

VOTO

O Senhor Ministro Dias Toffoli (Relator):

Da questão preliminar

Preliminarmente, não conheço do recurso extraordinário baseado na alínea c do permissivo constitucional, uma vez que o acórdão recorrido não julgou válidos ato ou lei local contestados em face da Constituição Federal, o que inviabiliza o apelo extremo nesse ponto.

No mais, o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual passo à análise de seu mérito.

Da introdução

Registro, em primeiro lugar, que, no julgado paradigma do Plenário da Corte, consubstanciado no RE nº 363.852/MG, “somente foi declarada a inconstitucionalidade da contribuição social previdenciária”, a cargo do produtor rural pessoa natural. O art. 2º da Lei 8.540/92, que veicula a contribuição ao SENAR, não foi declarado inconstitucional.

Sem reparos, no ponto, o acórdão recorrido ao destacar que

“não há como se confundir a contribuição ao SENAR com a contribuição social patronal paga pelo produtor rural. São contribuições de natureza distintas, com destinações distintas. O único ponto em comum entre ambas é o fato de serem recolhidas na mesma guia, mas, mesmo assim, em campos distintos e com códigos específicos de recolhimento, sendo a contribuição SENAR recolhida como contribuição devida a 'terceiros'.

Em outros termos, dos 2,3% pagos pelo produtor rural pessoa física sobre a receita da comercialização da sua produção rural:

- 2,1% correspondem à contribuição à seguridade (2% ao INSS e 0,1% RAT, antigo SAT);
- 0,2% corresponde à contribuição ao SENAR”.

Na espécie, a controvérsia está centrada na validade da contribuição destinada ao SENAR devida por **produtor rural pessoa física**, a qual foi instituída pela Lei nº 8.315/91, inicialmente incidente sobre a folha de salários, base de cálculo que, posteriormente, foi substituída pela **receita**

bruta da comercialização dos produtos agrícolas , por força da Lei nº 8.540/92 (art. 2º), com as alterações posteriores da Lei nº 9.528/97 (art. 6º) e da Lei nº 10.256/01 (art. 3º). Discute-se, ainda, a retenção determinada pelo art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, c/c o art. 3º, § 3º, da Lei nº 8.315/91, aos adquirentes dos produtos agrícolas e às cooperativas rurais.

Das principais características do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR)

A previsão de criação do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) foi expressa no art. 62 do ADCT, que estabeleceu a criação do serviço social rural nos moldes da legislação relativa ao SENAI e ao SENAC:

“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.”

Esse dispositivo esteve fortemente conectado (entre outros pontos) com a ideia de que o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, o qual estava até então diretamente subordinado ao Ministério do Trabalho, nos moldes do Decreto nº 77.354/76, inobstante gozar de certa autonomia, deveria ter tratamento igual ao daqueles outros serviços (SENAI e SENAC), isso é, ser vinculado ao sistema sindical respectivo, saindo da esfera do Governo.

A Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, cumpriu a determinação constitucional:

“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.”

De acordo com a lei de sua criação e regulamentação (Decreto nº 566/92, atualizado pelo Decreto nº 9.274/18), o SENAR tem o objetivo de organizar, administrar e executar, em todo o território nacional, o ensino da formação

profissional rural, a promoção social e a assistência técnica e gerencial do trabalhador rural, em centros instalados e mantidos pelo SENAR, ou sob a forma de cooperação, dirigida aos trabalhadores rurais.

Segundo cartilha constante do respectivo sítio eletrônico, sua missão é

“desenvolver ações de Formação Profissional Rural (FPR) e atividades de Promoção Social (PS) voltadas para as pessoas do meio rural, contribuindo para a sua profissionalização, integração na sociedade, melhoria da qualidade de vida e para o pleno exercício da cidadania”.

Dentre as fontes de custeio, o art. 3º da Lei nº 8.315/91 instituiu a contribuição mensal compulsória de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o montante da remuneração paga a todos os empregados, devida 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.

Até aqui é possível afirmar que o SENAR é um serviço social e de formação profissional vinculado ao sistema sindical (Sistema S), nos mesmos moldes daqueles previstos no art. 240 da Constituição Federal, podendo a contribuição compulsória do empregador instituída na Lei nº 8.315/91 ser enquadrada na categoria das contribuições parafiscais, na medida em que é um tributo delegado com aplicação especial.

Da inaplicabilidade do art. 195 às contribuições destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical

As primeiras formas de manifestação da parafiscalidade relacionada, em alguma medida, com o corporativismo no Brasil remontam a 1940, com a criação dos impostos sindicais e das contribuições ao sistema S.

As entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical (Sistema S) resultaram de iniciativa estatal destinada a desenvolver a prestação de certos serviços de elevado valor social. Conferiu-se a entidades sindicais dos setores econômicos a responsabilidade de criar, organizar e administrar entidades com natureza jurídica de direito privado destinadas a executar serviços de amparo aos trabalhadores. **Como fonte financiadora desses serviços, atribuiu-se às empresas vinculadas a cada um dos setores econômicos envolvidos a**

obrigação de recolher uma contribuição compulsória, incidente sobre as respectivas folhas de pagamento .

Simone Lemos Fernandes ao tratar da primeira fase da parafiscalidade, preleciona:

“A ausência de natureza tributária das contribuições corporativas criadas nessa primeira fase da parafiscalidade em benefício dos sindicatos, conselhos de profissão regulamentada e serviços sociais autônomos era patente. As únicas espécies tributárias previstas na Carta de 1937, vigente por ocasião da criação da primeira contribuição parafiscal, eram os impostos e as taxas, sendo que a genérica função de abastecimento dos cofres públicos, própria dos primeiros, e a remunerabilidade, própria das últimas, impediam a caracterização das contribuições como tributos. Não havia a possibilidade de ‘encaixe’ das contribuições corporativas nos fatos econômicos eleitos pelo legislador constituinte de então pra a criação de impostos, sendo importante lembrar que não havia previsão de competência residual pra instituição de impostos pela União Federal.

Importante observar que começava a permear a noção de tributo a possibilidade de seu manejo como instrumento de políticas econômicas e sociais para o alcance de objetivos diversos da mera arrecadação de recursos. Mas essa noção não estava, ainda, consolidada, e essa intervenção ainda era considerada como estranha à órbita do Direito Tributário: mesmo após a promulgação da Constituição de 1946, o egrégio Supremo Tribunal Federal chegou a afastar a natureza tributária da contribuição ao Instituto do Açúcar e do Alcool ao entendimento de que ela não se prestava à ‘finalidade própria dos tributos’.”

A configuração jurídica das entidades vinculadas ao Sistema S, bem como a prestação pecuniária devida pelas empresas correspondentes, foram expressamente recepcionadas pelo art. 240 da Constituição Federal de 1988, a saber:

“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.”

O Plenário da Corte já se manifestou na ADI nº 1.924/DF no sentido de que não decorre do art. 240 da Constituição comando impeditivo de criação de outras entidades com objetivos semelhantes aos do SENAI, do SESI e de outros. Para o Ministro Relator, **Néri da Silveira**,

“a contribuição em foco está prevista no art. 240 em favor de entidades privadas de serviço social e de formação profissional **já existentes, à época**, tais como SENAI, SESI e outras da mesma natureza. A norma posta entre as Disposições Constitucionais Gerais não veda, entretanto, a criação de outras entidades com idênticos objetivos, tal como sucede com o SESCOOP. As contribuições compulsórias então existentes, em favor de entidades privadas de serviço social e formação profissional, foram assim ressalvadas. Não tenho, em consequência, como decorrente do art. 240 da Constituição, comando impeditivo de criação de outras entidades com objetivos semelhantes aos do SENAI, SESI e outros, que vêm, em realidade, prestando excelentes serviços no âmbito de suas atividades”.

O SENAR, ao lado de outros componentes do chamado Sistema S (SENAI, SENAC etc.), integra um gênero específico de entidades de formação profissional e de serviço social vinculadas ao sistema sindical, com previsão expressa no art. 240 da Constituição Federal.

Vide, ademais, que as contribuições destinadas ao Sistema S foram expressamente ressalvadas do art. 195 da Magna Carta. Com isso, se pretendeu evitar questionamentos acerca da recepção das contribuições sobre a folha de salários então existentes, deixando-se claro, ainda, que as contribuições sociais destinadas ao Sistema S não se destinam a financiar a seguridade social **como um todo**.

A ressalva contida no art. 240 da Constituição Federal nos permite inferir, ainda, que é possível a superposição de contribuições sociais sobre os mesmos fatos geradores, ou seja, a **possibilidade de mais de uma contribuição social destinada ao Sistema S incidir sobre a mesma base, como, por exemplo, a folha de salário**.

Assim se manifesta Andrei Pitten Velloso:

“A ressalva ao disposto no art. 195 da CF veio afastar a destinação das contribuições em foco ao custeio da seguridade social, o que a rigor não seria necessário, porquanto lhes é inerente a destinação dos recursos arrecadados aos respectivos serviços sociais autônomos. De

qualquer modo, ela serviu para afastar infundados questionamentos quanto à recepção das contribuições ao SESC/SENAC e ao SESI/SENAI pela Constituição de 1988, **uma vez que a folha de salários (materialidade sobre a qual incidem) é uma manifestação de capacidade contributiva já reservada às contribuições de seguridade social do art. 195 .”**

O entendimento da Corte caminha no mesmo sentido, como demonstra o julgado no qual a Primeira Turma concluiu que as contribuições destinadas a terceiros fundadas no art. 240 da Constituição não se submetem ao regramento do art. 195 da Constituição (RE nº 849.126/PR, Primeira Turma, Rel. Min. **Luiz Fux** , DJe de 4/9/15).

Note-se que a Constituição de 1988 afastou, irrefutavelmente, a discussão sobre o caráter tributário das contribuições parafiscais. No art. 149 da Constituição Federal, elas estão divididas em sociais , de intervenção no domínio econômico e corporativas, as quais estão sujeitas à lei complementar prevista no art. 146, inciso III, da Constituição. Isso não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. Podem, de regra, ser instituídas por lei ordinária. O que acontece é que, submetidas à lei complementar mencionada no art. 146, inciso III, da Constituição, são definidas como tributos.

Esse tem sido o entendimento do Plenário da Corte ao se manifestar sobre as contribuições parafiscais fundadas no art. 149 da Constituição Federal, desde o julgamento do RE nº 138.284/CE, Rel. Min. **Carlos Velloso** , ocasião em que ficou assentado que

“[t]odas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, **ex vi** do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há exigência no sentido de que os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos na lei complementar (art. 146, III. **a**)”.

Passo a tratar da natureza jurídica da contribuição ao SENAR. As teses giram em torno de estabelecer se ela consiste em contribuição social geral ou em contribuição do interesse de categoria econômica. A importância dessa discussão se conecta, por exemplo, com a aplicação ou não da imunidade de que trata o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

Da natureza jurídica da contribuição ao SENAR: contribuição social geral

Para fins de enquadramento conceitual, cabe notar que o traço característico das contribuições, via de regra, está em sua finalidade, ou na destinação do produto de sua arrecadação. “É dizer, o elemento essencial para a identificação dessas espécies tributárias é a destinação do produto de sua arrecadação” (ADI nº 2.295-8/DF).

No que diz respeito às contribuições destinadas aos serviços sociais autônomos, a indefinição quanto à qualificação das atividades desses serviços sociais dificulta a determinação da natureza tributária específica das contribuições que os financiam. **De regra, a solução advém da análise da lei que autorizou sua criação.**

No caso da contribuição ao SENAR, ela tem a mesma estrutura normativa daquelas relativas ao SENAI e ao SENAC, destinando-se ao custeio das atividades do SENAR de “organizar, administrar e executar em todo o território nacional o **ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural**”.

Ives Gandra da Silva Martins, citando comentários dele ao art. 240 da Constituição Federal, defende que as contribuições do Sistema S têm natureza de “contribuição social geral”, **vide** :

“O artigo 240 objetiva garantir a integração das contribuições não previstas no artigo 195 no sistema, desde que destinadas às entidades privadas de serviço social e formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

De rigor, tais contribuições encontram-se previstas no artigo 149, razão pela qual o dispositivo seria despiciendo. Em verdade, todas as contribuições **no interesse das categorias ou de caráter social** são abrangidas pelo artigo 149, de forma que aquelas previstas no artigo 240 já o estavam também no artigo 149.”

Para o autor,

“(…) o Sistema ‘s’ tem como escopo maior exatamente a integração da juventude no mercado de trabalho, razão pela qual entendo que natureza jurídica da contribuição para o sistema ‘S’ **não está entre aquelas voltadas para o interesse das categorias econômicas, mas sim**

as de natureza social (Contribuições Sociais para o Sistema 'S' - constitucionalização da imposição por força do art. 240, da Lei Suprema – recepção nova ordem do art. 577 da CLT – parecer. **Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados** , Editora Jurid Vellenick Ltda., Jun/Mar 2001, v. 180, p. 109).

Luís Eduardo Schoueri, em comentários ao art. 149 da Constituição Federal, assinala que a referibilidade, inerente às contribuições do Sistema S, permite a catalogação dessas contribuições como especiais, do tipo corporativas:

“O artigo 240 da Constituição Federal preservou as ‘contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical’. São as contribuições do chamado ‘Sistema S’ (Sesc – Serviço Social do Comércio; Senac – Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio; Senar – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural; Sesi – Serviço Social da Indústria; Senai – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial; SESCOOP – Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo; Sest – Serviço Social de Transporte; Senat – Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte). Com relação a tais contribuições, conquanto classificadas como sociais (por sua finalidade), a referibilidade que lhes é inerente permite que sejam incluídas entre as contribuições especiais, que serão vistas abaixo.”

A Juíza Federal Simone Lemos Fernandes, em sua obra **Contribuições neocorporativas na Constituição e nas leis** , observa que as contribuições em favor do SENAC, SENAI, SESC e SESI foram criadas no contexto de uma economia de produção, em benefício de entidades representativas das forças do trabalho nacional que exerciam funções delegadas pelo poder público, na forma do art. 140 da Constituição de 1937, catalogadas como contribuições neocorporativas. Entende a autora, no entanto, que, na ordem constitucional de 1988, não haveria como identificá-las como contribuições neocorporativas, “eis que sua cobrança somente atende a interesses genéricos dos trabalhadores da indústria e comércio, que sequer chegam a ser sujeito[s] passivo[s]”. Apesar de não questionar a recepção das contribuições do Sistema S, por força do art. 240 da Constituição Federal, a autora acredita que a manutenção de sua cobrança decorreu da necessidade

– a que foi sensível o legislador constituinte – de garantir a continuidade de um serviço social satisfatoriamente custeado por contribuições da classe empregadora. Seguem as observações da autora:

“Durante a segunda fase da parafiscalidade corporativa, portanto, as contribuições para o SENAI, o SESC, o SENAC e o SESI lograram desligar-se da subespécie contribuições neocorporativas, migrando pra outra, denominada contribuições sociais genéricas, classificação que recebe o apoio da Suprema Corte. Encontram apoio para sua instituição no inciso III do art. 203, que garante assistência social a quem dela necessitar, independentemente de contribuição, garantindo integração ao mercado de trabalho.”

Para Kiyoshi Harada, as contribuições do sistema S em nada se diferenciam das contribuições sociais em geral, tirante o fato de se tratar de **pessoas jurídicas privadas que se apropriam do produto de sua arrecadação**. Para o autor, o Supremo Tribunal Federal, no RE nº 396.266, reconheceu que as contribuições do Sistema S, **como contribuições de interesse das categorias econômicas e profissionais**, têm sua matriz constitucional no art. 149 da Constituição Federal, com exceção da contribuição devida ao SEBRAE, que tem natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico.

Como se vê, em sede doutrinária é controvertida a natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAI e ao SENAC, cujos moldes se aplicam ao SENAR.

Vejamos a jurisprudência da Corte sobre o assunto.

Segundo a jurisprudência da Corte, nem sempre houve consenso acerca da natureza jurídica das contribuições destinadas ao Sistema S. Sobre o tema, destaco o célebre voto do Ministro **Carlos Velloso** no RE nº 138.284/CE, o qual enquadrava as contribuições do Sistema S na categoria de **contribuições sociais gerais**. Vide :

“O citado art. 149 institui três tipos de contribuições: a) contribuições sociais; b) de intervenção; c) corporativas. As primeiras, as contribuições sociais, desdobram-se, por sua vez, em a.1) contribuições de seguridade social; a.2) outras de seguridade social e a. 3) contribuições sociais gerais.

(...)

Examinemos mais detidamente essas contribuições.

As diversas espécies tributárias determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) impostos (CF, art. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1 de melhoria (CF, art. 145, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são c.2.1. sociais; c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, e III); c. 2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, § 4º); c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF art. 212, § 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, ar. 240) ; c.3. especiais c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149), Constituem ainda espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, ART. 148).

(...)

As contribuições de intervenção no domínio econômico (art. 149 da CF/1988), como as contribuições do IAA, do IBC, estão sujeitas ao princípio da anterioridade. As corporativas (art. 149 da CF/1988), cobradas, por exemplo, pela OAB, pelos Conselhos de Fiscalização de profissões liberais e pelos sindicatos (contribuição sindical), estão sujeitas, também ao princípio da anterioridade”.

O tema apareceu novamente no julgamento do RE nº 396.266/SC. Ao analisar a natureza jurídica da contribuição destinada ao SEBRAE, criada como um adicional à contribuição relativa às entidades de que trata o art. 1º do DL nº 2.318/86, o Plenário da Corte entendeu que a referida contribuição não estaria incluída no rol do art. 240 da Constituição Federal, dado que é ela “totalmente autônoma – e não um adicional”, desvinculando-se da contribuição ao SESI-SENAI, SESC-SENAC. Para o Ministro **Ayres Britto**, apesar de não afetar os fundamentos do voto do Relator, a contribuição ao SEBRAE parecia ser de caráter corporativo, e não propriamente de intervenção do Estado no domínio econômico, porque, em seu entender, “se destina a favorecer uma categoria econômica, a categoria das empresas brasileiras de pequeno porte”.

Orientação no mesmo sentido também se pode extrair do julgamento do RE nº 509.625/PR-AgR, de relatoria do Ministro **Joaquim Barbosa**. Na assentada, a Segunda Turma decidiu pela legitimidade da sujeição passiva das empresas prestadoras de serviços às contribuições devidas ao SESC e ao SENAC, nos seguintes termos:

“Enquanto não for criada uma entidade de grau superior para defender e organizar os interesses econômicos relativos apenas aos prestadores de serviços, capaz de gerir serviços sociais exclusivos para

a subcategoria, o exercício da atividade econômica com objetivo de lucro pessoal desenvolvida pela agravante justificará sua sujeição passiva às contribuições previstas no art. 240 da Constituição“ (DJe de 1º/4/11).

Como se vê, assim como na doutrina, o assunto concernente à natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAI e SENAC , cujos moldes, reitero, se aplicam ao SENAR, isso é, se contribuição social geral ou se contribuição corporativa, é controvertido na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Embora eu reconheça que a contribuição ao SENAR tenha pontos de conexão com os interesses da categoria econômica respectiva e com a seguridade social, em especial com a assistência social, o que poderia ensejar sua classificação como uma contribuição **sui generis** , tenho, para mim, que suas características estão intrinsecamente voltadas para uma contribuição social geral.

Em primeiro lugar, como consignei alhures, o traço característico das contribuições é, em regra, sua finalidade ou a destinação do produto de sua arrecadação. Perceba-se que o fato de determinada contribuição ser custeada por certo grupo de contribuintes (referibilidade) não se confunde com a finalidade dessa contribuição ou com a destinação do produto de sua arrecadação.

Nessa toada, o simples fato de uma contribuição destinada a entidade do Sistema S ser paga por contribuintes que integram determinada categoria econômica não a transforma, automaticamente, em contribuição corporativa (ou melhor, em contribuições do interesse de categorias econômicas).

Ainda nesse contexto, atente-se que, o fato de as atividades realizadas pelo SENAR estarem direcionadas, em boa medida, aos trabalhadores rurais e, nesse sentido, impactarem a categoria dos empregadores rurais não transforma a contribuição em discussão em contribuição do interesse de categoria econômica. Com efeito, a relação entre esse tributo e seus efeitos na categoria econômica é apenas reflexa, diferente do que ocorre, por exemplo, com a antiga contribuição (compulsória) sindical patronal. Note-se que a relação entre essa antiga tributação e o interesse da categoria econômica era inequivocamente **direta** . Afinal, era ela destinada ao sistema sindical dos empregadores, sistema esse que atua no interesse dos empregadores.

Em outras palavras, a finalidade primordial da contribuição ao SENAR não é proteger o interesse da categoria dos empregadores rurais, mas sim conferir recursos especificamente para o ensino profissional e o serviço social direcionados aos trabalhadores rurais.

Vale esclarecer, ainda, que a contribuição ao SENAR não se classifica como contribuição do interesse de categoria profissional. Os tributos que se enquadram nessa classificação são as contribuições destinadas aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas e as antigas contribuições compulsórias destinadas ao sistema sindical dos empregados.

Em segundo lugar, cumpre realçar que as contribuições sociais consistem em instrumentos pelos quais a União atua na área social. Ensina Leandro Paulsen que a competência do ente central para instituir essas exações deve ser compreendida à luz do que “a própria Constituição considera como social, ou seja, dos objetivos da ordem social”. Da óptica do tributarista, “a validade da contribuição dependerá da finalidade buscada, que necessariamente terá de encontrar previsão no **Título atinente à Ordem Social**” (grifo nosso).

Considero que, caso a finalidade de uma contribuição destinada a entidade do Sistema S esteja efetivamente abrangida pelas disposições constantes do Título VIII – Da Ordem Social, enquadra-se ela, **a priori**, na categoria de contribuição social geral.

Já se viu que as entidades destinatárias das contribuições ao SENAI, ao SENAC e ao SENAR têm como um dos objetivos prestar o ensino da formação profissional em suas respectivas áreas de atuação.

É sabido que a **qualificação para o trabalho consiste numa esfera da educação**, a qual está inserida no contexto da Ordem Social. A esse respeito, **vide** o art. 205 da Constituição Federal: “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**” (grifo nosso).

Corroborando a compreensão, registre-se que o Supremo Tribunal Federal já assentou que a contribuição do salário-educação (art. 212, § 5º), destinado à educação básica pública, é contribuição social geral. Vai nesse sentido o RE nº 272.872, Redator do acórdão o Ministro **Nelson Jobim**, DJ de 10/10/03.

Outrossim, é importante destacar a outra área de atuação do SENAR, isso é, o **serviço social**, o que existe, de maneira análoga, no SESI e no SESC. Vale ressaltar que o serviço social, em termos gerais, permite ações corretivas, preventivas ou promocionais.

Tenho, para mim, que os serviços sociais prestados pelo SESI, SESC e SENAR também muito se conectam com as matérias tratadas na Ordem Social, como a assistência aos mais necessitados, a família, a saúde, a educação, a cultura etc.

O primeiro desses a ser disciplinado foi o SESI. Os considerandos do Decreto-lei nº 9.403/46 (que determinou sua criação) dão conta da conexão em comento. Surgiu o SESI no âmbito do pós-Segunda Guerra Mundial e, nesse cenário, do enfrentamento, com o apoio dos empregadores, dos problemas econômicos e sociais daí advindos, que atingiram todos e, em especial, os menos favorecidos. Foi diante desse contexto que a Confederação Nacional da Indústria se dispôs a colaborar com o Estado por meio da prestação de serviços destinados “a **proporcionar assistência social e melhores condições de habitação, nutrição, higiene dos trabalhadores** e, bem assim, desenvolver o esforço de solidariedade entre empregados e empregadores” (grifo nosso).

O segundo a ser disciplinado foi o SESC. Do Decreto-lei nº 9.853/46 se depreende a vinculação do serviço social do comércio também com as matérias estabelecidas na Ordem Social da Constituição Cidadã. Prevê esse diploma que o serviço social em questão terá em vista “especialmente: a assistência em relação aos **problemas domésticos**, (**nutrição, habitação, vestuário, saúde, educação e transporte**); (...) incentivo à atividade produtora; realizações **educativas e culturais**, visando a valorização do homem; pesquisas sociais e econômicas” (grifo nosso).

Em relação ao SENAR, a lei que o criou previu ter ele o objetivo de organizar, administrar e executar, em todo o território nacional a **promoção social do trabalhador rural**, além do ensino da formação profissional rural (assunto sobre o qual já comentamos acima).

De acordo com cartilha publicada no sítio eletrônico do SENAR, suas atividades de promoção social “têm caráter educativo, preventivo e de complementaridade de Formação Profissional Rural”, proporcionando à pessoa do campo, aos produtores e aos trabalhadores rurais e a suas famílias “a aquisição de conhecimentos, troca de experiências e reflexão crítica” e, nesse contexto, conferindo a eles a tomada de conscientização “de

seu poder ativo transformador da vida em comunidade e constroem uma autoimagem positiva”.

Seguem alguns exemplos de áreas de atividade e atividades relacionadas à promoção social: 1) saúde: saúde reprodutiva; saúde na infância e na adolescência; saúde na terceira idade; saúde e alimentação prevenção de acidentes; doenças infectoparasitárias do ser humano; saúde bucal saneamento básico no meio rural; 2) alimentação e nutrição: noções básicas de nutrição e alimentação; higiene, conservação e armazenamento de alimentos; alimentação materno-infantil; planejamento de cardápios com aproveitamento de alimentos; produção artesanal de alimentos; produção artesanal de produtos de higiene e limpeza etc; 3) artesanato: tecelagem; artefato em couro e pele; artesanato em madeira etc; 4) cultura, esporte e lazer; 5) educação: alfabetização de jovens e adultos; educação ambiental; educação para o trabalho; educação para o consumo; educação para a inclusão; 6) organização comunitária: associativismo; cooperativismo; administração de empreendimentos comunitários; 7) apoio às comunidades rurais: serviços comunitários.

Corroborando a compreensão de que a contribuição ao SENAR, tal como a contribuição ao SENAI-SESI e SENAC-SESC, é contribuição social geral, cito doutrina de Leonardo de Menezes Curty:

“Vimos, entretanto, que a Ordem Social e os direitos sociais mencionados pelo constituinte são bem mais amplos do que as ações de saúde, assistência e previdência social (seguridade social). Há uma lista de outras diretrizes que compõem as imposições dadas ao Estado pela Constituição de 1988 e que comportam seu enquadramento no espectro do financiamento mencionado pelo art. 149. Nessa matriz é que se inserem outras contribuições que, malgrado não sejam destinadas à seguridade social, financiam ações sociais. E veja-se que outras mais poderiam ser instituídas caso entenda a União pela necessidade de mais fontes de financiamento da ordem social.

(...)

No ordenamento vigente temos reconhecidas três exações tributárias que se enquadram no conceito de contribuições sociais gerais, tomadas a partir da construção jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. Assim, podemos mencionar o ‘salário-educação’ – art. 212, § 5º. da Constituição, o adicional ao FGTS – Lei Complementar nº 110/01 e as contribuições ao chamado “sistema S” – art. 240 da Constituição, com exceção da contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, reconhecido pelo STF como contribuição de

intervenção no domínio econômico (entre outros, RE 595670 AgR, Relator Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 27/05/2014).

(...)

As últimas exações que se inserem na modalidade contribuições sociais gerais são aquelas do chamado “sistema S”.

Estas exações foram expressamente recepcionadas pelo Texto Constitucional:

‘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.’

O Parecer PGFN/CAT nº. 2.435/2010 faz um exame bem percuciente da estrutura jurídica das contribuições, destacando que as respectivas finalidades constam dos atos normativos instituidores. Abrimos aspas:

‘65. Adentrando o exame infraconstitucional – e a finalidade da contribuição é critério cravado na sua respectiva lei instituidora – temos que os Decretos-Leis datados da década de 1940, dão-nos o motivo exato, ou os objetivos institucionais precisos desses serviços sociais.’

Assim é que para o SENAI – Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários, o fundamento de validade está no Decreto-Lei Nº 4.048, de 22 de janeiro de 1942; para o SESC – Serviço Social do Comércio, a leitura remonta ao Decreto-Lei Nº 9.853, de 13 de setembro de 1946; no caso do SENAC – Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial, é o Decreto-Lei Nº 8.621, de 10 de janeiro de 1946; e, por fim, para o SESI – Serviço Social da Indústria, a autorização para criação consta do Decreto-Lei Nº 9.403, de 25 de junho de 1946.

Detalhe em relação a tais contribuições é que ao se afastarem da origem na solidariedade no financiamento da Seguridade Social (art. 195 caput da Constituição) não lhes são aplicáveis as regras imunizantes do art. 195, § 7º. Nesse sentido é a decisão monocrática, proferida pela Ministra Cármen Lúcia, na Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 2456 /DF, julgada em 07/10/2009 e publicada em 26/10/2009, bem mencionada no Parecer PGFN/CAT nº 2435/2010 já referenciado alhures”.

Corroborando o entendimento, destaco que o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 662.911/RJ, sinalizou que “[a]s contribuições sociais, previstas no art. 240, da Constituição Federal, **têm natureza de ‘contribuição social geral’ e não contribuição especial de interesses de categorias profissionais** (STF, RE n.º 138.284/CE)”.

Em suma, considero estar a finalidade da contribuição ao SENAR abrangida pela Ordem Social da Constituição Federal, sendo tal tributo uma contribuição social geral.

Da possibilidade de substituição da base de cálculo

Resta saber se encontra óbice nos arts. 240 e 149 da Constituição Federal a substituição da base econômica folha de salário pela receita bruta proveniente da comercialização da produção, especialmente no que se refere ao **empregador rural pessoa natural**, tal como fizeram o art. 2º da Lei nº 8.540/92 e a legislação posterior.

Dispõe o citado art. 2º:

“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.”

Vide que a Lei nº 8.315/91 não previu expressamente a contribuição do **empregador rural pessoa física**, pois ela apenas dispôs que a contribuição ao SENAR também seria devida por aqueles **equiparados a empresas**, incidindo sobre o montante da remuneração paga a todos os empregados que exerçam atividades constantes do rol do inciso I do art. 3º. Ressalte-se que o **produtor rural pessoa física que se utiliza de empregados** é equiparado a empresa (pessoa jurídica), nos termos do parágrafo único do art. 15 da Lei nº 8.212/91.

Assim, o art. 2º, **caput** e parágrafo único, da Lei nº 8.540/92 também teve por escopo modificar a base de cálculo da contribuição ao SENAR, da folha de salários do contribuinte individual com empregados (art. 12, V, a, da Lei nº 8.212/91) para a **receita bruta da comercialização de sua produção**, à alíquota de 0,1%.

Posteriormente, o art. 6º da Lei nº 9.528/97 estendeu ao **produtor rural individual** e em regime de economia familiar (art. 12, VII, da Lei nº 8.212/91) a obrigatoriedade de recolhimento da contribuição ao SENAR, também 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, o art. 3º da Lei nº 10.256/2001 majorou a contribuição ao SENAR prevista no art. 6º da Lei nº 9.528/97 para 0,2%, incidentes sobre a **receita bruta da comercialização da produção rural** .

Discute-se se o art. 240 da Constituição seria uma regra de competência impositiva que impediria o legislador ordinário de adotar materialidade diversa da folha de salários. Começo por analisar o alcance do art. 240 da Constituição Federal.

Leandro Paulsen, tratando das referências às contribuições contidas no texto constitucional, elucida que

“[o] art. 240 [...] trata de afastar a aplicação do art. 195 relativamente às contribuições então incidentes sobre a folha de salários e destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, de modo que não se lhes dê o regime especial, mas o comum. **Em tais artigos, pois, não temos a revelação de nenhum impedimento ao exercício da competência estabelecida no art. 149, caput , primeira parte, da Constituição em todas as suas potencialidades.** Pelo contrário, apenas cuidam de dar tratamento e fazer referências específicas a determinadas contribuições sociais já existentes”.

Colhem-se do julgamento da ADI nº 1.924/DF as lições do Ministro **Nelson Jobim** , para quem o citado dispositivo constitucional tem objetivo claro:

“(...) [A]penas ressaltar, das consequências da aplicação do art. 195 da CF, as contribuições para entidades de formação profissional no momento da promulgação da Constituição.

Quanto muito, garantir recursos ao financiamento dos projetos de formação profissional que estavam, em 1988, em curso por meio de contribuições compulsórias.

Não houve qualquer intenção de petrificar no tempo a contribuição do sistema ‘S’, garantindo, assim, uma espécie de renda constitucional por prazo indeterminado às entidades privadas de formação profissional que arrecadavam os valores pagos.

O tom do dispositivo não é de vinculação ou obrigatoriedade, mas de simples autorização ou permissão, com a observação de que **tais contribuições estariam fora daquelas previstas no art. 195.**”

Na mesma linha caminhou o Ministro **Joaquim Barbosa** ao aclarar que a recepção constitucional das contribuições sociais previstas no art. 240 da Constituição não outorga a elas, evidentemente, imunidade quanto a ulterior modificação. Ressalva-se quanto a elas tão somente a aplicação das restrições previstas no art. 195 da Constituição.

Como bem observou o Ministério Público Federal em seu parecer,

“(...) a supracitada regra constitucional não se presta a definir, irremediavelmente, a folha de salários como base de cálculo das contribuições compulsórias destinadas às entidades privadas de serviço autônomo, apenas traz a ressalva em relação à norma reguladora das bases fáticas sobre as quais recaem as contribuições sociais, concedendo validade constitucional a esse tributos originados de ordem constitucional pretérita e destinadas às entidades privadas de serviço social”.

Realmente, o art. 240 da Constituição Federal não implica proibição de mudança das regras matrizes dos tributos destinados às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical. Preservada a destinação (Sistema S), a meu ver, fica plenamente atendido um dos aspectos do peculiar critério de controle de constitucionalidade dessas contribuições, que é a pertinência entre o **destino efetivo do produto arrecadado e a finalidade da tributação**.

A Constituição de 1988, em seu texto original, combinou os critérios da finalidade e da base econômica para delimitar a competência tributária relativa à instituição de contribuições da seguridade social. O mesmo não

ocorreu com as demais contribuições (sociais gerais, de intervenção no domínio econômico e do interesse das categorias profissionais ou econômicas), nas quais a indicação da base econômica tributável aparecia como critério excepcional, **sujeitando-se elas apenas ao critério da finalidade, o que implicava larga margem de discricionariedade ao legislador na adoção da base econômica** .

Com a Emenda Constitucional nº 33/01, que inseriu o § 2º, inciso III, alínea **a** , no art. 149 da Constituição Federal, dispondo que as **contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico** poderão ter alíquotas **ad valorem** , tendo por base **o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação** e, no caso de importação, **o valor aduaneiro** , parte da doutrina passou a sustentar que as contribuições sociais e interventivas que tenham base econômica diversa, como, por exemplo, a folha de salário, e que foram instituídas antes da EC nº 33/2001 teriam perdido o suporte constitucional de validade.

Em relação a essa discussão, recorde-se de que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 603.624/SC, Tema nº 325, firmou o entendimento de que “[o] acréscimo realizado pela EC 33/2001 no art. 149, § 2º, III, da Constituição Federal **não operou uma delimitação exaustiva das bases econômicas** passíveis de tributação por toda e qualquer contribuição social e de intervenção no domínio econômico” (grifo nosso).

Ao determinar que o SENAR fosse criado “nos moldes da legislação relativa ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (SENAC)” (art. 62 do ADCT), não quis o legislador constituinte dizer que a base de cálculo da contribuição para o custeio dos encargos do SENAR fosse necessariamente a folha de salários. Nada impede que a contribuição ao SENAR tenha base de cálculo própria, diferente das contribuições já existentes. De mais a mais, como se viu no início do voto, a finalidade do art. 62 do ADCT esteve fortemente relacionado (entre outros pontos) com a ideia de retirar o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural do âmbito do Ministério do Trabalho (ao qual estava diretamente subordinado, consoante o Decreto nº 77.354/76) e passá-lo para o sistema sindical, de modo igual ao que já existia quanto ao SENAC e ao SENAI.

Sendo a contribuição ao SENAR uma **contribuição social geral** instituída com fundamento no **caput** do art. 149 da Constituição, é de se validar a substituição da base de cálculo folha de salário para **receita bruta da comercialização da produção rural** , tal como determinado no art. 2º da Lei

nº 8.540/92, com as alterações do art. 6º da Lei 9.528/97 e do art. 3º da Lei nº 10.256/2001.

Por fim, observo que subsiste a obrigação da empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou da cooperativa de recolher a contribuição ao SENAR, tal como prevista no art. 30, IV da Lei nº 8.212/1991. Note-se, ademais, que a sub-rogação da contribuição ao SENAR encontra fundamento também no art. 3º, § 3º, da Lei nº 8.315/1991.

Dispositivo

Ante o exposto, nego provimento ao recurso extraordinário.

Para o Tema 801 da repercussão geral, proponho a seguinte tese:

“É constitucional a contribuição destinada ao SENAR incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, na forma do art. 2º da Lei nº 8.540/92, com as alterações do art. 6º da Lei 9.528/97 e do art. 3º da Lei nº 10.256/01.”

É como voto.

Plenário Virtual - minuta do voto 09/12/2020:30