



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10783.721468/2011-96  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2001-007.142 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 20 de agosto de 2024  
**Recorrente** HABITAR CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/05/2009

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. AFERIÇÃO INDIRETA. ÔNUS DA PROVA. OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante arbitramento, devendo ser confeccionado o ARO - Aviso de Regularização de Obras de ofício. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação ou sua apresentação deficiente, o que se constitui em presunção legal relativa, cumpre ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário. Art. 33, §§ 3º e 4º, da Lei nº 8.212/91, c/c o art. 148 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito – Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wilsom de Moraes Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Andressa Pegoraro Tomazela, Raimundo Cassio Gonçalves Lima, Wilderson Botto, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

**Relatório**

01 – Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte em face do V. Acórdão, que julgou improcedente a sua defesa, diante dos seguintes fatos de acordo com o relatório da decisão recorrida:

“Trata-se de crédito tributário lançado contra o sujeito passivo acima identificado, no qual são cobradas as seguintes contribuições:

- Lei 8.212/91: Art. 20; 21; 22, I, II e II e 28, III c/c Art. 4º, *caput* e §1º da Lei 10.666/03

- Terceiros – Lei 1.457/07, Art. 3º - FNDE, INCRA, SENAI, SESI, SEBRAE

2. Esclarece o Relatório Fiscal que no TIF e no TIF 01 foi requisitada a apresentação dos documentos referentes à mão de obra de presidiários. Não existe o registro desta na contabilidade da empresa, conforme item 3.1.2 do relatório fiscal.

2.1. Apesar de a municipalidade ter fornecido “habite-se” para a obra Matrícula CEI 32.500.02980/74 em março de 2008, houve movimentação no centro de custos da mesma até 05/2009.

2.3. Não apresentando a empresa a documentação referente à mão de obra utilizada e havendo apropriação nos centros de custos após o “habite-se”, foi cancelado o ARO (192263) emitido em 27/03/2008 (que continha as competências 12/06 a 03/08) e emitido outro ARO (728320) em 15/03/2011, contemplando as competências até 05/2009, com os parâmetros constantes no item 3.1.6 do relatório fiscal.

2.4. Como a apresentação da contabilidade deu-se de forma deficiente, omitindo os fatos geradores relativos à mão-de-obra de presidiários, a empresa foi autuada por infração ao Art. 33, §§ 2º e 3º, da Lei 8.212/91 c/c Arts. 232 e 233 do Regulamento da Previdência Social - Decreto 3.048/99, sendo cominada a penalidade de R\$ 15.235,55, na forma dos Arts. 92 e 102 da mesma Lei e Arts. 283, II, “j” e 373 do mesmo Regulamento.

3. O total aferido como remuneração pela execução da obra importou em uma remuneração de mão-de-obra a regularizar no montante de R\$ 1.375.122,22, o que produziu o valor originário a título de contribuições previdenciárias de R\$ 316.289,61 (parte da empresa e SAT/RAT – Art. 22, I e II da Lei 8.212/91), R\$ 110.013,78 (empregados – Art. 20 da Lei 8.212/91) e a título de terceiros de R\$ 79.759,99.”

02 – - A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrita e registrada, *verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/05/2009

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. NÃO APRESENTAÇÃO

DE DOCUMENTOS. AFERIÇÃO INDIRETA. ÔNUS DA PROVA. OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante arbitramento, devendo ser confeccionado o ARO - Aviso de Regularização de Obras de ofício. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação ou sua apresentação deficiente, o que se constitui em presunção legal relativa, cumpre ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário. Art. 33, §§ 3º e 4º, da Lei nº 8.212/91, c/c o art. 148 do CTN.

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, APENADOS.**

A Previdência Social é um direito subjetivo público daquele que cumpre pena. Tendo caráter contributivo, conforme Art. 201 da Constituição de 1988, é imposta a contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração do detento.

**PROJETO DE INTERESSE SOCIAL. CUB. INAPLICABILIDADE.**

A obra realizada sob o manto da Lei 10.188/01 não se presta a ser enquadrada na categoria de Interesse Social, restrita aos empreendimentos realizados na forma da Lei 11.124/05.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/05/2009

**SESI/SENAI. INDÚSTRIA DA CONSTRUÇÃO CIVIL.**

A empresa construtora é enquadrada na atividade de indústria da construção civil e, por conseguinte, está sujeita às contribuições para o Sesi e Senai. Incra. Abrangência.

O Incra como contribuição de intervenção no domínio econômico é devido por todas as empresas, independente do tipo de atividade. A base legal da contribuição para o Incra advém da Lei nº 2.613/55 a qual estabelece obrigação para todos os empregadores de contribuir com o adicional fixado sobre a totalidade da folha de salários, independentemente da atividade que exerçam.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/05/2009

**PERÍCIA. INDEFERIMENTO. DISPENSABILIDADE**

A perícia não é um direito subjetivo público absoluto. A autoridade julgadora poderá indeferir-la quando o requerimento da mesma for meramente protelatório e as peças processuais forem suficientes à prova dos fatos.

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 22/03/2011

**NÃO APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS RELACIONADOS ÀS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL.**

Constitui infração ao artigo 33, parágrafos 2º e 3º da Lei 8.212/91, cumulado com o art. 232 e 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, a não apresentação (ou a apresentação deficiente) de documentos ou livros relacionados com as contribuições previstas na Lei 8.212/91.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

03 – Em seu recurso o contribuinte contesta os termos da decisão recorrida. Sendo esse o relatório do necessário, passo ao voto.

**Voto**

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

04 – Conheço do recurso.

05 – Após análise do recurso e da decisão recorrida, e em que pese as extensas razões recursais entendendo por adotar como razões de decidir de acordo com art. 114§12 do RICARF a do voto recorrido, vejamos:

**Do CUB Utilizado e do Padrão da Obra**

**7.1.** Ao se compulsar o contrato celebrado entre o contribuinte e a CEF – Caixa Econômica Federal, no aludido empreendimento, verifica-se, com meridiana clareza, que o mesmo é regido pela Lei 10.188/01.

**7.2.** É de se reparar que, quando da assinatura da avença, na data de 17/11/2006, já estava em vigor a Lei 11.124/05, que dispõe sobre o Sistema Nacional de Habitação de Interesse Social – SNHIS, cria o Fundo Nacional de Habitação de Interesse Social – FNHIS e institui o Conselho Gestor do FNHIS.

**7.3.** Dentre os requisitos para a construção de unidades a serem enquadradas como de Interesse Social, é de se observar o Art. 12 da referida Lei:

(...) omissis

**7.4.** Não há nos autos a prova de que o Município de Linhares tenha aderido ao sistema, como, por exemplo, apresentando o impugnante o termo de adesão, o plano habitacional de interesse social, os relatórios de gestão etc..

**7.5.** Também é importante dizer que, na forma da Resolução 02 de 24/08/2006, do Conselho Gestor do Fundo Nacional de Habitação de Interesse Social, há outros requisitos, também não apresentados na impugnação:

**7.6.** Fato que chama à atenção é que na cláusula C.4 do contrato encontra-se o seguinte: “Os imóveis do empreendimento antes mencionado integrarão o patrimônio do Fundo Financeiro do PAR – Programa de Arrendamento Residencial, regido pela Lei nº 10.188 e serão objeto de arrendamento à população alvo definida em lei.” Logo, dúvidas não restam que não se poderia enquadrar os imóveis, para efeito de aplicação do CUB, como de Projeto de Interesse Social.

**7.7.** A Instrução Normativa SRFB 971/09 (que, para a matéria, repete a mesma redação da IN SRP 03/2005) estabelece os seguintes parâmetros para o enquadramento do padrão da obra em questão:

**7.8.** Quanto ao mês do CUB a ser utilizado, não cabe a missiva de que deveria ser mês a mês a sua utilização, mormente porque o lançamento deu-se por aferição indireta, utilizando-se o CUB e levando-se em conta que há norma específica para isto:

**7.9.** Assim sendo, seguiu o enquadramento a definição correta, conforme se vê às fls. 97, tendo-se em vista que o empreendimento não é Projeto de Interesse Social, pelos motivos acima expostos.

**7.10.** Quanto ao fato de o HABITE-SE ter sido fornecido pela Municipalidade em 03/2008, tal fato é inócuo para minorar o lançamento. É, no mínimo, desarrazoada esta invectiva, pois foi na Escrita Contábil da própria defendente que a autoridade fiscal identificou os fatos geradores, a base de cálculo, visto que, mesmo depois da concessão do HABITE-SE, a empresa continuou a fazer lançamentos de material empregado na

contrapartida do ativo relacionada aos centros de custos da obra no plano de contas. Se fosse apenas limpeza ou alguns acertos esporádicos, tais lançamentos não integrariam o custo da obra depois do habite-se, mas sim em conta diversa afeta à manutenção da atividade operacional.

**7.11.** Sobre a escrita contábil, vejamos os seguintes normativos:

Código de Processo Civil

Art. 378. Os livros comerciais provam contra o seu autor. É lícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Código Civil

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Decreto 3000/1999

Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §1º).

**7.12.** Então, não cabe alegar que o CUB correto a ser utilizado é o de março de 2008, restando provado que houve lançamentos para a obra até maio de 2009, cuja competência é a utilizada para a atribuição de valor do CUB, conforme Art. 344, §2º, I, da IN SRFB 971/09, acima citada.

#### **Da Utilização da Mão-de-Obra de Presidiários**

**7.13.** Em relação ao apenado, há que se destacar que o raciocínio disparado pelo alvejado é capaz de revogar a Lei Imperial nº 3.353, de 13 de Maio de 1.888. Sim, pois se a remuneração, que já é calculada com base no salário mínimo e, em termos líquidos resta inferior a este, que serve para indenizar os danos causados pelo ilícito e custeia pequenas despesas pessoais, ainda fosse desconsiderada como base de cálculo da contribuição previdenciária, negando-lhe a previdência social, melhor seria que o condenado fosse atirado às galés.

**7.14.** É justo e claro que o direito à previdência social é custeado com a contrapartida do custeio da mesma. O caráter é contributivo, na forma do *caput* do Art. 201 da Constituição Federal de 1988 e do Art. 3º, parágrafo único, da Lei 8.212/91.

**7.15.** Na LEP, Lei 7.210/84, encontra-se a Previdência Social e o Trabalho remunerado como direitos indeclináveis do preso:

(...) omissis

**7.16.** Também na LEP encontramos a categoria de segurado obrigatório a qual não poderá ser enquadrado o presidiário, a saber:

(...) omissis

**7.17.** Ora, se o recluso, segregado da sociedade, tem direito à previdência social e ao trabalho, se a previdência tem caráter contributivo e se o apenado não pode ser segurado

empregado, por disposição expressa da LEP, em qual categoria de segurado obrigatório deve ser enquadrado quem trabalha e é remunerado por sua atividade? A conclusão a que se chega é singela e óbvia, dada a interpretação sistemática de todo o arcabouço lógico acima delineado: Segurado Contribuinte Individual. É a autêntica hermenêutica exercida por exclusão.

**7.18.** As missivas acima foram expostas para deixar claro ao contribuinte que o Regulamento da Previdência Social - Decreto 3.048/99, ao estabelecer esta categoria de segurado para os apenados que exercem atividade remunerada, não causou alargamento ilegal da base de cálculo da contribuição previdenciária ora exigida. É clara e lógica a redação do Art. 9º, V, “o”, na redação vigente à época dos fatos geradores, *verbis*:

(...) omissis

**7.19.** Se o regime for aberto, também há o enquadramento necessário, na forma da IN SRFB 971/09:

(...) omissis

#### **Contribuições ao INCRA. Legalidade da Exigência.**

**7.20.** A base legal da contribuição ao INCRA provém da Lei n.º 2.613/55, do Decreto-Lei n.º 1.146/70, da Lei Complementar nº 1.110/70 e da Lei Complementar n.º 11/71. Em conformidade com referidas normas legais, as empresas em geral estão obrigadas ao recolhimento do adicional de 0,2% para o INCRA, ressaltando-se que esta contribuição sempre incidiu, desde a sua criação, sobre a folha de salários de todos os empregados, o que obriga a empresa urbana a contribuir para o mesmo.

**7.21.** A Constituição Federal de 1988 prevê, em seu artigo 195, *caput*, que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei. Portanto, a condição de empresa urbana não exime a Impugnante da contribuição ao INCRA.

**7.22.** A Lei 2.613/55 criou o Serviço Social Rural (SSR), instituindo a cobrança da contribuição incidente sobre a folha de salários das empresas, destinada à formação profissional no âmbito rural. Com a extinção do SSR, foram criadas duas novas entidades, quais sejam, o IBRA (Instituto Brasileiro de Reforma Agrária) e o INDA (Instituto Nacional de Desenvolvimento Agrário). Assim, nos termos do artigo 35, § 2.º, da lei 4.863/65, o adicional que era destinado ao SSR passou para o INDA. Com o advento do Decreto-Lei n.º 1.110/70, foi criado o INCRA e extintos o IBRA e o INDA, sendo o referido adicional destinado ao INCRA pelo Decreto-Lei n.º 1.146/70.

**7.23.** Em 1971, criou-se o PRORURAL (Programa de Assistência ao Trabalhador Rural), ficando sua gestão a cargo do FUNRURAL, mediante financiamento advindo, dentre outras, da contribuição de que trata o Decreto-lei nº 1.146/70, sendo a alíquota da mesma elevada para 2,6%, cabendo 2,4% ao FUNRURAL, pelo que 0,2% continuaram a ser destinados ao INCRA.

**7.24.** Tendo em vista que o PRORURAL foi criado com o objetivo específico de proporcionar aos rurícolas os benefícios que lhes eram pertinentes, a partir de sua criação, o INCRA passou a ser responsável somente pelas ações ligadas à realização da Reforma Agrária, tendo como objetivo promover a justa distribuição ou redistribuição de terras, sendo indubitoso que a contribuição que lhe era destinada ficou totalmente desvinculada da previdência rural ou da assistência social no âmbito rural.

**7.25.** Com o advento da Constituição Federal de 1988, houve uniformização das previdências urbana e rural, sendo estabelecida a equivalência e uniformidade entre os benefícios concedidos às populações urbana e rural. Desse modo, o PRORURAL foi extinto pela lei 7.787/89 e, por consequência, a contribuição ao FUNRURAL também

se extinguiu, subsistindo, entretanto, a contribuição destinada ao INCRA, visto que esta, conforme já se demonstrou, estava totalmente desvinculada do PRORURAL.

**7.26.** Do exposto, chega-se à conclusão de que inexistente correlação entre a contribuição destinada ao INCRA e a devida ao FUNRURAL até a edição da lei 7.787/89, motivo pelo qual, embora esta esteja extinta, aquela continua a subsistir. Com efeito, o fundamento da contribuição ao INCRA é o parágrafo 4.º, do artigo 6.º, da Lei 2.613/55, o qual estabelece obrigação para todos os empregadores de contribuir com o adicional fixado sobre a totalidade da folha de salários, independentemente da atividade que exerçam.

(...) omissis

**7.28.** A conclusão a que se chega, da análise da legislação pertinente, é a de que a contribuição destinada ao INCRA financia atividades de profundas repercussões sociais, que interessa ao Estado incentivar e desenvolver. Inexiste, pois, identidade com seus fatos geradores, mas a vinculação de suas receitas aos propósitos que justificam a sua instituição. Destarte, se tal contribuição está vinculada a atividades essencialmente sociais, cujo beneficiário é, em última análise, a coletividade como um todo, não se concebe que a obrigação de pagá-las pressuponha qualquer tipo de contraprestação direta ou indireta.

**7.29.** Sob o aspecto de sua constitucionalidade, o Supremo Tribunal Federal dirimiu todas as dúvidas ao manifestar-se no RE nº 263.208-2, relatado pelo Ministro Néri da Silveira, cujo inteiro teor repousa no DJU de 10 de maio de 2000, p. 38. Transcrevem-se trechos da ementa:

(...) omissis

**7.30.** Conclui-se, portanto, pela recepção da exação em comento pela Constituição Federal de 1988 devendo, nos moldes de sua instituição, ser paga por todos os empregadores, independentemente da atividade exercida.

(...) omissis

#### **Das Contribuições destinadas ao SEBRAE, SESI e SENAI**

**7.33.** Ainda que não coubessem as alegações de inconstitucionalidade da Lei 8.029/90, dado o disposto no Art. 26-A do Decreto 70.235/72, cabe esclarecer, por amor ao bom debate, que a exação ao SEBRAE é devida, pois tal contribuição foi criada sob a forma de adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1.º do Decreto Lei n.º 2.318, de 30/12/1986, quais sejam, o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC, o Serviço Social da Indústria - SESI e o Serviço Social do Comércio - SESC", conforme dispõe o art. 8.º, parágrafo 3.º, da Lei n.º 8.029, de 12/04/1990, com as alterações da Lei n.º 8.154, de 28/12/1990, *in verbis*:

(...)omissis

**7.34.** Verifica-se, assim, que a Lei n.º 8.029/90 estipula a contribuição ao SEBRAE como um adicional às alíquotas das contribuições destinadas às entidades de que trata o artigo 1º do Decreto-Lei n.º 2.318/86, não restando dúvida de que tal acréscimo (de 0,3%, no período apurado) deva dar-se com relação à alíquota de cada uma destas últimas contribuições devidas pela empresa. Assim, estando a empresa sujeita ao pagamento das contribuições destinadas ao SESI e ao SENAI, está ela, em consequência, também obrigada ao pagamento da contribuição para o SEBRAE, calculada mediante o acréscimo, a cada uma dessas exações, do percentual de 0,3% (três décimos por cento), incidente sobre a remuneração de seus segurados empregados.

7.35. É de se observar, também, que a contribuição ao SEBRAE não se configura como contribuição social de interesse de categoria, mas sim como contribuição de intervenção no domínio econômico, não havendo necessidade, assim, de que o contribuinte seja uma micro ou pequena empresa para obrigar-se ao seu pagamento, nem que haja qualquer tipo de contraprestação, devendo ser paga pelas empresas em geral, à vista do princípio da solidariedade social. Nossos tribunais têm-se manifestado nesse sentido, atestando a constitucionalidade de sua exigência, conforme se depreende dos julgados a seguir transcritos:

(...) omissis

7.36. Embora a Interessada também questione a sua condição de contribuinte das exações para o SENAI e SESI, cumpre enfatizar que sua atividade é classificada como indústria da construção civil e enquadrada na Confederação Nacional da Indústria, na forma preconizada pelo quadro de atividades e profissões previsto no art. 577 da CLT. Logo, trata-se de tentativa infrutífera de escapar à tributação.

## Conclusão

08 - Diante do exposto, conheço do recurso para negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso