



Ministério da Fazenda [Clique para inserir o nome do Presidente](#)
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.000403/2010-17
ACÓRDÃO	2401-012.074 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de novembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	ANDRADE AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

AGROINDÚSTRIA. PRÁTICA DE OUTRAS ATIVIDADES AUTÔNOMAS. IRRELEVÂNCIA.

A contribuição substitutiva devida pela agroindústria à Previdência Social, incidente sobre a receita bruta de comercialização da produção engloba também o valor oriundo da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não. Não se pode confundir os efeitos jurídicos de uma Pessoa Jurídica produtora rural praticar atividade autônoma com o caso desta mesma atividade ser praticada por uma agroindústria, já que a legislação é expressa ao determinar que a prática de atividades autônomas não influencia no regime de apuração das contribuições previdenciárias das agroindústrias. Ainda que a agroindústria explore, também, outra atividade econômica autônoma, a contribuição previdenciária incidirá sobre o valor da receita bruta dela decorrente.

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.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbido deste ônus. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

O pedido de perícia não exime a impugnante de seu ônus probatório

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício. Por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto quanto à matéria preclusa, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 6 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Guilherme Paes de Barros Geraldi – Relator

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Elisa Santos Coelho Sarto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier (Presidente)

RELATÓRIO

Tratam-se de recursos de ofício e voluntário (fls. 1.156/1.187), interpostos pela 7ª Turma da DRJ/RPO e por TEREOS AÇÚCAR E ENERGIA ANDRADE S/A (sucessora por incorporação de ANDRADE AÇUCAR E ÁLCOOL S.A.) em face do acórdão de fls. 1134/1153, que julgou procedente em parte sua impugnação de fls. 34/37, mantendo em parte o crédito constituído por meio do auto de infração DEBCAD nº 37.268.112-3 (fl. 3), lavrado para a cobrança de contribuição destinada ao SENAR incidentes sobre a receita bruta da agroindústria, no período de 01/01/2006 a 31/12/2008.

Conforme o relatório fiscal (fl. 25), os fatos geradores do presente processo estariam descritos de forma pormenorizada no DEBCAD nº 37.236.998-7 (PAF 15956.000403/2010-17, apensado aos presentes autos). Em suma, a despeito de enquadrar-se

como agroindústria, a Recorrente não ofereceu à tributação, no período fiscalizado, a totalidade de sua receita. As receitas em questão são as seguintes:

1. Para o período de 01/2006 a 08/2007
 - a. receitas decorrentes da comercialização de mercadorias de naturezas diversas, abrangendo açúcar, álcool e cana-de-açúcar nos mercados interno e externo (assim classificadas pela autuada), bem como de subprodutos e revendas de mercadorias, madeiras, sucatas etc, as quais, embora não sejam relativas às atividades estatutárias (finalísticas) da empresa, enquadram-se como atividades econômicas autônomas, por tratar-se de operações comerciais de produtos não industrializados ou resultantes do processo agroindustrial como um todo (vide planilha de fls. 587/588).
2. Para o período de 09/2007 a 12/2008
 - a. receitas decorrentes da comercialização de naturezas diversas, abrangendo vendas faturadas internas, faturadas a coligadas/controladas, faturadas externas (assim classificadas pela autuada), devoluções sobre vendas e também vendas eventuais de materiais. Estas últimas, cujas notas fiscais têm como objetos óleo lubrificante, sucata, herbicida, uréia, insumos para coligadas/controladas etc, enquadram-se também como receitas de comercialização de produção não industrializada. Em suma, as receitas desse período foram classificadas (planilhas de I a VI) e consolidadas em planilha de fls. 1002.

Em sua impugnação (fls. 34/37), a Recorrente defendeu o DEBCAD nº 37.236.998-7 (PAF 15956.000403/2010-17) seria improcedente pelas razões lá apresentadas. Desse modo, o auto de infração objeto do presente processo também deveria ser julgado improcedente. As razões apresentadas no PAF nº 15956.000403/2010-17 foram as seguintes:

1. Que haveria valores lançados em duplicidade em decorrência de vendas para entrega futura;
2. Que o lançamento abrangeria receitas decorrentes de exportação indireta, as quais seriam imunes; e
3. Que a revenda de mercadorias, tais como sucatas advindas do processo produtivo e insumos produtivos vendidos a empresas coligadas e controladas não deveriam compor a base de cálculo do lançamento.

Espelhando o andamento do processo principal, nos presentes autos, foi proferido o despacho de fls. 1118/1121, por meio do qual a DRJ determinou a realização de diligência, nos seguintes termos:

6. diante dessa evidência, tal qual no processo principal, solicita-se à auditoria-fiscal que, em diligência fiscal, exija da autuada a delimitação de suas próprias alegações, de modo a apontar, precisa e detalhadamente, para quais fatos geradores (comercialização de sua produção rural) já houve o alegado recolhimento, relacionando-os às contas contábeis e planilhas categorizadas pela fiscalização no Relatório Fiscal, a que competências as notas fiscais se referem, se houve a contabilização das respectivas NF mães, e demais informações relevantes.

7. também deve ser solicitado, a *contrario sensu*, que a autuada informe, inequivocamente, quais fatos geradores ora apurados (relacionando-os às contas contábeis e planilhas categorizadas pela Auditoria-Fiscal) não foram, efetivamente, oferecidos à tributação, ou seja, para os quais não houve o respectivo recolhimento.

8. diante da situação ora exposta, e em se confirmando as alegações específicas da impugnante, que a fiscalização manifeste-se acerca da possível retificação do presente débito, se for o caso, nos termos da legislação vigente.

9. em suma. caso existam motivos para retificação de débito, haja vista os itens supra, solicita-se à fiscalização a elaboração do demonstrativo equivalente ("DE/PARA") e sua anexação aos autos, a fim de que possa ser procedida a retificação no sistema e emitida a Decisão compatível.

10. as alegações quanto à suposta não-incidência de contribuições sobre receitas de comercialização por meio de empresas exportadoras ou *trading companies* - haja vista que a fiscalização já excedeu do lançamento as vendas diretas a adquirentes domiciliados no exterior - e sobre as receitas decorrentes de atividades econômicas autônomas serão analisadas por esta DRJ. no oportuno julgamento administrativo.

11. Retornem-se os autos para julgamento, após os procedimentos legais.

Em cumprimento à diligência, foi apresentada a Informação Fiscal de fl. 1122, fazendo referência à Informação Fiscal apresentada no processo principal.

Intimada, a Recorrente apresentou a manifestação de fls. 1124/1126, por meio da qual também fez referência à manifestação por ela apresentada no processo principal.

Na sequência, os autos foram remetidos novamente à DRJ, que proferiu o acórdão de fls. 1134/1153, que, espelhando o acórdão do processo principal, julgou a impugnação procedente em parte para (i) excluir parte dos valores relativos às vendas para entrega futura, na forma especificada na tabela de fl. 3318, bem como para (ii) determinar a comparação das multas e eventual aplicação da retroatividade benigna no momento da liquidação do acórdão. A despeito do valor exonerado nos presentes autos não atingir o valor de alçada, o colegiado *a quo* optou por recorrer de ofício em razão da repercussão direta nos presentes autos de eventual reforma do acórdão proferido no processo principal. O acórdão em questão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

AGROINDÚSTRIA. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. SUBPRODUTOS. MERCADORIAS. REVENDA. SUCATAS. INSUMOS. ATIVIDADE ECONÔMICA AUTÔNOMA. INCIDÊNCIA. OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (TERCEIROS).

A contribuição devida pela agroindústria incide sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, industrializada ou não, englobando inclusive as receitas decorrentes da venda de seus subprodutos, mercadorias, sucatas e insumos, contextualizadas como outras atividades econômicas autônomas exercidas no mesmo ou em estabelecimento distinto, hipótese em que há também incidência sobre o valor das receitas delas decorrentes, nos termos dos artigos 201A e 201B do Regulamento da Previdência Social (RPS) Decreto n.º 3.048/99.

PROVAS. DELIMITAÇÃO. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. FATOS GERADORES. RECOLHIMENTO OPORTUNO. BASESDECÁLCULO. DUPLICIDADE DE LANÇAMENTOS. COMPROVAÇÃO. RETIFICAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Alegar genericamente e juntar vastíssima quantidade de papéis não é prova. Assim, impõe-se à autuada a delimitação e comprovação específica de suas alegações, relacionando os documentos apresentados com os fatos geradores para os quais não cabe a tributação.

Demonstrando-se a conexão entre parte das notas fiscais “mãe” (NF-mãe) utilizadas para o faturamento da comercialização da produção rural e suas correspondentes notas fiscais de remessa, adotadas pela fiscalização como bases de cálculo da autuação, e para as quais já teria ocorrido o recolhimento em guias próprias (GPS código 2607); bem como demonstrando-se a duplicidade da apuração de bases de cálculo para certos fatos geradores, obtidos também pelo confronto entre as NF mãe e respectivas notas fiscais de remessa; e ainda demonstrando-se que parte das receitas apuradas não foram efetivamente faturadas pela impugnante; torna-se cabível a retificação do presente Auto de Infração.

EXPORTAÇÃO. PRODUÇÃO RURAL. EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS OU TRADING COMPANIES. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. SENAR. IMUNIDADE. INAPLICABILIDADE LEGISLAÇÃO VINCULANTE.

A natureza jurídica das contribuições devidas ao Senar (Serviço Nacional de Aprendizagem Rural) é de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, não se lhes alcançando a imunidade constitucional do art. 149, § 2º e inciso I da Constituição Federal.

Em conseqüência, têm incidência normal sobre as receitas decorrentes de exportação da produção rural, realizadas diretamente, pela própria autuada, ou

indiretamente, por meio de empresas comerciais exportadoras ou *trading companies*, nos termos da legislação vigente.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Intimada, a Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 1156/1187, acrescentando às alegações de sua impugnação uma preliminar de não conhecimento do recurso de ofício e outra preliminar de nulidade do auto de infração por falta de determinação da matéria tributável.

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

Posteriormente, foram apresentadas petições constituindo novos patronos para a Recorrente e informando sobre o resultado do RE nº 759.244, que concluiu pela imunidade de receitas oriundas de exportações indiretas.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi, Relator.

1. Recurso de Ofício

1.1 Admissibilidade

Conforme relatado, a despeito de o crédito exonerado pelo acórdão de 1ª instância nos presentes autos não superar o limite de alçada vigente à época (R\$ 1 milhão), nos termos da planilha abaixo, a DRJ optou por interpor recurso de ofício, em razão de também ter havido interposição de recurso de ofício nos autos do processo principal.

Comparando-se os valores originalmente lançados (fl. 3) com os do DADR (fls. 1129/1133), verifica-se o seguinte:

	Principal	Multa de ofício	Multa de mora	Soma multas	Total (sem juros)
Original	353.233,40	1.764,95	84.244,23	86.009,18	439.242,58
DADR	262.915,72	64.299,94	-	64.299,94	327.215,66
Exoneração					112.026,92

Contudo, sendo o valor exonerado inferior ao valor de alçada atualmente vigente e tendo sido negado conhecimento ao recurso de ofício interposto nos autos do processo principal, o presente recurso de ofício também não deve ser conhecido.

Ante o exposto, NÃO CONHEÇO o recurso de ofício.

2. Recurso Voluntário

2.1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo.¹ Contudo, deve ser conhecido apenas em parte, em razão de indevida inovação recursal.

Como relatado, a Recorrente apresentou, apenas em sede recursal, a alegação relativa à nulidade do auto de infração por falta de determinação da matéria tributável.

Nesse contexto, a impugnação promove a estabilidade do processo entre as partes, de modo que a matéria ventilada em recurso deve guardar estrita harmonia com aquela abordada pelo recorrente em sua impugnação. Não pode a parte contrária ser surpreendida com novos argumentos em sede recursal, em razão da preclusão processual, por força dos arts. 16 e 17 do Decreto 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Fogem a esta regra apenas situações excepcionais, como as matérias de ordem pública, atinentes a fato ou direito superveniente e vícios na decisão de piso, desde que tempestivo o recurso. Neste sentido:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Período de apuração: 01/05/2006 a 31/12/2007 AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONEXÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. O julgamento proferido no auto de infração contendo obrigação principal deve ser replicado no julgamento do auto de infração contendo obrigação acessória por deixar a empresa de apresentar GFIP com os dados correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias. INOVAÇÃO DE RAZÕES DE DEFESA EM RECURSO VOLUNTÁRIO. HIPÓTESES RESTRITAS DE CABIMENTO. Em segunda instância, ou seja, no âmbito do CARF, as matérias controvertidas passíveis de conhecimento são aquelas trazidas no recurso voluntário, desde que, alternativamente, i) já tenham sido veiculadas na peça de impugnação, ii) destinem-se a contrapor entendimento prestigiado no acórdão de piso; iii) apontem vícios na decisão de piso ou iv) refiram-se a fato ou direito superveniente relevante para a devida apreciação do litígio. Ademais, entende-se que, desde que o recurso seja conhecido, é possível a apreciação de matérias de ordem pública. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.

