



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 18088.000711/2009-73  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9202-007.578 – 2ª Turma  
**Sessão de** 25 de fevereiro de 2019  
**Matéria** CSP - COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO VIA TRADING COMPANY  
**Recorrente** RAIZEN ARARAQUARA AÇUCAR E ÁLCOOL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Ana Paula Fernandes.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício), Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração (DEBCAD nº 37.190.812-4), totalizando R\$ 969.293,20 e consolidado em 27/11/2009, referente à contribuições devidas pela empresa ao SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, referentes ao período de apuração de 01/2005 a 12/2006.

O relatório fiscal ainda destaca que constituíram os fatos geradores das contribuições lançadas: a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural própria, nos termos do art. 22-A da Lei nº 8.212/1991, em virtude da glosa de compensações de contribuições destinadas ao SENAR.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ julgado a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 08/05/2017, foi negado provimento ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2401-004.774, (efls. 211/219) com o seguinte resultado: “Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento”. O acórdão encontra-se assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006*

*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.*

*CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. AGROINDÚSTRIA. ESTABELECIMENTOS DIVERSOS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. INCIDÊNCIA.*

*O valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção da agroindústria, centralizada na matriz ou distribuídas em diversos estabelecimentos, integram a base de cálculo da contribuição previdenciária, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei 8.212/91. Inteligência*

*do art. 22-A do mesmo dispositivo, acrescentado pela Lei 10.256/2001.*

O processo foi encaminhado para ciência, que ocorreu em 08/06/2017, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. O sujeito passivo, então, interpôs Embargos de Declaração (efls. 231/235) em 12/06/2017, tempestivo portanto.

Em Despacho (efls. 240/242) da Presidente da 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 2ª Seção, os embargos do sujeito passivo foram analisados, mas tiveram o seu seguimento negado.

Encaminhados os autos para a ciência do despacho que não admitiu os citados embargos, o sujeito passivo tomou ciência em 13/07/2017 e, nos termos da Portaria MF nº 527/2010, apresentou tempestivamente, em 25/07/2017, Recurso Especial (efls. 251/285).

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho da 4ª Câmara, de 22/09/2017 (efls. 290/295), levando-se em consideração como paradigma o Acórdão nº 2301-004.198.

Em seu recurso visa:

- A reforma do acórdão recorrido em relação a decisão que não considerou a imunidade prevista no art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição Federal.
- A recorrente traz um histórico da criação do SENAR e sua interpretação em relação à destinação, natureza de seus serviços e das contribuições que o mantém.
- Em relação ao recurso em tela, traz divergências que considerariam que o SENAR seria, sim, alcançado pela imunidade prevista no art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição Federal.
- Afirma ainda que o sujeito passivo é agroindústria, contribuindo para o INSS, tomando por base de cálculo da contribuição previdenciária a receita bruta de comercialização de seus produtos e, como exporta parte de seus produtos, essa operação estaria imune às contribuições sociais, e assim a imunidade alcançando a contribuição devida ao SENAR.
- Assevera ainda, que as contribuições ao SENAR seriam destinadas à entidades de serviço social e de formação profissional, que teriam características com os objetivos de ordem social, não podendo estarem enquadradas como espécie de contribuições de categorias profissionais e econômicas.
- Vejamos trechos:

*Com efeito, o Acórdão Paradigma diz que o SENAR é Contribuição Social e, assim sendo, é alcançado pela imunidade prevista no art. 149, § 2.º, I, da Constituição.*

[...]

*A ora Recorrente é sociedade civil por quotas de responsabilidade limitada. Tem por objeto social a produção agrícola de cana-de-açúcar e a sua industrialização, na produção de açúcar e álcool e sua comercialização no mercado interno e externo.*

*Como agroindústria, aquela que industrializa a própria produção agrícola, contribui para o INSS tomando por base de cálculo da contribuição previdenciária a receita bruta da comercialização de seus produtos: açúcar e álcool.*

[...]

*A Recorrente exporta parte de seus produtos e essa operação de exportação está imune das contribuições sociais, imunidade prevista no art. 149, § 2.º, da Constituição Federal.*

*Entende, pois, que sendo a contribuição ao SENAR também de natureza social, estaria abrangida pela imunidade, motivo pelo qual o Auto de Infração ora combatido não teria fundamento na legislação de regência.*

[...]

*“As contribuições sociais gerais destinam-se ao financiamento das demais áreas de atuação da União, no campo social, que tem grande abrangência. A Ordem Social é fundada no primado do trabalho e objetiva o bem estar e a justiça social.”*

*Essas contribuições que a doutrina denomina “gerais” são, na verdade, específicas, no sentido de que são destinadas a um fim social especificamente determinado.*

[...]

*Não há como enquadrar as contribuições ao SENAR na espécie contribuições de categorias profissionais e econômicas, dada a finalidade a que se prestam, que incontestavelmente é, antes de tudo, social.*

*Não se destinam a custear os interesses próprios de categorias profissionais ou econômicas.*

*(Com os grifos e marcações do original.)*

- Em suas alegações finais, o sujeito passivo requer que seu Recurso Especial seja provido, devendo ser reconhecida a imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição Federal à contribuição ao SENAR.

A Fazenda Nacional foi cientificada do Acórdão nº **2401-004.774**, do Recurso Especial do sujeito passivo e do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial do sujeito passivo em 27/09/2017 e apresentou, em 10/10/2017, portanto, tempestivamente, contrarrazões (efls. 297/301).

Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional:

- Contrapõe a argumentação da recorrente, defendendo a manutenção da decisão exarada no acórdão recorrido.
- A representante da Fazenda Nacional afirma ainda que os o texto do art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição Federal, é claro e não traz margem para discussões.
- Afirma que o acórdão recorrido estaria aderente ao entendimento corrente do STF no que tange à restrição da capacidade ativa tributária, sendo uma interpretação muito mais restritiva do que ampliativa.
- Assevera ainda que a imunidade citada do texto constitucional não abrangeria as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, uma vez que não seria o expressado.
- Vejamos alguns trechos das contrarrazões da PGFN:

*Sem necessidade de maior digressão, percebe-se da literal leitura do texto constitucional que a partir da Emenda Constitucional nº 33/2001, as **receitas decorrentes de exportação** estão **imunes a contribuições sociais**, bem como a contribuições de intervenção no domínio econômico.*

*Acerca da interpretação a ser conferida às normas constitucionais que veiculam restrição à capacidade ativa tributária, observa-se que, como regra, o STF tem adotado uma interpretação mais restritiva em contraposição à interpretação ampliativa.*

[...]

*A partir dessas considerações deve-se analisar a natureza da contribuição ao SENAR. Como bem pontuou a decisão recorrida a contribuição ao SENAR é contribuição de interesse de categorias profissionais, não se enquadrando, portando, na norma do inciso I do §2º do art. 149 da CF.*

[...]

*Entretanto, no §2º, inciso I, apenas encontra-se prevista a imunidade das receitas de exportação em relação às “contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico”.*

*Logo, resta claro que a imunidade prevista em relação às receitas decorrentes da exportação não abrange as contribuições de interesse de categoria profissionais ou econômicas.*

(Com os grifos e marcações do original.)

- A representante da Fazenda Nacional encerra suas contrarrazões requerendo que seja negado o provimento do recurso do sujeito passivo.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

### Pressupostos De Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pelo contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 290/295. Não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

### Do mérito

Cinge-se a controvérsia em relação ao **Reconhecimento da imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição Federal à contribuição ao SENAR.**

No acórdão recorrido, foi mantido o lançamento da contribuição destinada ao SENAR, ao argumento de que 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.

Vejamos como dispôs o acórdão recorrido a respeito:

*Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão da imunidade quanto as contribuições, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria.*

*Como se sabe, o art. 149 da Constituição Federal determinou a não incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação. Vejamos o que determina o referido dispositivo constitucional:*

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

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

*I não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;(grifamos)*

*Como se vê, o legislador constitucional estabeleceu que as receitas decorrentes da exportação são imunes à incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. Nota-se que o Constituinte foi bastante claro ao delimitar as contribuições que seriam imunes.*

*Tenho o entendimento pessoal de que “contribuição social” é um gênero do qual são espécies as contribuições para custeio da*

*intervenção no domínio econômico (CIDE) e as de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Porém, o alcance da norma legal somente terá amplitude a todas as espécies quando o legislador contemplar o termo "contribuição social" em sentido lato, o que não se vislumbra na hipótese dos autos, onde o constituinte foi por demais enfático ao delimitar as contribuições que estariam sob o manto da imunidade sob análise, quais sejam, **as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo**, o que rechaça de plano a pretensão da contribuinte ao pretender incluir em aludido benefício fiscal as contribuições destinadas a terceiros – SENAR.*

*In casu, a Constituição Federal não restringiu o conceito de receita de exportação abrangido pela imunidade consagrada pelo inciso I do §2º do seu art. 149. Por sua vez, o Poder Executivo, ao regulamentar esta previsão constitucional, através da IN SRP nº 03/2005, estabeleceu que apenas haverá a imunidade quando a receita de exportação decorrer de comercialização diretamente com o adquirente domiciliado no exterior. Vejamos o teor do §1º do art. 245 do referido ato normativo:*

*Art. 245. 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.(grifo nosso)*

*Desse modo, verifica-se que a norma constitucional que institui a imunidade não pode ser mitigada por lei, muito menos por ato normativo expedido pela autoridade administrativa. É preciso, então, que seja respeitada a limitação do exercício da competência imposta pelo legislador constituinte.*

*O entendimento pessoal deste Conselheiro é de que se interpreta de forma teleológica a previsão consagrada no § 2º do art. 149 da CF, no sentido de que a imunidade contemplada neste dispositivo abrange as receitas decorrentes da comercialização de produtos nacionais com destino ao exterior. Portanto, não é razoável excluir da abrangência dessa norma imunizante as operações que possuem o fim específico de exportação, como é o caso das vendas realizadas a empresas comerciais exportadoras cujo destino das mercadorias comercializadas seja unicamente o exterior.*

*No entanto, em relação à contribuição ao SENAR, que trata o caso concreto, o mesmo entendimento não deve ser aplicado, conforme passo a demonstrar.*

*É assente na doutrina e na jurisprudência que a contribuição ao SENAR possui a natureza jurídica de contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, pois se destina a proporcionar maior desenvolvimento à atuação de categoria específica, que é o produtor rural, sendo exigida de contribuintes vinculados a este setor e a arrecadação é destinada a ações de formação profissional rural e promoção social de trabalhadores e produtores rurais.*

*Tendo, portanto, a natureza de contribuições de interesse das categorias profissionais, a contribuição ao SENAR não está incluída na regra de imunidade prevista no inciso I §2º art. 149 da Constituição.*

*Conforme transcrito em linhas acima, o referido artigo prevê em seu caput que “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas”.*

*Como se vê, existem três tipos de contribuições previstas no art. 149 da Constituição, quais sejam: (i) contribuições sociais; (ii) contribuições de intervenção no domínio econômico; e (iii) contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas.*

*Entretanto, no §2º, inciso I, apenas encontra-se prevista a imunidade das receitas de exportação em relação às “contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico”.*

*Logo, resta claro que a imunidade prevista em relação às receitas decorrentes da exportação não abrange as contribuições de interesse de categoria profissionais ou econômicas.*

*Neste aspecto, deve ser mantida a incólume a decisão recorrida.*

*(destaques no original)*

Por outro lado, a recorrente tece considerações a respeito da contribuição ao SENAR e tenta demonstrar que tal contribuição não tem a natureza de contribuição de interesse de categorias profissionais.

Sustenta serem imunes ao SENAR as receitas obtidas com suas exportações, quer diretas ou realizadas via *trading company*, por ser o SENAR contribuição social devida ao Sistema "S", enquadrando-se na imunidade prevista no art. 149, § 2º, Inciso I, da Constituição Federal.

Em que pese o esforço argumentativo da recorrente, não lhe confiro razão.

Entendo que a imunidade prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal abrange apenas as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

Quanto às contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas, que é o caso do SENAR, o dispositivo constitucional não as inclui de forma expressa.

Em recente julgado proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, o assunto foi tratado com bastante propriedade. Assim, com a devida vênia, reproduzo trecho do acórdão 2402-006.741, de lavra do Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, a respeito da questão, o qual adoto como raz

*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. 4244) 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/art2018041603.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:

**TRF4 APELAÇÃO CÍVEL AC 50301731720174047100  
RS 503017317.2017.4.04.7100 (TRF4)**

**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 , § 1 , 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 elástico 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.** (TRF4 AMS: 2628 RS 1999.71.05.0026288, 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. 9202-006.510 Sessão de 26/02/2018 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e n. 9202-006.595 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, SENAI...), 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 mencionado 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.*

*(Destaques no original)*

Assim, após todos os pontos transcritos que muito bem analisaram a impossibilidade de a contribuição ao SENAR estar albergada pela imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, posto que classificada como contribuição de interesse das categorias profissionais e econômicas, entendo que não há fundamento para que se afaste a tributação assim como pretendido pelo recorrente. Dessa forma, encaminho por negar provimento ao recurso.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, mantendo o lançamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

## Declaração de Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes.

Em que pese o brilhante voto da Conselheira relatora ouso discordar de seu posicionamento quanto a natureza jurídica da contribuição ao SENAR e a conseqüente aptidão da mesma em atrair a isenção prevista no texto constitucional.

O Contribuinte aponta ofensa ao art. 149, § 2º, I, da CF. Sustenta em sua defesa que o art. 62 do ADCT determinou a criação do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR nos mesmos moldes do SENAI e do SENAC, providência cumprida pela Lei n. 8.315/91.

Alega que a análise das funções cometidas ao SENAR (organizar, administrar e executar, em todo o território nacional, o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural) enseja a classificação das contribuições para seu financiamento como contribuições sociais gerais.

Pugna, por tais motivos, que a contribuição para o SENAR é alcançada pela imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF.

**A solução da controvérsia requer a análise da natureza jurídica da contribuição destinada a custear o SENAR, tal discussão se encontra pendente de julgamento de RE 796152, perante o STF, que colocará fim a discussão.**

Enquanto isso não ocorre, minha convicção pessoal é a de que assiste razão ao Contribuinte. Observo que grande parte da jurisprudência já se manifestou neste sentido.

O TRF1, reconhece a natureza do SENAR como contribuição Social Geral.

**TRF-1 - APELAÇÃO CIVEL AC 212237720104013400 DF 0021223.77.2010.4.01.3400 (TRF-1). Data de publicação: 08/11/2013. Ementa: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA (FUNRURAL). RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. LEGITIMIDADE ATIVA: PRODUTOR RURAL. PESSOA JURÍDICA. EXIGIBILIDADE DA EXAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO AO SENAR.**  
 1. O empregador rural, pessoa jurídica, não se equipara ao empregador rural pessoa física para fins de (não) incidência tributária, o que não significa ferir o princípio da isonomia entre os contribuintes que, diga-se, não se confundem quanto a direitos e obrigações sociais. 2. A extinção da **contribuição** ao FUNRURAL não afasta a exação prevista na Lei n. 8.870 /94, devida pelas empresas (pessoa jurídica) produtoras rurais, sobre a comercialização da produção. Precedentes do STJ. 3. In casu, a pessoa jurídica (produtora rural/empresa agropastoril) é responsável tributário pelo recolhimento da **contribuição** para o FUNRURAL sobre a comercialização do produto agrícola, tendo legitimidade tão somente para discutir a legalidade ou constitucionalidade da exigência, mas não para pleitear em nome próprio restituição ou compensação do tributo. 4.

*A contribuição para o SENAR é devida pelo produtor rural no ato da comercialização de sua produção, porque se trata de contribuição social geral, desnecessária, portanto, sua instituição por lei complementar (Precedente: STF, ARE 672.948-SC, Min. Cármen Lúcia, publicação em 26/09/2012). 5. Apelação da autora desprovida. 6. Apelação do SENAR provida para condenar a autora em honorários advocatícios no valor de R\$ 1.000,00 (mil reais). 7. Apelação da Fazenda Nacional e remessa oficial, tida por interposta, parcialmente providas, apenas para reconhecer a improcedência do pedido de repetição/compensação do indébito formulado pela autora.*

O STJ confirma tal entendimento no Resp 272.671/ES.

Do mesmo modo, em outra oportunidade o STF ao analisar a matéria no RE 138.284-8/CE pontuou se tratarem estas de Contribuições Sociais Gerais.

Ainda assim, algumas ponderações são necessárias para fundamentar o posicionamento adotado que confronta o voto do ilustre relator:

1. Originalmente quando foi criada, a contribuição ao SENAR incidia sobre a folha de salários igual as demais contribuições do sistema “S”, sua alteração de incidência sobre as receitas foi implementada posteriormente (ano 2001). Por este motivo a alegação do relator de que não se aplica o artigo 240/CF ao SENAR, por que este não incide sobre folha de salários, que é a base de cálculo prevista no artigo constitucional não merece prosperar. **Isso por que a alteração da base de cálculo da contribuição não tem o poder de alterar sua natureza jurídica.**

2. Ainda, que haja o reconhecimento de que o SENAR, representa interesses da categoria econômica, não muda o fato de que é uma entidade que se dedica a educação e assistência social, **que embora direcionada a uma determinada classe, atenderá o interesse público, face a importância dela para toda sociedade.**

3. Ressalte-se ainda, a similitude do SENAR com os demais serviços sociais, pois além de ter sido apontada na exposição de motivos da norma, ainda, existe ressalva pontual na legislação de que tais verbas (SENAI, SENAC, SENAR), **não podem ser cobradas cumulativamente de uma empresa. O que as coloca numa mesma categoria.**

Diante do exposto, voto no sentido de reconhecer a natureza jurídica do SENAR **como de contribuição social geral**, conforme se percebe na evolução legislativa atinente a este tributo. Em consequência disso, concluo pelo direito do contribuinte em gozar da imunidade prevista no art. 149/CF.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes.