

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO**

**A NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO AO SENAR: A QUESTÃO DA  
IMUNIDADE NAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.**

**PEDRO OLIVEIRA VENANCI**

Rio de Janeiro

2021.2

**PEDRO OLIVEIRA VENANCI**

**A NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO AO SENAR: A QUESTÃO DA  
IMUNIDADE NAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção de grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Rio de Janeiro

2021.2

**PEDRO OLIVEIRA VENANCI**

**A NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO AO SENAR: A QUESTÃO DA  
IMUNIDADE NAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção de grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Data da Aprovação: \_\_ / \_\_ / \_\_\_\_.

Banca Examinadora:

---

Orientador

---

Membro da Banca

---

Membro da Banca

Rio de Janeiro

2021.2

## FICHA CATALOGRÁFICA

(Informações da Biblioteca - CDD - obtidas junto à Biblioteca da Faculdade de Direito da UFRJ)

### CIP - Catalogação na Publicação

VV448n Venanci, Pedro Oliveira  
A NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO AO SENAR: A  
QUESTÃO DA IMUNIDADE NAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO /  
Pedro Oliveira Venanci. -- Rio de Janeiro, 2022.  
69 f.

Orientador: Eduardo Maneira.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. Contribuições especiais. 2. Serviço Nacional de  
Aprendizagem Rural. 3. Imunidade. 4. Exportações. 5.  
Sistema "S". I. Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

## ATA DE APRESENTAÇÃO DE MONOGRAFIA DE CONCLUSÃO DE CURSO

DATA DA APRESENTAÇÃO: \_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Na data supramencionada, a **BANCA EXAMINADORA** integrada pelos (as) professores (as)

---

---

---

---

Reuniu-se para examinar a **MONOGRAFIA** do discente:

DRE \_\_\_\_\_

INTITULADA

---

---

---

---

APÓS A EXPOSIÇÃO DO TRABALHO DE MONOGRAFIA PELO (A) DISCENTE, ARGUIÇÃO DOS MEMBROS DA BANCA E DELIBERAÇÃO SIGILOSA, FORAM ATRIBUÍDAS AS SEGUINTE NOTAS POR EXAMINADOR (A):

	Respeito à Forma (Até 2,0)	Apresentação Oral (Até 2,0)	Conteúdo (Até 5,0)	Atualidade e Relevância (Até 1,0)	TOTAL
<b>Prof. Orientador(a)</b>					
Prof. Membro 01					
Prof. Membro 02					
Prof. Membro 03					
<b>MÉDIA FINAL</b>					

**PROF. ORIENTADOR (A):** \_\_\_\_\_ **NOTA:** \_\_\_\_\_

PROF. MEMBRO 01: \_\_\_\_\_ **NOTA:** \_\_\_\_\_

PROF. MEMBRO 02: \_\_\_\_\_ **NOTA:** \_\_\_\_\_

PROF. MEMBRO 03: \_\_\_\_\_ **NOTA:** \_\_\_\_\_

**MÉDIA FINAL\*:** \_\_\_\_\_

\*O trabalho recebe indicação para o PRÊMIO SAN TIAGO DANTAS? (Se a média final for 10,0 dez)

( ) SIM

( ) NÃO

## RESUMO

O presente trabalho se propõe a analisar a natureza jurídica da contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR, objeto de controvérsia desde a edição da Instrução Normativa nº 971/09 pela Receita Federal do Brasil, que veda expressamente a fruição da imunidade sobre as receitas decorrentes de exportação prevista no art. 149, §2º, II da CRFB e a classifica como contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas. O debate estava adormecido, mas foi resgatada ante a inclusão em pauta do Recurso Extraordinário 816.830 pelo STF, que irá definir a constitucionalidade da aludida contribuição sobre a receita bruta de produtor rural pessoa física, conforme o art. 2º da Lei n 8.540/92. Assim, busca-se analisar o enquadramento da contribuição dentre as espécies constitucionalmente previstas. Para tanto, utilizando-se do método dedutivo, inicialmente, foram apresentadas noções introdutórias ao direito tributário. Em seguida, analisou-se detidamente as peculiaridades de cada espécie de contribuição. Na sequência, foram abordados os panoramas legal e institucional do SENAR. Por fim, discutiu-se sobre as três correntes interpretativas acerca da natureza jurídica da contribuição ao SENAR e os seus fundamentos jurídicos, de forma comparativa.

**Palavras-chave:** Contribuições especiais; Serviço Nacional de Aprendizagem Rural; Imunidade; Exportações; Sistema “S”.

## **ABSTRACT**

This paper aims to analyze the legal nature of the contribution to the National Service of Rural Learning - SENAR, subject of controversy since the issue of Normative Instruction 971/09 by the Federal Revenue Service of Brazil, which expressly prohibits the fruition of immunity on the revenues from exports provided for in article 149, §2, II of the Brazilian Constitution, and also categorizes the tax as a contribution of interest to professional or economic categories kind. This debate had been asleep, but returned to the spotlight due to the upcoming judgement of Extraordinary Appeal 816.830 by the Brazilian Supreme Court, which will define the constitutionality of the aforementioned contribution on the gross revenues of individual rural producers, as per article 2 of Federal Law 8.540/92. Thus, we seek to analyze the classification of the contribution among the species constitutionally provided. For this purpose, by using the deductive method, an introductory notion of tax law was initially presented. Then, the peculiarities of each kind of contribution were thoroughly analyzed. Following that, the legal and institutional overview of SENAR was approached. Finally, the three interpretative lines of thought about the legal nature of the contribution to SENAR and its legal basis were discussed, in a comparative way.

Keywords: Special Contributions; National Service of Rural Learning - SENAR; Immunity; Exports; "S" System.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>10</b>
<b>1. NOÇÕES INTRODUTÓRIAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO</b> .....	<b>13</b>
1.1. Sistema Tributário Brasileiro e Tributo .....	13
1.2. Natureza Jurídica dos Tributos e Espécies Tributárias .....	16
1.2.1. Impostos .....	18
1.2.2. Taxas .....	19
1.2.3. Contribuições de Melhoria .....	19
1.2.4. Empréstimos Compulsórios .....	20
<b>2. DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS</b> .....	<b>21</b>
2.1. Características gerais .....	21
2.2. Classificação das Contribuições .....	25
2.2.1. Contribuições Sociais .....	26
2.2.2. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE .....	28
2.2.3. Contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas .....	30
2.2.4. Contribuições para os serviços sociais autônomos, ou Sistema “S” .....	32
<b>3. A CONTRIBUIÇÃO AO SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM RURAL – SENAR</b> .....	<b>35</b>
3.1.1. Considerações iniciais .....	35
3.1.2. Contribuição ao SENAR: materialidade e sujeitos passivos .....	36
3.1.3. A Contribuição ao SENAR conforme a Lei nº 8.315/1991 .....	37
3.1.4. A Contribuição ao SENAR conforme a Lei nº 8.212/1991 .....	39
<b>4. CONTROVÉRSIA ACERCA DA NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO AO SENAR</b> .....	<b>42</b>
4.1. A imunidade nas receitas de exportação .....	42
4.2. A Contribuição ao SENAR como contribuição de interesse das categorias profissionais e econômicas .....	44



4.3.	A Contribuição ao SENAR como CIDE.....	48
4.4.	A Contribuição ao SENAR como contribuição social geral.....	52
4.5.	Análise conclusiva .....	56
<b>5.</b>	<b>A RELEVÂNCIA DO RE N° 816.830 (TEMA RG 801) PARA O DESLINDE DA CONTROVÉRSIA.....</b>	<b>59</b>
	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>61</b>
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>64</b>

## INTRODUÇÃO

Dentre as espécies tributárias existentes no sistema jurídico brasileiro, é inegável que as contribuições figuram como o gênero que atrai inúmeros debates. Por estarem deslocadas do rol previsto no artigo 5º do CTN, embora encontrem previsão constitucional, fomentou-se o rico debate sobre as teorias tripartite, tetrapartite e pentapartite dos tributos. Por fugirem à aceção da natureza dos tributos do art. 4º do CTN, sua autonomia também foi objeto de questionamentos doutrinários.

Pacificado seu enquadramento enquanto espécie tributária, passou-se a discutir a natureza jurídica de suas subespécies, dando origem a julgados célebres, como o RREE nº 138.284/CE, 146.733/SP e 396.266, multicitados ao longo do presente trabalho. As contribuições ao chamado “Sistema S” se destacam por possuírem natureza por muitas vezes ambígua, socorrendo ao judiciário para tecer a palavra final.

A questão aqui posta não foge à regra: o objetivo é analisar qual a natureza jurídica de uma contribuição importante para o setor rural, que, notadamente, é basilar na economia brasileira. Trata-se da contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, prevista na Lei nº 8.315/91 e na Lei nº 8.212/91, cujo fim arrecadatário é custear a atuação da referida entidade social autônoma para, essencialmente, fomentar a promoção social do trabalhador rural através de sua profissionalização.

O debate não se limita a digressões meramente teóricas. Seu resultado tem por consequência forte impacto econômico, pois, a depender do resultado analítico, a referida contribuição fruirá, ou não, da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CRFB sobre as receitas decorrentes de exportação.

Segundo dados apresentados pela Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária - EMBRAPA,<sup>1</sup> o Brasil, em 2020, foi responsável por 50% do mercado de soja e conquistou o posto de segundo maior exportador de milho, destacando-se, também, pelo seu rebanho bovino e produção de café e açúcar.

---

<sup>1</sup> Disponível em <<https://www.embrapa.br/busca-de-noticias/-/noticia/62619259/brasil-e-o-quarto-maior-produtor-de-graos-e-o-maior-exportador-de-carne-bovina-do-mundo-diz-estudo>> . Acesso em 01.02.2022.

Desse modo, o tema objeto deste estudo demonstra possuir relevância tanto no âmbito jurídico, quanto econômico – sendo o primeiro o alvo da análise detalhada aqui proposta. Denota também pertinência e atualidade, na medida em que o Supremo Tribunal Federal irá fatalmente se pronunciar acerca da natureza jurídica da contribuição muito em breve, no julgamento do RE nº 816.830, afetado à sistemática da repercussão geral.

Ainda que o aludido Recurso Especial não trate diretamente da matéria aqui abordada, porque irá analisar, em verdade, a constitucionalidade da contribuição ao SENAR prevista no art. 2º da Lei nº 8.212/91 cobrada sobre a receita bruta de produtor rural pessoa física, o exame da natureza jurídica da exação será feito pela Corte Constitucional, pondo fim ao longo debate. Por essa razão, o tópico do enquadramento da contribuição ao SENAR ganhou nova força.

Sem mais delongas, há em voga três correntes que divergem no entendimento da definição da exação em exame. A primeira é majoritária tanto no âmbito do CARF, quanto no judiciário, classificando a contribuição ao SENAR como *contribuição de interesse das categorias profissionais e econômicas*. Fortemente motivada pelo viés arrecadatório, é a única das classificações que não comporta a imunidade prevista sobre as receitas de exportação.

A segunda corrente classifica a contribuição como *de intervenção no domínio econômico* e a terceira, como *contribuição social geral* – ambas permissivas da fruição da norma imunitória, diferenciando-se quanto ao posicionamento em relação à finalidade da exação, o que, notadamente, ergue-se sob argumentos conflitantes.

Desse modo, utilizando-se do método dedutivo, realizou-se pesquisa bibliográfica a fim de bem fundamentar os posicionamentos expostos, considerando as peculiaridades inerentes ao estudo do caso da aludida contribuição.

Os capítulos iniciais, assim, ocupam-se da delimitação dos conceitos jurídicos explorados, para que, ao fim do trabalho, seja possível compará-los, com o objetivo de se definir um posicionamento sólido.

Passando pelas noções do sistema tributário brasileiro, chega-se à exposição sobre a natureza jurídica dos tributos e a descrição das espécies tributárias existentes. É dada atenção distintiva às contribuições especiais, pois ali se enquadra, de forma geral, a contribuição ao

SENAR.

Na sequência, trata-se do panorama legal e institucional do SENAR, sem o qual também não seria possível chegar a uma conclusão jurídica segura, afinal, é preciso saber qual a finalidade da própria entidade, e qual seu escopo de atuação, para interpretar as normas que preveem sua criação no plano teórico. Em seguida, é a vez de analisar os aspectos da regra matriz de incidência da própria contribuição, sua materialidade e sujeitos passivos, bem como as alterações legislativas que fomentaram o debate sobre o seu enquadramento, uma vez que a contribuição passou a incidir sobre a receita bruta da produção, no lugar da folha de pagamentos.

Ainda, aborda-se os posicionamentos possíveis para a classificação da contribuição, recolhendo-se argumentos favoráveis e contrários a cada uma das três correntes, para, ao fim, construir posicionamento lógico.

Com isso, da análise comparativa entre os possíveis enquadramentos é que se extrai o posicionamento que aparenta ser o mais juridicamente adequado. Porém, faz-se, desde já, ressalva, uma vez que a palavra final será dada pelo Pretório Excelso no julgamento do RE nº 816.830/SC, que tem previsão para ocorrer no dia 05 de maio de 2022.

## 1. NOÇÕES INTRODUTÓRIAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

O presente trabalho se debruça sobre a natureza jurídica da contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural. Porém, antes de adentrar no tema central, faz-se necessário relembrar algumas noções básicas do sistema tributário brasileiro.

### 1.1. Sistema Tributário Brasileiro e Tributo

O direito tributário é, por si só, um dos ramos mais interessantes do direito, na medida em que regulamenta as relações patrimoniais entre o Estado e os contribuintes. A relação jurídica tributária é dotada de uma compulsoriedade que limita o direito à propriedade dos cidadãos, e essa é a razão por haver uma série de limitações à atividade arrecadatória.

Dada a importância da matéria, o sistema tributário brasileiro encontra-se previsto tanto na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB), a Lei Maior, quanto na Lei 5.172/1996 - Código Tributário Nacional (CTN), – lei formalmente ordinária e materialmente complementar – além de uma vasta legislação tributária.

Todavia, não basta adotar interpretação literal da lei para saber se uma exação é devida ou não. Isso porque, enquanto o Fisco possui tal interpretação que entende pela tributação de determinada materialidade, o contribuinte pode conceber interpretação que veda a exigência do tributo. Ou seja: não se trata apenas de ter um sistema tributário com balizas claras, mas também capaz de fornecer uma hermenêutica jurídica resolutive de conflitos entre o Poder Público e os particulares.

Ora, a importância de falar sobre o tema neste introito é clara: ao cabo deste trabalho, será possível compreender se o Estado poderá exigir, ou não, de determinados contribuintes, o tributo incidente sobre receitas na exportação. A conclusão dependerá da filiação do leitor a uma dentre algumas correntes existentes acerca da natureza jurídica da contribuição do SENAR.

Dando um passo atrás, cumpre destacar a definição de tributo, que pode ser extraída do

3<sup>o</sup> da Lei 5.172/1996 - Código Tributário Nacional (CTN): tributo, no sistema tributário brasileiro, caracteriza-se como prestação pecuniária, compulsória, prevista em lei, que não constitua sanção de ato ilícito, cobrada administrativamente por meio do lançamento tributário, em moeda ou em valor que nela possa se exprimir.

Tais características compõem os núcleos essenciais previstos no art. 3<sup>o</sup> do CTN para a definição da obrigação tributária. De plano, o vocábulo “prestação” denota se tratar uma relação obrigacional, cujo objeto é o próprio crédito tributário.

Por sua vez, “pecuniária” remete ao fato de que o pagamento da exação deverá ser realizado em pecúnia, isto é, por meios financeiros. Ora, como o crédito tributário visa satisfazer o interesse arrecadatório do Estado, o meio mais interessante para o Ente Público é receber em moeda. Assim, de plano, o pagamento de tributo por meio de atividade laboral ou dação de bens seria vedada.

Todavia, cabe ressaltar a possibilidade aberta pelo legislador para o pagamento “*em moeda, ou cujo valor nela possa se exprimir*”. O exemplo clássico é o pagamento por meio de selos e estampilhas, e, o mais hodierno, a dação em pagamento de bens imóveis, modalidade de extinção do crédito tributário prevista no art. 156, inciso XI, do CTN, incluído pela Lei Complementar 104/2001. Tal modalidade se dá, notadamente, ante o interesse do Estado, pois é possível haver a recusa para o recebimento em dinheiro.

Aliás, fala-se até mesmo na possibilidade de dação de pagamento de bens móveis, o que já foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal – STF na ADI nº 1.917/DF e na ADI nº 2.405/RS, confiadas, respectivamente, à relatoria dos Exmos. Ministros Ricardo Lewandowski e Alexandre de Moraes.<sup>3</sup> Veja-se, porém, que é vedado o uso de tal modalidade quando houver violações ao princípio da licitação pública.

Adiante, o vocábulo “compulsória” está intimamente ligado ao núcleo “instituída em lei”.

---

<sup>2</sup> “Art. 3<sup>o</sup> Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

<sup>3</sup> A título de curiosidade, na legislação fluminense vige o Decreto nº 34.580/03, que permite que o crédito tributário relativo ao ICMS, constituído ou não, inscrito ou não em dívida ativa, ajuizado ou não, seja extinto, considerando o interesse do Estado, mediante dação em pagamento de **bens móveis novos**, além dos bens imóveis.

Ora, a obrigatoriedade do pagamento do tributo é consequência de este ser uma obrigação *ex lege*, isto é, constituída em lei, independentemente da vontade das partes – um ponto de divergência entre a relação tributária e a relação contratual.

Essa é uma das manifestações do princípio da legalidade, previsto no art. 5º, inciso II da CRFB, que também se desdobra, no princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, inciso I, da CRFB. Segundo tal dispositivo constitucional, considerado uma das *limitações ao poder de tributar*, é vedado aos Entes Públicos criarem ou majorarem tributos sem lei que os estabeleçam.

No sentido pragmático, é importante notar que os tributos serão, via de regra, criados e majorados por Leis Ordinárias, cujo quórum de aprovação é a maioria simples, a teor do art. 47 da Carta Magna; ressalvadas as restritas possibilidades de criação por Medida Provisória, como previsto no art. 62 da CRFB, se atendidos os requisitos da urgência e da relevância.

Quatro espécies tributárias, porém, são reservadas à Lei Complementar e precisam observar o quórum de aprovação por maioria absoluta, conforme art. 69 da CRFB. São elas: Empréstimos Compulsórios, Imposto Sobre Grandes Fortunas, Impostos Residuais e Contribuições Sociais da Seguridade Social Residuais.

Ainda, uma das características do tributo é não constituir sanção por ato ilícito. Como cediço, estas fazem referência às multas, que são impostas em decorrência da prática de condutas ilícitas. Notadamente, o descumprimento de normas tributárias pode gerar imposição de multas, todavia, isso não se confunde com a noção de tributo pois este não designa imposição de penalidade, mas sim a ocorrência de qualquer fato gerador que permita a incidência tributária.

Veja-se que, o fato de o tributo não ser sanção por ato ilícito não tem por corolário a não tributação de receitas provenientes de atos ilícitos. Ora, desde que haja ocorrência do fato gerador de determinado tributo, a natureza, a legalidade ou a validade das relações jurídicas que antecederam à incidência tributária são desimportantes para o Fisco, como previsto nos incisos I e II do art. 118 do CTN. Daí decorre o brocardo *pecunia non olet* (“o dinheiro não cheira”), como medida de isonomia e justiça fiscal.

Por fim, a cobrança do tributo se dá mediante atividade administrativa plenamente vinculada, o que significa que o Fisco possui o poder-dever de cobrar o tributo. Ora, a qualidade de crédito público atribuída ao tributo traz consigo caráter atinente à manutenção da própria atividade estatal, de modo que a Autoridade Fiscalizadora não possui margem para agir de maneira discricionária nessa seara. Assim, em havendo a configuração do fato gerador do tributo, o agente público deverá observar fielmente a lei e constituir o crédito tributário.

## 1.2. Natureza Jurídica dos Tributos e Espécies Tributárias

O presente trabalho se propõe a analisar as controvérsias acerca da natureza jurídica de um tributo existente dentre as subdivisões presentes em uma das espécies tributárias – as contribuições especiais. Antes, porém, é indispensável tecer algumas linhas sobre a natureza jurídica dos próprios tributos *per si*.

Uma vez relembrada a definição de tributo, pode-se dizer que sua essência jurídica consta, *prima facie*, do art. 4º do CTN, *in verbis*:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:  
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;  
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

O CTN entende como ponto fundamental para distinguir as espécies tributárias nada além do próprio fato gerador. Isso porque o *Codex Tributário*, que remonta à década de 60, adota a Teoria Tripartite, segundo a qual existem três espécies tributárias no ordenamento jurídico pátrio. É ver:

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Nesse sentido, o Código previu as três espécies tributárias distinguindo-as da seguinte forma: o fato gerador dos impostos é a manifestação de riqueza pelo contribuinte;<sup>4</sup> o fato gerador das taxas é o exercício do poder de polícia, ou a utilização, mesmo que potencial, de serviços públicos divisíveis oferecidos ao contribuinte;<sup>5</sup> e, por fim, as contribuições de melhoria

---

4 Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

5 Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de



possuem como fato gerador a ocorrência de obras realizadas pelo Poder Público que tragam valorização ao imóvel do contribuinte<sup>6</sup>.

Contudo, a doutrina e a jurisprudência brasileiras entendem atualmente, de forma majoritária, pela existência de mais duas espécies tributárias com características próprias, extraídas do Texto Constitucional: as Contribuições Especiais e os Empréstimos Compulsórios.

Nesse sentido, é valiosa a lição de Regina Helena Costa<sup>7</sup>:

Assim, sem abandonarmos a classificação constitucionalmente contemplada, entre tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal (arts. 145, I a III), **podemos visualizar, no Texto Fundamental, cinco regimes jurídicos distintos, que apontam para as categorias do imposto, da taxa, da contribuição de melhoria, do empréstimo compulsório e das demais contribuições.**

Com efeito, além dos impostos, das taxas e da contribuição de melhoria, tributos cuja materialidade é apontada na Constituição, **os empréstimos compulsórios e as demais contribuições merecem disciplina constitucional distinta, que lhes agrega elementos não presentes nas três primeiras espécies.** (...).  
(grifo nosso)

Assim, a Constituição, posterior ao Código Tributário Nacional, trouxe dois novos tributos que colocam em cheque a previsão do art. 4º do CTN, na medida em que a distinção das espécies tributárias a partir da ótica do fato gerador não é mais suficiente.

Isso porque tais espécies podem possuir materialidades de imposto, taxa, ou contribuição de melhoria e com eles coexistir. À guisa de exemplo, inegável a proximidade dos fatos geradores do Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Sobre o Lucro (CSLL): a renda e o lucro, respectivamente. Enquanto o IRPJ possui função arrecadatória desvinculada de uma atuação estatal, a CSLL é destinada ao custeio da seguridade social, conforme previsto no art. 195 da CRFB. Por possuírem destinos legais diferentes, não ocorre *bis in idem*, apesar de possuírem fatos geradores semelhantes.

---

suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

<sup>6</sup> Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

<sup>7</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 147.

É o que se pode entender do julgamento do RE nº 146.733/SP<sup>8</sup>, no qual se reconheceu a natureza tributária das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios. Nesse sentido, destaca-se o voto do relator, Ministro Moreira Alves, *in verbis*:

De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem as duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Dessa maneira, a natureza jurídica dos tributos também poderá levar em conta, para sua classificação, a denominação, formalidades e destinação legal da arrecadação, *a contrario sensu* da previsão do art. 4º do CTN.

Assim, feitas tais considerações, conclui-se haver cinco espécies tributárias no sistema jurídico tributário brasileiro: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições. Passa-se a descrever, portanto, de forma *brevíssima*, as características principais das quatro primeiras espécies, apenas com a finalidade de diferenciá-las da espécie tributária de interesse do presente trabalho: as contribuições especiais, que serão analisadas com o rigor requerido.

### **1.2.1. Impostos**

Os impostos caracterizam-se pela ausência de vinculação a uma contraprestação por parte do Estado. Dessa forma, basta que o contribuinte expresse algum dos signos presuntivos de riqueza eleitos pelo legislador para que a Autoridade Fiscal exija o imposto correspondente.

A Carta Magna se encarrega de repartir a competência para instituição dos impostos, bem como delimitar, em conjunto com o CTN, os impostos em espécies.

Por fim, veja-se que o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, §1º, da CRFB informa esta espécie tributária, porque, diante da ausência de contraprestação estatal, a

---

<sup>8</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 146.733. Recorrente: União Federal. Recorrido: Viação Nasser S.A. Relator. Min. Moreira Alves. Brasília, DJ 16 nov. 1992. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>>. Acesso em: 30 jan. 2022.

modulação da carga tributária varia conforme a capacidade de cada contribuinte.

### **1.2.2. Taxas**

Ao contrário dos impostos, as taxas são exações vinculadas à atividade estatal dirigida diretamente ao sujeito passivo, o que significa que possuem forte caráter contraprestacional. Daí Regina Helena Costa<sup>9</sup> afirmar que esta espécie tributária é informada pelo princípio da retributividade.

Dividem-se em duas categorias: as taxas em razão do exercício regular do poder de polícia e as taxas em razão da prestação de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

A primeira modalidade é relativa ao poder de polícia realizado pela administração pública, o que, em suma, designa atividades de fiscalização e regulamentação das atividades exercidas pelos particulares.

Por sua vez, a segunda modalidade diz respeito à cobrança de taxas diante da necessidade dos contribuintes de obter uma prestação Estatal específica e divisível, de sorte a ressarcir aos cofres públicos os gastos incorridos na prestação do serviço público. A especificidade diz respeito à possibilidade de identificação os serviços públicos prestados, ao passo que a divisibilidade refere-se à possibilidade de identificar os sujeitos passivos que usufruíram de tais serviços.

### **1.2.3. Contribuições de Melhoria**

Em apertada síntese, as contribuições de melhoria, assim como as taxas, são vinculadas à atuação do Ente Público. Neste caso, a atuação ocorre de forma indireta, materializada na realização de obra pública que valorize bem imóvel do particular.

Neste caso, o princípio informador é a proporcionalidade do benefício especial recebido pelo proprietário do imóvel, em razão da atuação estatal. Em outras palavras, busca-se vedar o

---

<sup>9</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 154.

enriquecimento sem causa do sujeito passivo, que deverá ressarcir ao Poder Público os gastos despendidos na obra realizada.

#### 1.2.4. Empréstimos Compulsórios

Os empréstimos compulsórios, previstos no art. 148 da CRFB, são *tributos restituíveis*. Nessa espécie de tributo, há sempre duas relações jurídicas<sup>10</sup>: (1) a obrigação do contribuinte de pagar o empréstimo, que tem natureza tributária; e (2) a obrigação do Fisco (ou terceiro) de restituir (ao contribuinte) o valor emprestado, que tem natureza jurídica de obrigação administrativa<sup>11</sup>.

Constituem categoria de tributo dotada de caráter excepcional, visto que somente podem ser instituídos mediante edição de Lei Complementar. Ainda, podem ser cobrados exclusivamente pela União, em dois regimes distintos.

O primeiro está previsto no inciso I do art. 148 da CRFB, que prevê a possibilidade de instituição do tributo para atender despesas excepcionais como a guerra externa, a calamidade pública ou sua iminência.

Já o segundo regime, previsto no inciso II do mesmo dispositivo, diz respeito à necessidade de arrecadação para realizar investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional.<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 16ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 344.

<sup>11</sup> Sobre a natureza jurídica da devolução do empréstimo compulsório: STJ, REsp repetitivo nº 1.119.558/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, Primeira Seção, DJe 1º.08.2012.

<sup>12</sup> Por exemplo, em 1962, a União instituiu o empréstimo compulsório devido à Eletrobrás por meio da Lei nº 4.156, com a finalidade de financiar a política nacional do setor energético. Em 1976, a cobrança foi restringida aos consumidores industriais de energia elétrica que consumissem pelo menos 2.000 kWh, por meio do Decreto-Lei nº 1.512. Posteriormente, a Lei nº 7.181/1983 estendeu a exigência até o exercício de 1993, inclusive.

## 2. DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

### 2.1. Características gerais

Após relembrar rapidamente as demais espécies tributárias, as Contribuições merecem análise mais cautelosa e aprofundada, por serem afins ao objeto de recorte do presente trabalho.

Inicialmente, é fundamental compreender as características que diferenciam as Contribuições de outros tributos.

As Contribuições são espécie tributária contempladas pela Carta Magna voltadas a custear atividades Estatais específicas referentes a certo grupo de contribuintes. Leandro Paulsen e André Pitten Velloso ensinam que, pelo fato de a hipótese de incidência das contribuições não ter ligação com a atuação direta do Poder Público, mas com atos praticados por certo grupo de contribuintes, são similares aos impostos quanto a tal ponto, enquanto nele divergem das taxas e contribuições de melhoria. Assemelham-se a estas, porém, no que diz respeito ao fato de serem exigidas a fim de custear despesas determinadas e específicas.<sup>13</sup>

A comparação entre as Contribuições e as demais espécies tributárias é inevitável, pois é inerente ao desenvolvimento do conceito jurídico do tributo no direito pátrio. Até a Constituição de 1967, com redação da Emenda nº 69, o posicionamento do Supremo Tribunal Federal não reconhecia a autonomia das Contribuições.<sup>14</sup> Grandes doutrinadores como Sacha Calmon, Paulo de Barros Carvalho e Geraldo Ataliba defendiam, outrora, que as Contribuições podiam se revestir de natureza jurídica de imposto ou de taxa.<sup>15</sup>

Sem embargo, em que pese ter havido extensos debates doutrinários a respeito da natureza jurídica do gênero Contribuições, bem como de sua autonomia no sistema tributário brasileiro,<sup>16</sup> a doutrina majoritária e o STF atualmente interpretam as Contribuições como espécie tributária

---

<sup>13</sup> VELLOSO, Andrei Pitten; PAULSEN, Leandro. *Contribuições Teoria Geral Contribuições Em Espécie*. 3ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 28.

<sup>14</sup> BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro: CTN comentado*. 14ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018. p. 2106.

<sup>15</sup> VELLOSO, Andrei Pitten; PAULSEN, Leandro. *Contribuições Teoria Geral Contribuições Em Espécie*. 3ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 19-40.

<sup>16</sup> VELLOSO, Andrei Pitten; PAULSEN, Leandro. *Contribuições Teoria Geral Contribuições Em Espécie*. 3ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 29.

autônoma e, inclusive, como gênero do qual decorrem diversas subespécies.

Nesse sentido, Misabel de Abreu Machado Derzi<sup>17</sup> afirma:

A Constituição de 1988, pela primeira vez, cria tributos finalisticamente afetados, que são as contribuições e os empréstimos compulsórios, dando a destinação que lhes é própria relevância não apenas do ponto de vista do Direito Financeiro ou Administrativo, mas igualmente de Direito Tributário.

Pois bem. Esta espécie tributária encontra seu constitucional no art. 149 da Carta Magna. Tal dispositivo não traz qualificações quanto ao fato gerador do tributo, o que seria típico da Teoria Tripartida dos Tributos. Ao revés, caracteriza a espécie justamente por sua finalidade, de forma alinhada à Teoria Pentapartite, refutando, assim o disposto no art. 4º do CTN.

Desse modo, as Contribuições não encontram na CRFB suas regras-matrizes de incidência, mas tão somente as finalidades estabelecidas pelo legislador constituinte que justificam a sua cobrança. Como bem elucida Roque Antonio Carrazza<sup>18</sup>:

Pois bem, em seu art. 149, a CF não apontou a regra-matriz destas "contribuições"; antes, limitou-se, salvo em alguns poucos casos (que adiante estudaremos), a indicar-lhes as finalidades a alcançar; a saber: a) a intervenção no domínio econômico; b) o atendimento a interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas; e c) o custeio da seguridade social.

Notamos, pois, que as "contribuições" ora em exame não foram qualificadas, em nível constitucional, por suas regras -matrizes, mas, sim, por suas finalidades. Parece-nos sustentável que haverá este tipo de exação sempre que implementada uma de suas finalidades constitucionais.

Um dos elementos conceituais das contribuições, conforme adiantado acima, repousa no fato de a sua *hipótese de incidência ser desvinculada de atuação estatal*, ainda que estejam vinculadas a atividades estatais específicas.

É dizer, as contribuições estão vinculadas a prestações estatais, mas tão somente pelo fato de serem afetadas à finalidades específicas. Isso porque, se a hipótese de incidência fosse afim à atuação do Estado, conseqüentemente a base de cálculo não seria correspondente às manifestações de riqueza dos contribuintes, mas ao próprio custo da atividade a ser realizada.

---

<sup>17</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11º ed., rev. e compl., à luz da Constituição de 1988, por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 68-69

<sup>18</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 664.

Ademais, é possível cobrar contribuições corportivas e interventivas antes mesmo de qualquer atuação estatal, justamente com o objetivo de financiá-la: por exemplo, a Contribuição ao Fundo de Universalização das Telecomunicações – FUST, prevista na Lei nº 9.998/00, foi instaurada com o objetivo de financiar tal fundo, para, então, o Poder Público agir conforme a finalidade prevista – nesse caso, mitigar as desigualdades regionais e sociais na prestação dos serviços de telecomunicações.<sup>19</sup>

Disso se depreende outro elemento constitutivo das contribuições: a *afetação jurídica à finalidade estatal específica*: o que significa dizer que a validade jurídica do tributo está ligada à realização de fins previamente determinados pela lei instituidora. Por estarem estritamente vinculadas aos objetivos traçados pelo legislador, a realização de tais atividades justifica a carga tributária diferenciada imposta aos sujeitos passivos.

Daí que, na hipótese em que inexistir a situação justificadora para instituição do tributo, ou de o produto de sua arrecadação ser destinado a outro escopo, torna-se questionável a legitimidade da contribuição.

Esse tema voltou a ser objeto de debate recentemente: a legitimidade da CIDE-Remessas será julgada pelo e. STF com repercussão geral reconhecida nos autos do RE nº 928.943 (tema RG nº 914)<sup>20</sup>. Dentre outros fundamentos, argumenta-se que os recursos arrecadados com a cobrança de tal Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico não têm sido investidos na finalidade determinada pelas leis que a instituíram<sup>21</sup>.

A denominada *tredestinação* consiste justamente na utilização da contribuição arrecadada para fins diversos dos que ensejaram a sua instituição. Assim, o emprego da quantia arrecadada desvirtua e deslegitima a própria cobrança da contribuição em questão, consoante lição de Paulo

---

<sup>19</sup> VELLOSO, Andrei Pitten; PAULSEN, Leandro. *Contribuições Teoria Geral Contribuições Em Espécie*. 3ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 44-45.

<sup>20</sup> “Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 5º, caput, XXXV, LIV, LV e LXIX; 146, III; 149; 150, II; 174; 212; 213; 218 e 219 da Constituição Federal, a delimitação do perfil constitucional da contribuição incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente de contratos que tenham por objeto licenças de uso e transferência de tecnologia, serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, bem como royalties de qualquer natureza, instituída pela Lei 10.168/2000, e posteriormente alterada pela Lei 10.332/2001.”

<sup>21</sup> Leis nº 10.168/2000 e nº 10.332/2001.

Ayres Barreto<sup>22</sup>:

Ao desvincular-se o produto da arrecadação de contribuição, suprime-se a garantia individual do contribuinte de só se sujeitar ao pagamento de contribuição se, e somente se, o destino do montante exigido for integralmente utilizado nos fins que justificam a criação do tributo. Além disso, rompe-se o imprescindível liame que deve existir entre a causa autorizativa do tributo e sua destinação. Se o produto da arrecadação é desvinculado, ainda que parcialmente, não há como alcançar os fins almejados.

Todavia, o Humberto Ávila<sup>23</sup> adota posicionamento oposto. Para o doutrinador, a alocação dos recursos arrecadatários das contribuições para finalidade distinta não tornaria a cobrança ilegítima, uma vez que não seria um problema da ordem do direito tributário, mas do direito administrativo e financeiro. Veja-se:

Tratando-se de uma lei, cuja pretensão de eficácia é para a generalidade dos casos, a medida será adequada se, abstrata e geralmente, servir de instrumento para a promoção do fim numa avaliação antecipada. Enfim, tratando-se de lei — e, não, de ato administrativo —, a adequação deve ser verificada no momento da edição da lei, para a maioria dos casos e em nível abstrato. Isso tudo em virtude da própria definição de lei como ato normativo geral e abstrato. Em face disso, a adequação da contribuição para a promoção das finalidades constitucionais não se vê alterada pelo desvio posterior de recursos

O mesmo raciocínio é encontrado na obra de Sacha Calmon<sup>24</sup>:

Não há que se perquirir, portanto, se os recursos estão ou não sendo destinados, na 4.7. prática, a um eventual fundo que a lei preveja, ou se estão sendo integralmente aplicados como determinou o legislador. Neste ponto, há espaço apenas para a aplicação do Direito Penal, que existe para punir os administradores que desviam recursos legalmente destinados a outros fins (vide art. 315 do Código Penal).

O debate é relevante para o ponto de vista do plano da validade das Contribuições. Como cediço, esta espécie é qualificada constitucionalmente para finalidades específicas, possuindo caráter de tributo teleológico. A Constituição prevê, portanto, que diante da necessidade de arrecadação para financiar determinada atividade específica, pode ser instituída espécie tributária destinada a alcançar tais finalidades. Daí o posicionamento de que, se inexistente o estreito vínculo justificador da exação e o aspecto prático da destinação do produto arrecadado, está-se diante de cobrança inválida.

<sup>22</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2ª Edição, São Paulo: Noeses, 2011. p. 109.

<sup>23</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. Contribuições na Constituição Federal de 1988. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 326.

<sup>24</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 16ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 168-169.



Ainda no campo da validade, a busca da finalidade especificada pela norma atributiva de competência é tida como parâmetro específico de validade das Contribuições, na medida em que a sua instituição está vinculada a um fim constitucionalmente previsto. Por isso, a competência outorgada pela Constituição para instituição do tributo precisa ser observada e cumprida de forma efetiva pelo legislador, sob pena de ser criado tributo inconstitucional, dada a carência de competência para tanto.

Ainda no que diz respeito à validade, a referibilidade é tida como o aspecto da pertinência entre a contribuição em relação a determinado grupo de sujeitos passivos da obrigação tributária. Como regra geral, é preciso haver um liame direto justificador da exação entre os obrigados e os benefícios auferidos pela contribuição.

À exceção desse raciocínio estão as contribuições regradas pelo art. 195 da CRFB, previstas para o custeio da Seguridade Social. Aqui, o legislador constituinte previu uma referibilidade ampla e solidária, colocando toda a sociedade no polo passivo da obrigação tributária.

Em síntese, as contribuições classificam-se conceitualmente como espécie tributária cuja hipótese de incidência é desvinculada de atuação estatal, embora sejam afetadas à finalidades estatais específicas, possuindo como critério de validade a busca pela finalidade especificada pela Constituição da República, de modo a atender uma necessidade específica afim a determinado grupo de contribuintes.

## **2.2. Classificação das Contribuições**

Não suficiente a classificação geral dos tributos em espécies tributárias, a análise sobre as contribuições permite sua classificação como gênero do qual também derivam espécies, definidas de acordo com os objetivos constitucionais que possibilitam a sua instituição.

Roque Antonio Carrazza<sup>25</sup> assinala a importância da classificação:

---

<sup>25</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 598-599.

Mas, que é classificar? Em exposição abreviada, classificar é o procedimento lógico de dividir um conjunto de seres (de objetos, de coisas) em categorias, segundo critérios preestabelecidos

As classificações objetivam acentuar as semelhanças e dessemelhanças entre diversos seres, de modo a facilitar a compreensão do assunto que estiver sendo examinado. Logo, as classificações são, em última análise, instrumentos de trabalho intelectual.

Assim, uma vez solidificadas as bases teóricas acerca das contribuições, passa-se ao exame das suas espécies.

Faz-se a ressalva de que a Contribuição de Custeio da Iluminação Pública – COSIP, prevista no art. 149-A da CRFB (incluído pela EC 39/02), não será objeto de estudo, por ser desimportante para o debate proposto.

### **2.2.1. Contribuições Sociais**

As contribuições sociais foram previstas pela CRFB com a finalidade de promover a atuação do Estado em diversos segmentos para promoção do bem-estar social. Como cedição, a Lei Maior previu em seu art. 6º um rol aberto de direitos sociais aos quais toda a coletividade faz jus. É ver:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Dessa maneira, as Contribuições Sociais foram previstas pelo Constituinte como forma de financiar a atuação da União na promoção de tais direitos. Aqui, a Constituição remete a si própria para revelar quais atividades serão cutedadas por esta espécie de contribuição, mais precisamente ao Título VIII – Da Ordem Social (arts. 193 a 232). Veja-se alguns exemplos de dispositivos que correspondem às subespécies: saúde (art. 196), previdência (art. 201), assistência social (art. 203), educação (art. 205), cultura (art. 215), desporto (art. 217) e meio ambiente (art. 225).

As contribuições sociais encontram previsão constitucional tanto no art. 149 da CRFB quanto no art. 195 do mesmo diploma. O § 2º do art. 149 traz regramento específico, prevendo no inciso I a imunidade nos valores alcançados na exportação de produtos ou serviços. Lado outro, no inciso II, traz regra oposta, no sentido de que as contribuições incidem nas entradas

de bens e serviços do exterior. Por fim, o inciso III indica as bases econômicas passíveis de tributação, ao prever que as contribuições poderão ter alíquotas *ad valorem* (o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro), ou alíquotas específicas (tendo por base a unidade de medida adotada).

Impende ressaltar que, de acordo o posicionamento do STF ao julgar o RE nº 138.284/CE, as contribuições sociais também sofrem subdivisão, classificando-se nas seguintes subespécies: (i) as *contribuições de seguridade social*; (ii) *outras contribuições sociais*; e (iii) as *contribuições sociais gerais*.

As *contribuições de seguridade social* possuem disciplina constitucional no art. 195 da Lei Maior e, como o nome sugere, possuem a finalidade de custear aquilo que se entende por seguridade social. O próprio legislador constituinte se encarregou de elencar, no art. 194, que “*a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.*” (grifos nossos).

Assim, a subespécie em referência tem serventia de angariar recursos para promoção dos direitos sociais à saúde, à previdência e à assistência social. Para tanto, o art. 195 da CRFB, segundo Sacha Calmon Navarro Coelho, “*identifica expressamente os sujeitos passivos das exações, as bases econômicas tributáveis, estipula a sujeição dessas contribuições ao prazo nonagesimal e imuniza as entidades beneficentes de assistência social [...] que atendam às exigências estabelecidas em lei complementar.*”<sup>26</sup>

No que tange às *outras contribuições sociais*, ou *contribuições sociais da seguridade social residuais*, o §4º do art. 195 do CRFB prevê a competência residual da União para instituir novas fontes para o custeio da seguridade social. O dispositivo faz remissão aos requisitos dispostos no art. 154, I da Lei Maior, que prevê a competência para a criação dos Impostos Residuais.

Portanto, a implementação das *Contribuições Residuais* depende de lei complementar, e é vedado a estas compartilharem da base de cálculo e fato gerador de outras contribuições já

---

<sup>26</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 16ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 163-164.

existentes, bem como deverão observar a sistemática da não cumulatividade.

Por fim, a aceção das *contribuições sociais gerais* ou *genéricas* é obtida por exclusão, isto é, são aquelas que não se destinam ao custeio da seguridade social e tampouco foram estabelecidas por meio do exercício da competência residual da União. Tem-se, assim, como exemplo, o salário-educação, cujo objetivo é custear a educação pública, nos termos do art. 212, §5º, da CRFB.

A Professora Misabel Derzi<sup>27</sup>, ao atualizar a obra de Aliomar Baleeiro, elucida bem a diferenciação entre as contribuições sociais gerais e as para o custeio da seguridade social, é ver:

“(...) as contribuições sociais incluídas nesse dispositivo magno têm exatamente a ampla aceção 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”

### **2.2.2. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE**

O objetivo dessa espécie de contribuição, como sugerido pelo nome, é possibilitar à União realizar intervenções na seara econômica, fomentando ou reprimindo determinadas atividades de setores econômicos específicos. Faz referência, por tanto, às ações previstas no Título VII do texto Magno – Da Ordem Econômica e Financeira (arts. 170 a 192 da CRFB).

Veja-se o magistério da Professora Misabel Derzi<sup>28</sup> quanto ao ponto:

(...) 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

<sup>27</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 594-595

<sup>28</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 596.

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.”

Assim, o caráter extrafiscal da exação é explícito, uma vez que o objetivo primordial não repousa na arrecadação, mas na interferência estatal em setores relevantes para a política econômica nacional. Destarte, Regina Helena Costa<sup>29</sup> os caracteriza como tributos setoriais. É ver:

Caracterizam-se por serem tributos setoriais, isto é, por abrangerem ramos da atividade econômica específicos, como o canavieiro, o da navegação mercantil etc. Daí restar evidente o caráter extrafiscal dessas contribuições, pois constituem instrumentos autorizados à União voltados ao direcionamento do comportamento dos particulares, nos diversos segmentos do domínio econômico.

Marcus Abraham<sup>30</sup> assevera que a intervenção estatal pode se dar de duas formas: mediante aplicação financeira no setor desejado – o que seria a *CIDE-destinação*, ou por meio da própria tributação – o que seria chamado de *CIDE-incidência*. A primeira possui a função de fomentar a área desejada, ao passo que a segunda objetiva desestimular certo setor. Veja-se:

Nesta linha, a **destinação** da sua arrecadação irá proporcionar meios materiais para realizar a intervenção pretendida e, por consequência, atingirá positivamente as empresas públicas ou privadas daquele determinado setor. Já a sua arrecadação irá trazer, pela própria **incidência** e respectiva carga tributária, um desincentivo para determinada conduta não desejada. (...) (grifos nossos).

Leandro Paulsen<sup>31</sup>, contudo, compreende que a própria incidência das CIDEs não implicaria, necessariamente, numa intervenção – o que ocorreria propriamente mediante ações do Poder Público em um determinado domínio econômico. É ver:

Para o financiamento de ações de intervenção no domínio econômico, o art. 149 da Constituição atribui à União competência para a instituição das Cides.

Não há sustentação para o entendimento de que a contribuição de intervenção possa ser em si interventiva, ou seja, que a sua própria cobrança implique intervenção; a contribuição é estabelecida para custear ações da União no sentido da intervenção no domínio econômico.

Assim como as Contribuições Sociais, as CIDEs possuem previsão constitucional no

<sup>29</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 172.

<sup>30</sup> ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. Gen, Editora Forense, 2018. p. 390.

<sup>31</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.59.

caput do art. 149 da CRFB, aplicando-se-lhes as mesmas disposições do § 2º do mesmo dispositivo, mencionadas no tópico *supra*.

### 2.2.3. Contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas

Esta classe de contribuições também pode ser identificada na doutrina com as terminologia de contribuições *corporativas* ou *profissionais*. Possuem como objetivo arrecadar receitas para entidades representativas de categorias profissionais e econômicas.

Tais contribuições são dotadas de finalidade parafiscal, na medida em que a União exerce sua competência tributária para instituí-las, todavia, os próprios agentes beneficiários é que detém a capacidade tributária ativa para cobrá-las.<sup>32</sup> É ver o magistério de Geraldo Ataliba acerca da parafiscalidade:<sup>33</sup>

Consiste isso em a lei atribuir a titularidade de tributo a pessoas diversas do Estado, que o arrecadam em benefício das próprias finalidades. É o caso de autarquias dotadas de capacidade tributária ativa (IAPAS, OAB, CONFEA, CEF) ou de entidades paraestatais, pessoas de direito privado chamadas pela lei a colaborar com a administração pública (...)

As *categorias profissionais* dizem respeito aos Conselhos de Fiscalização de profissões regulamentadas por leis específicas: as autarquias profissionais. A relevância de tais entidades é de origem constitucional, na medida em que o art. 5º, inciso XIII da CRFB dispõe que “*é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer.*”. Nesse sentido, Sacha Calmon<sup>34</sup> assevera que:

(...) se a Lei Maior autoriza a existência de qualificações a serem cumpridas pelos profissionais, havendo estas, é necessário por decorrência que exista alguém para fiscalizar e cobrar a sua observância. Poderia a própria União desempenhar tais atividades. Preferiu ela, contudo, atribuí-las às autarquias corporativas, permitindo a estas, por meio da técnica da parafiscalidade, cobrar diretamente de seus membros a cabível contribuição especial.

Assim, entidades como os diversos Conselhos Regionais (de Engenharia, de Medicina, de odontologia, etc) desempenham verdadeira função estatal, por exercerem atividade de

<sup>32</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 16ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 169.

<sup>33</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 4. ed. São Paulo: RT, 1990. p. 83

<sup>34</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 16ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 170.

polícia administrativa com relação à fiscalização da classe que representam. Em razão disso, fazem jus às contribuições em escopo, denominadas de *anuidades*.

Além disso, pelo fato de tais contribuições serem suportadas pela classe profissional a qual pertencem, diz-se serem dotadas de *referibilidade*.

Tais contribuições possuem, indubitavelmente, natureza tributária, porém, o STJ<sup>35</sup> definiu que a anuidade devida à Ordem dos Advogados do Brasil – OAB carece de tal natureza, uma vez que o art. 44, inciso I, do Estatuto da Ordem dos Advogados (Lei nº 8.906/94) expressa fins institucionais desprovidos de vínculo funcional com a Administração Pública. É dizer, pelo fato de a OAB não atuar unicamente na defesa de interesses corporativos, tendo escopo mais amplo, a entidade possui natureza jurídica *sui generis*, de sorte que sua anuidade também possui natureza jurídica de exação *sui generis*.

Além disso, até novembro de 2017 existia a contribuição sindical, prevista no arts. 578 e 579 da CLT. Seu objetivo era manter os sindicatos dos trabalhadores, que atuam conforme os ditames do art. 8º, inciso IV, da CRFB. Todavia com o advento da Reforma Trabalhista por meio da Lei nº 13.467/2017, tal contribuição perdeu seu caráter obrigatório, tornando-se voluntária e, por conseguinte, não se enquadra mais no conceito de tributo.

Já as *categorias econômicas*, na visão de Marcus Abraham<sup>36</sup> e Leandro Paulsen<sup>37</sup>, referem-se às atividades que não são regulamentadas por leis específicas, mas são essenciais para o desenvolvimento econômico nacional, como a indústria, o comércio e a agroindústria.

Fazem referência, portanto, às contribuições ao sistema “S”: Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial – SENAI, Serviço Social do Comércio – SESC, Serviço Nacional do Comércio – SENAC, Serviço Social da Indústria – SESI, que serão abordados no tópico seguinte.

---

<sup>35</sup> STJ. EREsp 463.258, Rel. Min. Eliana Calmon, 1ª Seção, julg. 10/12/2003: “1. A OAB é classificada como autarquia *sui generis* e, como tal, diferencia-se das demais entidades que fiscalizam as profissões. 2. A Lei 6.830/80 é o veículo de execução da dívida tributária e da não-tributária da Fazenda Pública, estando ambas atreladas às regras da Lei 4.320, de 17/3/64, que disciplina a elaboração e o controle dos orçamentos de todos entes públicos do país. 3. As contribuições cobradas pela OAB, como não têm natureza tributária, não seguem o rito estabelecido pela Lei 6.830/80”

<sup>36</sup> ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. Gen, Editora Forense, 2018. p. 397.

<sup>37</sup> VELLOSO, Andrei Pitten; PAULSEN, Leandro. *Contribuições Teoria Geral Contribuições Em Espécie*. 3ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 103.

#### 2.2.4. Contribuições para os serviços sociais autônomos, ou Sistema “S”

Primeiramente, é necessário definir do que se tratam os *serviços sociais autônomos*. Estes entes são bem definidos na lição de Hely Lopes Meirelles<sup>38</sup>:

São pessoas jurídicas de Direito Privado que, por lei, são autorizadas a prestar serviços ou realizar atividades de interesse coletivo ou público, mas não exclusivos do Estado. São espécies de entidades paraestatais os serviços sociais autônomos (SESI, SESC, SENAI e outros) e, agora, as organizações sociais, cuja regulamentação foi aprovada pela Lei 9.648, de 27.5.98 (ver cap. VI/7). As entidades paraestatais são autônomas, administrativa e financeiramente, têm patrimônio próprio e operam em regime da iniciativa particular, na forma de seus estatutos, ficando sujeitas apenas à supervisão do órgão da entidade estatal a que se encontrem vinculadas, para o controle de desempenho estatutário. São os denominados entes de cooperação com o Estado.

Como adiantado acima, parte da doutrina considera que as contribuições aos serviços sociais autônomos se classificam como *contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas*. Todavia, definir a natureza jurídica dessas contribuições não é tarefa trivial, o que gera debates nos tribunais pátrios e, inclusive, dá azo à feitura deste trabalho.

Aliás, Roque Antonio Carrazza<sup>39</sup> também menciona as contribuições ao Sistema “S” ao tratar das *contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas*. Por outro lado, Sacha Calmon<sup>40</sup>, em sua obra, não trata das contribuições ao Sistema “S” sob a classificação de *contribuição de interesse das categorias profissionais e econômicas*, mas em tópico autônomo, como *contribuições em prol de entidades privadas*.

Já Humberto Ávila<sup>41</sup>, as classifica como *contribuições para entidades de serviço social e formação profissional*, pertencente ao gênero *contribuições legais constitucionalizadas*, como explica, *in verbis*:

A classificação acima utilizada apresenta duas características. De um lado, insere como espécies as contribuições legais constitucionalizadas, isto é, aquelas que estavam previstas na legislação anterior e que foram expressamente ressalvadas pela Constituição (art. 240). Evidentemente que, como se trata de mera ressalva, não há, a rigor, regra de competência que permita criar outras sobre as situações indicadas.

<sup>38</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 42ª ed. São Paulo: Malheiros. 2016. p. 71.

<sup>39</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 689-691.

<sup>40</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 165.

<sup>41</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 328.



De um modo o de outro, a doutrina majoritária compreende que as contribuições devidas ao Sistema “S” enquadram-se como *corporativas*, uma vez que devem ser cobradas de instituições cujo objeto social seja afim ao serviço social autônomo a que faz referência.<sup>42</sup>

Dessa forma, a título de exemplo, as contribuições ao SESI e SENAI não poderiam ser exigidas de empresas comerciais, mas, sim, restritas ao setor industrial. Nesse sentido, sustenta Roque Antônio Carrazza<sup>43</sup> (ao tratar das contribuições ao Sistema “S” juntamente com as *corporativas*):

Evidentemente, as "contribuições de interesse das categorias profissionais" só poderão ser exigidas de quem efetivamente vier a beneficiar-se atuando num dado setor profissional. Noutras palavras, o legislador federal só poderá eleger o sujeito passivo de tais "contribuições" dentre os que estiverem diretamente envolvidos com a atividade profissional que se pretende disciplinar. Nunca terceiros estranhos à tal atividade.

Pois bem, o fundamento constitucional para tais contribuições encontra-se no art. 240 da Lei Maior. O dispositivo reza que tais entidades sociais autônomas devem ser financiadas por contribuição dos empregadores incidentes sobre a folha de salários, veja-se:

Art. 240. 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.

É interessante notar que a redação do artigo traz, segundo Roque Antonio Carrazza<sup>44</sup>, três corolários: (1) o Constituinte distinguiu tais contribuições das contribuições para o custeio da seguridade social, uma vez que a materialidade sobre a qual incidem (a folha de salários), também é reservada às contribuições de seguridade social do art. 195 da CRFB. Além disso, (2) não as excepcionou do regime jurídico tributário, e (3) recepcionou os atos normativos prévios à nova ordem constitucional, uma vez que, pro exemplo, as contribuições ao SESC/SENAC e ao SESI/SENAI remontam à ordem constitucional anterior.

---

<sup>42</sup> Com exceção das contribuições ao SESC, ao SENAC, ao SESI e ao SENAI pois o STF as enquadrou como *contribuições sociais gerais*, no julgamento do RE nº 138.284/CE.

<sup>43</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 689.

<sup>44</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 690-692.

O item (3), apontado por Carrazza, é explorado por Andrei Pitten Velloso ao tratar das contribuições ao Sistema “S”. Na visão do autor, o art. 240 da CRFB teria apenas adotado forma específica de atribuição de competência à União, recepcionando, da forma que se encontravam, as contribuições que existiam antes da promulgação da Lei Magna. Consequentemente, ao tratar das contribuições ao SESC, ao SENAC, ao SESI e ao SENAI, afirma que “*é permitido ao legislador alterar as alíquotas, prever isenções e benefícios fiscais, mas nunca adotar materialidade diversa da folha de salários e tampouco ampliar o universo dos sujeitos passivos, sob pena de desfigurar essas contribuições*”.<sup>45</sup>

Nessa toada, defende que as contribuições às demais entidades sociais autônomas criadas após a Carta de 1988 não encontrariam no art. 240 da CRFB o seu fundamento de validade. A interpretação do autor, assim, seria a de que tais exações encontrariam abrigo no art. 149 da CRFB, como contribuições sociais gerais ou CIDEs – ressalvando que uma possível incompatibilidade em relação a tais espécies repousaria no fato de estas incidirem sobre o faturamento ou a receita bruta, enquanto as do art. 240, incidem sobre a folha de salários.

Ressalta, porém, assim como Leandro Paulsen, que a contribuição ao SEBRAE – também incidente sobre a folha de salários – foi enquadrada como CIDE pelo STF,<sup>46</sup> a despeito de o art. 149, § 2º, inciso III, “a”, da CRFB, incluído pela Emenda Constitucional nº 33/01, ter delimitado as bases econômicas das contribuições de intervenção ao faturamento, à receita bruta ou ao valor da operação.

Antes disso, as contribuições ao SESC, ao SENAC, ao SESI e ao SENAI já tiveram a sua natureza jurídica analisada pelo STF, que as definiu como *contribuições sociais gerais*, no julgamento do RE nº 138.284/CE.

---

<sup>45</sup> VELLOSO, Andrei Pitten; PAULSEN, Leandro. *Contribuições Teoria Geral Contribuições Em Espécie*. 3ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 344-345.

<sup>46</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 396.266. Recorrente: Ciacenter Armazém da Moda LTDA. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. Relator. Min. Carlos Velloso. Brasília, DJ 26 nov. 2003. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261730>>. Acesso em: 30 jan. 2022.

### 3. A CONTRIBUIÇÃO AO SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM RURAL – SENAR

#### 3.1.1. Considerações iniciais

Como dito ao longo do presente trabalho, o SENAR é uma entidade que compõe o chamado Sistema “S” - sistema de serviços sociais autônomos, que objetivam capacitar o trabalho e promover assistência social a determinado grupo de pessoas.

Trata-se de pessoa jurídica de direito privado de natureza paraestatal vinculada à Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil – CNA e administrada por um Conselho Deliberativo tripartite, formado por três classes: (1) representantes do governo federal, (2) representantes da classe trabalhadora rural e (3) representantes da classe patronal rural.<sup>47</sup>

O Constituinte se encarregou, por meio de norma de eficácia limitada, de conceber a instituição do SENAR no art. 62 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, paralelamente ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial – SENAI e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio – SENAC, *in verbis*:

Art. 62. A lei criará o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) nos moldes da legislação relativa ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (SENAC), sem prejuízo das atribuições dos órgãos públicos que atuam na área.

Assim, em 1991, a Lei Federal nº 8.315 criou o SENAR, objetivando fomentar o ensino da formação rural aos trabalhadores rurais em âmbito nacional. Veja-se os objetivos traçados pelo legislador ao concebê-lo:

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.** (grifo nosso).

Portanto, a entidade foi concebida como ferramenta de planejamento e execução da política de ensino como forma de incentivar a promoção social do trabalhador do campo,

---

<sup>47</sup> <https://www.cnabrazil.org.br/senar>

parcela considerável da população brasileira. Fábio Soares de Melo<sup>48</sup> listou rol exemplificativo que ilustra bem as atividades oferecidas:

O SENAR realiza a educação profissional, a assistência técnica e demais atividades de promoção social, contribuindo para um cenário de crescente desenvolvimento da produção sustentável, da competitividade e de avanços sociais no campo, mediante (i) ações de formação profissional rural, que promovam a qualificação e o aumento da renda do trabalhador, por meio de cursos de formação inicial e continuada nas áreas de agricultura, pecuária, silvicultura, aquicultura, extrativismo, agroindústria e atividades relativas à prestação de serviços; (ii) ações de assistência técnica com ênfase na gestão nas áreas de agricultura, pecuária, silvicultura, aquicultura, extrativismo, agroindústria, e atividades relativas à prestação de serviços; e (iii) ações de promoção social voltadas para a saúde, alimentação e nutrição, artesanato, organização comunitária, cultura, esporte e lazer, educação e apoio às comunidades rurais.

Desse modo, a atuação do SENAR se mostra relevante e necessária. Não à toa, em 2016, a entidade atendeu mais de 3,4 milhões de brasileiros da área rural.<sup>49</sup> Aliás, o impacto dos serviços oferecidos pelo SENAR, em seu escopo de atuação, também foi aferido no ano de 2019, revelando números consideráveis nos diversos programas de promoção social, formação profissional, promoção de saúde, aprendizagem rural, assistência técnica e gerencial, dentre outros.<sup>50</sup>

Assim, ao instituir a entidade em análise, a legislação também previu a criação da Contribuição ao SENAR, cuja arrecadação é destinada a manutenção das retromencionadas atividades.<sup>51</sup>

### 3.1.2. Contribuição ao SENAR: materialidade e sujeitos passivos

Pois bem, como visto acima, o SENAR foi criado pela Lei nº 8.315/1991, possibilitando a promoção da política educacional e profissionalizante no âmbito rural. A entidade paraestatal encontra regulamentação no Decreto nº 566/1992, que repete os mesmos objetivos traçados na lei instituidora e dispõe sobre a organização interna do órgão.

A instituição da exação que custeia o SENAR tem por fundamento constitucional o art

<sup>48</sup> MELO, Fabio Soares de. *Tributação do agronegócio. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Rural (SENAR). Questionamentos jurídicos. Racionalização do sistema tributário. São Paulo: Noeses, p. 379-388, 2017.*

<sup>49</sup> Disponível em <https://www.cnabrazil.org.br/noticias/senar-atende-mais-de-3-milh%C3%B5es-de-brasileiros-em-2016>, acesso em 31.01.20201.

<sup>50</sup> <https://www.cnabrazil.org.br/senar/senar-em-numeros>

<sup>51</sup> MELO, Fabio Soares de. *Tributação do agronegócio. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Rural (SENAR). Questionamentos jurídicos. Racionalização do sistema tributário. São Paulo: Noeses, p. 379-388, 2017.*

240 da CRFB, o qual prescreveu que as contribuições compulsórias sobre a folha de salários se destinem ao custeio das entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical. Assim, via de regra, as contribuições com fundamento no aludido dispositivo (i) são pagas pelas empresas e (ii) incidem sobre as remunerações dos empregados.

Ocorre que a Contribuição ao SENAR se apresenta, atualmente, de maneira diversa, porque incide também sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção. Além disso, também é devida por pessoas físicas, e não apenas pelas empresas. Assim, em razão de tais peculiaridades, passa-se a analisar detidamente a aludida contribuição.

### **3.1.3.A Contribuição ao SENAR conforme a Lei nº 8.315/1991**

Conforme já observado, o legislador federal exerceu sua competência para instituir o SENAR por meio da Lei nº 8.315/1991 De plano, veja-se que o art. 3º do diploma legal definiu, em seus incisos, as “rendas do SENAR”, quais sejam:

**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 nº 1.989, de 28 de dezembro de 1982](#), combinado com o [art. 5º do Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970](#), que continuará sendo recolhida pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra);

VIII - rendas eventuais.

Os parágrafos do aludido dispositivo também trazem disposições importantes, é ver:

§ 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.

§ 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. (grifamos)

Conclui-se que, nos termos do inciso do I do art 3º do aludido diploma, as 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 (e) sindicais patronais rurais, devem recolher à Previdência Social a contribuição mensal compulsória de 2,5% sobre a folha de salário dos seus empregados.

Ainda, dado o caráter setorial da contribuição, o § 1º do art. 3º do referido diploma legal prevê que não é admitido o fenômeno da superposição contributiva, isto é, a incidência de duas contribuições destinadas a setores distintos sobre a mesma base econômica. Contudo, conforme previsto no §2º do art. 3º da Lei nº 8.315/91, na hipótese de o contribuinte exercer atividades setoriais distintas de forma concomitante, a lei traz o regramento da segmentação da contribuição de acordo com o setor a que a atividade faz referência.

Desse modo, *“para que se exijam contribuições a serviços sociais de setores distintos, é mister que, além do desempenho das atividades correspondentes, haja previsão legal expressa tributando as atividades secundárias e segmentando a base imponível (...)”*<sup>52</sup>, o que o último dispositivo citado cumpre.

Além disso, o §3º reafirma que o recolhimento da contribuição ao SENAR será realizado juntamente com a contribuição destinada à Previdência Social – que, na hipótese, refere-se ao FUNRURAL. Por fim, o §4º reafirma que a materialidade da contribuição em exame é a folha de salários pagos aos empregados da agroindústria que atuam na produção primária de origem animal e vegetal.

Este, portanto, o regramento original da contribuição, que sofreu alterações ao longo dos

---

<sup>52</sup> VELLOSO, Andrei Pitten; PAULSEN, Leandro. *Contribuições Teoria Geral Contribuições Em Espécie*. 3ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 346.

anos, conforme se passa a elucidar no tópico seguinte.

### 3.1.4.A Contribuição ao SENAR conforme a Lei nº 8.212/1991

O art. 3º, inciso I, da Lei nº 8.315 não se ocupa expressamente do produtor rural pessoa física – se limita a mencionar que a contribuição ao SENAR também é devida pelo equiparado à pessoa jurídica. Assim, no que se refere à contribuição devida pelos empregadores rurais pessoas físicas, esta encontra-se disposta no art. 2º da Lei nº 8.540/92, *in verbis*:

Art. 2º A contribuição da pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), criado pela Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é **de um décimo por cento** incidente sobre **a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.**

Parágrafo único. As disposições contidas no inciso I do art. 3º da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplicam à pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Como cediço, a Lei nº 8.212/91 dispõe sobre a organização e as fontes de financiamento da previdência social. Como a própria lei que instituiu o SENAR prevê que a sua contribuição compulsória deverá ser recolhida junto à Previdência Social, não causa estranheza que a matéria esteja prevista ali.

Há quem diga, todavia, que foi constituída nova exação, dada a alteração na base de cálculo e na alíquota, bem como a especificação do sujeito passivo.

Assim, com a alteração promovida pela Lei nº 8.540/92, ao tratar das contribuições devidas pelo empregador rural pessoa física, reduziu-se a alíquota incidente para 0,1%, ao mesmo tempo em que se alterou a materialidade da contribuição, que passou a incidir sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção – e não mais sobre a folha de pagamentos.

Na sequência, a teor do art. 6º da Lei nº 9.528/97, a obrigatoriedade do recolhimento da contribuição ao SENAR foi estendida também ao produtor rural individual e em regime de economia familiar (art. 12, VII, da Lei nº 8.212/91), à alíquota de 0,1% da receita bruta da comercialização de sua produção:

Art. 6º A contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea 'a' do inciso V e no inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR, criado pela Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de 0,1% incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural.

Por fim, novas alterações foram promovidas com a edição da Lei nº 10.256/2001.

A primeira mudança se deu com a inclusão do art. 22-A, § 5º, à Lei nº 8.212/91, determinando que, para as agroindústrias, a contribuição devida ao SENAR sobre a folha de salários seria substituída pelo adicional de 0,25% e sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção. Veja-se:

Art. 1º A Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"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: § 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)."

No mesmo sentido, o adicional de 0,25% sobre a receita bruta foi previsto para empregador pessoa jurídica que se dedique à atividade rural. É ver:

Art. 2º A Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 25. A contribuição devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a ser a seguinte:

.....  
 § 1º 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 venda de mercadorias de produção própria, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR).

Por fim, majorou a contribuição ao SENAR devida pelo empregador rural pessoa física e do segurado especial, prevista no art. 6º da Lei nº 9.528/97, para 0,2% incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural:

Art. 3º O art. 6º da Lei no 9.528, de 10 de dezembro de 1997, passa a vigorar com a seguinte redação:



"Art. 6o A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), criado pela Lei no 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de zero vírgula dois por cento, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural."

Diante de significativas alterações sistemáticas, mormente no que diz respeito à base de cálculo da contribuição ao SENAR é que se apresenta a questão central posta no presente trabalho.

Ora, como mencionado alhures, a natureza jurídica das contribuições ao Sistema "S" não é matéria completamente pacificada e a contribuição ao SENAR, diante de diversas peculiaridades, possui argumentos convincentes para cada classificação proposta. É o que se passa a demonstrar.

## 4. CONTROVÉRSIA ACERCA DA NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO AO SENAR

### 4.1. A imunidade nas receitas de exportação

É de primordial relevância esclarecer, desde já, que o debate acerca da natureza jurídica da contribuição ao SENAR está distante de ser uma discussão inócua do ponto de vista prático. Ao revés, a classificação desta exação é de extrema relevância para a economia nacional, uma vez que a posição adotada implicará alteração significativa na arrecadação do tributo. Daí decorre a atenção dada ao tema.

É que, a teor do inciso I, do § 2º, do art. 149 da CRFB, inserido pela EC nº 33/01, as CIDEs e as contribuições sociais fruem de imunidade sobre receitas de exportação, veja-se:

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

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

Criou-se, assim uma nova imunidade com o objetivo de fomentar a economia nacional, diminuindo a carga tributária sobre as exportações e, por conseguinte, promovendo a diminuição do desemprego. Como bem aponta Ricardo Lobo Torres<sup>53</sup>:

A EC 33/01 trouxe importantíssima novidade ao acrescentar ao art. 149 da CF o § 2º, inciso I, com a seguinte redação: "As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo ... não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação". O dispositivo criou explicitamente uma nova imunidade para as exportações, ao fito de corrigir as graves distorções econômicas provocadas pelas incidências cumulativas das anômalas contribuições sociais criadas pela CF 88, que na realidade são impostos com destinação especial. **A consequência mais grave das incidências das exóticas contribuições sociais, principalmente COFINS, PIS, CPMF, era o desemprego decorrente da falta de competitividade das mercadorias brasileiras no comércio internacional.** (grifo nosso)

No mesmo sentido, têm-se a opinião técnica de Sacha Calmon Navarro e Misabel Derzi<sup>54</sup>:

<sup>53</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3.ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar. 2005. p. 149-150.

<sup>54</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Opinião Legal – A Imunidade do art. 149, §2º, I, da Constituição sobre Receitas de Exportação (Contribuições Sociais e Interventivas). In: COELHO, Sacha

“A finalidade da imunidade, já adiantamos, é estimular o esforço exportador, afastando as contribuições que gravam as receitas de exportação, direta ou indiretamente, e que agravam perigosamente os custos dos bens e serviços exportáveis (o chamado custo Brasil). (...) O aumento das exportações e a obtenção de superávits na balança comercial, são objetivos nacionais permanentes que possibilitam a um só tempo: A criação de empregos no país A obtenção de renda cuja fonte está no exterior. A acumulação de divisas, pois os marcos, dólares, pesos, seja lá a moeda que for, passa ao controle da autoridade monetária, que entrega ao exportador o equivalente em reais, concorrendo para irrigar a economia sem emissão inflacionária da moeda. A independência dos capitais exteriores (desenvolvimento auto-sustentado). (...) A imunidade ora estudada, funciona como aliciante para que as empresas exportem em busca de um regime tributário menos sufocante, vez que é prática mundial a desoneração total das exportações.

A dispensa constitucional, nesse caso, se justifica pelo princípio do destino, segundo o qual deve haver desoneração da carga tributária interna, tal que as riquezas sejam objeto de tributação do país que realiza a importação.<sup>55</sup>

A explicação de André Mendes Moreira<sup>56</sup>, sobre a interpretação da norma imunitória, apesar de tratar da imunidade nas exportações da contribuição ao FUNRURAL, é elucidativa, veja-se:

É o caso da imunidade das receitas provenientes de exportações às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico a que se refere o artigo 149, parágrafo 2º, I, da Constituição. O princípio que sustenta essa imunidade é o do destino, que encontra sólido amparo no texto constitucional. O seu objetivo é favorecer o equilíbrio da balança comercial brasileira, tornando os produtos produzidos no país mais atrativos no comércio internacional.

O princípio do destino tem eficácia normativa forte. Ele subjaz não só à regra do artigo 149, parágrafo 2º, I, de que ora se cuida, como também dos artigos 155, parágrafo 2º, XII, e e f, e 156, parágrafo 3º, II, todos da Constituição. Portanto, interpretação daquela regra constitucional imunitória que autorize a incidência da contribuição sobre a receita bruta na venda a sociedades comerciais exportadoras da produção rural, com saída subsequente para fora do país, estará em conflito grave com o princípio constitucional que lhe dá suporte e que se deduz da análise sistemática da Constituição. (grifo nosso)

Desse modo, a partir da consequência prática que, para o Fisco representa maior arrecadação, e, para os contribuintes, menos gastos com tributos, abriram-se múltiplas

---

Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Pareceres Direito Tributário da Energia. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 150.

<sup>55</sup> PRZEPIORKA, Michell, *et al.* Princípio do destino e a imunidade das exportações: o caso do Funrural. Revista Eletrônica Conjur. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2020-fev-20/opiniaio-principio-destino-imunidade-exportacoes-funrural>>. Acesso em: 19.01.2022.

<sup>56</sup> MOREIRA, André Mendes; QUEIROZ, Arthur Maia. Aspectos controvertidos da incidência de contribuições previdenciárias sobre a produção rural. Estudos Tributários e Aduaneiros do IV Seminário CARF, 2020. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2019/09/aspectos-controvertidos-do-funrural.pdf>>. Acesso em: 19.01.2022.u

possibilidades de interpretação acerca da natureza jurídica da contribuição ao SENAR. Passa-se, assim, a analisar cada uma das três correntes existentes.

#### **4.2. A Contribuição ao SENAR como contribuição de interesse das categorias profissionais e econômicas**

De plano, cumpre relembrar, objetivamente, que as *contribuições de interesse das categoriais profissionais* visam arrecadar fundos para manutenção das autarquias corporativas – instituições que realizam atividade fiscalizatória sobre diversas profissões. Nesse contexto, patente que a contribuição ao SENAR foge à finalidade clássica das *contribuições corporativas*, qual seja fiscalizar e regulamentar atividades profissionais, o que impediria sua classificação como tal.

Ocorre que o uso de tal argumento para invalidar a classificação aqui posta é desafiado por outro argumento relevante, e que pode ser alvo de controvérsia, pois depende da interpretação acerca do termo *categorias econômicas*.

Já foi objeto de debate neste trabalho que o termo pode ter uma acepção que comporta as entidades do Sistema “S” criadas após a Constituição de 1988, ou não. Como já pontuado, parte da doutrina entende que as entidades do Sistema “S”, de maneira geral, se enquadrariam no conceito de *categorias econômicas*, uma vez que seriam destinadas ao fomento de atividades profissionais não regulamentadas por leis específicas, malgrado sua importância para a política econômica nacional.

Esse entendimento, todavia, não é uníssono, conforme demonstrado nos tópicos 2.2.3 e 2.2.4. Por exemplo, Sacha Calmon descreve as categorias profissionais como sendo aquelas cobradas para custear as entidades *de fiscalização de profissões regulamentadas*, e as econômicas simplesmente como aquelas devidas para custeio das organizações sindicais, sem fazer qualquer menção ao Sistema “S”.<sup>57</sup>

Nesse sentido, o Desembargador Federal Carlos Muta do eg. TRF-3, ao julgar a apelação nº 0001826-32.2015.4.03.6106, apontou suposta fragilidade de tal argumento, na medida em

---

<sup>57</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 170.

que “a alegação toma o texto constitucional de maneira indevidamente enviesada, para igualar um gênero de contribuição (corporativa) a uma de suas espécies (“contribuição-anuidade”(...))”<sup>58</sup>, o que realmente ocorre, tendo em vista que o parâmetro de comparação acaba sendo reduzido apenas à contribuição de interesse das categorias profissionais (a anuidade), que, de fato, não guarda semelhança com a contribuição ao SENAR.

Fato é que o art. 240 da Carta Magna ao, afastar as exações ali dispostas do regime de custeio da seguridade social do art. 195, alude às “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”. Indaga-se, assim quais seriam tais entidades vinculadas ao sistema sindical.

Nesse tocante, o mesmo Desembargador Federal Carlos Muta assentou que o SENAR é justamente uma entidade representativa do sistema patronal administrado pela Confederação Nacional da Agricultura – CNA, o que o aproximaria das contribuições de interesse das categorias econômicas. E conclui:

De fato, diversamente, a abertura da norma constitucional indica a menção a um gênero tributário abrangente. Assim, a caracterização, dada pela matriz constitucional, da contribuição como corporativa gera a possibilidade, em verdade, de um vínculo amplo, bastando a identificação de um serviço setorial específico, a ser custeado, de interesse, seja da categoria profissional, seja da categoria econômica. Sob esta concepção, é possível concluir que tanto conselhos profissionais, entidades de direito público, quanto serviços sociais autônomos, pessoas jurídicas de direito privado, podem usufruir de tal fonte de custeio, dada a natureza dos serviços e atividades que prestam.

(...)

Ainda que a formação e a qualificação profissional revertam para o próprio trabalhador como benefício, que se traduz em melhores condições para a aquisição de emprego, o interesse preponderante e diretamente protegido é o dos empregadores da mão-de-obra rural, o que se revela pela própria vinculação de tais entidades do sistema “S” a órgãos federativos e representativos do sistema patronal, que os administram. É o caso típico do SENAI ligado e gerido pela federação das indústrias, e do SENAR em relação à federação representativa da categoria econômica rural.

O fato de as autoras serem agroindustriais não altera tal conclusão, pois o respectivo interesse integra-se, quando propriamente não se confunde, com o da categoria dos produtores rurais, criando-se um vínculo de dependência e benefício mútuo, revelado pelo próprio modo de desenvolvimento das atividades econômicas, sendo recorrentes os contratos de parceria rural, cessão de mão-de-obra rural pela agroindústria etc.

---

<sup>58</sup> Brasil. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação n. 0001826-32.2015.4.03.6106. Apelante: USINA MOEMA ACUCAR E ALCOOL LTDA. Apelada: União Federal. Relator. Des. Fed. Carlos Muta. São Paulo, DJ 31 mar. 2016. Disponível em: < <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/5073618>>. Acesso em: 30 jan. 2022.

Dessa forma, a classificação da exação como de interesse das categorias econômicas é pautada em argumento, no mínimo, plausível. É necessário, porém, chamar atenção ao posicionamento do STF quanto à interpretação das contribuições *corporativas*, que coloca em cheque a interpretação do magistrado.

Ao classificar a contribuição ao SEBRAE como CIDE, tema que será explorado de forma mais pertinente no tópico abaixo, o Pretório Excelso delimitou a finalidade das contribuições *corporativas*, sejam as de categorias *profissionais* ou *econômicas*, veja-se:

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. (grifo nosso)

Assim, apesar de o argumento adotado pela RFB e pelo TRF-3 ao defender a primeira corrente interpretativa ter pertinência, o entendimento da Corte Constitucional deve ser sopesado. Nessa toada, a contribuição ao SENAR não poderia ser *corporativa*, porque (1) o SENAR não exerce atividade fiscalizatória e regulatória do exercício das profissões rurais, (2) tampouco representa os interesses das categorias profissionais e econômicas, limitando-se a exercer a finalidade legalmente estabelecida no art. 1º da Lei nº 8.315/91.

Argumenta-se, por outro lado, que, pelo fato de as contribuição ao sistema “S” terem caráter setorial, estariam próximas das contribuições *corporativas*, pois a sujeição passiva à obrigação de contribuir fica restrita às entidades que possuem objeto social relativo ao serviço social correspondente – o que também é observado nas contribuições *corporativas*.

Sem embargo, esta corrente defende que, pelo fato de a contribuição ao SENAR ter sido instituída com vistas a promover a profissionalização dos trabalhadores rurais, sendo, portanto, cobrada de um grupo de sujeitos específicos, e com finalidade igualmente determinada, tendo o benefício revertido ao mesmo grupo, enquadrar-se-ia como *de interesse das categorias econômicas*.

Pois bem, a posição ora exposta foi adotada pela Receita Federal do Brasil – “RFB” ao editar a Instrução Normativa nº 971/09, que trata das normas de arrecadação das contribuições

sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos.

Ao abordar o tema da imunidade das exportações, o art. 170, § 3º da Instrução Normativa ressaltou, de maneira expressa, que a contribuição ao SENAR não fruiria da norma imunitária, sob o fundamento de possuir natureza jurídica de *contribuição de interesse das categorias profissionais e econômicas*. É ver:

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

(...)

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

Nessa mesma linha, a RFB editou a Nota COSIT nº 312/2007 e Solução de Consulta DISIT 04 nº 49/2008, adotando idêntico raciocínio, segundo o qual o objetivo da entidade é, conforme atesta o art. 1º da Lei n. 8.315/91 “*organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural (...)*”, o que implicaria benefício à própria categoria econômica, fomentando, no caso, o setor rural.

Por conseguinte, como o art. 149, § 2º, inciso I, da CRFB não concede imunidade sobre as receitas de exportação a esta classe de contribuições, uma vez que traz rol taxativo, inexistiria tal imunidade em relação à exação destinada ao SENAR.

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, apesar de ser possível encontrar decisões adotando as três possíveis correntes, o entendimento fazendário acabou se tornando predominante. Veja-se, a título de exemplo, a ementa do acórdão nº 9202008.161, de lavra do Conselheiro Relator Mauricio Nogueira Righetti, que tem sido citado em diversos acórdão do mesmo tema:

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

A contribuição ao SENAR, destinada ao atendimento de interesses de um grupo de pessoas; formação profissional e promoção social do trabalhador rural; inclusive financiada pela mesma categoria, possui natureza de contribuição de interesse das

categorias profissionais ou econômicas, em sua essência jurídica, destinada a proporcionar maior desenvolvimento à atuação de categoria específica, portanto inaplicável a imunidade das receitas decorrentes da exportação.

Por fim, um último argumento desfavorável à tese fazendária diz respeito ao fato de a própria RFB ter editado a IN/SRP nº 03/2005 (revogada pela IN/RFB nº 971/2009), classificando as contribuições pagas sobre a receita bruta pelas agroindústrias e pela pessoa jurídica que exerça atividade de produção rural (como a contribuição devida ao SENAR) como *contribuição social previdenciária*, é ver:

Art. 86. As **contribuições sociais previdenciárias** a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta IN, são:

(...)

§ 6º As contribuições da **pessoa jurídica que tenha como fim a atividade de produção rural, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural**, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de agosto de 1994, **bem como as da agroindústria, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção**, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de novembro de 2001, conforme definido nos arts. 246 e 248, em substituição as previstas nos incisos I e II do caput **são as relacionadas no Anexo IV**. (grifo nosso)

Assim, vê-se que a normativa imediatamente posterior à IN/SRP nº 03/2005 não só alterou a classificação da contribuição ao SENAR até então atribuída pelo próprio órgão, como também lhe vedou a aplicação da dispensa constitucional em relação às receitas de exportação.

Portanto, a postura da RFB denota que o órgão prezou pelo aspecto da arrecadação da contribuição, o que contraria o espírito do próprio art. 149, § 2º, inciso I, da CRFB, que é o de desonerar as receitas de exportação como forma de estímulo ao desenvolvimento da economia nacional, o que é inegavelmente relevante para o setor rural.

#### **4.3. A Contribuição ao SENAR como CIDE**

A segunda corrente classifica a contribuição ao SENAR como contribuição de intervenção no domínio econômico, com fundamento no art. 149 da CRFB. As CIDEs possuem como característica marcante, notadamente, o caráter extrafiscal vinculado à destinação específica, como forma de incentivo estatal em determinado setor econômico, encontrando sua qualificação constitucional justamente no “TÍTULO VII – Da Ordem Econômica e Financeira” (arts. 170 a 181 da CRFB).

Com base nisso, levando-se em conta que a contribuição ao SENAR foi instituída com a



finalidade de impulsionar socialmente os trabalhadores do campo por meio da sua profissionalização, o que tem por consectário o desenvolvimento do setor rural, diversas decisões administrativas e judiciais consideram a exação em análise como de *intervenção no domínio econômico*, como se verá mais adiante.

Veja-se, antes, que um ponto fundamental que dá força à tese é que o STF, no julgamento do RE nº 396.266<sup>59</sup>, ao analisar a constitucionalidade da contribuição ao SEBRAE, considerou a natureza jurídica do tributo como CIDE.

A conclusão da Corte Constitucional não foi trivial, uma vez que o STF já tinha definido que as contribuições ao SENAI, SESI, SESC e SENAC eram *sociais gerais* – e como a contribuição ao SEBRAE era tida, até então, como mero adicional de alíquota, desprovido de caráter autônomo, esperava-se que lhe fosse aplicado o mesmo tratamento conferido às aludidas contribuições.

A propósito, veja-se a ementa do julgado que pôs fim à discussão sobre a natureza das verbas devidas ao SEBRAE:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEBRAE: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. Lei 8.029, de 12.4.1990, art. 8º, § 3º. Lei 8.154, de 28.12.1990. Lei 10.668, de 14.5.2003. C.F., art. 146, III; art. 149; art. 154, I; art. 195, § 4º.

I. - As contribuições do art. 149, C.F. - contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas - posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, C.F., isto não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do art. 195, § 4º, C.F., decorrente de "outras fontes", é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: C.F., art. 154, I, ex vi do disposto no art. 195, § 4º. A contribuição não é imposto. Por isso, não se exige que a lei complementar defina a sua hipótese de incidência, a base impositiva e contribuintes: C.F., art. 146, III, a. Precedentes: RE 138.284/CE, Ministro Carlos Velloso, RTJ 143/313; RE 146.733/SP, Ministro Moreira Alves, RTJ 143/684.

**II. - A contribuição do SEBRAE - Lei 8.029/90, art. 8º, § 3º, redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003 - 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.**

III. - Constitucionalidade da contribuição do SEBRAE. Constitucionalidade, portanto, do § 3º, do art. 8º, da Lei 8.029/90, com a redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003.

<sup>59</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 396.266. Recorrente: Ciacenter Armazém da Moda LTDA. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. Relator. Min. Carlos Velloso. Brasília, DJ 26 nov. 2003. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261730>>. Acesso em: 30 jan. 2022.

IV. - R.E. conhecido, mas improvido. (grifos nossos)

Para chegar a tal conclusão, o Ministro Relator Carlos Velloso analisou a competência do SEBRAE, disposta no art. 9º da Lei nº 8.029/1990. O dispositivo estatui que o ente possui como 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.*”.

Como a finalidade institucional da entidade está ligada aos princípios gerais da atividade econômica<sup>60</sup>, firmou-se o entendimento de que o objetivo da exação é de intervir no domínio econômico por meio do desenvolvimento de micro e pequenas empresas industriais, comerciais e de tecnologia.

No que se refere à contribuição ao SENAR, o acórdão nº 2301-003.242, de 22.1.2013, proferido pela 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 2ª Seção do CARF defendendo sua qualificação como CIDE. É ver sua ementa:

(...)

NATUREZA JURÍDICA DO SENAR

Natureza jurídica da contribuição destinada ao SENAR, onde está alcançada pela imunidade tributária capitulada pelo artigo 149, § 2º, I, após a Emenda Constitucional nº 33 de 11 de Dezembro de 2001.

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.

O raciocínio adotado foi construído por exclusão em relação às características específicas das contribuições *corporativas* e *interventivas* e também por analogia ao decidido pelo STF no RE nº 396.266 ao considerar a contribuição ao SEBRAE uma CIDE.

É que a Corte Constitucional estabeleceu a diferença entre as CIDEs e as contribuições *corporativas*, aduzindo que as primeiras são ferramentas pelas quais o Estado pode intervir na economia, balizado nos princípios constitucionais de ordem econômica, enquanto que as segundas serviriam apenas para custear as entidades de representação em sua atividade de representação e fiscalização das categorias. Veja-se:

---

<sup>60</sup> Cf. art. 170 a 181 da CRFB.

"(...) 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.

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.

Assim, como, de fato os objetivos do SENAR não estariam alinhados com a definição fornecida pelo STF acerca das contribuições corporativas, não poderia ali se enquadrar.

Argumenta-se, ainda, de forma que a finalidade destinada ao SENAR encontraria, sim, qualificação constitucional dentro do capítulo da ordem econômica, veja-se:

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. (SIC)

Por fim, no que se refere à impossibilidade de ser contribuição social geral, aludiu-se ao fato de que a contribuição ao SENAR não encontraria fundamento no art. 240 da CRFB, mormente em razão de este ter sido previsto apenas para recepcionar as entidades sociais autônomas pré-existentes, e também pelo fato de o dispositivo mencionar que a base de cálculo a folha de salários.

Importante ressaltar, à título de remate, que a decisão foi reformada pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que considerou, por maioria dos votos, a classificação da exação como sendo *de interesse das categorias profissionais e econômicas*.<sup>61</sup>

---

<sup>61</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 11020.721682/2011-37. Acórdão nº 9202-006.510. Recorrente: Fazenda Nacional. Interessado: Madzatti S.A. Relator: Ana Cecília Lustosa da Cruz. Brasília, 26/02/2018.

#### 4.4. A Contribuição ao SENAR como contribuição social geral

Por fim, há alguns argumentos relevantes que permitem concluir que a contribuição ao SENAR se enquadraria como *contribuição social geral*.

Previamente à Constituição de 1988, as entidades sociais para fiscais relativas aos setores industrial e comercial já existiam e, por opção do constituinte, foram recepcionadas na nova ordem constitucional por meio do multicitado art. 240 da Lei Maior. Em razão disso, o art. 62 do ADCT<sup>62</sup>, ao prever a competência para criação do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, determinou que o SENAR fosse criado nos moldes do SENAI e do SENAC, correlacionando esses serviços sociais autônomos.

Nessa linha, argumenta-se que deve ser aplicado ao SENAR o entendimento exarado pelo STF no julgamento do RE nº 138.284-8/CE, que considerou as contribuições ao SENAC e ao SENAI como *contribuições sociais gerais*, em razão da previsão do ADCT.

O segundo argumento se funda em uma análise comparativa da destinação legal do produto arrecado por meio da contribuição ao SENAR em relação à destinação que caracteriza cada uma das três subespécies de contribuição. Isso porque a literalidade do art. 4º, inciso II, do CTN já não é mais aplicável para determinar a natureza jurídica dos tributos, especialmente em se tratando das contribuições.

Aliás, a destinação do produto da arrecadação das contribuições acaba sendo extremamente relevante no debate sobre a sua natureza jurídica – e não por outra razão, Geraldo Ataliba assevera que deverão ser observadas as disposições constitucionais acerca da finalidade constitucional da contribuição, seja no próprio art. 149 da Carta Magna, ou nos demais dispositivos concernentes à matéria, mencionando, por exemplo, os arts. 212, § 5º, 239, §4º e 240, todos da CRFB.<sup>63</sup>

No mesmo sentido, Humberto Ávila explica que a identidade específica das contribuições

---

<sup>62</sup> Art. 62. A lei criará o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) nos moldes da legislação relativa ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (SENAC), sem prejuízo das atribuições dos órgãos públicos que atuam na área.

<sup>63</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 4. ed. São Paulo: RT, 1990. p. 199-201.

é conferida pelo fato de estas objetivarem atingir finalidades constitucionalmente determinadas. Assim, o que diferencia as subespécies de contribuição entre si é a vinculação a uma finalidade em determinada área, seja social, no caso das *contribuições sociais gerais*, econômica, na hipótese de se tratar de CIDE, ou profissional, no que se refere às *contribuições corporativas*.<sup>64</sup>

Idêntico raciocínio foi adotado em precedentes administrativos: por exemplo, o voto vencedor do Conselheiro Mauro José Silva (proferido julgamento do Acórdão nº 2301003.257<sup>65</sup> pela 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária) é esclarecedor ao apontar que a destinação da contribuição determinará em qual subespécie esta se enquadra, veja-se:

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 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.

Nessa linha, concluiu que a finalidade perseguida pela instituição da contribuição ao SENAR não se limita a ser de interesse da categoria do trabalhador rural. Ao revés, objetiva (1) por meio da profissionalização, com forte viés instituidor da política nacional de educação na seara rural, (2) concretizar a promoção social do referido grupo.

Desse modo, quanto ao objetivo (1), a contribuição ao SENAR cumpre com as finalidades estabelecidas no art. 205 da CRFB, parte do “CAPÍTULO III – DA EDUCAÇÃO, DA CULTURA E DO ESPORTE” do “TÍTULO VIII – Da Ordem Social”, segundo o qual “*A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.*”

<sup>64</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Contribuições na Constituição Federal de 1988*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 317-319.

<sup>65</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 11020.721682/2011-37. Acórdão nº 2301-003.257. Recorrente: SUCOCÍTRICO CUTRALE LTDA Recorrida: Fazenda Nacional Relator: Bernadete De Oliveira Barros. Brasília, 23/01/2013.

Além disso, quanto ao objetivo (2) o Conselheiro aponta que a promoção social do trabalhador rural, segundo o próprio órgão, acaba atuando não só com finalidade educacional, mas atingindo também a família, a criança, o adolescente e o idoso. O próprio SENAR definiu sua atuação na promoção social do rural, *in verbis*:<sup>66</sup>

O SENAR promove socialmente produtores, trabalhadores rurais e suas famílias, desenvolvendo atividades que proporcionam conhecimentos, troca de experiências e reflexão crítica. Por meio das atividades de promoção social, os participantes conscientizam-se de seu poder ativo como transformadores da vida em comunidade e constroem uma autoimagem positiva. 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.

Desse modo, inegável que a contribuição em análise também possui como qualificação constitucional as disposições previstas no “CAPÍTULO VII – Da Família, da Criança, do Adolescente, do Jovem e do Idoso” da Carta Magna.

Alerta-se que, em segunda instância, após interposição de Recurso Especial pela Procuradoria da Fazenda Nacional em face do acórdão, a Câmara Superior de Recursos Fiscais acabou por reformar o entendimento de modo a caracterizar a exação como *corporativa*, posição que passou a ser adotada pelo órgão julgador. Isso não impediu, todavia, que a Conselheira Ana Paula Fernandes apresentasse declaração de voto objetiva pela improcedência do REsp fazendário, a qual merece lida:

Em que pese o brilhante voto da relatora ousou discordar de seu posicionamento quanto a natureza jurídica da contribuição ao SENAR.

(...)

A solução da controvérsia requer a análise da natureza jurídica da contribuição destinada a custear o SENAR, tal discussão se encontra pendente de julgamento de RE 796152, perante o STF, que colocará fim a discussão. Enquanto isso não ocorre, minha convicção pessoal é a de que assiste razão ao Contribuinte. Observo que grande parte da jurisprudência já se manifestou neste sentido.

(...)

Ainda assim, algumas ponderações são necessárias para fundamentar o posicionamento adotado que confronta a posição defendida pela Fazenda Nacional:

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

<sup>66</sup>Disponível

<https://senarms.org.br/sites/default/files/arrecadacao/cartilhaconhecendoosENAR%5B1%5D.pdf>> Acesso em 30.01.2022.

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

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

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

Como visto, a Conselheira levou em consideração dois argumentos já expostos aqui: a uma, o fato de a criação do SENAR derivar de ordem constitucional que a aproxima do SENAI e do SENAC, vide art. 62 do ADCT; e, a duas, o fato de a finalidade da exação não ter efeitos nos trabalhadores rurais apenas enquanto categoria econômica, mas também enquanto cidadãos titulares de direitos sociais, posto que visa atender aos objetivos constitucionais de promoção social e educação.

O terceiro argumento (item 1 da declaração de voto transcrita) aponta que, não obstante o art. 240 da CRFB apontar a folha de pagamentos como materialidade sobre a qual recai a exação, e a legislação infraconstitucional (por meio da Lei nº 8.212/91 e da Lei nº 10.256/01) ter alterado a base de cálculo para a receita bruta da comercialização da produção, isso não alteraria a natureza jurídica da contribuição.

Isso porque a ideia defendida pela Fazenda e pelo voto vencedor, no caso em tela, para descaracterizar o tributo como *contribuição social geral*, é afastar a contribuição ao SENAR das contribuições destinadas ao SESI, SENAI, SESC e SENAC – incidentes sobre folha salarial e consideradas pelo STF como *sociais gerais* no RE nº 138.284-8/CE.

O argumento é interessante porque há controvérsias na sobredita alteração da base de cálculo da contribuição, que é notadamente ímpar em relação às demais destinadas ao Sistema “S”. Todavia, não parece ser o mais correto, na medida em que, para defender a qualificação do tributo em análise como contribuição social geral, deve-se assumir que sua base constitucional é justamente o art. 149 da CRFB, e não o art. 240 da Carta.

Nesse tocante, veja-se a opinião do Tribunal Regional Federal da 2ª Região sobre o tema:

**APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SENAR. LEI 8.315/91. CONSTITUCIONALIDADE. PROVIMENTO.**

1. A contribuição para o SENAR caracteriza-se como contribuição social geral e tem fundamento de validade exclusivo no art. 149 da CRFB/88. O art. 240 refere-se apenas às contribuições para o Sistema S vigentes à época da promulgação da CRFB/88. Por sua vez, o art. 62 do ADCT não dispôs que a contribuição destinada ao financiamento do SENAR também encontraria fundamento de validade no mesmo dispositivo constitucional, mas, apenas que a entidade seria similar às então existentes. Além disso, o art. 240 da CRFB/88 sequer confere imutabilidade à exigência das contribuições a que se refere sobre a folha de salários.

2. O simples reconhecimento da repercussão geral não autoriza a suspensão dos processos que versem sobre a matéria, mas apenas dos recursos extraordinários já interpostos. Como não há determinação de suspensão dos processos que versem sobre a contribuição destinada ao SENAR, o recurso deve ser desde logo julgado.

3. Não há óbice à incidência da contribuição para o SENAR sobre a receita da comercialização da produção rural, conforme previsto na Lei nº 9.528/97 com redação dada pela Lei nº 10.256/01.

4. Quanto à imunidade objetiva prevista no art. 149, § 2º, I da CF/88, esta não alcança as contribuições ao SENAR incidentes sobre receitas oriundas de exportações. Considerando não se tratar de contribuição previdenciária, tampouco fora criada com objetivos de intervenção no domínio econômico, é descabida uma interpretação extensiva da regra imunidade prevista no dispositivo constitucional em apreço.

5. Apelação da União e remessa necessária a que se dá provimento.

Desse modo, o acórdão considerou que o fundamento de validade do tributo em análise é o art. 149 da CRFB, e que, portanto, enquadra-se como contribuição social geral. Todavia, em que pese ter adotado tal posicionamento, estranhamento deixou de aplicar o cotejamento lógico que dele deriva: a imunidade nas receitas de exportação – ponto claramente contraditório e deficiente de fundamentação, mas que não foi objeto de novos recursos.

#### **4.5. Análise conclusiva**

Como visto, há argumentos mais e menos convincentes em todas as correntes ora apresentadas.

Todavia, rechaça-se, de plano, a primeira corrente, adotada pelo CARF e pela Receita Federal. É de difícil compreensão entender a contribuição ao SENAR como de *interesse das categorias profissionais e econômicas*, pois as acepções clássicas destas contribuições em nada combinam com a destinada ao SENAR.

A uma, porque a entidade não exerce papel regulatório ou fiscalizatório, como os Conselhos Profissionais. A duas, porque também não exerce função de representação de categoria econômica, como as contribuições sindicais.



Desse modo, caso assim fosse enquadrada, inauguraria *contribuição de interesse das categorias profissionais e econômicas* em parâmetros jamais antes vistos.

Ademais, notadamente, a posição defendida pelos órgãos estatais possui viés claramente arrecadatário e deixa de prestigiar o verdadeiro espírito da norma imunitória. Isso porque a interpretação teleológica do art. 149, §2º, I, da CRFB permite compreender que a intenção do legislador constituinte derivado, ao incluir tal diretiva constitucional, era justamente de exonerar o pagamento de tributos na exportação, de modo a fomentar o mercado exportador brasileiro.

Não faz sentido, portanto, que a contribuição ao SENAR não possa gozar da imunidade prevista, pois incidente sobre a receita bruta da produção, logo, intimamente ligada à exportação de espécies agrícolas, um dos pilares da economia brasileira.

Superada a primeira hipótese, o debate fica mais complexo no que tange ao enquadramento como CIDE ou *contribuição social geral*.

No que diz respeito às CIDEs, apesar de o STF já ter definido a contribuição ao SEBRAE como tal, o fundamento utilizado não é de todo aplicável à contribuição ao SENAR. Malgrado haver previsão constitucional sobre a política agrícola dentro do Título VII da Constituição, que se ocupa da ordem econômica e financeira, o dispositivo cuida dos aspectos econômicos atinentes ao setor, como os instrumentos creditícios e fiscais; o incentivo à pesquisa e à tecnologia, a eletrificação rural e irrigação, etc.<sup>67</sup>

Chamam atenção os incisos IV, VI e VIII do aludido art. 187: tratam da assistência técnica

---

<sup>67</sup> Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente:

I - os instrumentos creditícios e fiscais;

II - os preços compatíveis com os custos de produção e a garantia de comercialização;

III - o incentivo à pesquisa e à tecnologia;

IV - a assistência técnica e extensão rural;

V - o seguro agrícola;

VI - o cooperativismo;

VII - a eletrificação rural e irrigação;

VIII - a habitação para o trabalhador rural.

§ 1º Incluem-se no planejamento agrícola as atividades agro-industriais, agropecuárias, pesqueiras e florestais.

§ 2º Serão compatibilizadas as ações de política agrícola e de reforma agrária.

e extensão rural, do cooperativismo e da habitação para o trabalhador rural. Aqui, o constituinte trata, inegavelmente, de aspectos sociais, o que pode tornar plausível a possibilidade de a contribuição encontrar esteio como CIDE.

Porém, é preciso lembrar que, apesar de a atuação do SENAR também ter ponto de contato com tais finalidades, elas possuem fundamento precípua na ordem econômica. Isto é, sem moradia, o trabalhador rural não trabalha. Sem assistência técnica e extensão, e cooperativismo a produção é menor. Portanto, não se pode analisar tais núcleos de forma isolada, pois a interpretação correta deve levar em conta o microsistema constitucional dentro do qual estão inseridas.

Daí a importância de se analisar a finalidade para a qual a contribuição ao SENAR foi instituída. O já mencionado art. 1º da Lei Federal nº 8.315 traça claramente como objetivos da entidade “*organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural*”. O foco, portanto, está no ser humano enquanto cidadão detentor de direito à educação, à profissionalização e à promoção social, e não como instrumento da ordem econômica.

O art. 149 da Lei Maior, ao prever as três espécies de contribuição, dispõe que poderão atuar no domínio econômico, no âmbito social e no interesse das categorias profissionais ou econômicas – e daí surge a subdivisão das contribuições especiais, cada qual para uma finalidade.

Por tais razões finalísticas é que, assim, a contribuição ao SENAR deve ser tida como *contribuição social geral*, já que, predominantemente atua no âmbito social. Deve, portanto, fruir da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CRFB.

## 5. A RELEVÂNCIA DO RE Nº 816.830 (TEMA RG 801) PARA O DESLINDE DA CONTROVÉRSIA

O STF julgará a constitucionalidade da contribuição destinada ao SENAR cobrada sobre a receita bruta de produtor rural pessoa física, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.540/1992.

Está em pauta para sessão do dia 05 de maio de 2022 o RE nº 816.830/SC (tema de repercussão geral nº 801), em que se decidirá se a referida contribuição viola o art. 62 do ADCT e os arts. 150, II, e 240 da Constituição.

Em síntese, o contribuinte argumenta que (1) a Constituição só teria autorizado a cobrança do tributo sobre a folha de salários, a exemplo das contribuições ao SENAI e ao SENAC, como já comentando no presente trabalho – daí a violação ao art. 240 da CRFB; (2) o art. 62 do ADCT estaria sendo violado, pois foi previsto que o SENAR deveria ser criado nos moldes da legislação atinente ao SENAI e ao SENAC, todavia a contribuição devida pelo produtor rural pessoa física passou a incidir sobre a receita bruta; e, por fim (3) a legislação teria conferido tratamento arbitrário e não isonômico ao setor rural, em relação à indústria e comércio, por isso a violação ao art. 150, II da Lei Maior.

Desse modo, a legislação teria ido além dos limites constitucionais ao prever a incidência sobre receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, prejudicando a situação do produtor rural pessoa física em relação a outros setores da economia.

A matéria tratada no Recurso Especial não foi esgotada no presente trabalho, pois foge ao seu escopo. Isso não impede, todavia, que seja pontuada a importância do aludido julgamento, uma vez que, naturalmente, a Corte Constitucional passará pelo debate acerca da natureza jurídica do tributo em comento. Aliás, este foi um dos argumentos apontados pelo Relator Ministro Dias Toffoli ao reconhecer a repercussão geral da matéria, veja-se:

Ademais, conquanto haja alguns pontos de interseção entre os precedentes do Supremo Tribunal Federal consubstanciados no RE nº 611.601, de minha relatoria, no RE nº 718.874, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski; no RE nº 761.263, Rel. Min. Teori Zavascki e no RE nº 700.922, Rel. Min. Marco Aurélio, notadamente no que se refere à higidez da base de cálculo eleita pelo art. 2º da Lei nº 8.540/92, mantida nas leis posteriores, **é de se analisar, quanto à contribuição destinada ao SENAR, a delimitação constante do art. 240 da Magna Carta, tanto no que diz respeito a sua finalidade - de modo a identificar-se o exato enquadramento da contribuição em referência - como no que se refere ao cumprimento dos requisitos para sua**

**instituição.** Necessário se faz, ainda, analisar, como pretende o recorrente, se o art. 240 da CF autoriza a substituição, no que tange à base de cálculo, da folha de salários pela receita bruta da comercialização rural, tal como o fizeram a Lei nº 8.540/92 (art. 2º) e a legislação posterior.

Evidencia-se a necessidade de se enfrentar o tema de fundo. A matéria transcende o interesse subjetivo das partes e possui grande densidade constitucional, estando, portanto, caracterizada a repercussão geral do tema, notadamente em seus aspectos jurídicos, econômicos e sociais. Ademais, o reconhecimento da repercussão geral do tema conferirá à decisão a ser proferida pelo Plenário da Corte os inegáveis benefícios daí decorrentes.

Assim, considero haver a repercussão geral da matéria constitucional versada no recurso extraordinário. (grifo nosso)

Portanto, espera-se que a Corte Constitucional ponha fim ao debate acerca da natureza jurídica da contribuição ao SENAR, o qual, como visto, envolve inúmeras nuances e possui argumentos relevantes para cada uma das possibilidades de classificação – apesar de o presente trabalho se filiar ao entendimento de que se tratam de *contribuições sociais gerais*.

## CONCLUSÃO

Como mencionado alhures, o presente trabalho teve como objetivo examinar a natureza jurídica da contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, prevista na Lei nº 8.315/1991 e na Lei nº 8.212/1991.

A análise bibliográfica realizada permitiu conceituar os institutos jurídicos aqui tratados, para posterior delimitação do tema e exame comparativo entre cada um deles. Por sua vez, a análise atos normativos e de julgados proferidos pelas instâncias administrativa e judicial possibilitou compreender a evolução do debate ao longo do tempo, bem como constatar que existem posicionamentos diversos no que se refere à classificação da exação.

A origem do debate remonta à edição da Instrução Normativa nº 971/09, que expressamente classificou a contribuição ao SENAR como sendo *de interesse das categorias profissionais ou econômicas*, vendando-lhe a fruição da imunidade do art. 149, § 2º, da CRFB.

Por tal razão, a proibição pelo Fisco da aplicação da norma imunitória em tais receitas de exportação levou a autuação de diversos contribuintes que não haviam observado a regra, gerando processos tributários administrativos que abriram o caminho para a discussão no seio do CARF.

Em um primeiro momento, havia diversas posições nas decisões do órgão julgador, mas o entendimento foi pacificado nessa instância de modo a beneficiar a interpretação mais vantajosa do ponto de vista da Fazenda Pública: a de que seriam *contribuições corporativas*, exceções à imunidade nas receitas de exportação

O entendimento possui argumentos fortes, como o fato de a doutrina entender que as contribuições ao Sistema “S”, de forma geral, se enquadram nessa categoria, mas também é mitigada pelo fato de não guardar relação com as contribuições clássicas componentes de tal categoria.

Não por acaso, a discussão chegou ao Judiciário, onde ainda não há entendimento consolidado de maneira assente.

Finalmente, o tema chegará à Corte Constitucional este ano, não de forma direta, mas oblíqua, na medida em que o RE nº 816.830/SC (tema de repercussão geral nº 801) não trata, de maneira isolada, da discussão sobre a natureza jurídica da contribuição, mas é atravessada por ela, conforme elucidado pelo próprio Min. Relator Dias Toffoli. Desse modo, ao decidir sobre a constitucionalidade da contribuição ao SENAR devida pelo produtor rural pessoa física, o STF dirá também sobre a natureza jurídica do tributo em questão.

Sem prejuízo disso, o presente trabalho se ocupou de analisar os três posicionamentos existentes até então, com base na doutrina em precedentes gerais do STF e em precedentes específicos do CARF e dos Tribunais Regionais Federais.

Chegou-se à conclusão de que há fortes razões para a contribuição ao SENAR ser classificada como contribuição de intervenção no domínio econômico, existindo, inclusive, precedente que compreende outra contribuição ao Sistema “S” como CIDE.

Ademais, também há indícios concretos de que a contribuição estudada pode se enquadrar como contribuição social geral, pois não se encaixa perfeitamente nas demais modalidades existentes.

Após ponderações sobre a argumentação utilizada para defender cada uma das correntes, foi possível assinalar que a contribuição ao SENAR se caracteriza melhor como sendo *contribuição social geral*, mormente por ter função relativa ao título “Da Ordem Social”. Dessa forma, portanto, gozaria da imunidade sobre as receitas de exportação.

Tal análise só foi possível após estudo detalhado da origem e função do próprio serviço social autônomo, sem o qual não seria possível compreender a finalidade da exação imposta, o que é um elemento fundamental para tratar das contribuições, de modo geral.

As dificuldades no decorrer da pesquisa se deram no contexto de impossibilidade de encontrar dados oficiais sobre o impacto econômico que a aplicação da imunidade nas exportações pode levar – o que traria viés mais prático e mensurável à presente pesquisa.

De todo modo, a hipótese de aplicação da norma imunitória, que era o objetivo principal do trabalho, foi realizada, eis que houve violação

Ressalte-se, por fim, que o tema não foi integralmente esgotado, pois é possível discutir a aplicação da norma imunitária por outros enfoques, como, por exemplo, nas operações de exportação direta e indireta.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Gen, Editora Forense, 2018.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 10.ed. ver., atual e ampl. Rio de Janeiro; São Paulo: Forense, Método, 2016.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 4. ed. São Paulo: RT, 1990

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. **Contribuições na Constituição Federal de 1988**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed., rev., atual. e amp. Rio de Janeiro: Forense, 2013

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro: CTN comentado**. 14<sup>a</sup> ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 2<sup>a</sup> Edição, São Paulo: Noeses, 2011.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 11020.721682/2011-37. Acórdão nº 9202-006.510. Recorrente: Fazenda Nacional. Interessado: Madezatti S.A. Relator: Ana Cecília Lustosa da Cruz. Brasília, 26/02/2018.

\_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional**. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 30 jan. 2022.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/cf1988](http://www.planalto.gov.br/cf1988)>. Acesso em: 30 abr. 2021.



\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.315 de 23 de dezembro de 1991.** Dispõe sobre a criação do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar) nos termos do art. 62 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8315.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8315.htm)>. Acesso em: 30 jan. 2022.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm)>. Acesso em: 30 jan. 2022.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.256 de 9 de julho de 2001.** Altera a Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, a Lei no 8.870, de 15 de abril de 1994, a Lei no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e a Lei no 9.528, de 10 de dezembro de 1997. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/l10256.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10256.htm)>. Acesso em: 30 jan. 2022.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 146.733. Recorrente: União Federal. Recorrido: Viação Nasser S.A. Relator. Min. Moreira Alves. Brasília, DJ 16 nov. 1992. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>>. Acesso em: 30 jan. 2022.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 396.266. Recorrente: Ciacenter Armazém da Moda LTDA. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. Relator. Min. Carlos Velloso. Brasília, DJ 26 nov. 2003. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261730>>. Acesso em: 30 jan. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação n. 0001826-32.2015.4.03.6106. Apelante: USINA MOEMA ACUCAR E ALCOOL LTDA. Apelada: União Federal. Relator. Des. Fed. Carlos Muta. São Paulo, DJ 31 mar. 2016. Disponível em: < <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/5073618>>. Acesso em: 30 jan. 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 29ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Saraiva. 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Opinião Legal – A Imunidade do art. 149, §2º, I, da Constituição sobre Receitas de Exportação (Contribuições Sociais e Interventivas)**. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Pareceres Direito Tributário da Energia*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 150.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 2019.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Nota de atualização nº 6 aos comentários do art. 52 do CTN.

MANEIRA, Eduardo. **Comentários ao voto do Ministro Carlos Velloso** proferido no julgamento do Recurso Extraordinário n 138-284/CE. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/09/Comentarios-ao-voto-do-Ministro-Carlos-Velloso-que-examinou-constitucionalidade-da-Contribuicao-Social-sobre-o-lucro-instituida-pela-Lei-n-7689-1988.pdf>>. Acesso em 01.02.2022. em 01.02.2022.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 42ª ed. São Paulo: Malheiros. 2016.

MELO, Fabio Soares de. **Tributação do Agronegócio. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Rural (SENAR). Questionamentos Jurídicos**. In: Paulo de Barros Carvalho. (Org.). *Racionalização do Sistema Tributário*. 1ed.São Paulo: Editora Noeses, 2017, v. 1, p. 379-388.

MOREIRA, André Mendes; QUEIROZ, Arthur Maia. **Aspectos controvertidos da incidência**

**de contribuições previdenciárias sobre a produção rural.** Estudos Tributários e Aduaneiros do IV Seminário CARF, 2020. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2019/09/aspectos-controvertidos-do-funrural.pdf>>. Acesso em: 19 jan 2022

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 8ª ed. São Paulo, Saraiva: 2017.

PRZEPIORKA, Michell, *et al.* **Princípio do destino e a imunidade das exportações: o caso do Funrural.** Revista Eletrônica Conjur. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2020-fev-20/opiniao-principio-destino-imunidade-exportacoes-funrural>>. Acesso em: 19 jan 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia.** 3.ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar. 2005.

VELLOSO, Andrei Pitten; PAULSEN, Leandro. **Contribuições Teoria Geral Contribuições Em Espécie.** 3ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.