



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

Processo nº 35373.001288/2004-18
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.257 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de janeiro de 2013
Matéria AGROINDÚSTRIA OU PRODUTOR RURAL
Recorrente SUCOCÍTRICO CUTRALE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2003 a 30/04/2004

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL GERAL.

A contribuição ao SENAR tem por finalidade financiar a atuação em prol da Ordem Social, especificamente, em prol da Educação (Capítulo III da Ordem Social na CF) e da Família (Capítulo VII da Ordem Social na CF), o que lhe dá característica suficiente para ser compreendida como contribuição especial social geral.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. IMUNIDADE DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.

O art. 149, §2º, inciso I da Constituição Federal concede imunidade para as receitas decorrentes de exportação em relação às contribuições sociais.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, : I) Por maioria: a) em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Bernadete de Oliveira Barros, que negavam provimento ao recurso, por conceituar a contribuição como de interesse de categoria profissional; II) Por voto de qualidade: a) em conceituar a contribuição como contribuição social geral, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes e Wilson Antônio de Souza Correa, que votaram em conceituar a contribuição como de intervenção no domínio econômico. Redator: Mauro José Silva. Declaração de voto: Wilson Antônio de Souza

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Autenticado digitalmente em 04/12/2013 por MARCELO OLIVEIRA - Presidente. Assinado digitalmente em 11/12/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 10/12/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARRO S, Assinado digitalmente em 10/12/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 04/12/2013 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA

Impresso em 09/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

Bernadete De Oliveira Barros - Relator.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Redator designado.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Wilson Antônio de Souza, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Lopes

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente à contribuições devidas à terceira entidade, SENAR, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e II, do art. 22, da Lei 8212/91.

Segundo o Relatório Fiscal, fls. 32, o fato gerador da contribuição lançada é a receita auferida pela comercialização de produtos no exterior, extraída das contas contábeis ali relacionadas.

A autoridade lançadora faz, ainda, alusão à resposta da Coordenação Geral de Matéria Tributária da Procuradoria Federal Especializada - INSS que, por meio do Parecer PFE-INSSICGMT/DCMT N° 01612004, ratificou o entendimento exarado no relatório da NFLD.

A recorrente apresentou defesa e, posteriormente, aditamento à impugnação, sendo que, de suas análises, o processo foi convertido em diligência, nos termos do Despacho de fls 271, resultando na Informação Fiscal de fls. 303, por meio da qual a autoridade notificante se manifesta sobre cada alegação da recorrente, transcrevendo trecho de Pareceres da Consultoria Jurídica que traga sobre a contribuição para os terceiros.

Junta, aos autos, os relatórios RDA e RL, bem como cópia da consulta formulada pelos Auditores(fl.s.272 a 274), e encaminhamentos da fiscalização à Procuradoria local, e desta à Coordenação Geral de Matéria Tributária/PFE-INSS, visando espantar qualquer alegação no que tange à matéria.

Cientificada do resultado da diligência fiscal, a recorrente se manifestou (fls. 332) e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 14-18.916, da 6ª Turma da DRJ/RPO, (fls. 335), julgou o lançamento procedente.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 352), alegando, em síntese, o que se segue.

Inicialmente, discorre sobre os princípios que norteiam as atividades da fiscalização e alega nulidade da NFLD por violação dos Pareceres 1.710/99 e 1.774/99, citando o art. 42, da LC 73/93 que, segundo afirma, vinculam em todos os seus termos, entendendo não ser lícita a conclusão de que os pareceres não foram violados, uma vez que a tese jurídica por eles fixada se refere tanto ao seu objeto quanto a suas premissas.

Sustenta que houve violação do art. 18, III, C, da Lei 8.213/91, c/c art. 1º, da Lei 8312/91, uma vez que a reabilitação profissional não se trata do pagamento de um benefício, mas sim da promoção de cursos e atividades de capacitação do trabalhador, obrigação essa cumprida não pelo INSS, mas por cada uma das entidades desse Sistema.

Argumenta que, ao promover a reabilitação do trabalhador rural, o SENAR executa política pública da Previdência Social, deduzindo, assim, que a contribuição que lhe é destinada só pode ser classificada como social.

Sustenta que o Parecer PFE-INSS/CGMT/DCMT n.º 016/2004, invocado no acórdão, viola os princípios mais comezinhos do direito da Seguridade Social, não se constituindo em fundamento válido para a prática do presente lançamento fiscal, já que foi expedido pela Procuradoria da própria Autarquia, a qual não detém competência para praticar ato normativo, de modo que tem serventia apenas para efeito de consulta.

Entende que o referido parecer não se subsume a qualquer das hipóteses do art. 100 do CTN, razão pela qual não se constitui em "norma complementar" da legislação tributária, bem como não se constitui em fundamento legal que valide a NFLD.

Assevera que o único parecer que tem efeito normativo e vinculante é aquele referendado pelo Ministro de Estado, o qual, segundo entende, fixa tese jurídica em favor da recorrente.

Observa que, além de o Acórdão violar os referidos pareceres ministeriais e, igualmente, a legislação que rege a Seguridade Social, ele se opõe, ainda, à jurisprudência pacificada pelo STJ, que fixou entendimento de que a contribuição ao SENAR não se assemelha à do INCRA, uma vez que, enquanto a contribuição do INCRA é de intervenção no domínio econômico, a contribuição do SENAR se destina a qualificar os trabalhadores rurais.

Finaliza requerendo o conhecimento e provimento do Recurso, para que se decrete a nulidade da NFLD ou a julgue improcedente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e os requisitos de admissibilidade foram cumpridos.

Inicialmente, a recorrente alega nulidade da NFLD por violação aos Pareceres 1.710/99 e 1.774/99, que, segundo afirma, vinculam o INSS em todos os seus termos.

Porém, entendo que não houve a alegada violação aos referidos pareceres, que tratam de matéria diversa da que é objeto do presente processo administrativo fiscal.

Os pareceres utilizados pela recorrente para reforçar suas alegações versam sobre Responsabilidade Solidária de Órgãos Públicos, e a NFLD ora discutida tem como objeto as contribuições devidas pelas agroindústrias à terceira entidade, SENAR, incidentes sobre a receita auferida pela comercialização de produtos da notificada no exterior.

A recorrente sustenta que o Parecer PFE-INSS/CGMT/DCMT n.º 016/2004, invocado no acórdão, viola os princípios do direito da Seguridade Social, não se constituindo em fundamento válido para a prática do presente lançamento fiscal.

Todavia, cumpre esclarecer que o lançamento fiscal não foi fundamentado no referido parecer, e sim nos normativos legais enumerados no relatório FLD.

A fiscalização apenas trouxe a resposta da Procuradoria Especializada a seus questionamento para reforçar seu entendimento de que incide contribuição ao SENAR sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e II, do art. 22, da Lei 8212/91.

Mas, em nenhum momento a fiscalização pretendeu fundamentar o lançamento no referido parecer, conforme quer fazer crer a recorrente, mas apenas fez constar, às fls. 33 do Relatório Fiscal da NFLD, a seguinte observação: .

“Convém ainda fazer alusão a resposta à consulta formalizada em 17 de junho de 2004, na qual a Coordenação Geral de Matéria Tributária da Procuradoria Federal Especializada - INSS, através de Parecer PFE-INSS/CGMT/DCMT Nº 016/2004, ratificou entendimento exarado neste relatório”.

A notificada insiste em afirmar que o único parecer que tem efeito normativo e vinculante é aquele referendado pelo Ministro de Estado, o qual, segundo entende, fixa tese jurídica em favor da recorrente.

Entretanto, se omite em relação aos pareceres citados na Manifestação Fiscal e aquele cuja ementa foi reproduzida no Acórdão recorrido, que fixam tese de que as contribuições aos terceiros não são previdenciárias, mas sim contribuições recolhidas no interesse de categorias profissionais.

Nesse sentido, entendo que não assiste razão à recorrente de que a NFLD é nula por violar parecer da Consultoria Jurídica.

No mérito, cumpre observar que o débito lançado por meio da NFLD discutida por meio do presente processo administrativo fiscal se refere às contribuições devidas à terceira entidade, SENAR, e não a contribuições sociais.

E, ao contrário do que afirma em seu recurso, a fundamentação legal para a cobrança da contribuição ao SENAR está consignada tanto no Relatório Fiscal, como no relatório FLD, partes integrantes da NFLD AI em tela.

A recorrente tenta demonstrar que a contribuição ao SENAR é destinado ao custeio da seguridade social e que a caracterização da contribuição ao SENAR como Seguridade Social é ponto pacificado na jurisprudência pátria.

Porém, conforme art. 10, da Lei 8.212/91, a Seguridade Social é financiada por toda a sociedade, e as receitas destinadas ao financiamento da Seguridade Social, no âmbito federal, são aquelas constantes do art. 11, do mesmo diploma legal, quais sejam:

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

E o parágrafo único do dispositivo legal transcrito acima discrimina o que constitui contribuição social:

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; (Vide art. 104 da lei nº 11.196, de 2005)

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição; (Vide art. 104 da lei nº 11.196, de 2005)

d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;

e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.

Verifica-se, da leitura do dispositivo legal transcrito acima, que a contribuição a Terceiras Entidades, entre elas o SENAR, não constituem as contribuições sociais.

Portanto, como o § 5º, do art. 22A, da Lei 8.212/91, estabelece que a agroindústria, como é o caso da recorrente, deverá contribuir com o adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta proveniente da comercialização da produção, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR, a fiscalização, cuja atividade é vinculada aos mandamentos legais, ao verificar que a empresa comercializou sua produção e deixou de recolher a contribuição devida ao SENAR, lavrou a competente NFLD, em observância à legislação que trata da matéria.

Em relação à imunidade tributária, o art. 149, da CF, dispõe que:

"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:(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).

Assim, verifica-se que contribuição ao SENAR, exigida por meio da NFLD em tela, não está contemplada pela imunidade de que trata o § 2º, transcrito acima, uma vez que a exação em comento se inclui no rol das contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Dessa forma, verifica-se que a NFLD foi lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem a Notificação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura da NFLD e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

Nesse sentido e

CONSIDERANDO tudo o mais que dos autos consta;

VOTO por CONHECER DO RECURSO para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros – Relator

(assinado digitalmente)

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

Com a devida vênia, apresentamos algumas reflexões sobre a questão de fundo que envolve o caso: a natureza jurídica da contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR).

De início, ressaltamos que o assunto é bastante polêmico na jurisprudência e doutrina, existindo respeitáveis posições contraditórias sobre o tema.

A ilustre Relatora concluiu que a contribuição ao SENAR não é contribuição social e sim contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Assim, não estaria abrangida pela imunidade prevista no art. 149, §2º, inciso I da Constituição Federal (CF).

Para o deslinde da questão, iniciamos com nossa posição sobre as espécies tributárias.

Adotamos a classificação quinquipartida das espécies tributárias na esteira do voto do Ministro Moreira Alves no RE 146.733-9/SP e acompanhando vários doutrinadores, entre eles, Hugo de Brito Machado e Leandro Paulsen.

Dessa maneira, a classificação das espécies tributárias deve ser da entendida conforme a seguir (Ver PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2004, p. 43):

1. impostos

- 1.1. nominados (arts. 145, inciso I, 153, 155 e 156 da CF)
- 1.2. residuais (art. 154, inciso I da CF)
- 1.3. extraordinários de guerra (art. 154, inciso II da CF)

2. taxas

- 2.1. de poder de polícia (art. 145, primeira parte, da CF)
- 2.2. de serviços públicos específicos e divisíveis (art. 145, inciso II, segunda parte, da CF)

3. contribuições de melhoria (art. 145, inciso III da CF)

4. contribuições especiais

- 4.1. sociais
 - 4.1.1. gerais (art. 149, primeira parte, da CF)
 - 4.1.2. de seguridade social
 - 4.1.2.1. nominadas (art. 149, primeira parte c/c art. 195, incisos I, II e III da CF)
 - 4.1.2.2. residuais (art. 149, primeira parte c/c art. 195, §4º da CF)
 - 4.1.2.3. de previdência do funcionalismo público estadual, distrital e municipal (art. 149, §1º da CF)
 - 4.1.3. de intervenção no domínio econômico (CIDE) (art. 149, segunda parte, da CF)
 - 4.1.4. de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149, terceira parte, da CF)

4.1.5. de iluminação pública municipal e distrital (art. 149-A da CF)

5. empréstimos compulsórios

5.1. extraordinários de calamidade ou guerra (art. 148, inciso I da CF)

5.2. de investimento (art. 148, inciso II da CF)

Não pode passar sem ser destacado que, a partir da Constituição de 1988, a destinação da arrecadação do tributo deixou de ser irrelevante, conforme previa o art. 4º, inciso II do Código Tributário Nacional (CTN), para ser determinante na compreensão do tipo de contribuição da qual tratamos. É justamente a destinação da arrecadação da contribuição é que será determinante na fixação da espécie tributária da contribuição. Assim, se a arrecadação destina-se a financiar a seguridade social (art. 194 da CF: saúde, previdência social e assistência social), então estamos diante de uma contribuição especial social de seguridade social. Se a arrecadação destina-se a financiar a atuação do Poder Público na promoção da Ordem Social, excluindo a seguridade social, então estamos diante de uma contribuição especial social geral. Por fim, se o produto da arrecadação destina-se a financiar atividades estritamente de interesse de categorias profissionais ou econômicas, então a contribuição será especial de interesse de categoria profissional ou econômica.

Nesse ponto cabe apontarmos na Nota COSIT 312/2007 - na qual aquele órgão fazendário reiterou posição de que a contribuição ao SENAR é uma contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica - a adoção de uma premissa com a qual não concordamos. Vejamos o trecho:

“10. As contribuições sociais se destinam em regra, ao financiamento da seguridade social, como previsto no art. 195 da Constituição.”

A manifestação do órgão fazendário confunde gênero com espécie, por conta, provavelmente, de fazer a construção de seu raciocínio a partir da Lei 8.212/91 e não a partir do texto constitucional.

Tomando o Texto Maior, a regra é que as contribuições sociais financiam a atuação em prol da Ordem Social. Dentro da Ordem Social, temos vários capítulos, entre eles, os da seguridade social, da educação e da família. Portanto, a regra é que as contribuições sociais financiam atividades relacionadas com os capítulos da Ordem Social. A seguridade social é apenas um dos capítulos desta. Daí existirem as contribuições sociais de seguridade social (chamadas em nossa classificação de contribuições especiais sociais de seguridade social). Nítida, portanto, a confusão entre gênero (contribuições sociais) e espécie (contribuições sociais de seguridade social) que surge, provavelmente, quando o intérprete vai direto ao art. 11 da Lei 8.212/91 sem atentar para a interpretação sistemática de tal dispositivo considerando a Constituição. De fato, a Lei 8.212/91, analisada isoladamente, induz acreditarmos, sem afirmar isso expressamente, que somente são contribuições sociais aquelas destinadas ao financiamento da seguridade social, porém tal conclusão não se coaduna com a configuração do Sistema Tributário conforme previsto na Constituição.

Sobre isso vejamos a lição da doutrina:

“ as contribuições sociais incluídas nesse dispositivo magno têm exatamente a ampla acepção de serem destinadas ao custeio das metas fixadas na Ordem Social, Título VII, e dos direitos Sociais,

*sendo inconfundíveis com aquelas de intervenção no domínio econômico e com as corporativas. Dentro delas – sociais – como gênero, se especializam aquelas destinadas ao custeio da Seguridade Social. (...) **O conceito de contribuições sociais é assim mais amplo do que aquele de contribuições sociais destinadas a custear a Seguridade Social.** O art. 149 regula o regime tributário das contribuições sociais em sentido amplo, regime que é comum aos demais tributos. Elas custeiam a atuação do Estado em todos os campos sociais. As contribuições sociais são os instrumentos tributários, previstos na Constituição de 1988, para o custeio da atuação da União nesse setor. E dentro desse campo – o social – **as contribuições financiadoras da Seguridade Social (previdência, saúde e assistência social) são tão só a espécie do gênero maior, contribuição social**” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7ª edição, Ed. Forense, 1997, p. 594/595)(destaques nossos)*

Passemos à nossa análise.

A contribuição ao SENAR foi instituída, nos moldes que conhecemos atualmente, pela Lei 8.315/91, *in verbis*:

Art. 1º É criado o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), com o objetivo de organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, em centros instalados e mantidos pela instituição ou sob forma de cooperação, dirigida aos trabalhadores rurais.

Art. 3º Constituem rendas do Senar:

I - contribuição mensal compulsória, a ser recolhida à Previdência Social, de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o montante da remuneração paga a todos os empregados pelas pessoas jurídicas de direito privado, ou a elas equiparadas, que exerçam atividades:

(...) (destaque nosso)

Podemos extrair dos dispositivos acima transcritos que a contribuição ao SENAR tem por finalidade financiar a formação profissional e a promoção social do trabalhador rural.

A partir daí surge a questão: seria a contribuição ao SENAR uma contribuição que financiaria atividades estritamente de interesse da categoria do trabalhador rural?

Entendemos que deve ser dada resposta negativa a tal questionamento, tendo em vista que a exação tem por finalidade financiar a educação e promoção social do trabalhador rural, o que, não temos dúvida, não é de interesse somente da respectiva categoria. A educação, segundo o caput do art. 205 da CF, é dever do Estado, sendo parte da Ordem Social do Título VII da CF. Se adotássemos o entendimento de que a contribuição ao SENAR é uma contribuição especial de interesse de categoria profissional ou econômica estaríamos

negando o desígnio constitucional de que a educação é um dever do Estado, posto que assumiríamos, ao contrário, que a educação profissional do trabalhador rural é de interesse exclusivo da categoria.

Idêntica justificativa podemos utilizar para afastar a possibilidade de a contribuição ao SENAR ser entendida como CIDE. Uma CIDE deve financiar a atuação em áreas que, normalmente, estão reservadas à atuação dos agentes econômicos. Como a educação é dever do Estado, a atuação nesta área não pode ser entendida como uma intervenção no domínio econômico. Vejamos a lição doutrinária (Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7ª edição, Ed. Forense, 1997, p. 596):

“(...) o conceito de ‘intervenção no domínio econômico’ em sentido técnico-restrito, deve se restringir aos princípios gerais básicos e fundamentais consagrados no Capítulo da Ordem Econômica e Financeira e que estão arrolados na própria Constituição. Deve ter uma configuração especial e não difusa. Assim: a intervenção há de ser feita por lei; o setor da economia visado deve estar sendo desenvolvido pela iniciativa privada para que se possa identificar um ato de intervenção do domínio econômico; as finalidades da intervenção devem perseguir aqueles princípios arrolados na Constituição, tais como assegurar a livre concorrência, reprimir o abuso do poder econômico, reprimir o aumento arbitrário de preços, etc.”

Voltando para a outra finalidade da contribuição ao SENAR, – financiar a promoção social do trabalhador rural – tomamos, para melhor compreendê-la, trecho de publicação do próprio SENAR, disponível no sítio da entidade, intitulada “*Conhecendo o SENAR*”. Em tal publicação a promoção social é assim definida:

A Promoção Social (PS) é um processo educativo, não formal, participativo e sistematizado que visa ao desenvolvimento de aptidões pessoais e sociais do trabalhador rural e de sua família, numa perspectiva de maior qualidade de vida, consciência crítica e participação na vida da comunidade.

Fácil concluir, portanto, que a promoção social do trabalhador rural, além de ser um processo relacionado à educação, afetará positivamente, a família, a criança, o adolescente e o idoso que também possuem proteção constitucional na seara da Ordem Social.

Logo, a contribuição ao SENAR tem por finalidade financiar a atuação em prol da Ordem Social, especificamente, em prol da Educação (Capítulo III da Ordem Social na CF) e da Família (Capítulo VII da Ordem Social na CF), o que lhe dá característica suficiente para ser compreendida como contribuição especial social geral.

No caso em análise, por sua vez, tem razão a Relatora quando afastou a possibilidade de a contribuição ao SENAR ser entendida como uma contribuição destinada à seguridade social, ou segundo nossa classificação acima transcrita, uma contribuição especial social de seguridade social. Se a contribuição ao SENAR destina-se a financiar a educação do

trabalhador e a educação não está entre os direitos que compõem a seguridade social nos moldes do art. 194 da CF, então, de fato, a contribuição ao SENAR não é uma contribuição especial social de seguridade social. Porém, nossa divergência com a Relatora aparece quando esta classifica, em harmonia com a Nota COSIT 312/2007, a referida contribuição como contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica, uma vez que, conforme já esclarecido, concluímos tratar-se de contribuição especial social geral.

Sendo contribuição especial social geral, a contribuição ao SENAR é um tributo que está abrangido pela imunidade prevista no art. 149, §2º, inciso I da CF, o que resulta em votarmos pela provimento do Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

Declaração de Voto

Conselheiro Wilson Antônio de Souza:

A Questão em análise trata da natureza jurídica da contribuição destinada ao SENAR, definindo se a mesma está ou não alcançada pela imunidade tributária capitulada pelo artigo 149, § 2º, I, que assim ficou após a Emenda Constitucional nº 33 de 11 de Dezembro de 2001:

"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.

§ 1º.....

§ 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;

DA IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAR, ATRAVÉS DO SENAR, AS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO

A Receita Federal do Brasil, apreciando a especificidade da questão, onde apura se a contribuição destinada ao SENAR está ou não alcançada pela imunidade tributária que trata o artigo 149, § 2º, I da Carta Maior, em Nota COSIT nº 312/2007 e na Solução de Consulta DISIT 04 nº 49/2008, entendeu que o tributo em tela deve ser subclassificado como uma 'contribuição para as categorias profissionais ou econômicas', implicando no não reconhecimento da imunidade, alusiva as receitas decorrentes de exportação.

Peço a máxima vênia, mas a mencionada Nota COSIT e a Solução de Consulta DISIT não foram exaradas com o devido e imperioso respeito à hermenêutica Jurídica e tão pouco ao espírito da Lei, revelando-se, pois, uma solução casuística com fim arrecadador.

Subclassificar o SENAR como uma contribuição para as categorias profissionais ou econômicas, indubitavelmente nos remete às perguntas: QUAL CATEGORIA? Aos índios? Aos 'sem-terra'? À Frente Parlamentar Ruralista? Em verdade, diferentemente de uma OAB, CRM, CRO e outras mais do gênero, que representam uma categoria profissional ou econômica, o SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, não representa nenhuma categoria profissional e tão pouco categoria econômica. E esta é uma das razões que esvaída as mencionadas Nota e Solução de Consulta.

Mas não é só isto que enfraquece a Nota e a Consulta, pois, noutro giro, temos que a contribuição ao SENAR, que está prevista no § 5º do artigo 22-A da Lei 8.212/1991, tem a base econômica na receita bruta oriunda da agroindústria na comercialização

da produção do sujeito passivo ou adquirido de terceiros, conforme reza o mencionado artigo, CRISTALINAMENTE, ‘*in verbis*’:

Art. 22A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de: (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

.....

§ 5º O disposto no inciso I do art. 3º da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplica ao empregador de que trata este artigo, que contribuirá com o adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta proveniente da comercialização da produção, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR). (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

E, reportando-se à Emenda Constitucional nº 33/2001, temos que ela inovou no ordenamento jurídico com algumas disposições com caráter tributário, inclusive a imunidade relativa às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas de origem de **exportação**, cujo objeto, não olvidemos, é incentivar a indústria nacional, fazendo com que o produto fique mais atrativo no mercado internacional, pelo menos no preço, se comparado ao produto estrangeiro. E, como alhures dito, o espírito da lei é exportar mais produtos. E, como alhures dito, a Nota COSITI e a Solução DESIT, tiveram no seu espírito arrecadador, não exportação de produtos, mas sim de criar ‘adereços’ ao SENAR para arrecadar tributos, ainda que tivessem, como de fato fizeram, desfigurar por completo o próprio SENAR o tornando uma entidade de classe, ainda que sem classe a representar.

Ainda, numa análise percutiente da Nota COSIT nº 312 de 17.10.2007 vê-se que ela afirma que as contribuições destinadas ao SENAR não são abrangidos pela imunidade prescrita no artigo 149, § 2º, I da CF, porque estão classificados como corporativas e não de contribuição social.

Mas, pelo demonstrar da situação a própria RFB não se entende quanto da natureza destinada ao SENAR, porque a IN SRF/INSS nº 03/2005, artigo 86, § 6º, classifica as contribuições pagas sobre a receita bruta pelas agroindústrias e pelo produtor rural é a de contribuição social previdenciária.

Então, não olvidemos que a Nota COSIT criou um embróglio para a RFB que causou incertezas no contexto da ordem jurídica, porque em flagrante desrespeito à hermenêutica jurídica, com fim arrecadador, se contradiz, afrontando a IN, também pela RFB exarada, sem contar, evidente, o flagrante desrespeito a Carta Maior, ofendendo ao princípio da legalidade.

Entretanto, o Pretório Excelsior organizou esta confusão e instabilidade, restabelecendo e mantendo a ordem jurídica ao determinar, antes de qualquer Nota e Solução da RFB, o emblemático RE 138284/CE, que já tinha classificado as espécies contributivas, onde enquadró as contribuições destinadas as entidades como SESI, SENAI, SENAC, etc., como **contribuição SOCIAL**, e não como corporativa, como quer a RFB, ao menos na Nota

COSIT, bem como, reafirmando a Jurisprudência, o RE 396266/SC também tem o mesmo 'decisium'.

Então, como se não bastasse a nítida intenção da Nota e da Solução da RFB em comento de modificarem o espírito da lei, a hermenêutica Jurídica, a legislação e contradizendo-se de uma Instrução Normativa da sua lavra, há o **Pretório Excelsior** que trouxe a calma e a confiança na Segurança Jurídica, reafirmando que **SENAR não é uma contribuição corporativa, ou seja dizendo exatamente ao contrário da Nota e da Solução de Consulta**.

Tenho, então, que a Nota COSIT nº 312/2007, é frágil de arrimo doutrinário e jurisprudencial, pois, repise, como dito é contraditório à Instrução Normativa - IN SRF/INSS nº 03/2005, artigo 86, § 6º, e contrário ao posicionamento do STF. E, neste sentido, não pode servir de fulcro a qualquer decisão, por ababelada ser.

Considero, seja qualquer dos angulos que até agora foram analisados, seja a Nota COSIT e ou a Solução DESIT em tela, apesar de serem exarados dentro da própria RFB, não têm valia Jurídica, porque se assim for está fazendo com que um órgão da administração pública venha ser um empecilho à Carta Maior, enxovalhando direitos e garantias, inclusive desfigurando um tributo.

A CLASSIFICAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO SISTEMA "S" DA PELO STF – ENTENDIMENTO ABRANGENTE AO SENAR

O STF - Supremo Tribunal Federal no julgamento dos RE's nº. 146.733/SP e nº. 138.284/CE fez a devida e imperiosa interpretação quanto a subcalssificação das diferentes espécies de contribuições. Conforme se vê no voto do perleúdo e Ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal Carlos Velloso, 'in verbis':

"As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1. contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei 7.689, o PIS e o PASEP (C.F., art. 239). Não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6º); a.2. outras de seguridade social (art. 195, parág. 4º): não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6º). A sua instituição, todavia está condicionada à observância da técnica da competência residual da União a começar para a sua instituição pela exigência de lei complementar (art. 195, parág. 4º, art. 154, I) a.3. contribuições sociais gerais (art. 149): FGTS, o salário-educação (art. 212, parág. 5º), as contribuições do SENAI, do SESI, do SENAC (art. 240). Sujeitam-se ao princípio da anterioridade..."

Assim, o Supremo Tribunal Federal, tendo o voto acima como sendo condutor, entendeu que o gênero tributário "contribuições" se fragmentava em 3 subespécies: quais sejam: 1) contribuição de seguridade social; 2) outras de seguridade social; e 3) contribuições sociais gerais. As contribuições destinadas ao chamado Sistema "S" que trata o artigo 240 da CF (cuja base econômica é a folha de salários) foram inseridas na categoria de contribuições "sociais", subcategoria (3) contribuições "sociais gerais".

Veja a seara seguida pelo no RE nº. 396266/SC:

"...II – A contribuição do SEBRAE – Lei nº. 8029/90, art. 8, § 3º, redação das Leis 8.154/90 e 10.688/2003 – é contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais relativas às entidades de que trata o art. 1º do D.L. 2.318/86, SESI, SENAI, SESC, SENAC. Não se inclui, portanto, a contribuição do SEBRAE, no rol do art. 240, C.F...."

"A contribuição que estamos estudando (SEBRAE) é, na verdade, uma contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do D.L. 2318, de 1986. A autora recorrente, pois, tem razão quando afirma que citada contribuição não está incluída no rol do art. 240 da C.F., dado que é ela "totalmente autônoma – e não um adicional", desvinculando-se da contribuição ao SESI-SENAI, SESC-SENAC." (esclareceu-se no parêntese)

O fato é que o art. 240 da CF dispõe que "ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical". Em síntese, no julgamento do sobremencionado RE, o STF considerou ser autônoma a Contribuição destinada ao SEBRAE, posto que possui regra-matriz de incidência diversa (inclusive não se aplicando o art. 240, da CF – uma vez que tal tributo é posterior ao Texto de 1988 e a base econômica atingida também é outra). Desta forma, não poderia ser enquadrada como contribuição social geral, ao revés das Contribuições destinadas ao SESI, SENAI, etc. cuja base econômica é justamente a folha de salários.

DA NATUREZA JURÍDICA DAS (DUAS) CONTRIBUIÇÕES
DESTINADAS AO SENAR – DIFERENÇA ESTRUTURAL DAS
CONTRIBUIÇÕES "SOCIAIS GERAIS" (ART. 240), CIDE'S E
CONTRIBUIÇÕES "CORPORATIVAS" – ENQUADRAMENTO COMO
CIDE

Duas são as contribuições a serem analisadas: a contida no art. 3º, I, da Lei n.º 8.135/1991 e aquela com esboço no § 5º do art. 22-A da Lei n.º 8.212/1991.

1) ART. 3º, I, DA LEI N.º 8.135/1991:

A Lei n.º 8.315/1991, instituiu o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), insculpindo no art. 3º, I, que a contribuição mensal compulsória destinada a referida

entidade constitui uma de suas rendas, transcrevendo com clareza objetiva a regra-matriz de incidência da mencionada contribuição. Veja-se a redação, *in verbis*:

"Art. 3º Constituem rendas do SENAR:

I - contribuição mensal compulsória, a ser recolhida à Previdência Social, de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o montante da remuneração paga a todos os empregados pelas pessoas jurídicas de direito privado, ou a elas equiparadas, que exerçam atividades:

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

Pelo que se infere do enunciado contido no art. 3º, I, da Lei 8315/1991 o aspecto material da mencionada contribuição é remunerar outrem na folha de salários. Já o aspecto subjetivo temos como sujeito passivo a pessoa jurídica de direito privado exercente de umas das atividades apontadas (agroindústria, agropecuária, extrativistas vegetais e animais, cooperativas rurais e sindicais patronais rurais). No aspecto quantitativo: tem-se como base de cálculo a folha de salários e como alíquota o valor de 2,5% (dois e meio por cento). Semelhante estrutura, no tocante à base de cálculo (base econômica atingida) é também verificada nas contribuições destinadas ao SESI, SENAI, etc, e todas para custear serviços sociais e ou de formação profissional vinculada.

Estas contribuições o STF antes já havia se posicionado, em razão da norma contida no art. 240 (que alude às contribuições pagas sobre a folha de salários – base de cálculo), classificando-as como **contribuições "sociais"**. Contudo, apesar de óbvio em se afigurar como contribuição social geral, mais nítido parece quando analisa-se o § 1º do art. 3º da Lei nº 8.315/1991 que afasta a incidência das contribuições destinadas ao SENAI, SENAC, etc., quando a respectiva pessoa jurídica for sujeito tributário daquela destinada ao SENAR. Veja-se:

Art. 3º. (...)

§ 1º A incidência da contribuição a que se refere o inciso I deste artigo não será cumulativa com as contribuições destinadas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (Senac), prevalecendo em favor daquele ao qual os seus empregados são beneficiários diretos.

Urge esclarecer que o art. 240 não é aplicável ao SENAR, eis que o mesmo possui nítidos efeitos concretos. A redação alude às então "... atuais contribuições compulsórias...". Estando se referindo ao tempo da promulgação da CF 1988. A ressalva feita é para as contribuições compulsórias então existentes até o advento da promulgação do novo texto constitucional, não aludindo para as "futuras contribuições" a serem criadas. Note-se que

ele se utilizou do verbo conjugado no presente do indicativo ("... ficam ressalvadas..."), indicando uma situação estática, alusiva ao ordenamento então existente.

Ademais, quanto a sua localização na CF está no título IX – "Das Disposições Constitucionais Gerais", e não dentro do "Sistema Tributário Nacional" (Capítulo I do Título VI – Da Tributação e do Orçamento), adverte sobre a sua função interpretativa (somente na "recepção" de normas), espandendo eventuais antinomias, como por exemplo, sobre a revogação de um grupo tipológico de contribuições até então existentes em detrimento de outras.

Trata-se, portanto, de norma com efeitos concretos que possui a finalidade de recepcionar a legislação infraconstitucional anterior. Como o tributo analisado (art. 3º, I, da Lei nº 8.135/1991) foi criado em data posterior (1991), deve ser tido como "futura contribuição" e não "atual contribuição", o que enseja a não incidência do art. 240 da CF/1988. Assim, referida contribuição não pode ser classificada como "social geral". Entende-se que a natureza jurídica tributária desta é de CIDE (em vista da finalidade do SENAR que será adiante estudada).

2) § 5º do art. 22-A da Lei nº 8.212/1991

Em que pese ter o legislador infraconstitucional instituído a contribuição contida no art. 3º, I, da Lei nº 8.135/1991, outra relevante situação deve ser ponderada. A Lei nº 10.256/2001 incluiu na Lei nº 8.212/1991 o art. 22-A que em seu parágrafo 5º dispõe:

Art. 22-A. A contribuição devida pela agroindústria (...)

§ 5º O disposto no inciso I do art. 3º da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplica ao empregador de que trata este artigo, que contribuirá com o adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta proveniente da comercialização da produção, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR).

Assim, pelo que se vê da norma supramencionada outro tributo foi criado, diverso daquele contido no art. 3º, I, da Lei nº 8.315/1991, eis que no aspecto material da mencionada contribuição é a obtenção de receita bruta proveniente da comercialização da produção. Nesse sentido, note-se a inteligência do legislador que determinou o não pagamento pelo agroindustrial da contribuição mensal compulsória, cujo aporte é o art. 3º, I, da Lei nº 8.315/1991, sendo um dos pontos que revela a "autonomia" da nova contribuição. No aspecto subjetivo temos como sujeito passivo à referida pessoa jurídica de direito privado exercente da atividade agroindustrial. No aspecto quantitativo: tem-se como base de cálculo a receita bruta proveniente da comercialização da produção e como alíquota o valor de 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento).

Nesse momento, cumpre-nos diferenciar a estrutura das contribuições "sociais gerais" do art. 240, das CIDE'S e das contribuições "corporativas".

Os traços distintivos básicos da 'contribuições sociais gerais' em relação as outras estão contidos na base de cálculo (base econômica atingida) que deverá ser sempre a "folha de salários" e na destinação a determinado tipo de entidade, conforme pode-se aferir da redação do art. 240 ("... contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical..."). Também, há de ser considerado que a contribuição deve ter sido criada anteriormente à CF de 1988, conforme alhures dito.

Quanto a diferença das CIDE'S *versus* as contribuições "corporativas", mister que tenhamos como escólio o RE nº. 396266/SC, do Ex-Ministro do STF Carlos Velloso, que estabeleceu alguns dos pontos distintivos entre referidas subespécies tributárias. Confira:

"(...)

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas destinam-se ao custeio de entidades que tem por escopo fiscalizar ou regular o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas, bem como representar, coletiva ou individualmente, categorias profissionais, defendendo seus interesses. Evidente, no caso, a necessidade de vinculação entre a atividade profissional ou econômica do sujeito passivo da relação jurídica tributária e a entidade destinatária da exação. (GN)

Já as contribuições de intervenção do domínio econômico, como a sua própria denominação já alerta, são instrumentos de intervenção no domínio econômico, que devem ser instituídos levando em consideração os princípios gerais da ordem econômica arrolados e disciplinados nos arts. 170 a 181 da Constituição Federal.

"(...)

A leitura do artigo [art. 9º da Lei nº. 8029/90, alterado pela Lei nº. 8154/90] deixa claro que não possui o SEBRAE qualquer finalidade de fiscalização ou regulação das atividades das micro e pequenas empresas, mas de incentivo a sua criação e desenvolvimento (...)

Conclui-se, portanto, que a contribuição para o SEBRAE é daquelas de intervenção na atividade econômica ..."

Para evidenciar com maior precisão, mister que se traga à lume o método da decomposição parcial da regra-matriz de incidência, contudo, neste momento evidenciando tão somente o plano abstrato.

Como sabido, um dos elementos característicos das contribuições é a sua finalidade, por isso, a tônica destas não está no "por que" se paga, e sim no "para que" se paga.

Observa-se que as CIDE'S teleologicamente colimam atingir algum setor relativo à ordem econômica (art. 170 e ss.), por isso, nominam-se como "de intervenção no domínio econômico".

Seguindo o mesmo raciocínio (fundamento da CIDE no art. 170 e ss. da CF), encontrasse semelhante entendimento no AgRg no Ag 787.684/RJ, julgado pelo STJ que apreciou matéria relativa às Contribuições ao INCRA, SEBRAE, etc. O referido acórdão assim ficou ementado:

"(...)

As Contribuições referidas visam à concretizar a promessa constitucional insculpida no princípio pétreo da "valorização do

trabalho humano" encartado no artigo 170 da Carta Magna ("A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, (...)") (GN)

(...)

Nesse sentir, a Política Agrária está localizada na CF de 1988 na Ordem Econômica (art. 184 da CF/1988), por isso que a exação que lhe custeia tem inequívoca natureza de Contribuição de Intervenção Estatal no Domínio Econômico. (...)

Ainda, no mesmo sentido o já citado RE n.º 396266-3/SC (voto condutor) ratifica o argumento acima expendido. Observe-se:

*"(...) Não sendo contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, **mas contribuição de intervenção no domínio econômico**, a sua instituição está jungida aos princípios gerais da atividade econômica, C.F., arts. 170 a 181. E se o SEBRAE tem por finalidade "planejar, coordenar e orientar programas técnicos, projetos e atividades de apoio às micro e pequenas empresas, em conformidade com as políticas nacionais de desenvolvimento, particularmente as relativas às áreas industrial, comercial e tecnológica (Lei 8.029/90, art. 9º, incluído pela Lei 8.154/91), a contribuição instituída para a realização desse desiderato está conforme aos princípios gerais da atividade econômica consagrados na Constituição. (...) "(GN)*

Já a finalidade perseguida pelas contribuições "corporativas" (interesse de categoria profissional ou econômica) é outra: objetiva garantir receita derivada para custear as atividades dos órgãos de classe e ou representativos de peculiar categoria. Nessa esteira, novamente se volve ao RE n.º. 396.266/SC:

"(...) As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas destinam-se ao custeio de entidades que tem por escopo fiscalizar ou regular o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas, bem como representar, coletiva ou individualmente, categorias profissionais, defendendo seus interesses. (...) "

Quanto ao aspecto subjetivo: nas CIDE'S o STF já manifestou (RE n.º 396266/SC) que não existe, em relação ao sujeito passivo tributário, a necessidade deste auferir quaisquer benefícios diretos/indiretos advindos da finalidade colimada pelo mencionado tributo que em tese foi outrora recolhido, ao revés da contribuição "corporativa" que exige referida vinculação mais direta.

Quanto ao aspecto quantitativo: nas CIDE'S a base de cálculo deverá mensurar o fato legiferado no aspecto material da hipótese tributária, via de regra, típico de imposto. Já nas contribuições "corporativas" a base de cálculo deverá corresponder ao custo, ainda que aproximado, dos atos fiscalizatórios.

Assim há de concluir que várias são as diferenças estruturais verificáveis entre as CIDE'S e as contribuições "corporativas". Dessa forma, cabe subsumir o esforço teórico acima expendido ao tributo prescrito § 5º do art. 22-A da Lei 8212/1991, com o fito de identificar sua natureza jurídica tributária específica. Primeiramente, deve ser analisada qual a finalidade do SENAR, e, aissm, o art. 1º da Lei nº 8135/1991, dispõe:

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.

Ora, como visto pelo artigo em tela a base econômica atingida pelo tributo é a receita bruta oriunda de comercialização da produção do sujeito passivo ou adquirido de terceiros, conforme reza o mencionado artigo, CRISTALINAMENTE.

Verifica-se ainda que o SENAR não possui qualquer função fiscalizatória, representativa ou que regule alguma atividade econômica, o que afasta a possibilidade de se rotular o tributo contido no § 5º do art. 22-A da Lei nº. 8212/1991 como contribuição "corporativa". O objeto perseguido pelo SENAR é o de valorizar o trabalho humano (art. 170, *caput*), propiciar a busca do pleno emprego (art. 170, VIII) e reduzir as desigualdades regionais e sociais (art. 170, VII), e, mais especificamente visa também à concretização de objetivos vinculados à política agrícola (art. 187, III e IV da CF), que também se encontra inserido no Título VII, nominado como "Da Ordem Econômica e Financeira". Veja o diz o art. 187, III e IV da CF:

"Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, (...), levando em conta, especialmente:

II - o incentivo à pesquisa e à tecnologia;

IV - a assistência técnica e extensão rural;"

Abstrai-se do dispositivo acima que o referido configura uma forma de valorar o trabalho humano através de incentivo à pesquisa, bem como assistencialista. E isto é conseguido por meio de intervenção sobre o domínio econômico que é a correção e ou equilíbrio de distorções do mercado.

E, não olvidemos que a atividade agrícola até pouco tempo atrás era a atividade principal da economia brasileira, e, em que pese grande avanço industrial brasileiro, ainda hoje é um dos 'carros-chefe' de nossa economia de exportação.

Mas, a atividade agrícola '*latu sensu*', apesar de ser uma de nossas 'molas-mestre' de exportação sofre com a ineficiência do setor, por razões diversas, como questões culturais, e outros que teríamos assunto para uma edição toda.

Seja como for, o SENAR foi criado com o objetivo de desenvolver importantes atividades preventivas e corretivas voltadas para o setor rural (intervenção positiva), e, para tanto, o SENAR hodierno desenvolve ações com o fim de valorizar o trabalho rural (art. 170, *caput*), proporcionar a busca do pleno emprego (art. 170, VIII) e reduzir as desigualdades sociais (art. 170, VII), ou seja, atua com fim de implementar alguns dos objetivos constitucionais ligados a política agrária (art. 187, III e IV, CF), mormente os programas específicos de formação profissional.

Enfim, de todas as atividades constitucionais desenvolvidas e efetivamente praticada vê-se que o SENAR não possui nenhuma função fiscalizatória ou representativa de qualquer categoria profissional ou econômica. Mas, especificamente, todas suas funções

atinem aos desígnios constitucionais contidos no art. 170 e ss. da CF, se afigurando como forma de intervenção no domínio econômico. Logo, não há que se alcunhar referido tributo (§5º do art. 22-A da Lei n.º 8212/1991) como "contribuição de interesse de categoria econômica ou profissional", como equivocadamente fê-lo a RFB na Nota Cosit nº. 312 e na Solução de Consulta DISIT 04 n.º 49/2008.

Ainda, atentando para os outros aspectos da regra-matriz de incidência. O aspecto material deste (§ 5º, art. 22-A, Lei 8212/1991) não possui a característica de taxa (que pressupõe ação do Poder Público) e sim de um imposto. Ademais, a base de cálculo não revela nenhum traço de retributividade relativo a qualquer suposto serviço público prestado pelo SENAR, ao revés, a "receita" é manifestação unilateral de riqueza. Tais características não se subsumem ao delineado arquétipo abstrato das contribuições "corporativas". Portanto, frise-se novamente, não foi acertada a rotulação de contribuição "corporativa" feita pela RFB em relação ao tributo contido no § 5º do art. 22-A da Lei nº. 8212/1991. Também não há como lhe imputar a roupagem de contribuição "social geral" do art. 240 da CRFB, aplicando-se *mutatis mutandi* os mesmos argumentos expendidos no tocante a contribuição com fundamento no art. 3º, I, da Lei nº 8135/1991.

Na verdade por todos os fundamentos apontados acima, o SENAR insculpido no § 5º do art. 22-A da Lei nº 8.212/1991 tem natureza jurídica tributária específica de uma CIDE, dado a sua finalidade e dos demais aspectos de sua regra-matriz de incidência.