¹ Conforme despacho de encaminhamento de fl. 1214.

INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF Nº. 11. O artigo 40 da LEF tem aplicação restrita ao processo de execução fiscal, sendo incabível a prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal (Súmula CARF nº. 11).

(Acórdão: 2401-011.098, PAF 10380.722302/2009-13, Primeira Turma Ordinária, Quarta Câmara, 2ª Seção, Sessão de 10.05.2023.

No caso dos autos, a alegação de nulidade do auto de infração por falta de determinação da matéria tributável, a despeito de não se enquadrar em nenhuma dessas situações excepcionais, somente foi suscitada no recurso voluntário e, portanto, não será apreciada, eis que preclusa.

Ante o exposto, CONHEÇO EM PARTE o recurso voluntário.

2.2. Mérito

2.2.1. Valores lançados em duplicidade em decorrência de vendas para entrega futura.

A controvérsia posta não trata do mérito em si, mas da distribuição do ônus probatório a seu respeito. De todo modo, apenas a título de contextualização, a matéria de fundo trata da alegação da Recorrente de que a autoridade lançadora teria incluído na base de cálculo do lançamento valores duplicados, decorrentes de operações de venda para entrega futura.

Explica a Recorrente que, no período autuado, realizou vendas com base no seguinte processo (fls. 3334/3335 do processo principal): 1) ocorre a aquisição de um lote de mercadorias a serem produzidas pela Recorrente, 2) a Recorrente emite a nota-mãe com base no lote comercializado, 3) a Recorrente recolhe das contribuições previdenciárias com base na nota-mãe, 4) a mercadoria é produzida e remetida ao adquirente acompanhada de nota(s)-filha, na medida em que é disponibilizada (pode haver mais de uma nota-filha para uma mesma nota-mãe); 5) a Recorrente recebe o pagamento conforme as notas-filha são emitidas; 6) a receita é contabilizada pelas notas-filha. A alegação da Recorrente, assim, é no sentido que tanto as notas-mãe como as notas-filha foram incluídas na base de cálculo do tributo lançado, dobrando-a indevidamente.

Diante da aparente verossimilhança das alegações da Recorrente, a DRJ determinou a realização de diligência fiscal, nos termos apresentados no relatório, determinado que (fl. 2169 do processo principal):

6. diante dessa evidência, solicita-se à auditoria-fiscal que, em diligência fiscal, exija da autuada a delimitação de suas próprias alegações, de modo a apontar, precisa e detalhadamente, para quais fatos geradores (comercialização de sua produção rural) já houve o alegado recolhimento, relacionando-os às contas contábeis e planilhas categorizadas pela fiscalização no Relatório Fiscal, a que competências as notas fiscais se referem, se houve a contabilização das respectivas NF mães, e demais informações relevantes.

A diligência foi cumprida e, na sequência, sobreveio o acórdão que, com base na diligência, deu provimento parcial à impugnação para excluir diversos valores do lançamento. Contudo, com relação ao período de 01 a 07/2006, o acórdão recorrido entendeu que a Recorrente só teria apresentado provas relativamente às competências 01, 02 e 03. Em razão disso, manteve no lançamento as competências 04 a 07/2006. Vale transcrever os seguintes trechos do acórdão (fl. 3309 e ss do processo principal):

[...]

2. A questão ora debatida – relativa ao procedimento adotado pela autuada de 01 a 07/2006 – consiste, portanto, em cotejar os elementos de prova que possam, inequivocamente, demonstrar e apontar quais dos fatos geradores apurados já teriam sido objeto da tributação previdenciária. Ou seja, que montante das receitas de comercialização da produção rural, levantadas a partir dos arquivos contendo notas fiscais de remessa, apresenta vinculação às ditas NFMãe e para as quais a impugnante demonstre o efetivo recolhimento por meio de GPS código 2607, mesmo em competências anteriores às que foram objeto da autuação.

3. Nesse contexto, observam-se alegações específicas para as competências 01, 02 e 03/2006, relativas às planilhas III e IV do Relatório Fiscal, para as quais a impugnante junta os respectivos comprovantes de recolhimento, em 08/2005 e 12/2005 e registros auxiliares, contidos no documento “conta contábil 2.1.03.02.06 INSS s/ Faturamento”. Aliás, como já havia indicado na impugnação original, demandando a oportuna diligência fiscal. E para nenhuma outra competência. Para tais casos, efetivamente, as NFMãe (v.g., as de n.º 117083, 117087, 123246 e 123247 – fls. 1168/1169 e 1131/1132 dos autos) encontram correspondência com as inúmeras notas fiscais de remessa (v.g., as de n.º 123674 e 123637 – fls. 1122/1126) utilizadas pela autoridade fiscal como base de cálculo da autuação (vide planilhas de “Suporte Apuração FUNRURAL” – fls. 2923/2938 e planilhas III e IV do Relatório Fiscal – fls. 447/554), e estão agregadas no citado registro “conta contábil 2.1.03.02.06 INSS s/ Faturamento”, que traz o detalhamento do montante recolhido em GPS código 2607 de 08 e 12/2005. Fato este que denota ser verdadeira a alegação da impugnante, quanto a tais fatos geradores lançados no Auto de Infração nas competências 01, 02 e 03/2006 referirem-se, efetivamente, àqueles constantes de NFMãe em que houve, nas competências de suas emissões, a incidência previdenciária e respectivos recolhimentos.

[...]

5. Para as competências de 04 a 07/2006, no que tange à divergência da planilha III do Relatório Fiscal, persiste a alegação de que as receitas com a venda de Anidro teriam sido levadas à tributação, também, por meio de outras NFMãe, emitidas nos respectivos meses. Porém, a impugnante não alega, nem comprova documentalmente (à semelhança da sistemática ocorrida em 01, 02 e 03/2006) o efetivo recolhimento, em GPS código 2607, para tais fatos geradores. Ou seja, a

vinculação inequívoca entre as notas fiscais de remessa (apuradas e lançadas pela Auditoria Fiscal) e as respectivas NFMãe não é acompanhada dos competentes registros auxiliares de recolhimento agregado, contidos nº documento “conta contábil 2.1.03.02.06 INSS s/ Faturamento”, em que se detalham os valores recolhidos, por NFMãe, e suas correspondentes GPS. De modo que não há elementos suficientes e seguros para a exclusão de tais bases de cálculo do presente AI.

No recurso, a Recorrente alega que devido ao volume de documentos, optou por apresentar planilha correlacionando a totalidade das notas-mãe com as notas-filha, mas juntar aos autos apenas uma amostra das notas fiscais, correspondente às competências 01, 02 e 03/2006, já que a intimação fiscal não havia determinado a juntada de documentação exaustiva. A partir dessa premissa, sustenta a Recorrente que a apuração do fato gerador, quantificando corretamente a obrigação tributária seria atribuição do agente fiscal e não do contribuinte.

Entendo, todavia, que o acórdão recorrido não merece reparos.

Note-se que, nos termos dos arts. 16 e 17 Decreto nº 70.235/72, a impugnação administrativa deve ser expressa, específica e fundamentada, devendo toda a prova documental ser juntada com a impugnação, ressalvadas as hipóteses previstas em suas alíneas:

Art. 16 [...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

No caso dos autos, a despeito do caráter genérico da impugnação e de não se estar diante de nenhuma das hipóteses excepcionais previstas nas alíneas, ainda assim, a autoridade julgadora de primeira instância determinou a realização de diligência para que fosse oportunizado à Recorrente a especificação de sua impugnação e a apresentação da prova documental que lhe desse lastro.

Mesmo tendo sido dada essa oportunidade extraordinária, a Recorrente produziu prova apenas em relação a parte do período autuado. Em relação ao período remanescente, apresentou tão somente planilha, desacompanhada de elementos probatórios que lhe desse lastro.

Vale dizer que o princípio da concentração das provas na inicial ou contestação/impugnação não é uma peculiaridade do processo administrativo fiscal federal, mas uma regra geral de direito probatório no processo civil. É neste sentido a dicção dos arts. 434 e 435 do Código de Processo Civil:

Art. 434. Incumbe à parte instruir a petição inicial ou a contestação com os documentos destinados a provar suas alegações.

Parágrafo único. Quando o documento consistir em reprodução cinematográfica ou fonográfica, a parte deverá trazê-lo nos termos do caput, mas sua exposição será realizada em audiência, intimando-se previamente as partes.

Art. 435. É lícito às partes, em qualquer tempo, juntar aos autos documentos novos, quando destinados a fazer prova de fatos ocorridos depois dos articulados ou para contrapô-los aos que foram produzidos nos autos.

Parágrafo único. Admite-se também a juntada posterior de documentos formados após a petição inicial ou a contestação, bem como dos que se tornaram conhecidos, acessíveis ou disponíveis após esses atos, cabendo à parte que os produzir comprovar o motivo que a impediu de juntá-los anteriormente e incumbindo ao juiz, em qualquer caso, avaliar a conduta da parte de acordo com o art. 5º .

Ou seja, só é dado à parte apresentar prova documental em momento distinto da inicial ou da contestação quando estes se destinarem a fazer prova de fatos novos ou contrapô-los. Não prospera, assim, a alegação de que a Recorrente teria se reservado ao direito de apresentar o restante da prova documental em momento posterior, caso fosse necessária. Em se tratando de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do lançamento, cabia à Recorrente demonstrar a sua ocorrência, por ser ônus que lhe incumbe, a teor do disposto no art. 373 da Lei nº 13.105, de 2015, o que não ocorreu no caso.

Dessa forma, improcedem os argumentos da Recorrente.

2.2.2. Imunidade sobre as receitas de exportação indireta (SENAR)

Eis o que consta do relatório fiscal a respeito das receitas decorrentes de exportação indireta (fls. 1.009/1.016 do processo principal):

4.1. Período de 01/2006 a 018/2007

[...]

4.1.2. Constatamos, também, que as receitas de comercialização da sua produção (lançadas em sua escrita contábil como receitas operacionais), destacadas nas contas contábeis sintéticas 31000000 - Receitas Operacionais Líquida e 31010000

- Receita Bruta de Vendas de Produtos, a subdivisão na conta sintética 31010200 - Produtos Fabricação Própria Mercado Externo, com indicação da planilha com número romano (juntamos cópia neste AI da qual faz parte integrante), que se compõe de lançamentos contábeis indevidamente lançados como sendo vendidos para o mercado externo, como segue:

a) Planilha XIV-Transferidos para o mercado externo indevidamente (fls.569 e 570) [e-fls. 578/579]

b) Planilha XV -Indevidamente incluídos no mercado externo (fls. 571 a 575) [e-fls. 580/584]

[...]

4.2. Período de 09/2007 a 12/2008

4.2.1. Constatamos que as receitas de comercialização da sua produção (lançadas em sua escrita contábil como receitas operacionais), destacadas nas contas contábeis sintéticas 3.1 — Receita Operacionais e 3.1.1 — Receitas de Produtos e Serviços, subdividido nas contas sintéticas e suas analíticas abaixo descritas, com indicação da planilha com número romano (juntamos cópia neste AI da qual faz parte integrante), compõe-se de lançamentos contábeis:

[...]

c) Planilha III — 3.1.1.01.0003 — Vendas Faturadas Externas (indevidamente) (fls. 935) [fl. 946]

Em sua impugnação, a Recorrente defendeu que a imunidade tributária prevista no art. 149, § 2º, I abrangeria tanto exportações diretas como indiretas.

O despacho de diligência consignou o seguinte (fl. 2169 do processo principal):

10. as alegações quanto à suposta não-incidência de contribuições sobre receitas de comercialização por meio de empresas exportadoras ou *trading companies* – haja vista que a fiscalização já excetuou do lançamento as vendas diretas a adquirentes domiciliados no exterior – e sobre as receitas decorrentes de atividades econômicas autônomas serão analisadas por esta DRJ. no oportuno julgamento administrativo.

Com o efeito, o acórdão recorrido refutou a alegação da recorrente, asseverando que a imunidade abarcaria apenas as exportações diretas (fl. 3.314 do processo principal).

No recurso, a Recorrente reiterou as alegações da impugnação, sustentando que a imunidade abarcaria as exportações indiretas.

Exposta a controvérsia, considerando que o presente processo tem por objeto apenas a contribuição devida ao SENAR, entendo que o acórdão recorrido não merece reforma.

No julgamento do RE nº 759.244, o STF, em sede de repercussão geral, fixou a Tese nº 764 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. A decisão do STF, no entanto, não se aplica às contribuições destinadas a terceiros, já que a norma imunizante é restrita às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico, ao passo que ao SENAR configura-se como uma contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Este vem sendo o posicionamento adotado por esta turma julgadora, em consonância com a jurisprudência da CSRF, ilustrada pelos seguintes acórdãos:

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)

Não se desconhece que durante o julgamento do Tema 801 da Repercussão Geral (RE 816.830), em que se firmou a tese de que “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” discutiu-se a natureza de tal contribuição, não se chegando a uma conclusão.

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 destinada ao SENAR. A conclusão a que o voto chegou foi a de que ela 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 *obiter dictum* pela corte, com a consequente reformulação da ementa, nos seguintes termos:

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)

Em que pesem as críticas acadêmicas², 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 nº 1.363.005, por maioria, vencido o Min. Dias Toffoli, que tais receitas não seriam imunes, em razão da natureza corporativa da contribuição.³ Todavia, a mesma primeira turma, em 25/04/2023, julgou a mesma questão nos autos do ARE 1.369.122 e, por unanimidade, decidiu que

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, 2023'p . 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 PROTELATÓRIO. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO, COM IMPOSIÇÃO DE MULTA DE 5% (CINCO POR CENTO) DO VALOR ATUALIZADO DA CAUSA, NOS 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)

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) inexistente decisão vinculante sobre o assunto oriunda daquela corte superior; (ii) o tema ainda é controvertido, havendo membros daquele colegiado 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.⁵

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 reflexivamente, outros setores da sociedade.

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 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 reflexivamente 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.”

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, os 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 se relacionem 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 se classifica como uma contribuição de interesse de categoria econômica e, portanto, as receitas de exportação não são imunes a ela.

Assim, tratando os presentes autos exclusivamente de contribuição devida ao SENAR, os valores das exportações indiretas devem ser mantidos no lançamento.

2.2.3 Não incidência das contribuições sobre a receita de comercialização de sucata e materiais diversos.

Conforme o relatório fiscal, a Recorrente deixou de oferecer à tributação uma série de receitas oriundas da comercialização de subprodutos de sua produção e mercadorias adquiridas de terceiros (insumos).

Na impugnação, a Recorrente defendeu, em síntese, que tais receitas não deveriam compor a base de cálculo já que a base de cálculo da contribuição da agroindústria seria a “receita bruta proveniente da comercialização da produção” e bens meramente revendidos não poderiam ser considerados como produção agroindustrial.

O acórdão recorrido rejeitou a alegação da Recorrente, asseverando que a legislação não prevê a possibilidade de segregação da tributação das atividades secundárias exercidas pela agroindústria, além de prever expressamente que a base de cálculo é a receita da produção própria ou da produção própria e adquirida de terceiro:

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:

No recurso, a Recorrente repete a alegação da impugnação.

Apesar do esforço da Recorrente, entendo que não lhe assiste razão.

A jurisprudência deste Conselho firmou-se no sentido de que as exceções ao regime contributivo substitutivo da agroindústria estão taxativamente previstas nos parágrafos do art. 22-A da Lei nº8.212/91. Desse modo, tal regime deve abranger toda a receita da agroindústria, ainda que ela exerça atividade secundária. Neste sentido, transcrevem-se, abaixo, ementas de acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e desta turma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011 AGROINDÚSTRIA. PRÁTICA DE OUTRAS ATIVIDADE AUTÔNOMAS. IRRELEVÂNCIA. A contribuição substitutiva devida pela agroindústria à Previdência Social, incidente sobre a receita bruta de comercialização da produção, engloba também o valor oriundo da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não. Não se pode confundir os efeitos jurídicos de uma Pessoa Jurídica produtora rural praticar atividade autônoma com o caso desta mesma atividade ser praticada por uma agroindústria, já que a legislação é expressa ao determinar que a prática de atividades autônomas não influencia no regime de apuração das contribuições previdenciárias das agroindústrias. Ainda que a agroindústria explore, também, outra atividade econômica autônoma, a contribuição previdenciária incidirá sobre o valor da receita bruta dela decorrente [...]

(Acórdão 9202-010.464, 2ªTurma da CSRF, Sessão de 24/10/2022)

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA AGROINDUSTRIAL. A substituição estabelecida no artigo 22A da Lei nº 8.212/91 é aplicada ainda que a agroindústria explore também outra atividade econômica autônoma, no mesmo ou em estabelecimento distinto, hipótese em que a contribuição também incide sobre o valor da receita bruta dela decorrente. [...]

(Acórdão nº2401-004847, 1ªTO da 4ªCâmara da 2ª Seção, Sessão de 05/06/2017)

Tal entendimento também vem sendo acompanhado pelo Poder Judiciário, como revelam as seguintes ementas de acórdãos do TRF da 3ª Região:

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DA AGROINDÚSTRIA. ART. 22A DA LEI Nº 8.212/91. BASE DE CÁLCULO. TOTALIDADE DA RECEITA BRUTA DA AGROINDÚSTRIA PROVENIENTE DE QUALQUER PRODUÇÃO. APELAÇÃO DESPROVIDA. SENTENÇA MANTIDA.

1. O cerne da questão consiste no pedido da não incidência da contribuição previdenciária prevista no artigo 22A da Lei nº 8.212/1991.

2. Da leitura dos artigos 22-A, da Lei 8.212/91, e 201-B, do Decreto 3.048/1999 (Regulamento da Previdência Social), resta cristalino que todo e qualquer ingresso de receitas nos cofres do contribuinte agroindustrial, quer seja decorrente de operações comerciais realizadas com intuito de lucro, quer sejam elas ligadas à atividade primária ou a atividades secundárias da empresa, estão sim incluídas na base de cálculo da contribuição previdenciária aqui discutida. Ademais, o artigo 201-B estatui que as atividades autônomas estão sujeitas ao recolhimento sob o regime da contribuição substitutiva aplicável à empresa principal, assim, a empresa agroindustrial é responsável tributária pelo recolhimento das contribuições previdenciárias, sejam as receitas provenientes da sua atividade primária ou ainda de unidades autônomas.

3. Apelação desprovida.

(TRF 3ª Região, 2ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 5016375-33.2022.4.03.6100, Rel. Desembargador Federal LUIZ PAULO COTRIM GUIMARAES, julgado em 02/03/2023, Intimação via sistema DATA: 03/03/2023)

APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS PELA AGROINDÚSTRIA. RECEITAS QUE COMPÕEM A BASE DE CÁLCULO. RECURSO DESPROVIDO.

1. Além do artigo 22-A da Lei nº 8.212/91, o qual deixa claro que a contribuição devida pela agroindústria incide sobre a comercialização de produção própria e de produção própria e adquirida de terceiros, o Decreto nº 3.048/99 e a Instrução Normativa RFB nº 971/09 regulamentam a matéria sem extrapolar tal previsão legal, apenas estabelecendo maior especificidade, sendo, portanto, dotados de legalidade.

2. O recolhimento das contribuições deve ocorrer sobre a receita bruta da empresa decorrente da comercialização da produção própria e daquela adquirida por terceiros, mormente porquanto se trata de atividade própria da agroindústria, devidamente prevista no estatuto social da agravante.

3. Os parágrafos 2º e 3º do artigo 22-A da Lei nº 8.212/91 trazem a exceção sobre a qual não incide as contribuições em análise, qual seja, a receita bruta correspondente aos serviços prestados a terceiros, cujas contribuições previdenciárias continuam sendo devidas na forma do artigo 22 do mesmo diploma normativo. Assim, se a única exceção é exaltada pelo legislador, conclui-se que as demais receitas auferidas pela agroindústria compõem a base de cálculo das exações, inclusive a receita decorrente da comercialização de produtos adquiridos de terceiros.

4. Somando-se às conclusões acima, verifica-se que a parte impetrante não logrou êxito em demonstrar que houve violação a direito seu líquido e certo, isto é, que está sendo compelida a efetuar contribuições indevidas.

5. Apelação a que se nega provimento.

(TRF 3ª Região, 1ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 5000648-75.2017.4.03.6143, Rel. Desembargador Federal VALDECI DOS SANTOS, julgado em 06/04/2021, Intimação via sistema DATA: 07/04/2021)

Assim, diante da impossibilidade de segregação da receita por estabelecimento/atividade na agroindústria, por ser um regime substitutivo ao geral, agiu bem a fiscalização em lançar a contribuição sobre todas as receitas auferidas pela Recorrente no período autuado.

3. Conclusão

Ante o exposto, NÃO CONHEÇO o recurso de ofício, CONHEÇO EM PARTE o recurso voluntário, exceto quanto à matéria preclusa, e, na parte conhecida de NEGO-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi