

# Análise da Imunidade das Receitas de Exportação à Contribuição ao Senar sob o Viés do Princípio da Tributação no Destino

## *Analysis of the Immunity of Export Revenues from Senar Contribution under the Perspective of the Destination Principle*

Ana Claudia Borges de Oliveira

Conselheira Titular da 2ª Seção do CARF, Presidente da Aconcarf, com especialização em Direito Tributário e Finanças Públicas (IDP) e Mestrado em Direito Tributário (IBDT). Pesquisadora dos grupos Mulheres, Tributação e Políticas Públicas (USP), Tributação sobre Operações Envolvendo Criptoativos (USP), Observatório da Macrolitigância Fiscal (IDP) e Tributação do Agronegócio no Brasil e no Direito Comparado (IBDT). Professora convidada de Direito Tributário na UnB, PUC/SP e IBDT. *E-mail:* anaclaudia\_oliveira@hotmail.com.

Giulia Breitenbach Benvegnú

Advogada em São Paulo. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Mestranda em Direito Tributário Internacional e Comparado (IBDT). Pesquisadora do Núcleo de Pesquisas do Mestrado Profissional em Direito Tributário Internacional e Comparado do IBDT – Nupem em *cashback*. *E-mail:* giuliabenvegnu@gmail.com.

Recebido em: 23-8-2023 – Aprovado em: 12-8-2024  
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.57.2.2024.2421>

### *Resumo*

O presente artigo tem a finalidade de analisar a imunidade das receitas de exportação em relação às contribuições ao Senar com base no princípio internacional do destino. No trabalho serão abordados os fundamentos da imunidade de exportação e sua correlação com a tributação no país de destino. Após, busca-se, a partir de decisões proferidas nas cortes judiciais e órgãos administrativos, verificar se as receitas de exportação devem ou não compor a base de cálculo das contribuições ao Senar. O tema é há tempos abordado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e, recentemente, apresentou novo desdobramento quando o Supremo Tribunal Federal examinou a natureza jurídica da contribuição ao Senar, permitindo novamente o estudo para a imunidade das receitas de exportação sob o viés do princípio do destino.

*Palavras-chave:* imunidade, princípio do destino, Senar, exportação.

### *Abstract*

This article aims to analyze the immunity of export revenues concerning contributions to Senar based on the international principle of destination.

The paper will address the fundamentals of export immunity and its correlation with destination principle. Subsequently, through decisions rendered in judicial and administrative courts, it seeks to determine whether export revenues should or should not be included in the tax base of Senar contributions. This topic has long been discussed by the Administrative Council for Tax Appeals and recently gained new developments when the Supreme Federal Court examined the legal nature of the Senar contribution, once again allowing the study of export revenue immunity from the perspective of the destination principle.

*Keywords:* immunity, destination principle, Senar, exportation.

## 1. Introdução

O presente artigo versa sobre a imunidade das receitas de exportação à contribuição ao Senar sob o viés do princípio da tributação no destino.

Para análise do tema, o estudo tem início com o exame da fundamentação para a instituição de imunidades pelo constituinte, além de analisar as contribuições previstas pela Constituição e quais estão abrangidas pela imunidade do art. 149, § 2º, I, da CF. Considerando que a imunidade analisada versa sobre exportações, realiza-se o estudo do princípio do destino para amparar a diferenciação das receitas delas decorrentes. Em seguida, será examinada a contribuição ao Senar, sua materialidade e hipótese de incidência. Além disso, serão analisadas as decisões no Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre a natureza jurídica da contribuição ao Senar e sua abrangência pela norma de imunidade.

Por fim, será relatado, mesmo que brevemente, a possível problemática ao incluir a receita de exportação na base de cálculo da contribuição ao Senar, considerando a adoção do critério do destino na tributação sobre o consumo no Brasil.

## 2. Imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF

### 2.1. Fundamentos das imunidades

Para compreensão da inclusão (ou não) das receitas de exportação na base de cálculo da contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar) é preciso analisar a imunidade das exportações e quais as contribuições abrangidas pelo art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> “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 n. 33, de 2001)

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 33, de 2001)”

Quanto às imunidades, no conceito de Luís Eduardo Schoueri, trata-se de limitações à competência tributária<sup>2</sup>. A imunidade afasta situações e pessoas da incidência da norma, aplicando, de certo modo, um privilégio a elas. Para Paulo de Barros Carvalho, a imunidade estabelece a incompetência das pessoas políticas de criarem outra regra instituidora de tributo<sup>3</sup>. Em outras palavras, as imunidades impedem que o legislador institua tributo sobre determinado fato.

Paulo de Barros Carvalho, em tese diversa à do Professor Schoueri, entende que a imunidade não exclui ou suprime normas constitucionais de competência tributária, já que estas surgem no texto constitucional já demarcadas<sup>4</sup>. A respeito da previsão constitucional, Ricardo Lobo Torres conclui que a “Constituição Tributária é inteiramente limitada pelas liberdades fundamentais, especialmente através das garantias das imunidades e privilégios”<sup>5</sup>. Assim, quando há uma Constituição rígida, como é o caso do Brasil, caberá a ela definir a competência tributária das pessoas políticas, o seu alcance e limites. E a imunidade, como limitação constitucional ao poder de tributar, delimita o “campo tributável posto à disposição do ente tributante”<sup>6</sup>.

Ocorre que, embora pareça de fácil aplicação a imunidade aos casos concretos, verifica-se um esforço dos contribuintes e dos tribunais para definirem se determinado fato jurídico está ou não abrangido pela norma imunizante. Esta dificuldade está atrelada à ausência de apenas um único dispositivo que disponha sobre a imunidade daquele fato, isto é, como defende Schoueri, “a imunidade não é monolítica”<sup>7</sup>, pelo contrário, ela resulta da interpretação pelo jurista de diversos enunciados que conjuntamente constroem a norma da imunidade<sup>8</sup>.

Sendo assim, é relevante para a construção da norma da imunidade, a qual se pretende aplicar (no caso, o art. 149, § 2º, I, da CF), analisar o fim a que se pretende e quais os elementos que a compõem. A imunidade das exportações foi prevista com qual intuito? E, ainda, a quem ou o que ela deveria afetar?

A instituição de imunidade no ordenamento jurídico cria uma exceção a alguns contribuintes ou bens que deixarão de ser tratados de forma isonômica pela administração pública. Esse tratamento exige uma fundamentação jurídica para

<sup>2</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 433.

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 178.

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 232.

<sup>5</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*: Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, v. 1, p. 325.

<sup>6</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 310.

<sup>7</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 439.

<sup>8</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Imunidade tributária e ordem econômica. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2011, v. 15, p. 230.

que a diferenciação seja válida<sup>9</sup>, do contrário, pode ser compreendido como uma violação ao princípio da igualdade, pois se privilegia e protege determinado contribuinte/bem/serviço em detrimento dos demais. Em outras palavras, a criação de norma de imunidade (o conjunto de dispositivos que a compõe) deve estar devidamente fundamentada pelo legislador sob o risco de se tornar inválida.

A concessão da imunidade permite que alguns contribuintes não suportem o ônus da tributação sobre sua atividade econômica, deixando que os demais suportem por eles<sup>10</sup>. Tal situação de aparente desigualdade, em verdade, ajusta a balança de algumas situações econômicas da sociedade, entendidas como de grande valor para o constituinte. O limite ao poder de tributar atua, assim, para diferenciar fatos e pessoas que mereçam distinção.

Embora as imunidades possuam geralmente suas motivações na proteção da liberdade ou da capacidade contributiva, elas não se limitam somente a esses dois fundamentos. Sobre a imunidade das receitas de exportação – em análise no presente artigo –, percebe-se que ela não possui o caráter de privilegiar aqueles que não possuem capacidade contributiva, mas visa, antes de tudo, manter a ordem sistemática, isto é, a coerência do próprio sistema tributário<sup>11</sup>.

A busca pela harmonia na legislação tributária advém da escolha do constituinte em proteger o produto interno em relação aos estrangeiros, desonerando as exportações e tributando as importações. Sendo assim, a imunidade das exportações, por ser de natureza técnica e objetiva, indica que o bem é imune, e não o contribuinte. Ainda, considerando que a tributação sobre o consumo é dispersa entre União, estados e municípios, coube ao constituinte conceder às receitas<sup>12</sup> decorrentes de exportação a imunidade por um mesmo mandamento cogente.

Portanto, não é demais frisar que o tratamento concedido às exportações também está relacionado à intenção do constituinte em valorizar a economia brasileira com significativa participação mundial na exportação de *commodities*<sup>13</sup>.

Esse critério (país de destino), que será mais bem tratado em tópico adiante do presente artigo, revela o racional amplamente utilizado pelos demais países e

<sup>9</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Notas acerca da imunidade tributária: limites a uma limitação do poder tributar. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (Org.). *Tributação, justiça e liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005, v. 1, p. 393.

<sup>10</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Notas acerca da imunidade tributária: limites a uma limitação do poder tributar. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (Org.). *Tributação, justiça e liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005, v. 1, p. 392.

<sup>11</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 434-437.

<sup>12</sup> Importante esclarecer que, embora a CSLL incida sobre o lucro da empresa, por uma interpretação teleológica da imunidade, o STF já reconheceu que deve excluir da incidência da CSLL a receita de exportação (a exemplo, RE n. 474.132/SC, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12-8-2010, DJ 1º-12-2010).

<sup>13</sup> Disponível em: [https://unctad.org/system/files/official-document/ditcom2019d1\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/ditcom2019d1_en.pdf). Acesso em: 17 jul. 2023.

auxilia na competitividade do produto brasileiro no exterior. Isto é, acaso o constituinte tivesse optado por tributar a receita de exportação, provavelmente o bem exportado seria tributado duplamente, primeiro ao sair do Brasil e, após, ao ingressar no país de destino.

## 2.2. Contribuições abrangidas

Nesse cenário de proteção de determinados valores, por meio da limitação do poder de tributar e de harmonização do sistema tributário constitucional, é que a Constituição Federal determinou no art. 149, § 2º, I, que as contribuições sociais e as de intervenção de domínio econômico não incidiriam sobre as receitas de exportação.

Há de se salientar que tal imunidade somente passou a vigor quando da Emenda à Constituição n. 33, de 11 de dezembro de 2001 (EC n. 33/2001), a qual inseriu o § 2º e seguintes no art. 149 da Constituição Federal. Assim, a EC n. 33/2001 instituiu uma limitação ao poder de tributar das contribuições sociais, ocasionando uma imunidade tributária, com todas as suas implicações.

Em sua exposição de motivos, refere-se que a EC n. 33/2001 vinha como “única forma de se evitar distorções de natureza tributária entre o produto interno e o importado”<sup>14</sup>; a preocupação dava-se, portanto, na manutenção do ordenamento jurídico tributário da época (sem desonerar as exportações) em um cenário de abertura do mercado nacional ao exterior.

O art. 195 da Constituição – que rege as contribuições sociais –, ainda que manifeste a incidência das contribuições às receitas de exportação, a partir da EC n. 33/2001, deve ser interpretado em conjunto com o disposto no art. 149, § 2º, I, da CF/1988 para excluir da base de cálculo das contribuições sociais e de intervenção econômica as receitas de exportação. Tal atividade interpretativa atesta o referido anteriormente sobre a necessidade de o aplicador do Direito reunir diversos dispositivos para concluir pela norma da imunidade.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.735, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do art. 170, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n. 971/2009 e firmou que a imunidade também deve abarcar as exportações indiretas, em que aquisições domésticas de mercadorias são realizadas por sociedades comerciais com a finalidade específica de destiná-las à exportação<sup>15</sup>.

<sup>14</sup> Exposição de Motivos à proposta de Emenda Constitucional n. 33, de 27 de julho de 2000. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/2001/emendaconstitucional-33-11-dezembro-2001-426596-exposicaodemotivos-149203-pl.html><https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/2001/emendaconstitucional-33-11-dezembro-2001-426596-exposicaodemotivos-149203-pl.html>

<sup>15</sup> ADI n. 4.735, TP, Rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 12-2-2020, d. 24-3-2020, p. 25-3-2020.

Na mesma oportunidade, a Corte Suprema julgou o Recurso Extraordinário n. 759.224, com Repercussão Geral<sup>16</sup>, no qual fixou a seguinte tese de julgamento para os fins da sistemática da repercussão geral: “A norma imunizante contida no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária”. Portanto, a imunidade introduzida pela EC n. 33/2001 também alcança as receitas decorrentes de exportação realizada por intermédio de sociedades exportadoras, chamadas de exportações indiretas.

Nesse sentido, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), restou definido, no Acórdão n. 1402-002.375<sup>17</sup>, que o princípio do país de destino é fundamento para a imunidade nas exportações da tributação indireta. A aplicação deste critério indicaria que as mercadorias devem ser tributadas no ingresso do território nacional, evitando distorcer o mercado interno.

Porém, sobre as contribuições, antes mesmo da EC n. 33/2001, a Constituição já previa no art. 149 a instituição pela União de três contribuições: as sociais, as de intervenção de domínio econômico e as de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Neste ponto, insta esclarecer que não se desconhece da divergência literária entre grandes autores do Direito Tributário quanto à natureza tributária das contribuições; contudo, desde já, aponta-se que as autoras se filiam àqueles<sup>18</sup> que compreendem que as contribuições previstas na Constituição possuem conceito de tributo.

Nesse sentido, as contribuições sociais possuem como função o custeio da seguridade social disciplinado pelo art. 195 da Constituição<sup>19</sup>, isto é, no caso das contribuições sociais, elas possuem como função o custeio da seguridade social disciplinado pelo art. 195 da CF. Ademais, elas se destinam integralmente às atividades da União. Conforme elucidado Schoueri, “as contribuições sociais são impostos cuja destinação – servir de instrumento da atuação da União na área social – justifica serem cobradas de toda a sociedade”<sup>20</sup>.

Para Sacha Calmon as contribuições sociais seriam gênero, do qual são espécies: contribuições sociais gerais, outras contribuições e contribuições sociais de seguridade social. Estas estariam destinadas a financiar a seguridade social brasileira, consoante os arts. 194 e 195 da CF, e seriam exemplos a Cofins e o PIS. As

<sup>16</sup> RE n. 759.244, TP, Rel. Edson Fachin, j. 12-2-2020, Repercussão Geral - Mérito d. 24-3-2020., p. 25-3-2020.

<sup>17</sup> Ac. n. 1402-002.375, Rel. Cons. Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, j. 26-1-2017.

<sup>18</sup> Cita-se Humberto Ávila, Paulo Ayres Barreto, Roque Carrazza, Hugo de Brito Machado, dentre outros.

<sup>19</sup> “É dizer, o elemento essencial para a identificação dessas espécies tributárias é a destinação do produto de sua arrecadação” (ADI n. 2.295-8/DF)

<sup>20</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 229.

denominadas outras, de acordo com o autor, seriam aquelas criadas pela União no exercício de sua competência residual disposta no art. 195, § 4º, da CF e seriam as novas contribuições sociais que dependem de lei complementar para sua instituição. Por fim, as contribuições sociais gerais, por exclusão, seriam aquelas que não possuem como fim o recolhimento aos cofres públicos nem resultam da competência residual. Utiliza-se como exemplo a contribuição do salário-educação<sup>21</sup>.

Essa mesma linha de raciocínio parece ter sido utilizada pelo Ministro Dias Toffoli, do Supremo Tribunal Federal, no RE n. 816.830 (Tema 801), quando colaciona entendimento do jurista Ives Gandra da Silva Martins, ao referir que as contribuições ao Sistema S não seriam de interesse de categoria profissional, mas de natureza social por visar uma maior integração da juventude no mercado de trabalho.

Em relação às contribuições definidas no art. 149 da CF, as contribuições de intervenção de domínio econômico, denominadas CIDEs, proveem recursos para a União intervir de forma política e econômica em determinados setores; cita-se, por exemplo, a CIDE-combustíveis.

Por último, as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas (contribuições corporativas) são aquelas com que os próprios profissionais de diversas áreas contribuem para que a União possa interferir a seu favor. Nessa categoria estão os Conselhos de Engenharia e Arquitetura, dos Administradores, dentre outros. Nessas contribuições de categoria profissional ou econômica, deve-se atentar à necessidade de referibilidade<sup>22</sup>, isto é, os custos para manter as autarquias de fiscalização para exercício dessas profissões, obviamente, somente podem ser arcados pelos profissionais da categoria a que se referem.

Dessa forma, ao reler o dispositivo constitucional que garante imunidade às receitas de exportação, previsto no art. 149, § 2º, I, da CF, percebe-se que ao constituinte coube apenas conceder tal imunidade às contribuições sociais e às de intervenção de domínio econômico, pois, como exposto acima, são contribuições que visam custear a seguridade social ou intervir na Ordem Econômica. No entanto, por se tratar de exportação (cuja estratégia de governo é garantir a competitividade do produto nacional), careceria de fundamentação lógica onerar essas receitas com as referidas contribuições.

### 2.3. Princípio do destino

A instituição da imunidade das exportações também encontra respaldo na acertada escolha do critério do destino pelo constituinte, com o qual se busca tributar as importações e desonerar as exportações que já serão objeto de tributa-

<sup>21</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 164 e s. – *e-book*.

<sup>22</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 234.

ção no país de destino. Por força do princípio do destino, consectário do princípio da igualdade<sup>23</sup>, busca-se a tributação de bens e serviços apenas uma única vez no país importador, evitando a exportação de tributos.

Esse princípio pode ser lido em conjunto com o princípio da territorialidade<sup>24</sup>, segundo a qual, os estados somente podem tributar aquilo que mantém relação com o seu território<sup>25</sup>. Na tributação sobre o consumo no Brasil, como leciona Schoueri, “a territorialidade surge, numa primeira acepção, como mero critério de política econômica”<sup>26</sup>. Observa-se, então, que o legislador, ao instituir via Emenda à Constituição a imunidade das receitas de exportação sobre contribuições, adotou o critério (político-econômico) do destino.

Importa referir que, em países europeus, antes de a instituição de um mercado comum, para além do produto exportado não ter incidência de nenhum imposto, há devolução de todo o IVA que foi assumido pelo sujeito passivo (exportador), em extremo cumprimento ao critério de destino. Ao logo do tempo, diversas modificações na tributação deste mercado comum ocorreram, porém sempre se manteve a isenção de IVA e devolução do montante das operações anteriores e crédito.

Em relação ao Brasil, Heleno Torres esclarece que “para as exportações, o texto constitucional vigente afirma o princípio do país de destino para a tributação de produtos no comércio internacional [...]”<sup>27</sup>. Torres ainda menciona que as exportações somente ganharam esta imunidade tributária recentemente<sup>28</sup>, com

---

<sup>23</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito. *Tributação e concorrência*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2011, v. 3, p. 73-74/362 e s.

<sup>24</sup> Valcír menciona que “os princípios jurisdicionais de tributação no Estado de origem e de destino devem ser lidos como princípios territoriais” (GASSEN, Valcír. *Tributação na origem e destino*: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 138).

<sup>25</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Org.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, v. 1, p. 326.

Neste ponto, cabe destacar a “crítica” de Alfredo Augusto Becker à tese da territorialidade. No entendimento do jurista, a criação dos mercados comuns e das zonas de livre comércio, dentre outras evoluções, demonstraria a falsa “obviedade” do fundamento da territorialidade da lei tributária (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 301).

<sup>26</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Org.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, v. 1, p. 326.

<sup>27</sup> TORRES, Ricardo Lobo. É possível a criação do IVA no Brasil? *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 3, n. 15, p. 58, maio 2005.

<sup>28</sup> O autor critica a permanência do princípio da não cumulatividade limitado à possibilidade de créditos físicos, o que impossibilita a dedução dos impostos pagos nas operações anteriores (TORRES, Ricardo Lobo. É possível a criação do IVA no Brasil? *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 3, n. 15, p. 58, maio 2005).



respeito ao princípio do destino, porque o que se tributa é o consumo, e não a produção.

Como fica demonstrado, essa tributação sobre o consumo seria apenas em relação aos bens e serviços consumidos internamente. Em igual sentido, Valcir Gassen, ao analisar a implementação do princípio de destino, conclui que “os bens e serviços que serão destinados ao consumo interno em um estado serão tributados, por outro, que os bens destinados à exportação serão isentos”<sup>29</sup>. Em linhas gerais, embora esteja se tratando de tributação de receita via contribuição (social ou de intervenção de domínio econômico), afastar a aplicação do artigo ora em análise poderia significar ultrapassar o princípio do destino nas receitas de exportação e tributar os bens exportados.

Nesse sentido, aderimos ao entendimento de que, independentemente do silêncio da legislação acerca da extensão da imunidade às receitas de exportação intermediadas por *trading companies*, a questão deve ser compreendida e enfrentada a partir do princípio do destino. Isto porque, em linha com Ricardo Lobo Torres, entendemos que as imunidades tributárias nas exportações representam efetivação do princípio do país do destino, garantindo a neutralidade no fluxo internacional de mercadorias e serviços<sup>30</sup>.

Cabe referir que o princípio do destino é racional, amplamente utilizado pelos demais países e auxilia na competitividade do produto brasileiro no exterior. Isto é, acaso o constituinte tivesse optado por tributar a receita de exportação, provavelmente o bem exportado seria tributado duplamente, primeiro ao sair do Brasil e, após, ao ingressar no país de destino.

Lucas Bevilacqua, em tese de doutorado que analisa a aplicação do princípio do país do destino à desoneração da tributação indireta da cadeia produtiva exportadora, com vistas à neutralidade no fluxo internacional de bens e serviços, reforça a ideia de que a “desoneração integral das exportações se realiza não apenas pela desoneração da operação de exportação, mas pressupõe desoneração de toda a incidência tributária nas diferentes etapas da cadeia produtiva exportadora”<sup>31</sup>.

Diante disso, percebe-se que a interpretação teleológica do art. 149, § 2º, I, da CF deve ser em conjunto com o princípio do destino<sup>32</sup>. Por tais razões, restrin-

---

<sup>29</sup> GASSEN, Valcir. *Tributação na origem e destino*: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

<sup>30</sup> Princípio do destino e a imunidade das exportações: o caso do Funrural. *Consultor Jurídico*: Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-fev-20/opiniaop-principio-destino-imunidade-exportacoes-funrural/>. Acesso em: 18 jul. 2023.

<sup>31</sup> BEVILACQUA, Lucas. *Desoneração da tributação indireta na cadeia produtiva exportadora*. 292 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

<sup>32</sup> SANTOS, Tomazela Ramon. Os contratos de licença de uso de marca e a imunidade de PIS e de

gir o alcance da imunidade para alargar a base de cálculo de determinada contribuição acabaria por onerar as exportações, justamente aquilo que se busca evitar com o princípio do destino.

### 3. Da contribuição ao Senar

#### 3.1. Instrumentos normativos

O Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), criado pela Lei n. 8.315, de 23 de dezembro de 1991, e regulado pelo Decreto n. 566, de 10 de junho de 1992, 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.

Nos termos da lei de criação, diversas são as fontes de renda do Senar<sup>33</sup>, entre elas a contribuição mensal compulsória, a ser recolhida à Previdência Social, com alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o montante da remuneração

---

Cofins sobre as receitas decorrentes de exportação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas – RTrib*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 127, p. 115, 2016.

<sup>33</sup> “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;

II – doações e legados;

III – subvenções da União, Estados e Municípios;

IV – multas arrecadadas por infração de dispositivos, regulamentos e regimentos oriundos desta lei;

V – rendas oriundas de prestação de serviços e da alienação ou locação de seus bens;

VI – receitas operacionais;

VII – contribuição prevista no art. 1º do Decreto-Lei n. 1.989, de 28 de dezembro de 1982, combinado com o art. 5º do Decreto-Lei n. 1.146, de 31 de dezembro de 1970, que continuará sendo recolhida pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra);

VIII – rendas eventuais.

§ 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.

§ 2º As pessoas jurídicas ou a elas equiparadas, que exerçam concomitantemente outras atividades não relacionadas no inciso I deste artigo, permanecerão contribuindo para as outras entidades de formação profissional nas atividades que lhes correspondam especificamente.

§ 3º A arrecadação da contribuição será feita juntamente com a Previdência Social e o seu produto será posto, de imediato, à disposição do Senar, para aplicação proporcional nas diferentes Unidades da Federação, de acordo com a correspondente arrecadação, deduzida a cota necessária às despesas de caráter geral.

paga a todos os empregados pelas pessoas jurídicas de direito privado, ou a elas equiparadas, que exerçam atividades agroindustriais, agropecuárias, extrativistas vegetais e animais, cooperativistas rurais e sindicais patronais rurais.

O Decreto n. 566/1992 adicionou a contribuição compulsória, a ser recolhida à Previdência Social, de um décimo por cento incidente sobre a receita bruta, *qual seja o valor recebido ou creditado pela comercialização da produção, assim entendida a operação de venda ou consignação*, proveniente da comercialização da produção da pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua. Essa contribuição deve ser recolhida pelo adquirente, consignatário ou cooperativa que ficam sub-rogados, para esse fim, nas obrigações do produtor; ou pelo produtor, quando ele próprio vender os seus produtos no varejo, diretamente ao consumidor, ou a adquirente domiciliado no exterior.

A Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre a organização da seguridade social, ao ser alterada pela Lei n. 10.256, de 9 de julho de 2001, passou a prever que a contribuição ao Senar será devida pela agroindústria, definida como o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, no percentual de 0,25% da receita bruta proveniente da comercialização da produção (art. 22-A, I e § 5º).

### 3.2. Natureza jurídica da contribuição

Conforme destacado acima, do art. 149 da Constituição Federal extraem-se três espécies de contribuições: social, interventiva e corporativa, que, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, apresentam como critério de classificação *a finalidade de cada uma delas, representada pela destinação legal do produto arrecadado*<sup>34</sup>, destacando, ainda, que as contribuições sociais podem ser divididas em genéricas, se voltadas aos diversos setores compreendidos no conjunto da ordem social, como educação, habitação etc. (art. 149, *caput*); ou serão destinadas ao custeio da seguridade social, aqui incluída a saúde, previdência e assistência social (art. 149, *caput*, e § 1º, c/c o art. 195)<sup>35</sup>.

Requisito inerente às contribuições sociais, do interesse das categorias profissionais ou econômicas, de intervenção no domínio econômico ou mesmo de iluminação pública municipal, a referibilidade informa que o custeio daquela

---

§ 4º A contribuição definida na alínea *a* do inciso I deste artigo incidirá sobre o montante da remuneração paga aos empregados da agroindústria que atuem exclusivamente na produção primária de origem animal e vegetal.”

<sup>34</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 84.

<sup>35</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 84.

exação dar-se-á entre os integrantes do grupo a que se refere a atividade estatal, em que pese não pressupor benefício para o contribuinte, a ele se relaciona a atividade, já que integra determinado grupo<sup>36</sup>.

Para Sacha Calmon, a referibilidade é elemento essencial das CIDEs, à medida que representa uma “correlação lógica entre os pagantes e o benefício trazido pela contribuição”<sup>37</sup>. Sob esse entendimento, Leandro Paulsen diz que “só as empresas dedicadas a atividades rurais poderiam ser contribuintes da contribuição ao instituto que promove o cumprimento da função social da propriedade rural, e assim por diante”<sup>38</sup>.

Indo além, Luís Eduardo Schoueri advoga a classificação das contribuições sociais como outra espécie tributária, porque, com relação a elas, não há que se falar em referibilidade, característica inerente apenas às contribuições especiais<sup>39</sup>.

Não é de hoje o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que as contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas possuem referibilidade direta com o sujeito passivo da exação, diferentemente das contribuições de intervenção no domínio econômico<sup>40</sup>. A Suprema Corte exarou o mesmo entendimento ao concluir que as contribuições de intervenção no domínio econômico podem ser criadas por lei ordinária e não exigem vinculação direta entre o contribuinte e a aplicação dos recursos arrecadados<sup>41</sup>.

#### 4. Problemática de incluir a receita de exportação na base de cálculo da contribuição ao Senar

Para concluir pela imunidade, ou não, das receitas de exportação à contribuição ao Senar, é necessário definir sua natureza jurídica, já que a Constituição

<sup>36</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 81.

<sup>37</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 168.

<sup>38</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 81.

<sup>39</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 231.

<sup>40</sup> O STJ, sob esta *ratio*, concluiu que a contribuição ao Incra poderia ser cobrada mesmo das empresas urbanas. O entendimento está presente no Enunciado n. 516 da Súmula do STJ: “A contribuição de intervenção no domínio econômico para o Incra (Decreto-Lei n. 1.110/1970), devida por empregadores rurais e urbanos, não foi extinta pelas Leis n. 7.787/1989, 8.212/1991 e 8.213/1991, não podendo ser compensada com a contribuição ao INSS” (Súmula 516, 1ª S., j. 25-2-2015, *DJe* 2-3-2015).

Nesse mesmo sentido o entendimento do CARF: “CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS. INCRA. SEBRAE. NATUREZA JURÍDICA. EFEITOS. Enquanto contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições destinadas ao INCRA e ao SEBRAE não demandam contraprestação direta em favor do contribuinte. CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS. INCRA. REsp n. 977.058. Súmula STJ 516. A contribuição de intervenção no domínio econômico para o INCRA não foi extinta pelas Leis n. 7.787, de 1989, n. 8.212, de 1991, e n. 8.213, de 1991” (Ac. n. 2401-007.586, Rel. Cons. José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, j. 5-3-2020).

<sup>41</sup> RE n. 449.233, AgR, Rel. Ricardo Lewandowski, 1ª T., j. 8-2-2011, d. 9-3-2011, p. 10-3-2011, p. 47.

Federal concede imunidade às receitas de exportação sobre as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, deixando de fora as contribuições de interesse de categoria profissional.

#### **4.1. Tema 801 do STF**

Até o advento da Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998 (EC n. 20/1998), a redação do art. 195, I, da Constituição Federal previa que as contribuições sociais a serem pagas pelo empregador poderiam ter como base de cálculo a folha de salários, faturamento ou lucro. A EC n. 20/1998 incluiu como base de cálculo a receita ao lado do faturamento, e manteve a folha de salário e o lucro. O STF, ao julgar o RE n. 611.601 com repercussão geral (Tema 281)<sup>42</sup>, concluiu, que é constitucional o art. 22-A da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 10.256/2001, no que instituiu contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição ao regime anterior da contribuição incidente sobre a folha de salários.

A Suprema Corte decidiu, outrossim, quando do julgamento do Tema 801 (RE n. 816.830), pela constitucionalidade da incidência da contribuição destinada ao Senar sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, nos termos do art. 2º da Lei n. 8.540/1992, com as alterações posteriores do art. 6º da Lei n. 9.528/1997 e do art. 3º da Lei n. 10.256/2001, e não sobre a folha de salários. O interessante, para o tema da extensão da imunidade, é que na ocasião os Ministros Dias Toffoli e Edson Fachin declararam que a natureza jurídica da contribuição ao Senar é de contribuição social. Já os Ministros Gilmar Mendes e Alexandre de Moraes firmaram suas opiniões no sentido de se tratar de contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica.

O Ministro Relator Dias Toffoli, em seu voto, registrou que o fato de as atividades realizadas pelo Senar estarem direcionadas, em boa medida, aos trabalhadores rurais e, nesse sentido, impactarem a categoria dos empregadores rurais não transforma a contribuição em discussão, em contribuição do interesse de categoria econômica. Nesse sentido, a relação entre esse tributo e seus efeitos na categoria econômica seria apenas reflexa, diferente do que ocorre, por exemplo, com a antiga contribuição (compulsória) sindical patronal. Assim, anotou que a relação entre essa antiga tributação e o interesse da categoria econômica era inequivocamente direta. Afinal, ela era destinada ao sistema sindical dos empregadores, o qual atua no interesse dos empregadores.

Além disso, a finalidade primordial da contribuição ao Senar não seria proteger o interesse da categoria dos empregadores rurais, mas sim conferir recursos

---

<sup>42</sup> RE n. 611.601, TP, Rel. Dias Toffoli, j. 17-12-2022, Repercussão Geral – Mérito, d. 20-4-2023, p. 24-4-2023.

especificamente para o ensino profissional e o serviço social direcionados aos trabalhadores rurais. Esclareceu, ainda, que a contribuição ao Senar não se classifica como contribuição do interesse de categoria profissional. Os tributos que se enquadram nessa classificação são as contribuições destinadas aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas e as antigas contribuições compulsórias destinadas ao sistema sindical dos empregados.

O Ministro Edson Fachin pontuou em seu voto que, apesar de o julgamento não trazer, em si, a definição quanto à aplicação, ou não, da imunidade das receitas decorrentes de exportações à contribuição ao Senar, imprescindível analisar a sua natureza jurídica, quando concluiu tratar-se de contribuição social geral.

De acordo com o Ministro, imprescindível analisar a questão da natureza jurídica da contribuição do Senar, pois, por dever de coerência, inevitável escapar das razões de decidir antes lançadas por esse tribunal acerca da espécie de algumas contribuições e seus consectários, entre os quais a aplicação das regras de imunidade. Assim, acompanhou o mérito do voto do Ministro Relator e consignou, expressamente, que, em *obiter dictum*, importante registrar a definição da natureza jurídica da contribuição ao Senar, até mesmo para identificar a aplicação da imunidade das receitas decorrentes de exportações, nos termos do previsto no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

Em conclusão, quanto à natureza da contribuição ao Senar, dispôs não se tratar de uma contribuição neocorporativa, nem mesmo de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), mas, sim, de contribuição social geral, o que implica a observância necessária do disposto no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

O Recurso Extraordinário n. 816.830 transitou em julgado em novembro de 2023, após acolher, em parte, os embargos de declaração opostos pelo Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar) e os embargos de declaração opostos pela União para constar na ementa do acórdão embargado que o art. 240 da Constituição Federal não implica proibição de mudança das regras matrizes dos tributos destinados às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical. Preservada a destinação (Sistema S), fica plenamente atendido um dos aspectos do peculiar critério de controle de constitucionalidade dessas contribuições, que é a pertinência entre o destino efetivo do produto arrecadado e a finalidade da tributação. Assim, fixou a seguinte tese para o Tema 801: “É constitucional a contribuição destinada ao Senar incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, na forma do art. 2º da Lei n. 8.540/1992, com as alterações do art. 6º da Lei n. 9.528/1997 e do art. 3º da Lei n. 10.256/2001”.

Em momento anterior, em abril de 2023, em Embargos de Divergência no Agravo Interno no Recurso Extraordinário n. 1.363.005, o Ministro Luiz Fux reconheceu a dissidência jurisprudencial existente na Corte. Ao analisar os em-

bargos de divergência opostos pelo contribuinte, mencionou que o julgamento realizado nos autos do Tema 801 declarou ao Senar a natureza de contribuição social geral e, portanto, abrangida pela imunidade, enquanto naqueles autos teria sido consignado o caráter de categoria profissional às contribuições ao Senar. Neste ponto, interessante observar que a decisão proferida pelo STF foi de que as declarações acerca da natureza jurídica das contribuições ao Senar consistiram em *obiter dictum*, e, assim, não eram vinculantes.

Por fim, importante destacar que, em maio de 2023, foi publicado acórdão proferido no segundo agravo interno no ARE 1.369.122 (sem repercussão geral), em que o Ministro Relator Luís Roberto Barroso consigna expressamente que as receitas decorrentes da exportação não integravam a base de cálculo da contribuição ao Senar. No julgado, foi informado que a instituição da contribuição ao Senar se destina ao custeio das suas atividades de organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural. Dessa forma, a finalidade primordial da contribuição não consiste em proteger o interesse da categoria dos empregadores rurais, mas sim em conferir recursos especificamente para o ensino profissional e o serviço social direcionados aos trabalhadores rurais, com vistas ao atendimento dos objetivos do art. 203, III, da Constituição Federal.

Portanto, consignou que a contribuição ao Senar deve ser enquadrada entre as contribuições sociais gerais, vez que instituída com a finalidade de custear ações e serviços pertinentes ao Título VIII da CF/1988 (“Da Ordem Social”). E, como consequência, por ser uma contribuição social geral, a referida incidência não deveria recair sobre as receitas decorrentes de exportação, sob pena de violação direta ao art. 149, § 2º, I, da Constituição.

#### **4.2. Entendimento no âmbito do CARF**

Da leitura da jurisprudência do CARF, observa-se que prevalece o entendimento de incidência da contribuição ao Senar sobre as receitas decorrentes da exportação sob o fundamento de tratar-se de contribuição de interesse de categoria profissional. Nesse sentido, menciona o órgão federal que, conforme entendimento exarado no Acórdão n. 2401-010.241<sup>43</sup>:

As contribuições destinadas ao Senar classificam-se como contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, o que impõe concluir que a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional n. 33 de 2001, não lhes alcança, porquanto se refere expressamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico.

<sup>43</sup> Ac. n. 2401-010.241, Rel. Cons. Matheus Soares Leite, j. 15-9-2022.

O Acórdão n. 2201-010.532<sup>44</sup>, no mesmo sentido, dispôs que:

A contribuição ao Senar na comercialização da produção rural com o mercado externo é devida, não lhe sendo aplicável a imunidade prevista no art. 149 da Constituição Federal de 1988, por possuir natureza jurídica de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Sobre o tema, a Conselheira Ana Cecília Lustosa da 2ª Turma da Câmara Superior traz, nas razões do voto proferido no Acórdão n. 9202-006.510, o entendimento de que a contribuição ao Senar tem natureza jurídica de contribuição de interesse de categoria profissional e, assim, não faz à imunidade sobre as receitas decorrentes da exportação. De acordo com a conselheira, para a caracterização das contribuições ao Senar como contribuição de intervenção no domínio econômico, seria necessário entender que elas possuem caráter extrafiscal como nítidos instrumentos de planejamento, corrigindo as distorções e abusos de seguimentos descompassados, e não somente carreando recursos para os cofres públicos.

Registrou, ainda, em seu voto que, 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. Acrescentou 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.

Concluiu, 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. Além disso, 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 a uma categoria econômica específica, qual seja a dos trabalhadores rurais.

<sup>44</sup> Ac. n. 2201-010.532, Rel. Cons. Douglas Kakazu Kushiyama, j. 6-4-2023.



Vê-se, com isso, que há pouca divergência, no âmbito do CARF, quanto à natureza jurídica de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, não incidindo sobre a contribuição ao Senar a imunidade tributária advinda com a EC n. 33/2001.

No entanto, esse entendimento majoritário do CARF poderá sofrer alterações na medida em que a declaração do STF já indica o reconhecimento da contribuição ao Senar como de categoria social geral e busca privilegiar o racional das exportações. Recentemente, em 8 de agosto de 2023, a 2ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento<sup>45</sup>, por maioria de votos, adotou a compreensão exposta no voto de relatoria da Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar o crédito destinado ao Senar decorrente das receitas de exportação, reconhecendo o decidido pelo STF e privilegiando a imunidade das exportações.

Esse indício de superação da jurisprudência do CARF teve repercussão dentro do Colegiado. Em sessão de 22 de agosto de 2023, embora tenha sido realizado o pedido de vista, a 2ª Turma da Câmara Superior, ao julgar processos<sup>46</sup> discutindo a mesma matéria, teve manifestação de voto divergente pelo Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, valendo-se também do fundamento do julgamento do Tema 801 e, principalmente, das declarações de voto dos Ministros Dias Toffoli e Edson Fachin. Por ora, uma vez que a Suprema Corte apenas se manifestou em sede de recurso, sem repercussão geral reconhecida, que as receitas decorrentes da exportação não integram a base de cálculo da contribuição ao Senar, por tratar-se de contribuição social geral, não está o CARF obrigado a mudar o seu entendimento. Cenário este, contudo, que há de ser alterado caso essa mesma conclusão seja expressa pelo STF no julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida.

Enquanto o art. 927 do CPC/2015 traz a obrigatoriedade de observação dos precedentes por partes dos juízes e dos tribunais; o parágrafo único do art. 28 da Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999, que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, determina que a declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

Por seu turno, o Regimento Interno do CARF (art. 62) preceitua que é vedado ao julgador afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo interna-

<sup>45</sup> Ac. n. 2402-011.964, Rel. Ana Claudia Borges de Oliveira, j. 8-8-2023.

<sup>46</sup> Proc. n. 11634.720186/2017-33; 11634.720741/2012-12; 11634.720737/2012-54.

cional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo se tiver sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do STF; ou se o fundamento do crédito tributário for objeto de Súmula Vinculante ou decisão definitiva do STF ou STJ, em sede de julgamento de recursos repetitivos. Estabelece, ainda, a obrigatoriedade de reprodução pelos conselheiros do CARF das decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ em julgamento de recursos repetitivos, nos termos dos arts. 1.036 a 1.041 do CPC/2015.

Por fim, sem olvidar da lógica construída no sentido de que a contribuição ao Senar foge à imunidade na exportação por ter sido a ela conferida natureza jurídica de contribuição de interesse de categoria econômica e profissional, deixamos dois questionamentos: i) se a natureza jurídica da exação é construção doutrinária, sem respaldo em diploma legal que defina sua classificação, não estaria o julgador do CARF impedido desta análise, já que vinculado ao princípio da legalidade? e ii) não caberia trazer ao caso as razões defendidas pelo então Conselheiro do CARF, Lucas Bevilacqua, no Acórdão n. 1402-002.347<sup>47</sup>, ao assentar que, ainda que não seja pautada pelo princípio do país do destino, a finalidade é sempre a de fomentar as exportações mediante desoneração dos exportadores?

### Conclusão

A imunidade tributária pode ser definida, essencialmente, como a limitação ao poder de tributar e, ao tratar das exportações, tem como fundamento primordial o princípio do destino, por meio do qual se desoneram as operações de exportação de bens e serviços.

Diante desse cenário, o Supremo Tribunal Federal, ao analisar a incidência da contribuição destinada ao Senar sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural (Tema 801), decidiu analisar a natureza jurídica da contribuição, momento em que definiu que as contribuições ao Senar se configuram como contribuições sociais gerais e, portanto, estão abrangidas pela imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

O fato é que a imunidade prevista no artigo acima mencionado possui fundamento e coerência com o sistema tributário constitucional. Em outras palavras, as contribuições sociais e de intervenção econômica não devem incidir sobre as receitas de exportação, pois violariam diretamente o princípio do destino escolhido pelo legislador constituinte. A opção de desonerar as exportações, permitindo que o país de destino as tribute, não aceita uma aplicação parcial, do contrário, a busca pela competitividade do produto interno em relação ao importado seria ineficaz.

<sup>47</sup> Ac. n. 1402-002.347, Rel. Cons. Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, j. 6-10-2016.

Assim, a imunidade das receitas de exportação respeita o princípio do destino, de modo que as contribuições destinadas ao Senar devem excluir da sua base de cálculo as receitas que decorram da exportação.

Esse entendimento tem amparo na ideia de que a natureza da contribuição ao Senar não é, e não pode ser, ato restrito a uma definição doutrinária, mas decorre, isso sim, da interpretação sistêmica conferida ao instituto, já que a lei não buscou enquadrar sua natureza.

## Referências

- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- BEVILACQUA, Lucas. *Desoneração da tributação indireta na cadeia produtiva exportadora*. 292 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 449.233, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1ª T., j. 8-2-2011, d. 9-3-2011.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 611.601, TP, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 17-12-2022, d. 20-4-2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 4.735, TP, Rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 12-2-2020, d. 24-3-2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 759.244, TP, Rel. Edson Fachin, j. 12-2-2020, d. 24-3-2020.
- CARF, Ac. n. 1402-002.347, 4ª C., 2ª TO, Rel. Cons. Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, j. 6-10-2016.
- CARF, Ac. n. 2401-010.241, 4ª C., 1ª TO, Rel. Cons. Matheus Soares Leite, j. 15-9-2022.
- CARF, Ac. n. 2201-010.532, 2ª C., 1ª TO, Rel. Cons. Douglas Kakazu Kushiya, j. 6-4-2023.
- CARF, Ac. n. 1402-002.375, 4ª C., 2ª TO, Rel. Cons. Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, j. 26-1-2017.
- CARF, Ac. n. 2402-011.964, 4ª C., 2ª TO, Rel. Cons. Ana Claudia Borges de Oliveira, j. 8-8-2023.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- CSRF, Ac. n. 9202-006.510, 2ª T., Rel. Cons. Ana Cecília Lustosa, j. 26-2-2018.
- GASSEN, Valcir. *Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.
- SANTOS, Tomazela Ramon. Os contratos de licença de uso de marca e a imunidade de PIS e de Cofins sobre as receitas decorrentes de exportação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas – RTrib*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 127, 2016.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Imunidade tributária e ordem econômica. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2011, v. 15.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Notas acerca da imunidade tributária: limites a uma limitação do poder tributar. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (Org.). *Tributação, justiça e liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005, v. 1.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Org.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, v. 1.
- SILVEIRA, Rodrigo Maito. *Tributação e concorrência*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2011, v. 3.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, v. 1.
- TORRES, Ricardo Lobo. É possível a criação do IVA no Brasil? *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 3, n. 15, maio 2005.