesso em: 27 de ago. 2018):

5.1. O art. 149 da Constituição confere à União a competência exclusiva para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. As contribuições ao Sistema S dimanam deste último grupo. Não são as contribuições sindicais cobradas de empregados e empregadores. Em comum, somente o fato de serem de interesse das categorias profissionais e econômicas. Há um conjunto de contribuições parafiscais instituídas por diferentes leis. Assim o Sistema se financia. (grifei)

No mesmo diapasão, a doutrina de Leandro Paulsen (Curso de Direito Tributário: completo, 5.ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 49):

Também são consideradas contribuições do interesse de categorias econômicas as contribuições vertidas para os novos serviços sociais autônomos que atendem a setores específicos. São elas, por exemplo, as destinadas ao Serviço Social do Transporte (SEST) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT), criados por força da Lei 8.706/93, bem como a destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (SESCOOP), criado por determinação da MP 1.715/98. (grifei)

É oportuno destacar que as contribuições ao SEST, SENAT e SESCOOP são desmembramentos das contribuições ao SESC/SENAC e SESI/SENAI.

No âmbito da jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª. Região (TRF4), destaco as decisões abaixo colacionadas:

TRF-4 - APELAÇÃO CÍVEL AC 50301731720174047100 RS 5030173-17.2017.4.04.7100 (TRF-4)

Data de publicação: 08/08/2018

Ementa: TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. CRÉDITO CONSTITUÍDO POR AUTO DE INFRAÇÃO. DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. CONSTITUCIONALIDADE. IMUNIDADE. ART. 149, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO. 1. Não há decadência do crédito, pois não transcorridos mais de cinco anos entre o primeiro dia do exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado e a data da constituição definitiva do crédito tributário. 2. É devida a contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR, instituída pelo artigo 25, § 1º, da Lei 8.870, de 1994, pelo empregador rural pessoa jurídica incidente sobre a comercialização de sua produção rural. 3. A contribuição para o SENAR é uma contribuição de interesse de categoria profissional, instituída com o escopo de executar políticas de ensino da formação profissional rural e de promoção social do trabalhador rural. Portanto, não sendo contribuição social ou de intervenção econômica, não há como fazer elastério da norma imunizante. 4. A imunidade das receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2º, I, da CF 1988) somente alcança a contribuição social incidente sobre a comercialização da produção rural quando efetuada diretamente com adquirentes estrangeiros, não se estendendo às realizadas indiretamente, através de comerciais exportadoras. (grifei)

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INSTITUÍDA PELA LEI Nº 8.870/94. ART. 25, INCISOS I E II. ART. 195, I E § 4º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. OFENSA AO ART. 154, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL/88 NÃO CARACTERIZADA. **SENAR. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DA CATEGORIA ECONÔMICA.** 1. O inciso I do art. 154 da CF/88, veda a instituição de contribuições sociais que sejam cumulativas e que tenham o mesmo fato gerador ou base de cálculo próprios daqueles discriminados na Constituição. 2. O § 4º do art. 195 refere-se à criação de novas espécies tributárias, que venham a instituir fontes de custeio diversas daquelas definidas nos incisos I a III do art. 195. 3. O tributo instituído pelo art. 25 da Lei 8.870/94, não se trata de nova hipótese de fonte de custeio sendo apenas mais uma contribuição instituída com base no inciso I do art. 195 da CF, pelo que não está sujeita às limitações do art. 154, inc. I, da Constituição. **4. Restando a contribuição previdenciária sobre folha de salários dos empregadores rurais substituída pela contribuição sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, e tendo o art. 25 da Lei 8.870/94 promovido a mesma substituição em relação à contribuição de interesse da categoria econômica, não há qualquer inconstitucionalidade na contribuição instituída em favor do SENAR nos moldes do § 1º do art. 25 da Lei n.º 8.870/94.** (TRF-4 - AMS: 2628 RS 1999.71.05.002628-8, Relator: MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA, Data de Julgamento: 18/06/2003, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 16/07/2003 PÁGINA: 54)

Em que pese situar-se no nicho tributário do Sistema S, conforme já relatado, a contribuição para o SENAR apresenta significativa diferença quanto à base econômica, vez que esta incide sobre o resultado da produção agrícola ou sobre a receita bruta, enquanto que as demais incidem sobre a folha de salários.

Nesse sentido, esclarece a i. Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz nos votos condutores dos Acórdãos n. 9202006.510 - Sessão de 26/02/2018 - 2ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e n. 9202006.595 - Sessão de 20/03/2018 - 2ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), cujos excertos, por relevantes, transcrevo a seguir:

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, SENAL...), as quais incidem sobre as folhas de salários.

Nos mesmos acórdãos já referidos, assim conclui a i. Conselheira:

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.

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.

Na mesma perspectiva, converge o art. 170, § 3º., da Instrução Normativa RFB n. 971/2009:

Art. 170. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

§ 1º Aplica-se o disposto neste artigo exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

§ 2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.

§ 3º O disposto no caput não se aplica à contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas. (grifei)

No entendimento da Recorrente existe evidente confronto entre os §§ 1º., 2º. e 3º. do *supra* referido art. 170 da IN RFB n. 971/2009 com o art. 149, § 2º., I, da CF/88, vez que, nas suas palavras, "os parágrafos subsequentes (1º, 2º e 3º) do dispositivo acima

mentionado buscam imprimir um tratamento restritivo à benesse tributária em exame ao estabelecerem que a imunidade abrangeria apenas exportações diretas e que, por outro lado, não se aplicaria ao caso da contribuição ao SENAR."

Todavia, essa discussão foge ao escopo desta análise, vez que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária, a teor do enunciado de Súmula CARF n. 2.

Com fulcro nos argumentos, inclusive doutrinários e jurisprudenciais, ora delineados, entendo que está suficientemente sedimentada a natureza jurídica da contribuição devida ao SENAR como de **contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas**, uma vez preenchido o requisito da referibilidade - consolidado no objetivo de executar políticas de ensino da formação profissional rural e de promoção social da **categoria profissional trabalhador rural** - o que afasta, no caso concreto, a incidência da imunidade tributária insculpida no art. 149, § 2º, I, da CF/88.

Ante o exposto, voto no sentido de **CONHECER PARCIALMENTE** do Recurso Voluntário (e-fls. 3243/3265), para, na parte conhecida, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

(assinado digitalmente)
Luís Henrique Dias Lima