



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

Processo nº 10909.005776/2007-21
Recurso nº 001.932 Voluntário
Acórdão nº 2302-01.932 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de julho de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
Recorrente PROCAVE ASSESSORIA DE IMOVEIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2007 a 30/11/2007

DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE. AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.

A constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, é motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. LIVRE CONVENCIMENTO.

O julgador não é obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. Cabe a ele decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO ADMINISTRATIVO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE E LEGALIDADE. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Tendo em vista o consagrado atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, gênero do qual o lançamento tributário é espécie, opera-se a inversão do encargo probatório, repousando sobre o notificado o ônus de desconstituir o lançamento ora em consumação. Havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor desta presunção.

CONTRIBUIÇÃO PARA SAT. FIXAÇÃO DO GRAU DE RISCO E DO CONCEITO DE ATIVIDADE PREPONDERANTE POR DECRETO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STF.

A definição, por Regulamento Presidencial, dos conceitos de atividade preponderante e do grau de periculosidade das atividades desenvolvidas pelas empresas não extrapola os limites insertos na legislação previdenciária, porquanto tenha detalhado tão somente o seu conteúdo, sem, todavia, lhe alterar os elementos essenciais da hipótese de incidência, inexistindo, portanto, qualquer ofensa ao princípio da legalidade insculpido no art. 97 do CTN.

SALÁRIO EDUCAÇÃO. LEI nº 9.424/96. CONSTITUCIONALIDADE.

É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a carta de 1969, seja sob a constituição federal de 1988, assim como no regime da lei nº 9.424/96. Súmula 732 do STF.

CONTRIBUIÇÃO PARA O SESI E SENAI. EXIGIBILIDADE.

Os artigos 2º do Decreto-Lei nº 6.246/42, 4º do Decreto-lei nº 4.048/1942 e 3º do Decreto-lei nº 9.403/1946 deixam claro que todas as empresas cuja atividade econômica se enquadre como abrangida pela Confederação Nacional da Indústria, de acordo com o quadro a que se refere o artigo 577 da Consolidação das Leis do Trabalho, como é o caso das empresas de construção civil, são sujeitos passivos das contribuições sociais destinadas ao SESI e ao SENAI.

SEBRAE. EXIGIBILIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO.

A contribuição social destinada ao SEBRAE tem natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico, prescindindo de lei complementar para a sua criação, revelando-se constitucional, portanto, a sua instituição pelo §3º do art. 8º da Lei 8.029/90, com a redação dada pelas Leis 8.154/90 e 10.668/2003, podendo ser exigidas de todas as empresas contribuintes do sistema SESI, SENAI, SESC, SENAC, e não somente das microempresas e das empresas de pequeno porte.

É devido o pagamento efetuado com base no adicional de 0,3% sobre cada uma das contribuições sociais devidas ao SESC/SENAC e ao SESI/SENAI, perfazendo, no caso das empresa de construção civil - FPAS 507 - a alíquota global de 0.6%.

CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO INCRA. LEGALIDADE

Dada a sua natureza de contribuição especial de intervenção no domínio econômico, a contribuição social destinada ao INCRA não foi extinta pela Lei 8.212/91, podendo ser exigida também do empregador urbano, como ocorre desde a sua origem, quando instituída pela Lei 2.613/55.

A contribuição destinada ao INCRA tem caráter de universalidade e sua incidência não está condicionada ao exercício da atividade rural.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o julgado.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liège Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Adriano Gonzáles Silvério e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/11/2007 a 30/11/2007

Data da lavratura da NFLD: 12/12/2007.

Data da Ciência da NFLD: 12/12/2007.

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da empresa em epígrafe, consistente em contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social, a cargo dos segurados e da empresa, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e a outras entidades e fundos, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos trabalhadores da obra de construção civil – Edifício Victoria Residence e Edifício Maria Regina Vanzo, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 21/25 e anexos.

Informa a Autoridade Lançadora que os valores lançados na presente notificação foram apurados por arbitramento, de acordo com os §§ 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, com base no Aviso de Regularização de Obra, uma vez que a contabilidade da empresa não refletia sua real situação econômica e financeira, com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias, principalmente mão de obra.

Irresignada com o supracitado lançamento tributário, a notificada apresentou impugnação administrativa a fls. 61/89.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC lavrou decisão administrativa textualizada no Acórdão a fls. 117/127, julgando procedente o lançamento fiscal em debate e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O sujeito passivo houve-se por cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 19/05/2009, conforme Avisos de Recebimento a fl. 1239.

Discordando da decisão proferida pelo Órgão Julgador de 1ª Instância, o Notificado interpôs Recurso Voluntário a fls. 133/155, respaldando seu inconformismo nos termos que se vos seguem:

- Que o Acórdão recorrido é nulo, porque importou no cerceamento do seu direito de defesa, tendo-se em vista que não realizou análise de todos os pedidos e fundamentos por ela apresentados;
- Que parte das obrigações acessórias correlatas, especificamente apontadas no Auto de Infração nº 37.060.326-5, foram atingidas pela decadência;
- Que foi arbitrada a própria ocorrência dos alegados fatos geradores. Aduz que a fiscalização não poderia se eximir da comprovação dos fatos geradores e que o Fisco não pode apoiar-se em mera presunção da sua ocorrência;
- Que para se desconsiderar a contabilidade da empresa, não bastam apenas alegações ou presunções de que ela não corresponderia sua movimentação real, cabendo à fiscalização comprovar as suas irregularidades;
- Que a escrituração de despesas de materiais de consumo imediato sem o respectivo registro da mão-de-obra pode ter ocorrido por diversos motivos que não constituem qualquer infração;
- Que o Recorrente utilizava mão-de-obra terceirizada em seus empreendimentos, cujos contratos de prestação de serviços previam, entre outras coisas, a garantia dos serviços prestados;
- Que quando o Recorrente entrega as suas obras, cria nova conta com "despesas término de obras". Assim, todas as despesas contabilizadas nestas contas se referem à aquisição de materiais para reparos em garantia;
- Que a confiabilidade da contabilidade do Recorrente já foi confirmada por perícia judicial, nos autos da Ação de Embargos à Execução nº 98.20.00553-1, em que se buscava demonstrar a insubsistência da desqualificação da sua contabilidade;
- Que em caso de dúvida quanto às supostas infrações, não deve haver penalização do contribuinte;
- Que o critério para determinar a atividade preponderante não é matéria passível de ser tratada via decreto, porque se refere a aspectos do fato gerador do tributo;
- Que a exigência do salário-educação, mediante lei ordinária, viola os artigos 195, §4º, e 149, ambos da atual Constituição Federal, os quais estabelecem que somente através de lei complementar poderão ser instituídas outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da Seguridade Social;
- Que a contribuição para o SESI/SENAI é inexigível;
- Que a contribuição para o SEBRAE é inexigível;
- Que a contribuição para o INCRA é inexigível;

Ao fim, requer o cancelamento da Notificação Fiscal ou, alternativamente, que sejam integralmente cancelados os valores relativos ao SAT/RAT, Salário-Educação, INCRA, SESI/SENAI e SEBRAE.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 19/05/2009. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 18 de junho do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

2. DAS QUESTÕES PRELIMINARES AO MÉRITO.

2.1. DAS ALEGAÇÕES DE NULIDADE.

Prega o Recorrente a nulidade do Acórdão recorrido, porque teria importado no cerceamento do seu direito de defesa, tendo-se em vista que não realizou análise de todos os pedidos e fundamentos por ela apresentados.

A razão não lhe sorri, porém.

De início, não se mostra verborrágico enfatizar que, consoante jurisprudência assente nos tribunais superiores, o julgador não é obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu no caso presente.

Por outro viés, a leitura das razões de fato e de direito dispostas no processo não se presta a satisfazer a tese defendida pelo contribuinte ou pela sua ótica, tampouco àquelas esposadas pelo Fisco, sendo imperioso, outrossim, que o julgador se atenha à *mens lege*, tão somente.

Nesse sentido:

O Tribunal de origem não precisaria refutar, um a um, todos os argumentos elencados pela parte ora agravante, mas apenas decidir as questões postas. Portanto, ainda que não tenha se

referido expressamente a todas as teses de defesa, as matérias que foram devolvidas à apreciação da Corte a quo estão devidamente apreciadas.

É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu.

Ressalte-se, ainda, que cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

Nessa linha de raciocínio, o disposto no art. 131 do Código de Processo Civil: "Art. 131. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento." (AgRg no REsp nº 1.130.754, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 13.04.2010).

Ou ainda:

"o magistrado não é obrigado a responder todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem é obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados " (REsp 684.311/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 18.4.2006).

2.2. DA ALEGADA DECADÊNCIA

Pondera o Recorrente que parte das obrigações acessórias correlatas, especificamente apontadas no Auto de Infração nº 37.060.326-5, foram atingidas pela decadência.

A questão da decadência das obrigações tributárias acessórias apontadas no Auto de Infração nº 37.060.326-5 tem que ser discutida nos autos do Processo Administrativo Fiscal correspondente, não detendo este relator competência para deliberar sobre tais argumentações nos autos do presente processo.

Cumprе destacar que, em relação à obrigação principal, o período de execução da obra do Edifício Victória Residence foi de 01/08/2003 a 31/07/2006, enquanto que o do Edifício Maria Regina Vanzo foi de 04/01/2005 a 28/03/2007, não havendo que se falar, portanto, em decadência do direito do fisco de constituir o crédito tributário correspondente, eis que o lançamento foi formalizado em dezembro de 2007.

2.3. DA AFERIÇÃO INDIRETA

A Constituição Federal de 1988 outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Imerso nessa ordem constitucional, ao tratar das obrigações tributárias, já no âmbito infraconstitucional, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, o CTN honrou prescrever, com propriedade, a distinção entre as duas modalidades de obrigações tributárias, *ad litteris et verbis*:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
(grifos nossos)

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (grifos nossos)

As obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, consubstanciam-se deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária, na abrangência do art. 96 do CTN, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

No plano infraconstitucional, no que pertine às contribuições previdenciárias, a disciplina da matéria em relevo ficou a cargo da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual fez inserir na Ordem Jurídica Nacional uma diversidade de obrigações acessórias, criadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização das contribuições previdenciárias, sem transpor os umbrais limitativos erguidos pelo CTN.

Envolto no ordenamento realçado nas linhas precedentes, o art. 32 da citada lei de custeio da Seguridade Social estatuiu como obrigação acessória da empresa o lançamento mensal, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, de todos os

fatos geradores de contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Com efeito, a estrutura normativa dos tributos em geral aponta no sentido de que a sua base de cálculo, em princípio, deve ser apurada com base em documentos do Sujeito Passivo que registrem, de forma precisa, os montantes pecuniários correspondentes a cada hipótese de incidência prevista nas leis de regência correspondentes. Excepcionalmente, nas ocasiões em que tais documentos não registrarem, na conformidade exata da lei, a totalidade dos fatos jurídicos tributários e o conhecimento fiel dos montantes acima referidos não for viável, o ordenamento jurídico admite o emprego da aferição indireta, transferido aos ombros do sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Nessa prumada, a apresentação deficiente de qualquer documento ou informação assim como a constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, figura como motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário, a teor do permissivo legal encartado nos parágrafos 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o

disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados.

(...)

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de **qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente**, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, **inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.** (grifos nossos)

(...)

§6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. (grifos nossos)

Deve ser trazido à balha que o Código Tributário Nacional reservou de forma privativa a competência do Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil para a constituição do crédito tributário, mediante o lançamento, estatuinto expressamente a possibilidade de a respectiva base de cálculo ser apurada mediante aferição indireta sempre que forem omissos ou não merecerem fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 148. **Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.**

Com efeito, o art. 37 da Lei nº 8.212/91, com a redação vigente à época da lavratura do presente lançamento, estabelece que, sendo constatado pela fiscalização o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

No caso em apreciação, colhemos do Relatório Fiscal que formalidades legais intrínsecas na escrituração contábil da empresa apresentavam desobediência aos preceitos da Lei nº 6.404/76, inobservância a princípios e convenções contábeis geralmente aceitos e de normas brasileiras de contabilidade editadas, dentre as quais destacou a Auditoria Fiscal:

a) Princípio da Oportunidade, refere-se, simultaneamente, tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta. A integridade diz respeito à necessidade das variações serem reconhecidas na sua totalidade, sem qualquer falta ou excesso. Já a tempestividade obriga a que as variações sejam registradas no momento em que ocorrerem, pois sem o registro no momento da ocorrência, ficarão incompletos os registros sobre o patrimônio até aquele momento, e, em decorrência, insuficientes quaisquer demonstrações ou relatos e falseadas as conclusões e diagnósticos. A empresa ao deixar de registrar mão-de-obra no momento em que estas ocorreram, deixou de atender a este princípio.

b) Princípio da Competência, onde custos, despesas e receitas devem ser incluídos na apuração do resultado do período em que ocorrerem e, determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no Patrimônio Líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade. A empresa ao deixar de contabilizar custos e despesas de determinada competência em outra, deixou de atender a este princípio.

A fiscalização constatou que a contabilidade da empresa continha informações diversas da realidade, não registrando o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço. Corroboram as constatações acima referidas os seguintes fatos apurados pela fiscalização, os quais modificam sua situação patrimonial:

No mês de abril/1997 contabilizou em Despesas Operacionais, Razão conta reduzida 005550 — Despesas Término de Obras, materiais de consumo imediato, notas fiscais de 03/1997 (tinta) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de maio/1997 contabilizou em Despesas Operacionais, Razão conta reduzida 005550 — Despesas Término de Obras, materiais de consumo imediato (material hidráulico, madeira/barrotes) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de junho/1997 contabilizou em Despesas Operacionais, Razão conta reduzida 005550 — Despesas Término de Obras, materiais de consumo imediato (tinta) sem registro de mão obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de julho/1997 contabilizou em Despesas Operacionais, Razão conta reduzida 005550 — Despesas Término de Obras, materiais de consumo imediato (material hidráulico) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de janeiro/1998 contabilizou em Despesas Operacionais, Razão conta reduzida 005550 — Despesas Término de Obras, materiais de consumo imediato (piso, rejunte, 111 / argamassa) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de fevereiro/1998 contabilizou em Despesas Operacionais, Razão conta reduzida 005550 — Despesas Término de Obras, materiais de consumo imediato (tinta, material hidráulico) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de fevereiro/1999 contabilizou no Razão conta reduzida 006418 — Marinne Elise Grasel, (cujos pagamentos foram substituídos com a construção de uma casa Estaleiro/BC), materiais de consumo imediato, notas fiscais de 01/1999 (prego, material hidráulicos, tijolos, concreto usinado, arame, ferro, madeira) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de junho/1999 contabilizou no Razão conta reduzida 006418 — Marinne Elise Grasel, (cujos pagamentos foram substituídos com a construção de uma casa Estaleiro/BC), materiais de consumo imediato (piso, material hidráulicos, cimento, areia, cal, argamassa, material elétrico) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de julho/1999 contabilizou no Razão conta reduzida 006418 — Marinne Elise Grasel, (cujos pagamentos foram substituídos com a construção de uma casa Estaleiro/BC), materiais de consumo imediato, notas fiscais de 06/1999 (material hidráulicos, concreto usinado, piso, tinta) e em 07/1999 (argamassa, material hidráulico, piso) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de agosto/1999 contabilizou no Razão conta reduzida 006418 — Marinne Elise Grasel, (cujos pagamentos foram substituídos com a construção de uma casa Estaleiro/BC), materiais de consumo imediato, notas fiscais de 07/1999 (material hidráulicos, tijolos, ferro, areia, telha, cimento, cal) e

em 08/1999 (piso, arame, madeira, areia, cal, cimento) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de setembro/1999 contabilizou no Razão conta reduzida 006418 — Marinne Eli Grasel, (cujos pagamentos foram substituídos com a construção de uma casa Estaleiro/BC) materiais de consumo imediato, notas fiscais de 08/1999 (tinta, argamassa, selador) e em 09/1999 (tijolos, piso) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de setembro/1999 contabilizou em Despesas Operacionais, Razão conta reduzida 005550 — Despesas Término de Obras, materiais de consumo imediato notas de 08/1999 (tinta) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de outubro/1999 contabilizou no Razão conta reduzida 006418 — Marinne Elise Grasel, (Terreno adquirido, cujos pagamentos foram substituídos com a construção de uma casa em Estaleiro/BC), materiais de consumo imediato, notas fiscais de 09/1999 (tinta, rejunte, massa corrida) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de novembro/1999 contabilizou em Despesas Operacionais, Razão conta reduzida 005550 — Despesas Término de Obras, materiais de consumo imediato (tinta, cimento, argamassa) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de dezembro/1999 contabilizou no Razão conta reduzida 006418 — Marinne Elise Grasel, (cujos pagamentos foram substituídos com a construção de uma casa Estaleiro/BC), materiais de consumo imediato, notas fiscais de 11/1999 (concreto usinado, piso, material hidráulico) de 09/1999 (piso) e em 12/1999(material elétrico) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de março/2000 contabilizou em Despesas Operacionais, Razão conta reduzida 005550 • —Despesas Término de Obras, materiais de consumo imediato, notas de 02/2000 (tinta, massa corrida) e em 03/2000 (tinta, material hidráulico) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de abril/2000 contabilizou em Despesas Operacionais, Razão conta reduzida 005550 —Despesas Término de Obras, materiais de consumo imediato, notas de 03/2000 (tinta, argamassa, tijolos, areia, cal, ferro, madeira, tinta, massa corrida) e em 04/2000 (cimento, cal, madeira, areia, tijolos, material hidráulico) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de maio/2000 contabilizou no Razão conta reduzida 006490 — Terreno Rua 4.500, materiais de consumo imediato, notas fiscais de 04/2000 (tinta, massa corrida, material hidráulico) e em 05/2000 (prego, fio, arame, tijolos, cal, cimento, areia, concreto usinado) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de junho/2000 contabilizou no Razão conta reduzida 006490 — Terreno Rua 4.500, materiais de consumo imediato, notas fiscais de 05/2000 (concreto usinado) e em 06/2000 (tinta, material hidráulico) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de junho/2000 contabilizou em Despesas Operacionais, Razão conta reduzida 005550— Despesas Término de Obras, materiais de consumo imediato, notas de 05/2000 (piso, • cimento, argamassa, tinta, piso) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de julho/2000 contabilizou no Razão conta reduzida 006490 — Terreno Rua 4.500, materiais de consumo imediato, nota fiscal de 06/2000 (material elétrico) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de julho/2000 contabilizou em Despesas Operacionais, Razão conta reduzida 005550— Despesas Término de Obras, materiais de consumo imediato (material elétrico) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de agosto/2000 contabilizou em Despesas Operacionais, Razão conta reduzida 005550 — Despesas Término de Obras, materiais de consumo imediato (tinta) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de outubro/2000 contabilizou no Razão conta reduzida 006490 — Terreno Rua 4.500, materiais de consumo imediato, (ferro, prego, madeira, tijolos, cal, cimento, areia, brita) sem • registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de novembro/2000 contabilizou no Razão conta reduzida 006490 — Terreno Rua 4.500, materiais de consumo imediato, notas fiscais de 10/2000 (cimento, tijolos, ferro, pregos, areia, mangueiras de conduto) e em 11/2000 (cimento, prego, cal, madeiras, areia) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de dezembro/2000 contabilizou no Razão conta reduzida 006490 — Terreno Rua 4.500, materiais de consumo imediato, notas fiscais de 11/2000 (concreto usinado, material hidráulico) e em 12/2000 (areia, cal) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de janeiro/2001 contabilizou no Razão conta reduzida 006490 — Terreno Rua 4.500, materiais de consumo imediato, nota de 11/2000 (areia, cimento, argamassa, cal) e no c, 12/2000 (concreto usinado, material elétrico, prego, madeira, cimento, piso, tinta, areia argamassa, material hidráulico) e em 01/2001 (material elétrico, madeira) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de novembro/2002 contabilizou no Razão 1.1.04.02.02.01 — (conta reduzida 00618) Terreno Bal. Camboriu /Estaleiro, materiais de consumo imediato, (tinta,

material hidráulico) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de novembro/2004 contabilizou no Razão 6.1.03.01.018 — Materiais Aplicados, obra Edifício Maria Regina Vanzo, materiais de consumo imediato, nota de 10/2004 (ferro, material hidráulico) e em 11/2004 (concreto usinado) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros. Também deixou de contabilizar neste mês a nota fiscal 32052, Casetex no valor de R\$ 29.575,00, referente material de consumo imediato (concreto usinado), sem registro de mão de obra direta ou indireta, lançando a nota em 07/01/2005.

No mês de janeiro/2005 contabilizou no Razão 6.1.02.01.019 — Mão de Obra de Terceiros, custo da obra Victoria Residence a nota fiscal de serviço 1472 no valor de R\$ 26.011,61 de Empreiteira de Mão de Obra Sermobra Ltda, cuja mão de obra foi executada no Edifício Maria Regina Vanzo, e deveria ser contabilizado no Razão 6.1.03.01.019 — Mão de Obra de Terceiros, sem qualquer ajuste contábil no exercício social. Incorreto ambos os custos das obras.

No mês de fevereiro/2005 contabilizou no Razão 6.1.04.01.018 — (conta reduzida 19991) — Materiais Aplicados, obra Edifício Costão da Barra, materiais de consumo imediato, nota de 01/2005 (tijolos, concreto usinado) e nota de 02/2005 (cimento) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de março/2005 contabilizou no Razão 6.1.04.01.018 — (conta reduzida 19991) — Materiais Aplicados, obra Edifício Costão da Barra, materiais de consumo imediato, nota de 02/2005 (tijolos, tinta, cimento) e nota de 03/2005 (madeira) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de abril/2005 contabilizou no Razão 6.1.02.01.018 — Materiais Aplicados, obra Edifício Victoria Residence, mão de obra indireta referente serviços de terceiros, diversas notas fiscais, quando o correto seria contabilizar no Razão 6.1.02.019 — Mão de Obra de Terceiros. Ambos os custos estão incorretos.

No mês de abril/2005 contabilizou no Razão 6.1.04.01.018 — (conta reduzida 19991) — Materiais Aplicados, obra Edifício Costão da Barra, materiais de consumo imediato, nota de 03/2005 (tinta, rejunte, material hidráulico, material elétrico) e nota de 04/2005 (pastilhas, assoalhos) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de junho/2005 contabilizou no Razão 6.1.04.01.018 — (conta reduzida 19991) — Materiais Aplicados, obra Edifício Costão da Barra, materiais de consumo imediato, (ferro, compensados, material hidráulico, concreto usinado) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de julho/2005 contabilizou no Razão 6.1.04.01.018 — (conta reduzida 19991) — Materiais Aplicados, obra Edifício Costão da Barra, materiais de consumo imediato, nota de 06/2005 (madeira para caixaria) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de setembro/2005 contabilizou no Razão 6.1.04.01.018 — (conta reduzida 19991) — Materiais Aplicados, obra Edifício Costão da Barra, materiais de consumo imediato, (arame, concreto usinado) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de novembro/2005 contabilizou no Razão 6.1.02.01.018 — Materiais Aplicados, mão de obra indireta referente serviços de terceiros, a nota fiscal 1164 R\$ 7.500,00 de Instaladora Fio de Ouro Ltda, quando o correto seria contabilizar no Razão 6.1.02.01.019 — Mão de Obra de Terceiros. Ambos os custos estão incorretos.

No mês de julho/2006 contabilizou no Razão 6.1.02.01.018 — (conta reduzida 1367) — Materiais Aplicados, obra Edifício Victoria Residence, materiais de consumo imediato, (material elétrico, material hidráulico, tinta, silicone) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de agosto/2006 contabilizou no Razão 6.1.02.01.018 — (conta reduzida 1367) — Materiais Aplicados, obra Edifício Victoria Residence, materiais de consumo imediato, (material hidráulico, tinta, argamassa) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de setembro/2006 contabilizou no Razão 6.1.02.01.018 — (conta reduzida 1367) — Materiais Aplicados, obra Edifício Victoria Residence, materiais de consumo imediato, (material hidráulico, tinta, massa fina, piso de madeira) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de setembro/2006 contabilizou no Razão 6.1.04.01.018 — Materiais Aplicados, mão de obra indireta referente serviços de terceiros, a nota fiscal 1526, valor R\$ 47.881,97 de Empreiteira de Mão de Obra Sermobra Ltda, quando o correto seria contabilizar no Razão 6.1.04.01.019 — Mão de Obra de Terceiros. Ambos os custos estão incorretos.

No mês de outubro/2006 contabilizou no Razão 6.1.02.01.018 — (conta reduzida 1367) — Materiais Aplicados, obra Edifício Victoria Residence, materiais de consumo imediato, (material elétrico, tinta, piso) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de novembro/2006 contabilizou no Razão 6.1.02.01.018 — (conta reduzida 1367) — Materiais Aplicados, obra Edifício Victoria Residence, materiais de consumo imediato, (material elétrico, material hidráulico, tinta, argamassa) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de dezembro/2006 contabilizou no Razão 6.1.02.01.018 — (conta reduzida 1367) — Materiais Aplicados, obra Edifício Victoria Residence, materiais de consumo imediato, (material hidráulico, material elétrico) sem registro de mão de obra direta ou serviços de terceiros.

No mês de dezembro/2006 contabilizou no Razão 6.1.03.01.018 — Materiais Aplicados, mão de obra indireta referente serviços de terceiros, a nota fiscal 1540, valor R\$ 15.192,90 de Empreiteira de Mão de Obra Sermobra Ltda, quando o correto seria contabilizar no Razão 6.1.03.01.019 — Mão de Obra de Terceiros. Ambos os custos estão incorretos.

No caso *sub oculi*, o exame dos livros fiscais apresentados revelou que a contabilidade da empresa não registrava o real movimento de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro.

Mas não é só. Há mais. Apesar de formalmente intimada mediante TIAD a fl. 18, a empresa deixou ainda de exibir os Livros Diário e Razão referentes ao período de 01/2007 a 07/2007, conforme determina o artigo 232 do RPS aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, exigidos de acordo com o artigo 225, § 13º do Regulamento da Previdência Social.

Assim, outra alternativa não se abriu à fiscalização que não apurar o montante devido por aferição indireta da base de cálculo, autorizada que estava pelos permissivos legais encartados nos §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, transferindo-se para o sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Cite-se por relevante que no procedimento de apuração da matéria tributável por arbitramento, vale-se a Autoridade Fiscal de outros elementos de sindicância que não aqueles documentos assinalados pela lei como adequados ao registro lapidado dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, tais como as folhas de pagamento, GFIP e os Livros Fiscais.

Tais elementos podem ser os mais diversos, como, a título meramente ilustrativo, RPA, notas fiscais, Custo Unitário Básico da construção civil, valor de mercado de utilidades recebidas por segurados, custo de mão de obra empregada em serviços de construção civil, dentre outros.

Alguns desses critérios de aferição indireta a serem empregados pela fiscalização, nas hipóteses autorizadas pela lei, como é o presente caso, encontram-se positivados na legislação previdenciária, ostentando natureza meramente procedimental interna, não interferindo, de maneira alguma, *extra muros*, eis que não vinculam nem impõem obrigações, de qualquer espécie, aos contribuintes. A abrangência de seus comandos, advirta-se, restringe-se, tão somente, ao critério de apuração indireta das bases de cálculo de contribuições previdenciárias, nada mais.

Em outros casos, a fiscalização tem que buscar outros parâmetros de aferição os mais diversos imagináveis, de molde a construir hipoteticamente o arcabouço substancial da matéria tributável, tendo por alicerce, muita vez, o princípio da razoabilidade. Usualmente, vale-se a fiscalização de um critério de analogia da empresa fiscalizada com as demais empresas atuantes no mesmo ramo e que se encontram em situações similares. Muitas outras ocasiões, tem a autoridade fiscal que extrair de outras fontes de informações, tais como previsões contratuais, o montante da base de cálculo do tributo, para determinar o montante devido.

No caso em apreciação, tratando-se os fatos geradores da remuneração paga a segurados obrigatórios do RGPS empregados em obra de construção civil, a autoridade fiscal procedeu à apuração do valor da mão de obra utilizada valendo-se das tabelas do Custo Unitário Básico, conforme determinação expressa assentada nos artigos 429 e 435 da IN SRP nº 3/2005.

Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005

Art. 429. A aferição indireta da remuneração dos segurados despendida em obra de construção civil sob responsabilidade de pessoa jurídica ou de pessoa física, com base na área construída e no padrão da obra, será efetuada de acordo com os procedimentos estabelecidos no Capítulo IV deste Título.

Art. 435. Para a apuração do valor da mão-de-obra empregada na execução de obra de construção civil, em se tratando de edificação, serão utilizadas as tabelas do Custo Unitário Básico - CUB, divulgadas mensalmente na Internet ou na imprensa de circulação regular, pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil - SINDUSCON.

§1º Custo Unitário Básico - CUB é a parte do custo por metro quadrado da construção do projeto-padrão considerado, calculado pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil de acordo com a Norma Técnica nº 12.721, de 2006, da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, e é utilizado para a avaliação dos custos de construção das edificações. (Redação dada pela IN SRP nº 24, de 30/03/2007) (Vide art. 3º da IN SRP nº 24, de 30/04/2007)

§2º Serão utilizadas as tabelas do CUB publicadas no mês da apresentação da DISO, referentes ao CUB obtido para o mês anterior.

§3º Em relação à obra de construção civil, consideram-se devidas as contribuições indiretamente aferidas e exigidas:

I - na competência de emissão do ARO;

II - na competência da emissão das notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, quando a aferição indireta se der com base nestes documentos;

III - em qualquer competência no prazo de vigência do Mandado de Procedimento Fiscal, quando a apuração se der em Auditoria-Fiscal de obra para a qual não houve a emissão do ARO.

§4º Serão utilizadas as tabelas do CUB divulgadas pelo SINDUSCON:

I - da localidade da obra ou, inexistindo estas;

II - da unidade da Federação onde se situa a obra;

III - de outra localidade ou de unidade da Federação que apresente características semelhantes às da localidade da obra, caso inexistam as tabelas previstas nos incisos I e II deste parágrafo, a critério da chefia do Serviço/Seção de Arrecadação da DRP circunscricionante da obra.

§5º Para obras executadas fora da circunscrição da DRP do estabelecimento centralizador da empresa construtora, serão

utilizadas as tabelas divulgadas pelo SINDUSCON ao qual o município a que pertence a obra esteja vinculado ou, inexistindo estas, as tabelas de CUB previstas no inciso II do § 4º deste artigo.

Os Avisos de Regularização de Obra a fls. 27/41 apresentam as memórias de cálculo utilizadas pela fiscalização para a apuração, mediante arbitramento, da base de cálculo das contribuições previdenciárias objetos do presente lançamento.

Tais documentos expõem de forma discriminada as especificações da obra, matrícula, endereço, destinação, natureza, padrão, número de unidades, enquadramento, valor do CUB e área de enquadramento, assim como a apuração das áreas regularizadas pela remuneração contida em GFIP/GPS e em notas fiscais informadas.

Foram alocados no quadro "Apuração da Área Regularizada pela Remuneração contida em GFIP/GPS" do ARO — Aviso para Regularização de Obras nas respectivas competências, as seguintes remunerações:

- a) O salário de contribuição constante na folha de pagamento dos segurados-empregados da própria construtora que labutaram na obra;
- b) O salário de contribuição constante das GFIP de empreiteiras, a partir da competência 08/2003, comprovados os recolhimentos das retenções de 11% sobre o valor bruto das notas fiscais de serviços, conforme legislação
- c) O valor correspondente das notas fiscais de fornecimentos de concreto e argamassa preparados.

Conforme já salientado alhures, os procedimentos e metodologias estampados na IN SRP nº 3/2005 possuem âmbito de regência *interna corporis*, direcionados exclusivamente às autoridades fiscais, instituindo procedimentos para a apuração indireta da base de cálculo nas situações em que os documentos primários de apuração direta não estiverem disponíveis ou não merecerem fé, com assim se revelou o presente caso. Tais procedimentos não vinculam nem impõem obrigações, de qualquer espécie, aos contribuintes.

Tivesse a empresa cumprido, com o devido rigor, as obrigações acessórias impostas pela legislação previdenciária, lançado mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores de todas as contribuições sociais, o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa e os totais recolhidos, e exibidos todos os livros e documentos relacionados com as contribuições previdenciárias previstas na Lei de Custeio da Seguridade Social, como assim determinam taxativamente os artigos 32 e 33 da Lei nº 8.212/91, os fatos geradores ora em debate teriam sido apurados diretamente desses documentos, sem a necessidade de se enveredar pelo hostil caminho do arbitramento.

Mas assim não ocorreu. A não observância da fidedignidade no registro contábil dos fatos geradores e das formalidades exigidas pela legislação tributária e a imediata exibição dos livros contábeis exigidos quebrou o mecanismo idealizado pelo legislador ordinário para a apuração ágil e precisa dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, obrigando os agentes fiscais a investigar uma miríade de outros documentos e títulos diversos e genéricos da contabilidade, para a captação dos fatos jurídicos tributários de sua competência, no cumprimento efetivo do seu dever de ofício.

Nessas circunstâncias, as omissões/incorrekções perpetradas pelo Recorrente, da estatura das que foram verificadas pela Autoridade Fiscal, frustraram os objetivos da lei, prejudicando a atuação ágil e eficiente dos agentes do fisco, que se viram impelidos a despende uma energia investigatória suplementar na apuração dos fatos geradores em realce, não somente nos documentos suso destacados, mas, igualmente, em outras fontes de informação, tais como notas fiscais de prestação de serviços, contratos, títulos diversos da contabilidade, etc.

Nessa perspectiva, conforme expressamente estatuído na lei, não concordando o sujeito passivo com o valor aferido pela Autoridade Lançadora, compete-lhe, ante a refigurada distribuição do ônus da prova, que lhe é avesso, demonstrar por meios idôneos que tal montante não condiz com a realidade.

Não procede a alegação de que, para se desconsiderar a contabilidade da empresa, não bastam apenas alegações ou presunções de que ela não corresponderia sua movimentação real, cabendo à fiscalização comprovar as suas irregularidades. As irregularidades foram comprovadas e não meramente alegadas, dando ensejo, inclusive, à lavratura do Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.060.326-5, lavrado na mesma ação fiscal.

Não merece prosperar, igualmente, o argumento de que se houve por arbitrada a própria ocorrência dos alegados fatos geradores, que a fiscalização não poderia se eximir da comprovação dos fatos geradores e que o Fisco não pode apoiar-se em mera presunção da sua ocorrência.

A fiscalização comprovou a efetiva utilização de mão de obra na construção dos Edifícios Victória Residence e Maria Regina Vanzo, e apurou por arbitramento o custo relativo à mão de obra utilizada em tais empreendimentos.

A menos que o Recorrente esteja insinuando que os citados edifícios tenham se erguidos, *de per se*, por um passe de mágica, sem a utilização do esforço humano. Neste caso, a coisa muda um pouco de figura. Haverá que se apurar se o trabalho empreendido pelo Mágico foi remunerado ou não.

Improcedente também se revela o argumento de que, quando o Recorrente entrega as suas obras, cria nova conta com "despesas término de obras", e que todas as despesas contabilizadas nestas contas se referem à aquisição de materiais para reparos em garantia. Mesmo nesses casos, há que se escriturar o custo da mão de obra utilizada nos reparos realizados a título de garantia.

Melhor sorte não está reservada à alegação de que o Recorrente utilizava mão-de-obra terceirizada em seus empreendimentos, cujos contratos de prestação de serviços previam, entre outras coisas, a garantia dos serviços prestados. O único contrato apresentados a fl. 114 não produz qualquer referência às obras objeto do vertente lançamento, além de se referir a período completamente diferente do de execução das obras em debate. (maio/1999).

A empresa alega que a confiabilidade da contabilidade do Recorrente já foi confirmada por perícia judicial, nos autos da Ação de Embargos à Execução nº 98.20.00553-1, em que se buscava demonstrar a insubsistência da desqualificação da sua contabilidade.

Em primeiro lugar, o resultado da perícia acima indicada não irradia efeitos sobre a presente autuação, eis que os auditores fiscais detêm a prerrogativa e competência para o exame da escrituração contábil.

Em segundo lugar, tal perícia se refere a período completamente distinto do avaliado no vertente procedimento.

Em terceiro lugar, não se sabe quais foram os quesitos examinados pelo perito para se atestar a regularidade da contabilidade.

Em resumo, a fiscalização, no uso de suas atribuições e competência, comprovou que a contabilidade não registrava o real movimento de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro. Além disso, não foram apresentados os Livros Contábeis do exercício de 2007.

Da mesma forma, não se pode garantir o abrigo pretendido à ponderação de que a escrituração de despesas de materiais de consumo imediato sem o respectivo registro da mão-de-obra pode ter ocorrido por diversos motivos que não constituem qualquer infração.

Realmente pode ter ocorrido, mas a empresa não logrou demonstrar nem comprovar nem desses motivos. Cumpre chamar a atenção para o fato de o procedimento de arbitramento da base de cálculo ter sido deflagrado com fundamento de validade nos dispositivos inscritos nos §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, os quais preveem a inversão do onus da prova, encargo esse não cumprido pelo Recorrente.

Quanto à alegação de que, em caso de dúvida quanto às supostas infrações, não deve haver penalização do contribuinte, extraímos da pletora documental presente nos autos de que, no caso vertente, não há dúvidas sobre o cometimento de infrações à legislação tributária.

Diante de tal panorama, se nos antolha correto o procedimento levado a efeito pela autoridade fiscal.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumprido de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela parte.

3.1. DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O SAT.

No que pertine à contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, esta houve por instituída pelo art. 22, II da Lei nº 8.212/91, revestindo-se de perfeita legalidade e constitucionalidade.

O art. 195, I da Constituição Federal determina que a Seguridade Social seja custeada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos oriundos, dentre outras fontes, das contribuições sociais a cargo da empresa incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Nossa Lei Soberana não parou por aí. Disse mais: No capítulo reservado aos Direitos Sociais, assegurou o Constituinte Originário, como direito dos trabalhadores urbanos e rurais, o seguro contra acidentes do trabalho, a ser custeado diretamente pelo empregador.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XXVIII - seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa; (grifos nossos)

No plano infraconstitucional, a disciplina da matéria em relevo ficou a cargo da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, sem transpor os umbrais erguidos pela Carta Superior, instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social, consubstanciado nas contribuições sociais a cargo da empresa e dos segurados obrigatórios do RGPS, nos limites traçados pela CF/88.

Por se tratarem de matérias afins, houve por bem o legislador ordinário, envolto na ordem jurídica realçada nas linhas precedentes, assentar no inciso II de seu art. 22 a instituição e regramento da contribuição social destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, a cargo da empresa, em nada conflitando com as orientações contempladas na Constituição.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;*
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;*
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.*

§3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.

Saliente-se que os preceitos aqui anunciados não conflitam com as disposições encartadas no art. 202 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, *verbatim*:

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

- I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;*
- II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou*
- III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.*

Conforme detalhadamente demonstrado, a Lei nº 8.212/91, realizando o Princípio da Legalidade inscrito no inciso II do art. 5º da Lei Maior, instituiu a contribuição destinada ao custeio do direito social constitucionalmente assegurado, fixando-lhe os percentuais aplicáveis em razão do grau de risco inerente a cada atividade empresarial, restando a cargo do Regulamento o enquadramento de cada empresa nos patamares então definidos.

No caso, o §3º do art. 22 da Lei nº 8.221/91 estabeleceu que o Ministério do Trabalho e da Previdência Social "*poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes*". Dessarte, da conjugação dos preceitos plasmados no inciso II, alíneas *a*, *b* e *c*, do art. 22, com o §3º desse mesmo dispositivo legal, conclui-se que a norma primária, fixando as alíquotas padrão, cometeu ao regulamento a competência para alterar, com base em estatísticas, o enquadramento referido nas mencionadas alíneas.

Registre-se que, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pelas leis que regem as contribuições ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Deve-se atentar igualmente para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequele decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo portanto todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Ao revés, o Pretório Excelso, em recente decisão no julgamento do Recurso Extraordinário RE 343.446-2/SC, de relatoria do Min. Carlos Velloso, cuja ementa abaixo se transcreve, ratificou a constitucionalidade e exigência da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I.

I - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT.

II - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais.

III- As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. (grifos nossos)

IV.- Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.

V.- Recurso extraordinário não conhecido".

(STF, RE 343.446-2/SC, rel. Min. Carlos Velloso. DJ 04-04-2003 PP-00040)

Reafirmou o Ministro Relator o seu entendimento no sentido de que é possível deixar por conta do Executivo o estabelecimento de normas em regulamento, desde que os *standards* ou padrões estejam previamente definidos em lei *stricto sensu*, a fim de que se possa atender às necessidades da administração pública na realização do interesse coletivo.

No caso do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, o art. 22, II da Lei nº 8.212/91, instituiu a cobrança da contribuição social em ribalta, estabelecendo todos os elementos conformadores da hipótese de incidência tributária, diga-se: (a) fato gerador - remuneração paga, creditada ou devida, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos; (b) a base de cálculo - o montante global dessas remunerações; (c) alíquota - percentuais progressivos na ordem de 1%, 2% ou 3%, fixados em função do risco de acidentes do trabalho.

Nessa perspectiva, havendo sido fixadas, mediante lei formal, as condições de contorno essenciais da exação em tela, o estabelecimento por Regulamento do Poder executivo dos limites do grau de periculosidade das atividades desenvolvidas por cada empresa não extravasa as fronteiras insertas na Lei de Custeio da Seguridade Social, porquanto tenha tão somente detalhado o seu conteúdo, sem, contudo, alterar qualquer daqueles elementos essenciais da hipótese de incidência.

O egrégio STJ já irradiou em seus arestos a interpretação que deve prevalecer na pacificação do debate em torno do assunto, consoante se extrai do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 753.635/PR, da Relatoria do Min. Luiz Fux, assim ementado:

AgRg no REsp 753.635/PR

**AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL
2005/0084562-0**

Relator: Ministro LUIZ FUX

Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA

Data do Julgamento 16/09/2008

Data da Publicação/Fonte DJe 02/10/2008

Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ARTS. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. LEI Nº 8.212/91, ART. 22, II. DECRETO Nº 2.173/97. ALÍQUOTAS. FIXAÇÃO PELOS

GRAUS DE RISCO DA ATIVIDADE PREPONDERANTE DESEMPENHADA EM CADA ESTABELECIMENTO DA EMPRESA, DESDE QUE INDIVIDUALIZADO POR CNPJ PRÓPRIO. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO. SÚMULA 07/STJ. CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. LC 11/71. COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS AO INSS. IMPOSSIBILIDADE. DESTINAÇÃO DIVERSA. INAPLICABILIDADE DO ART. 66, § 1º DA LEI Nº 8.383/91. TAXA SELIC. LEI 9.065/95. INCIDÊNCIA.

1. Inexiste ofensa ao art. 535 do CPC, quando o tribunal de origem pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

2. A Primeira Seção assentou que: A Lei nº 8.212/91, no art. 22, inciso II, com sua atual redação constante na Lei nº 9.732/98, autorizou a cobrança da contribuição do SAT, estabelecendo os elementos formadores da hipótese de incidência do tributo, quais sejam: (a) fato gerador - remuneração paga, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos; (b) a base de cálculo - o total dessas remunerações; (c) alíquota - percentuais progressivos (1%, 2% e 3%) em função do risco de acidentes do trabalho. Previstos por lei tais critérios, a definição, pelo Decreto nº 2.173/97 e Instrução Normativa nº 02/97, do grau de periculosidade das atividades desenvolvidas pelas empresas não extrapolou os limites insertos na referida legislação, porquanto tenha tão somente detalhado o seu conteúdo, sem, contudo, alterar qualquer daqueles elementos essenciais da hipótese de incidência. Não há, portanto, ofensa ao princípio da legalidade, posto no art. 97 do CTN, pela legislação que institui o SAT - Seguro de Acidente do Trabalho. (EResp nº 297.215/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 12/09/2005).

3. A Primeira Seção reconsolidou a jurisprudência da Corte, no sentido de que a alíquota da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho - SAT, de que trata o art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, deve corresponder ao grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento da empresa, individualizado por seu CNPJ. Possuindo esta um único CNPJ, a alíquota da referida exação deve corresponder à atividade preponderante por ela desempenhada (Precedentes: ERESP nº 502.671/PE, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, julgado em 10/08/2005; ERESP nº 604.660/DF, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 01/07/2005 e ERESP nº 478.100/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 28/02/2005). (grifos nossos)

4. A alíquota da contribuição para o seguro de acidentes do trabalho deve ser estabelecida em função da atividade preponderante da empresa, considerada esta a que ocupa, em cada estabelecimento, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, nos termos do

Regulamento vigente à época da autuação (§ 1º, artigo 26, do Decreto nº 612/92). (grifos nossos)

5. *Vale ressaltar que o reenquadramento do pessoal administrativo em grau de risco adequado e a estipulação da alíquota devida, assentados pela instância ordinária com fundamento na prova produzida nos autos, decorre de enquadramento tarifário, restando, assim, inviável o exame da matéria pelo E. STJ, a teor do disposto na Súmula 07, desta Corte, que assim determina: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial."*

6. *A contribuição para o INCRA não se destina a financiar a Seguridade Social. Assim, os valores recolhidos indevidamente a este título não podem ser compensados com outras contribuições arrecadadas pelo INSS que se destinam ao custeio da Seguridade Social. Não se aplica, portanto, o §1º do art. 66 da Lei nº 8.383/91. O encontro de contas só pode ser efetuado com prestações vincendas da mesma espécie, ou seja, destinadas ao mesmo orçamento.*

7. *Os créditos tributários recolhidos extemporaneamente, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995, a teor do disposto na Lei nº 9.065/95, são acrescidos dos juros da taxa SELIC, operação que atende ao princípio da legalidade.*

8. *A jurisprudência da Primeira Seção, não obstante majoritária, é no sentido de que são devidos juros da taxa SELIC em compensação de tributos e mutatis mutandis, nos cálculos dos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública.*

9. *Raciocínio diverso importaria tratamento anti-isonômico, porquanto a Fazenda restaria obrigada a reembolsar os contribuintes por esta taxa SELIC, ao passo que, no desembolso, os cidadãos exonerar-se-iam desse critério, gerando desequilíbrio nas receitas fazendárias.*

10. *Agravo regimental desprovido.*

E não se desdenhe do poder normativo do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99. Atente-se que os Incisos II, IV e VI, 'a' do art. 84 da Constituição da República afluem como fontes jurídicas de onde dimana a competência do Presidente da República para o exercício da direção superior da Administração Pública Federal, com o auxílio dos Ministros de Estado, e o poder presidencial para sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução, bem assim como dispor sobre a organização e o funcionamento da máquina do Executivo Federal.

Constituição Federal de 1988

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

II - exercer, com o auxílio dos Ministros de Estado, a direção superior da administração federal;

(...)

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

(...)

VI - dispor, mediante decreto, sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

a) organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos;

Depreende-se do exposto que o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, decorre da competência constitucional do Presidente da República - agente político da mais elevada estatura - ocupante do arquétipo fundamental de Poder, o qual, nestas circunstâncias, exerce o seu poder constitucional para formar a vontade superior do Estado, na ordenação estrutural do Poder Executivo Federal.

Assim, com esteio na Ordem Constitucional desfraldada nos parágrafos anteriores, e no uso das atribuições conferidas pelo §3º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, o Presidente da República fez editar o Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999 o qual aprovou o Regulamento da Previdência Social, cujo Anexo V, combinado com o §4º do seu art. 202, estabeleceram a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, em conformidade com a Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE para efeito da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

Art.202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou

III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

§1º As alíquotas constantes do caput serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, respectivamente, se a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa ensejar a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição.

§2º O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física.

§3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

§4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

§5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo. Alterado pelo Decreto nº 6.042 - de 12/2/2007 - DOU DE 12/2/2007

§6º Verificado erro no autoenquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procederá à notificação dos valores devidos. Alterado pelo Decreto nº 6.042 - de 12/2/2007 - DOU DE 12/2/2007

Assentado que o Regulamento Suso citado encontra-se dotado de normatividade em grau necessário e suficiente à partilha *interna corporis* das atribuições do Ministério da Previdência Social, deflui daí que, de acordo com a norma administrativa em realce, a empresa encontra-se agrilhoadada à obrigação tributária principal de recolher a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, segundo a alíquota prevista nas alíneas 'a', 'b' ou 'c' do inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, a qual será definida em função do grau de risco da atividade econômica preponderante por ela exercida, conforme relação fixada no Anexo V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

- Que a exigência do salário-educação, mediante lei ordinária, viola os artigos 195, §4º, e 149, ambos da atual Constituição Federal, os quais estabelecem que somente através de lei complementar poderão ser instituídas outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da Seguridade Social;

3.2. DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O SALÁRIO EDUCAÇÃO.

Rebelou-se ainda o Recorrente contra a exigibilidade das contribuições do Salário Educação.

Instituído em 1964 pela Lei nº 4.440, de 27/10/64, o salário-educação é uma contribuição social destinada ao financiamento de programas, projetos e ações voltados para o financiamento da educação básica pública, podendo ser aplicada na educação especial, desde que vinculada àquela.

A contribuição social do salário-educação está prevista no artigo 212, §5º da Constituição Federal, regulamentada pelas leis nº 9.424/96 e 9.766/98 e pelo Decreto nº 6003/2006, sendo calculada mediante a incidência da alíquota de 2,5% sobre o montante total das remunerações pagas, creditadas ou juridicamente devidas pelas empresas, a qualquer título, aos segurados empregados. Sua arrecadação e fiscalização e cobrança judicial monta a cargo, nos dias atuais, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, do Ministério da Fazenda (RFB/MF).

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

§ 5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53/2006)

LEI Nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996.

Art. 15. O Salário-Educação, previsto no art. 212, §5º, da Constituição Federal e devido pelas empresas, na forma em que vier a ser disposto em regulamento, é calculado com base na alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, assim definidos no art. 12, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. (grifos nossos)

São contribuintes do salário-educação as empresas em geral e as entidades públicas e privadas vinculadas ao Regime Geral da Previdência Social, entendendo-se como tal qualquer firma individual ou sociedade que assuma o risco de atividade econômica, urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, sociedade de economia mista, empresa pública e demais sociedades instituídas e mantidas pelo poder público, nos termos do §2º, art. 173 da Constituição, ressalvadas as exceções expressamente assentadas na lei.

DECRETO Nº 6.003, de 28 de dezembro de 2006.

Art. 2º São contribuintes do salário-educação as empresas em geral e as entidades públicas e privadas vinculadas ao Regime Geral da Previdência Social, entendendo-se como tais, para fins desta incidência, qualquer firma individual ou sociedade que assuma o risco de atividade econômica, urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem assim a sociedade de economia mista, a empresa pública e demais sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público, nos termos do art. 173, § 2o, da Constituição.

Parágrafo único. São isentos do recolhimento da contribuição social do salário-educação:

I- a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas respectivas autarquias e fundações;

II- as instituições públicas de ensino de qualquer grau;

III- as escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, devidamente registradas e reconhecidas pelo competente órgão de educação, e que atendam ao disposto no inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991;

IV- as organizações de fins culturais que, para este fim, vierem a ser definidas em regulamento;

V- as organizações hospitalares e de assistência social, desde que atendam, cumulativamente, aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991;

Reiteradas alegações de inconstitucionalidade impeliram o Procurador Geral da Republica a ajuizar, perante o Supremo Tribunal Federal, a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 3, cuja decisão, de relatoria do Min. Nelson Jobim, publicada no Diário da Justiça de 10/12/1999, pautou pela constitucionalidade do art. 15 da Lei nº 9.424/96, atribuindo-lhe efeitos *ex tunc*.

ADC 3 / UF - UNIÃO FEDERAL
AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE
Relator(a): Min. NELSON JOBIM
Julgamento: 01/12/1999
Órgão Julgador: Tribunal Pleno
Publicação : DJ 09-05-2003 PP-

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 15, LEI 9.424/96. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PARA O FUNDO DE MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO FUNDAMENTAL E DE VALORIZAÇÃO DO MAGISTÉRIO. DECISÕES JUDICIAIS CONTROVERTIDAS. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL E MATERIAL. FORMAL: LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE. NATUREZA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. § 5º, DO ART. 212 DA CF QUE REMETE SÓ À LEI. PROCESSO LEGISLATIVO. EMENDA DE REDAÇÃO PELO SENADO. EMENDA QUE NÃO ALTEROU A PROPOSIÇÃO JURÍDICA. FOLHA DE SALÁRIOS - REMUNERAÇÃO. CONCEITOS. PRECEDENTES. QUESTÃO INTERNA CORPORIS DO PODER LEGISLATIVO. CABIMENTO DA ANÁLISE PELO TRIBUNAL EM FACE DA NATUREZA CONSTITUCIONAL. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL: BASE DE CÁLCULO. VEDAÇÃO DO ART. 154, I DA CF QUE NÃO ATINGE ESTA CONTRIBUIÇÃO, SOMENTE IMPOSTOS. NÃO SE TRATA DE OUTRA FONTE PARA A SEGURIDADE SOCIAL. IMPRECISÃO QUANTO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. A CF QUANTO AO SALÁRIO-EDUCAÇÃO DEFINE A FINALIDADE: FINANCIAMENTO DO ENSINO FUNDAMENTAL E O SUJEITO PASSIVO DA CONTRIBUIÇÃO: AS EMPRESAS. NÃO RESTA DÚVIDA. CONSTITUCIONALIDADE DA LEI AMPLAMENTE DEMONSTRADA. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE QUE SE JULGA PROCEDENTE, COM EFEITOS EX-TUNC.

A cobrança das contribuições sociais do salário-educação revela-se, pois, perfeitamente compatível com o ordenamento jurídico vigente. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, nocauteando de uma vez por todas qualquer dúvida que ainda pudesse ser suscitada a respeito, fez publicar a Súmula nº 732, a qual transcrevemos adiante.

SÚMULA Nº 732

É CONSTITUCIONAL A COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO DO SALÁRIO-EDUCAÇÃO, SEJA SOB A CARTA DE 1969, SEJA SOB A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, E NO REGIME DA LEI 9.424/96.

O Verbete da Súmula nº 732 do STF atira a última pá de cal sobre qualquer ainda possível alegação de inconstitucionalidade da contribuição social do Salário Educação, fechando definitivamente o esquite.

3.3. DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O SESI E SENAI.

Insurge-se também o Recorrente contra a exigibilidade das contribuições destinadas ao SESI e ao SENAI, por entender que não lhe trazem qualquer benefício.

Às alegações acima postadas não se reserva melhor sorte.

Os artigos 2º do Decreto-Lei nº 6.246/42, 4º do Decreto-lei nº 4.048/1942, e 3º do Decreto-lei nº 9.403/1946 determinam que os sujeitos passivos das contribuições para o SESI e o SENAI serão as empresas industriais cuja atividade econômica se enquadre dentre aquelas abrangidas pela Confederação Nacional da Indústria, conforme o disposto no artigo 577 da Consolidação das Leis do Trabalho:

Decreto-lei nº 6.246, de 05 de fevereiro de 1944

Art. 2º São estabelecimentos contribuintes do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial:

- a) as empresas industriais, as de transportes, as de comunicações e as de pesca;*
- b) as empresas comerciais ou de outra natureza que explorem, acessória ou concorrentemente, qualquer das atividades econômicas próprias dos estabelecimentos indicados na alínea anterior.*

§1º A quota devida, no caso da alínea a, terá como base a soma total da remuneração paga pela empresa a todos os seus empregados.

§2º A quota devida, no caso da alínea b, será calculada sobre o montante e da remuneração dos empregados utilizados nas seções ou dependências das atividades acessórias ou concorrentes, relacionadas com o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial.

Decreto-lei nº 4.048/1942

Art. 4º Serão os estabelecimentos industriais das modalidades de indústrias enquadradas na Confederação Nacional da Indústria obrigados ao pagamento de uma contribuição mensal para montagem e custeio das escolas de aprendizagem.

§1º A contribuição referida neste artigo será de dois mil réis, por operário e por mês.

§2º A arrecadação da contribuição de que trata este artigo será feita pelo Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários, sendo o produto posto à disposição do Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários.

§3º O produto da arrecadação feita em cada região do país, deduzida a quota necessária às despesas de caráter geral será na mesma região aplicado.

Decreto-lei nº 9.403/1946

Art. 3º Os estabelecimentos industriais enquadrados na Confederação Nacional da Indústria (artigo 577 do Decreto-lei nº 5. 452, de 1º de Maio de 1943), bem como aqueles referentes aos transportes, as comunicações e à pesca, serão obrigados ao pagamento de uma contribuição mensal ao Serviço Social da Indústria para a realização de seus fins.

Estas são, pois, as matrizes legais da obrigatoriedade das contribuições devidas ao Sesi e ao Senai, e a fixação de seus sujeitos passivos, perfeitamente reafirmadas pelo artigo 240 da Constituição Federal.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

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.

Nessa perspectiva, em conformidade com o quadro a que se refere o artigo 577 da Consolidação das Leis do Trabalho, as indústrias da construção civil se enquadram dentre aquelas abrangidas pela Confederação Nacional da Indústria.

As empresas de construção civil são entidades inequivocamente industriais, quer à luz do contrato social, quer por força do seu enquadramento na CNI (Confederação Nacional das Indústrias). Deveras, sobremodo influente sob o ângulo fático, que os trabalhadores da indústria da construção civil pertencem a um dos segmentos mais beneficiados pela atuação do Sesi, em sede de assistência social, e pelo Senai, na formação profissional, por meio de inúmeros cursos.

Com efeito, o acórdão recorrido, partindo da premissa de que todos os estabelecimentos industriais com folha de salários estão obrigados ao pagamento das contribuições ao Sesi/Senai, e reconhecendo o caráter industrial das empresas de construção civil, concluiu pelo seu enquadramento no disposto no art. 2º do Decreto-Lei 6.246/44, 4º do Decreto-lei nº 4.048/1942 e no art. 3º do Decreto-Lei 9.403/46.

Em magnífico trabalho acadêmico, Hely Lopes Meirelles (*in* Direito de Construir, Malheiros, 10ª edição, 2011) realçou as notas características da prestação pecuniária ora em debate “*O caráter industrial da construção civil é hoje pacificamente reconhecido no Brasil, tanto assim, que a Lei nº 4.864/65, ao criar medidas de estímulo à indústria da construção civil, legitimou o aspecto técnico e o econômico, o que mais tarde foi reafirmado pelo Decreto nº 66.079/70, que ao instituir grupo de trabalho para estudar e propor medidas e normas regulamentares dos diferentes ângulos da indústria da construção civil, tomou-a no sentido amplo e determinou na comissão de representantes de entidades de classe de Engenheiros e Arquitetos, e de firmas construtoras em geral. As próprias entidades sindicais que representam a Indústria da construção civil têm porfiado em manter nítida essa distinção (atividade técnica e econômica) e a Consolidação das Leis do Trabalho enquadra a construção civil entre as Indústrias da Construção e do Mobiliário.*”

Tal conclusão não discrepa do entendimento sedimentado no Egrégio STJ, conforme se depreende do seguinte julgado:

REsp 656568 / PE

Relator(a) Ministro FRANCIULLI NETTO

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data da Publicação/Fonte DJ 14/03/2005 p. 299

Ementa: RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. INCENTIVOS FISCAIS. ÁREA DE ATUAÇÃO DA SUDENE. PEDIDO DE REDUÇÃO DO IRPJ EM 50% DENEGADO. EMPRESA DA CONSTRUÇÃO CIVIL. PRETENDIDO RECONHECIMENTO DO CARÁTER INDUSTRIAL DA ATIVIDADE. PRECEDENTES DESTE SODALÍCIO.

Como bem elucida a recorrente, segundo o saudoso administrativista Hely Lopes Meirelles, in Direito de Construir, Editora Revista dos Tribunais, "a indústria da construção civil é uma atividade transformadora que, conjugando materiais distintos e coordenando operações diversas, compõem novas estruturas e obtém novos efeitos plásticos, que caracterizam a construção moderna."

A Primeira Turma no REsp 244.903/CE, Relator Ministro Garcia Vieira, esposou entendimento de que a atividade de construção civil pode se classificar como atividade industrial. Considerando que a autora é empresa prestadora de serviços do ramo da indústria da construção civil, inclusive montagens industriais e engenharia consultiva, está abrangida pelo quadro da Confederação Nacional da Indústria no Grupo nº 3 - Ministério do Trabalho, o que a torna contribuinte do adicional ao SEBRAE, bem como da contribuição para o SESI/SENAI.

Na mesma esteira, a Primeira Seção desta Corte pacificou o entendimento no sentido de que as atividades de comércio e indústria da construção civil, engenharia civil e incorporação estão sujeitas à COFINS, porque caracterizam compra e venda de mercadorias.

Recurso especial provido, para reconhecer o caráter industrial da atividade de construção civil.

Tais circunstâncias sujeitam as empresas do ramo da construção civil ao recolhimento das contribuições sociais destinadas ao SESI e ao SENAI consoante jurisprudência pacífica dimanada da Superior Corte de Justiça:

REsp 870483 / MT

Relator(a) Ministra ELIANA CALMON

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data da Publicação/Fonte DJe 25/03/2008

Ementa:

TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – SESI – SENAI – EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS NO RAMO DA CONSTRUÇÃO CIVIL – INCIDÊNCIA.

- 1. As empresas prestadoras de serviço no ramo da construção civil estão sujeitas à incidência das contribuições ao Sesi e ao Senai. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público.*
- 2. Recurso especial não provido.*

AgRg no REsp 1089935 / CE

Relator(a) Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data da Publicação/Fonte DJe 27/05/2010

Ementa:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. Sesi. Senai. EMPRESAS DA CONSTRUÇÃO CIVIL. INCIDÊNCIA. ENQUADRAMENTO COMO EMPRESAS INDUSTRIAIS.

- 1. Esta Corte possui entendimento assente no sentido de que as empresas prestadoras de serviços no ramo da construção civil estão sujeitas às contribuições para o Sesi/Senai, por se enquadrarem no conceito de empresa industrial. Precedentes: REsp 870.483/MT, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe de 25.3.2008; REsp 524.239/PE, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ de 1.3.2004.*
- 2. Agravo regimental não provido.*

Destarte, considerando que a Notificada se dedica a atividade de construção de edifícios, fica claro tratar-se de sujeito passivo das contribuições para o Sesi e Senai.

3.4. DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O SEBRAE

A Contribuição para o SEBRAE foi instituída pelo §3º do art. 8º da Lei nº 8.029/90 com o objetivo exclusivo de atender a execução da política governamental de apoio às micro e às pequenas empresas, sendo exigida como tributo complementar às Contribuições para o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC, para o Serviço Social da Indústria - Sesi e para o Serviço Social do Comércio - SESC, nos seguintes termos:

Lei nº 8.029/90 - de 12 de abril de 1990

Art. 8º É o Poder Executivo autorizado a desvincular, da Administração Pública Federal, o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa - SEBRAE, mediante sua transformação em serviço social autônomo.

(...)

§3º. Para atender à execução da política de Apoio às Micro e às Pequenas Empresas, é instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, de: (redação dada pela Lei nº 8.154/90)

- a) 0,1% (um décimo por cento) no exercício de 1991;
b) 0,2% (dois décimos por cento) em 1992; e
c) 0,3% (três décimos por cento) a partir de 1993.

§4º. O adicional da contribuição a que se refere o parágrafo anterior será arrecadado e repassado mensalmente pelo órgão competente da Previdência e Assistência Social ao CEBRAE.

DECRETO-LEI Nº 2.318 - DE 30 DE DEZEMBRO DE 1986

Art. 1º Fica mantida a cobrança, fiscalização, arrecadação e repasse às entidades beneficiárias das contribuições para o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, para o Serviço Nacional de aprendizagem Comercial - SENAC, para o Serviço Social da Indústria - SESI, e para o Serviço Social do Comércio - SESC, ficam revogados:

I - o teto-limite a que se referem os artigos 1º e 2º do decreto-Lei nº 1.861, de 25 de fevereiro de 1981, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.867, de 25 de março de 1981;

II - o artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.861, de 25 de fevereiro de 1981, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.867, de 25 de março de 1981.

Assim, a partir de janeiro de 1991, foi criada a contribuição destinada ao SEBRAE, a cargo das empresas que já contribuíam para o SESC, SENAC, SESI e SENAI (Lei nº 8029/90 e Lei nº 8154/90 e OS/INSS/DAF-05/91) mediante as alíquotas de 0,1% (1991), 0,2% (1992) e 0,3% (a partir de 1993) para cada uma das entidades acima citadas.

No caso do Fundo de Previdência e Assistência Social – FPAS 507-0, ao qual se vincula a empresa recorrente, esta passou a contribuir para o SEBRAE, em 1991 com adicional de 0,2% (0,1 % referente ao SESI e 0,1% referente ao SENAI); em 1992 com o adicional de 0,4% (0,2 % referente ao SESI e 0,2% referente ao SENAI) e a partir de 1993, com o adicional de 0,6% (0,3 % referente ao SESI e 0,3% referente ao SENAI).

Tal controvérsia já foi bater às portas da Suprema Corte de Justiça, que irradiou em seus arestos a interpretação que deve prevalecer na pacificação da matéria ora tratada, conforme dessaí do seguinte julgado assim ementado:

*REsp 892.084/RJ
Relator(a) Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI
Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA
Data do Julgamento 07/05/2009
Data da Publicação/Fonte DJe 18/05/2009*

Ementa PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. ACÓRDÃO RECORRIDO ASSENTADO SOBRE FUNDAMENTAÇÃO DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL AO SESC/SENAC E SESI/SENAI. CABIMENTO.

1. A falta de prequestionamento da matéria suscitada no recurso especial, a despeito da oposição de embargos de declaração, impede o conhecimento do recurso especial (Súmula 211 do STJ).

2. A controvérsia acerca da exigibilidade da contribuição para o SEBRAE, imposta pela Lei 8.029/90, foi decidida por fundamentos de natureza eminentemente constitucional, insuscetíveis de exame em recurso especial.

3. É devido o pagamento efetuado com base no adicional de 0,3% sobre cada uma das contribuições sociais devidas ao SESC/SENAC e ao SESI/SENAI. (grifos nossos)

Precedentes: AgRg no REsp 500.634/SC, 2ª Turma, Min. Herman Benjamin, DJe de 31.10.2008; REsp 491.105/SC, 1ª Turma, Min. Francisco Falcão, DJ de 13.12.2004.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido.

É de sabença universal que o título nominativo de um instituto de Direito não tem o condão de lhe modificar a natureza jurídica. Nessa perspectiva, nada obstante a lei supramencionada tê-la rotulado como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais repassadas ao SESI, SENAI, SESC e SENAC, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que a contribuição para o SEBRAE consubstancia-se numa contribuição de intervenção no domínio econômico, na concepção plasmada no art. 149, *caput*, da Constituição Federal, conforme consignado definitivamente no julgamento do Recurso Extraordinário RE 396.266/SC, cuja ementa pedimos a devida vênua para transcrevê-la:

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. CF, ART. 146, III; ART. 149; ART. 154, I; ART. 195, §4º.

I – As contribuições do art. 149, CF – 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, CF, isto não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do art. 195, §4º, CF, decorrente de ‘outras fontes’, é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: CF, 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: CF, 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. (grifos nossos)

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, CF.

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.

IV – RE conhecido, mas improvido.

(STF, RE 396266/SC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. em 26-11-2003, DJU de 27/2/2004, p. 22)

Por esse motivo, a contribuição ao SEBRAE não se inclui no rol do art. 240 da Constituição Federal, uma vez que se mostra totalmente autônoma e desvinculada das contribuições ao SESI/SENAI e ao SESC/SENAC, e não destas um mero adicional, conclusão que não discrepa do entendimento firmado no Excelso Pretório, conforme julgamento dos Embargos de Declaração no Agravo de Instrumento nº 518.082, publicado no Diário da Justiça em 17 de junho de 2005, cuja ementa é abaixo transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS À DECISÃO DO RELATOR: CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. 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. CF, art. 146, III; art. 149; art. 154, I; art. 195, § 4º.

I. - Embargos de declaração opostos à decisão singular do Relator. Conversão dos embargos em agravo regimental.

II. - As contribuições do art. 149, CF 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, CF, isso não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do art. 195, § 4º, CF, decorrente de "outras fontes", é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: CF, 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: CF, 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.

III. - 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 DL 2.318/86, SESI, SENAI, SESC, SENAC. Não se inclui, portanto, a contribuição do SEBRAE no rol do art. 240, CF.

IV. - 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.

V. - Embargos de declaração convertidos em agravo regimental. Não provimento desse.

De toda essa exposição deflui não proceder o argumento do Recorrente de que a contribuição para o SEBRAE deveria ter sido instituída mediante Lei Complementar, nos termos do art. 149 da CF/88.

Constituição Federal de 1988

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.

Isto porque tal contribuição, conforme exaustivamente demonstrado, possui natureza jurídica de *contribuição de intervenção no domínio econômico*, e não de contribuição previdenciária, não lhe alcançando, pois, o preceito estampado no §4º do art. 195 da CF/88. Assim, não exige nossa Lei Soberana Lei Complementar para sua instituição e exigência, mas mera lei ordinária, conforme art. 5º, II da Carta.

Acrescente-se, ainda, que o SEBRAE não presta serviços somente às micro e pequenas empresas, mas a todas as atividades empresariais conexas, atendendo ao bem comum de toda a sociedade. Assim, considerando-se o princípio da solidariedade social que permeia o art. 195, *caput*, da CF/88, por se tratar de contribuição de intervenção no domínio econômico, a contribuição ao SEBRAE deve ser recolhida por todas as empresas, e não apenas pelas micro e pequenas empresas, não existindo, necessariamente, correspondência entre contribuição e prestação, nem tampouco entre o contribuinte e os benefícios decorrentes da exação.

As vozes dimanadas do STF também produzem eco no Plenário da Corte Superior de Justiça, cuja consolidada jurisprudência não se mostra dissonante, consoante ressaí do julgado referente ao Recurso Especial REsp nº 656.568/PE, publicado no Diário da Justiça em 14 de maio de 2005, assim ementado:

REsp 656568 / PE

Relator(a) Ministro FRANCIULLI NETTO

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data da Publicação/Fonte DJ 14/03/2005 p. 299

Ementa: RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. INCENTIVOS FISCAIS. ÁREA DE ATUAÇÃO DA SUDENE. PEDIDO DE REDUÇÃO DO IRPJ EM 50% DENEGADO. EMPRESA DA CONSTRUÇÃO CIVIL. PRETENDIDO RECONHECIMENTO DO CARÁTER INDUSTRIAL DA ATIVIDADE. PRECEDENTES DESTE SODALÍCIO.

Como bem elucida a recorrente, segundo o saudoso administrativista Hely Lopes Meirelles, in Direito de Construir, Editora Revista dos Tribunais, "a indústria da construção civil é uma atividade transformadora que, conjugando materiais distintos e coordenando operações diversas, compõem novas estruturas e obtém novos efeitos plásticos, que caracterizam a construção moderna."

A Primeira Turma no REsp 244.903/CE, Relator Ministro Garcia Vieira, esposou entendimento de que a atividade de construção civil pode se classificar como atividade industrial. Considerando que a autora é empresa prestadora de serviços do ramo da indústria da construção civil, inclusive montagens industriais e engenharia consultiva, está abrangida pelo quadro da Confederação Nacional da Indústria no Grupo nº 3 - Ministério do Trabalho, o que a torna contribuinte do adicional ao SEBRAE, bem como da contribuição para o SESI/SENAI.

Na mesma esteira, a Primeira Seção desta Corte pacificou o entendimento no sentido de que as atividades de comércio e indústria da construção civil, engenharia civil e incorporação estão sujeitas à COFINS, porque caracterizam compra e venda de mercadorias.

Recurso especial provido, para reconhecer o caráter industrial da atividade de construção civil. (grifos nossos)

Dos preceptivos suso selecionados deflui a conclusão da improcedência do argumento do Recorrente de que as contribuições destinadas ao SEBRAE são inexigíveis ou que somente poderiam ser exigidas de microempresas e de empresas de pequeno porte.

Corretíssimos, portanto, a Autoridade Lançadora, na estipulação da alíquota destinada ao SEBRAE, bem como o órgão julgador *a quo*, por não dar provimento à impugnação ofertada pelo sujeito passivo em foco, inexistindo, ao nosso sentir, na decisão recorrida, arestas a serem aparadas.

3.5. DA EXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA.

O Recorrente ainda manifesta seu inconformismo na crença de serem inexigíveis as contribuições sociais destinadas ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA.

A alegação acima postada não encontra no ordenamento jurídico brasileiro ambiente propício para florescer.

Merece ser enaltecido, de plano, que uma contribuição pode ser conceituada como uma espécie de tributo, de natureza autônoma, caracterizada por uma destinação social particularizada em lei, desvinculada de atuação estatal específica, com hipótese de incidência própria, e não restituível.

A doutrina elege três modalidades de contribuições: Sociais; corporativas e interventivas.

A investigação a respeito da natureza jurídica da contribuição para o INCRA tem sido por demais tormentosa ao longo dos últimos anos.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento de Ag. Regimental no Agravo de Instrumento de despacho que inadmitiu Rec. Extraordinário contra Acórdão do TRF da 3ª Região, ementado como se segue :

TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA AO INCRA E AO FUNRURAL – EMPREGADOR URBANO – CONSTITUCIONALIDADE.

A exação de que trata o artigo 15, II da Lei Complementar nº 11/71, destinada parte ao FUNRURAL (2,4%) e parte ao INCRA (0,2%), pode ser exigida de empregador urbano, como ocorre desde a sua origem, quando instituída pela Lei 2.613/55, em benefício do então criado Serviço Social Rural. Constitucionalidade. Precedentes Jurisprudenciais desta Corte. Apelação Improvida.

pacificou o entendimento no sentido da inexistência de qualquer empecilho constitucional que obste a cobrança das contribuições para o INCRA e para o FUNRURAL, consoante se depreende da ementa da decisão exarada:

EMENTA: Contribuição para o FUNRURAL: empresas urbanas: acórdão recorrido que se harmoniza com o entendimento do STF, no sentido de não haver óbice a que seja cobrada, de empresa urbana, a referida contribuição, destinada a cobrir os riscos a que se sujeita toda a coletividade de trabalhadores: precedentes. (STF, AI-AgRg nº 334.360/SP; Rel. Min. Sepúlveda Pertence; 1ª Turma; DJ 25.02.2005)

O Superior Tribunal de Justiça, por seu turno, após um longo período em que oscilou sua jurisprudência, sedimentou o entendimento de que a contribuição destinada ao INCRA ostenta natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico, no adorno moldado pelo art. 149 da CF/88, não sendo tal contribuição sujeita às normas inscritas nas Leis nº 7.787/89, 8.212/91 e 8.213/91.

VIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. NATUREZA DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. LEIS Nº 7.789/89 e 8.212/91. DESTINAÇÃO DIVERSA. EMPRESAS URBANAS. ENQUADRAMENTO.

I - A Primeira Seção do STJ, na esteira de precedentes do STF, firmou entendimento no sentido de que não existe qualquer óbice para a cobrança da contribuição destinada ao INCRA também das empresas urbanas. Precedentes: EDcl no AgRg no REsp nº 716.387/CE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJ de 31/08/06 e EDcl no REsp nº 780.280/MA, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 25/05/06.

II - Este Superior Tribunal de Justiça, após diversos pronunciamentos, com base em ampla discussão, reviu a jurisprudência sobre o assunto, chegando à conclusão que a

contribuição destinada ao INCRA não foi extinta, nem com a Lei nº 7.787/89, nem pela Lei nº 8.212/91, ainda estando em vigor.

III - Tal entendimento foi exarado com o julgamento proferido pela Colenda Primeira Seção, nos EREsp nº 770.451/SC, Rel. p/ac. Min. CASTRO MEIRA, Sessão de 27/09/2006. Naquele julgado, restou definido que a contribuição ao INCRA é uma contribuição especial de intervenção no domínio econômico, destinada aos programas e projetos vinculados à reforma agrária e suas atividades complementares. Assim, a supressão da exação para o FUNRURAL pela Lei nº 7.787/89 e a unificação do sistema de previdência através da Lei nº 8.212/91 não provocaram qualquer alteração na parcela destinada ao INCRA.

IV - Agravo regimental improvido. (STJ; AgRg no AgRg no REsp 894345 / SP; Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO; T1 - PRIMEIRA TURMA; DJ 24/05/2007, p. 331)

TRIBUTÁRIO. INCRA. CONTRIBUIÇÃO. NATUREZA. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 66, § 1º DA LEI Nº 8.383/91. INAPLICABILIDADE.

1. O INCRA foi criado pelo DL 1.110/70 com a missão de promover e executar a reforma agrária, a colonização e o desenvolvimento rural no País, tendo-lhe sido destinada, para a consecução de seus objetivos, a receita advinda da contribuição incidente sobre a folha de salários no percentual de 0,2% fixada no art. 15, II, da LC n.º 11/71.

2. Essa autarquia nunca teve a seu cargo a atribuição de serviço previdenciário, razão porque a contribuição a ele destinada não foi extinta pelas Leis 7.789/89 e 8.212/91 - ambas de natureza previdenciária -, permanecendo íntegra até os dias atuais como contribuição de intervenção no domínio econômico.

3. Como a contribuição não se destina a financiar a Seguridade Social, os valores recolhidos indevidamente a esse título não podem ser compensados com outras contribuições arrecadadas pelo INSS que se destinam ao custeio da Seguridade Social.

4. Nos termos do art. 66, § 1º, da Lei nº 8.383/91, somente se admite a compensação com prestações vincendas da mesma espécie, ou seja, destinadas ao mesmo orçamento.

5. Embargos de divergência improvidos. STJ; EREsp 770.451/SC; R.P/ACÓRDÃO Min. CASTRO MEIRA; DJ: 11/06/2007)

Em aditamento ao voto proferido no EREsp 770.451/SC; a Min. Eliane Calmon sublinhou os traços fundamentais da espécie tributária em exame, rememorando magnífico trabalho doutrinário contido na tese apresentada pelo Dr. Luciano Dias Bicalho Camargo, em curso de doutorado da Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais, o qual pedimos *venia* para transcrevê-lo.

“As contribuições interventivas têm como principal traço característico a finalidade eleita e explicitada na consequência da norma de incidência tributária.

(...)

Assim, para a perfeita compreensão da norma de incidência tributária das contribuições de intervenção sobre o domínio econômico, especificamente aquelas que se prestam à arrecadação de recursos para o custeio dos atos interventivos, há de se prever uma circunstância intermediária a vincular a hipótese de incidência e a consequência tributária, sem a qual não há de se falar da existência de norma de incidência válida.

Assim, nas contribuições de intervenção sobre o domínio econômico deverá coexistir, para a sua perfeita incidência, os dois núcleos da hipótese de incidência: o "fato do contribuinte", relacionado ao domínio econômico, e os atos interventivos implementados pela União.

(...)

Assim, no caso específico das contribuições para o INCRA, elas somente se mostram válidas na medida em que o INCRA, efetivamente, promove desapropriações para fins de reforma agrária (circunstância intermediária), visando alterar a estrutura fundiária anacrônica brasileira, conforme minudentemente visto no capítulo 3, aplicando-se, assim, os recursos arrecadados na consecução dos objetivos constitucionalmente previstos: função social da propriedade e diminuição das desigualdades regionais.

Saliente-se, por relevante, que as contribuições devidas ao INCRA, muito embora não beneficiem diretamente o sujeito ativo da exação (empresas urbanas e algumas agroindustriais), beneficiam toda a sociedade, por ter a sua arrecadação destinada a custear programas de colonização e reforma agrária, fomentam a atividade no campo, que é de interesse de toda a sociedade (e não só do meio rural), tendo em vista a redução das desigualdades e a fixação do homem na terra.

Não há que se falar da existência de uma referibilidade direta, que procura condicionar o pagamento das contribuições às pessoas que estejam vinculadas diretamente a determinadas atividades e que venham a ser beneficiárias da arrecadação. Ora, o princípio da referibilidade direta, como defendido por vários autores, simplesmente não existe no ordenamento jurídico pátrio, especialmente no que se refere às contribuições de intervenção no domínio econômico. Trata-se de mera criação teórica e doutrinária, sem respaldo no texto da Constituição Federal.

(...)

Com efeito, a exação em tela é destinada a fomentar atividade agropecuária, promovendo a fixação do homem no campo e reduzindo as desigualdades na distribuição fundiária. Consequentemente, reduz-se o êxodo rural e grande parte dos problemas urbanos dele decorrentes.

Não pode ser negado que a política nacional de reforma agrária é instrumento de intervenção no domínio econômico, uma vez que objetiva a erradicação da miséria, segundo o preceituado no §1º do art. 1º da Lei nº 4.504/64 - Estatuto da Terra.

Dessa forma, a referibilidade das contribuições devidas ao INCRA é indireta, beneficiando, de forma mediata, o sujeito passivo submetido a essa responsabilidade”.

Cumpre neste comenos destacar que escapa à competência deste Colegiado a sindicância relativa à adequação da norma legal aos princípios norteadores do ordenamento jurídicos que permeiam a Constituição Federal, eis que tal tarefa foi outorgada, por Ulisses *et alli*, ao Poder Judiciário, exclusivamente. A esta 2ª Seção foi deferida, tão somente, a competência para perscrutar a conformidade do lançamento formalizado pela autoridade fiscal à legislação tributária vigente e eficaz, em honra ao Princípio Constitucional da estrita legalidade.

Assentado que a declaração de inconstitucionalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos constituem-se prerrogativas outorgadas pela Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário, não podem os agentes da Administração Pública iniscuírem-se *sponte propria* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Togado, sob pena de usurpação da competência exclusiva deste.

Sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pelas leis que regem as contribuições ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Deve-se atentar para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo portanto todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Ademais, perfilhando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este Colegiado de apreciar tais alegações e propalar declarações de inconstitucionalidade, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva