



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13982.001023/2009-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2005-000.174 – 2ª Seção de Julgamento / 5ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 31 de outubro de 2023  
**Recorrente** SANDRO ANTONIO LOSS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/2005 a 31/07/2009

DECADÊNCIA OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL DE  
RESPONSABILIDADE DE PESSOA FÍSICA. DECADÊNCIA.  
COMPROVAÇÃO. PROPRIETÁRIO.

Mesmo ocorrendo antecipações de recolhimentos conforme reconhecido pela decisão de piso, atraindo o prazo decadencial para o art. 150§ 4º do CTN. Não há que se falar em decadência.

AFERIÇÃO INDIRETA. ARBITRAMENTO. LEGISLAÇÃO DE  
REGÊNCIA. POSSIBILIDADE.

Com a recusa ou apresentação deficiente de documentos a fiscalização promoverá o lançamento de ofício por arbitramento, inscrevendo as importâncias que reputar devidas, conforme respaldo no art. 33, §3º da Lei 8.212/91, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

ALEGAÇÕES E PROVAS. MOMENTO PROCESSUAL OPORTUNO. NÃO  
APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO. DEFINITIVIDADE.

Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, DE 1972, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão consumativa em relação ao tema.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, apenas em relação à decadência, e na parte conhecida, negar-lhe provimento. Vencido o Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso (relator), que conhecia também da matéria responsabilidade pelos recolhimentos do FNDE, e na parte conhecida, deu-lhe provimento parcial para excluir do lançamento os valores relativos ao FNDE (Salário Educação). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mario Hermes Soares Campos.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

(documento assinado digitalmente)

Mario Hermes Soares Campos – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Milton da Silva Risso, Mario Hermes Soares Campos, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

## Relatório

01 – Destaco parte do relatório da decisão recorrida que diz:

*" Trata-se de Auto de Infração (AI DEBCAD n.º 37.240.274-7), fls. 01 a 08, por meio do qual se exige do sujeito passivo acima qualificado o montante de R\$ 4.253,92 (quatro mil, duzentos e cinquenta e três reais e noventa e dois centavos), consolidado em 28/0.9/2009, devidas a Seguridade Social relativamente as contribuições devidas à terceiras entidades, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados. (Grifei)*

*A autoridade lançadora relata que o débito, objeto do presente Auto, refere-se à mão-de-obra aplicada na construção civil, matrícula CEI n.º 70.001.20382/69, localizada na Rua Augusta Muller Bohner, 257-D - Bairro Passo dos Fortes - Chapecó/SC e que teve como fato gerador a remuneração apurada por aferição indireta através do Custo Unitário Básico (CUB), publicado pelo Sindicato da Industria da Construção Civil (SINDUSCON/SC).*

*Explica que o critério de aferição do montante da mão-de-obra na construção civil encontra respaldo no art.33, § 4º, da Lei n.º 8.212/91, e que tomou por base o Aviso de Regularização de Obra - ARO, no qual apresenta as características da obra.*

*Refere que nos meses de competência de outubro de 2004 a janeiro de 2008, o proprietário da obra adquiriu concreto usinado sendo que 5% (cinco) por cento dos valores pagos foram considerados mão-de-obra aplicada na obra, tendo sido corrigidos pela Taxa Referencial da Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, em conformidade com a IN SRP n.º 03/2005.*

*Observa que, de acordo com Laudo Técnico emitido por profissional legalmente habilitado, a obra encontra-se 44,88% (quarenta e quatro inteiros e oitenta e oito centésimos de por cento) concluída, sendo observada, pelo presente lançamento, tal circunstância.*

02 - O contribuinte apresentou impugnação no qual teve o acórdão da DRJ assim ementado e que julgou a sua defesa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/05/2005 a 31/07/2009*

*OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. ARBITRAMENTO FISCAL.*

*Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtida mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo à empresa autuada o ônus da prova em contrário.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/05/2005 a 31/07/2009*

*DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE N.º 8.*

*Aplica-se, para as contribuições previdenciárias, o prazo decadencial previsto no Código Tributário Nacional, a partir da edição da Súmula Vinculante n.º 8 pelo Supremo Tribunal Federal, a qual declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

03 - O contribuinte foi intimado e apresentou recurso. É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso - Relator,

04 – O recurso do contribuinte é tempestivo e portanto passo a sua análise.

05 – Conforme relatório fiscal o lançamento se deu:

*Trata-se de Auto de Infração (AI DEBCAD n.º 37.240.274-7), fls. 01 a 08, por meio do qual se exige do sujeito passivo acima qualificado o montante de R\$ 4.253,92 (quatro mil, duzentos e cinquenta e três reais, noventa e nove centavos), consolidado em 28/09/2009, devidas a Seguridade Social relativamente as contribuições devidas a Outras Entidades, denominadas TERCEIROS (Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados.*

06 – 05 – O contribuinte em suas razões recursais trata dos mesmos pontos já abordados em defesa, mas pelo que verifiquei os relacionados ao enquadramento do padrão da obra e divergência na aferição de área utilizada já foram julgadas pela DRJ atendendo o pedido do contribuinte e não serão conhecidas. Ao menos não resta claro no recurso, de forma dialética ao julgador avaliar o sistema de provas e razões, que tais matérias foram de alguma forma desfavoráveis, ao que parece o contribuinte aquiesceu aos mesmos fundamentos da defesa e se esqueceu dos pontos que foram-lhe favoráveis na decisão da DRJ.

07 – Esse relator ao menos no cotejo para perquirir sobre a dialeticidade entre uma e outra não encontra diferença e portanto, haja vista esse ponto resta claro a falta de interesse de agir do contribuinte nessa parte de ambas as matérias, não trazendo fundamentos dialéticos de diferença entre o que pediu em impugnação e o que foi decidido e no recurso voluntário para melhor análise.

08 – Portanto, apenas serão conhecidas as matérias relacionadas a decadência e a responsabilidade dos tributos.

### **Responsabilidade pelos recolhimentos**

09 - Por concordar com as razões da decisão recorrida quanto a análise desse ponto as adoto como razões de decidir negando provimento, excluindo a hipótese do FNDE Salário Educação:

*Pelo que se infere do relatório, o interessado/proprietário pretende que seja cobrada da pessoa jurídica contratada a contribuição sobre a mão-de-obra, uma vez que quando a contratou para execução parcial da obra essa teria se responsabilizado pelos recolhimentos. Anexa nota fiscal de prestação de serviço de mão-de-obra n° 107, de 05/01/2003, no valor de R\$ 6.000,00, anexa à fl. 34, da Empreiteira Mercantil de Darcy Bertotti.*

*Ocorre que, o proprietário, incorporador ou dono da obra de construção civil, quando pessoa física, equipara-se à empresa em relação aos segurados que lhe prestem serviços, sendo de sua responsabilidade, dentre outras obrigações, a de recolher as contribuições devidas incidentes sobre a remuneração total paga ou creditada aos seus segurados empregados.*

*Tal responsabilidade somente será elidida quando da comprovação do recolhimento das referidas contribuições pela contratada, conforme disciplina o inciso I, do art. 169 da Instrução Normativa MPS/ SRP n° 3/2005, in verbis:*

*Art. 189. Na contratação de serviços mediante cessão de mão-de-obra ou de obra ou serviço de construção civil, até a competência janeiro de 1999, observado o disposto no inciso VII do art. 179, a responsabilidade solidária do contratante com a contratada, será elidida com a comprovação do recolhimento das contribuições sociais devidas pela contratada: (Nova redação dada pela IN MPS SRP n°20, de 11/01/2007)*

*I quando se tratar de obra ou serviço de construção civil: (Nova redação dada pela IN MPS SRP n° 20, de 11/01/2007)*

*(...)*

*Art. 169. Na construção civil, sujeita-se à retenção de que trata o art. 140, observado o disposto no art. 172:*

*I - a prestação de serviços mediante contrato de empreitada parcial, conforme definição contida na alínea "b" do inciso XXVIII, do art. 413;*

*Percebe-se, portanto, que o interessado não trouxe aos autos as guias recolhimento dos valores retidos, como determina a legislação de regência, sequer trouxe documento capaz de elucidar o que foi, de fato, contratado entre as partes. Assim sendo, não assiste razão o contribuinte em seu pleito.*

10 - No caso dos autos, o Relatório do Processo Administrativo Fiscal esclarece que a aferição indireta foi empregada como método de autuação em razão da deficiência de documentos apresentados. Portanto, necessário que haja o afastamento (impugnação) do método de aferição indireta para que haja o conhecimento dos demais pontos.

11 – Em regra por ter ocorrido o lançamento por aferição indireta o prazo decadencial seria o do art. 173, I do CTN, contudo, havendo recolhimentos antecipados, conforme reconhecido pelos julgadores de piso a norma aplicável é o art. 150§ 4º do CTN.”

12 – No caso dos autos a DRJ avaliou a contagem do prazo considerando 5 (cinco) anos e dentro das 2 hipóteses comuns que são através do art. 173, I do CTN e a outra do art. 150§4º do CTN e entendeu pela não decadência do seu direito de lançar, *verbis*:

*“O interessado argüiu pela decadência do lançamento, vez que o prazo para a cobrança dos créditos previdenciários, anteriores a vigência da Lei 8.212/91, é de 5 (cinco) anos a contar da data em se poderia ter havido o lançamento ou a homologação. Bem como, informa que a obra iniciou-se em 10/03/2004, sendo 44,88% (quarenta e quatro inteiros e oitenta e oito centésimos de por cento) concluída no prazo de 90 dias do referido ano, e o auto de infração se deu em 28/07/2009.*

(...)

*Assim sendo, em análise aos elementos que instruíram o processo, verifica-se que o salário de contribuição foi apurado no mês de agosto/2009, conforme demonstrado no ARO - Aviso de Regularização de Obras (fi. 35), sendo considerada como competência de ocorrência do fato gerador o mês de sua emissão.*

*Ademais, verifica-se que o sujeito passivo efetuou recolhimentos antecipados em relação a obra a partir de 10/2004 e que o lançamento de ofício se deu em 28/09/2009, conforme ciência do proprietário.*

*Portanto, não está decadente por qualquer um dos dispositivos do CTN que tratam da matéria o auto de infração em litígio.”*

13 – Portanto, afastado essa parte das razões.

14 - Com relação aos demais temas dos tributos acerca de terceiros lançados, a respeito do FNDE – mais conhecido como salário educação, tenho comigo que é o caso de dar provimento parcial ao recurso voluntário, aplicando ao caso as disposições do art. 62 § 2º do RICARF que diz:

(...)

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*

15 – Ocorre que na época não havia como o contribuinte questionar essa exação da forma como colocada pois sequer existia julgamento dos Tribunais Superiores a respeito do tema e portanto diante dos termos do art. 62§ 2º do RICARF entendo pela sua aplicação, mesmo que de ofício em decorrência da avaliação da sujeição passiva tributária sendo matéria de ordem pública.

16 – No caso a contribuição denominada salário-educação tem previsão na CF no art.212, § 5º, da CF/88, do que se extrai a sujeição passiva apenas da empresa:

Art. 212. (...).

§ 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, de 2006). (grifo posto).

17 – Na Lei nº 9.424/96, ao instituir o tributo, ratificou como sujeito passivo da obrigação tributária unicamente a empresa, conforme seu art. 15:

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. (grifo posto).

18 - A Lei n. 9.766/98, em seu art. 1º, § 3º, melhor define o conceito de empresa para fins de identificação do sujeito passiva da obrigação tributária:

Art. 1º (...).

§ 3º Entende-se por empresa, para fins de incidência da contribuição social do Salário-Educação, qualquer firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica, urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como as empresas e demais entidades públicas ou privadas, vinculadas à Seguridade Social. (grifo posto).

19 - O regulamento da contribuição (Dec.nº 6.003/06), assim especifica o contribuinte em seu art. 2º:

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. (grifo posto).

20 - Note-se, assim, que o comando constitucional, relacionado ao salário-educação, determina que os sujeitos passivos da obrigação tributária sejam as empresas na forma da lei.

21 – Portanto, a Lei nº 9.766/98, em seu art. 1º, § 3º, supracitado, ao tratar sobre a contribuição em questão, definiu como empresa qualquer firma individual ou sociedade que

**assume o risco de atividade econômica, urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como as empresas e demais entidades públicas ou privadas, vinculadas à Seguridade Social.**

22 - Não existe na legislação citada comando legal, definindo a sujeição passiva e que inclua as **pessoas físicas proprietárias de obra de construção civil.**

23 - Outrossim, pode-se perquirir na aplicação do art. 15, parágrafo único, da Lei n. 8.212/91, contudo tal legislação tem sua **aplicabilidade limitada tão somente às contribuições previdenciárias,** pois trata do plano de custeio da seguridade social.

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

II - empregador doméstico - a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico.

Parágrafo único. Equiparam-se a empresa, **para os efeitos desta Lei,** o contribuinte individual e a pessoa física na condição de proprietário ou dono de obra de construção civil, em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.

24 - Outrossim, descabe - do ponto de vista jurídico - a pretensão de combinar a previsão dos artigos 15 da Lei nº 9.424/96 e 1º da Lei nº 9.766/98, com o art. 12, inciso I, da Lei nº 8.212/91, referido no primeiro preceptivo.

25 - Isso porque, a despeito de o artigo 12, inciso I, da Lei nº 8.212/91 definir os apenas segurados da Previdência Social, a sua utilização pelo artigo 15 da Lei nº 9.424/96 refere-se unicamente à definição da base de cálculo da contribuição, que será a remuneração paga aos segurados empregados ali definidos.

26 - Veja-se o dispositivo:

*Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:*

*I - como empregado:*

*(...).*

27 - Não há, em nenhum dispositivo que trata da matéria, previsão semelhante à existente no artigo 25 da Lei nº 8.212/91, para fins de equiparação, se é que esta seria possível diante da redação do artigo 212, §5º, da CF/88, do empregador pessoa física à empresa. Vê-se, assim, que a pretensão, de exigir o tributo dos empregadores rurais/urbanos pessoas físicas, não possui qualquer fundamento legal ou constitucional.

28 - Eventual interpretação que se pretenda conferir infringe, além do próprio dispositivo do artigo 212, §5º, da CF/88 - porque o comando constitucional é que o conceito de

empresa deve ser estabelecido por lei –, o princípio da legalidade tributária, pois a definição do contribuinte do tributo é matéria reservada à lei, nos termos do artigo 97, inciso III, do CTN.

29 – Portanto, estando o contribuinte constituído por pessoa física, é inexigível a contribuição do salário-educação. Mesmo que possua empregados em seu nome, não está formalmente constituído como pessoa jurídica, não se qualificando como sujeito passivo da exação.

30 – No caso aplicável os termos do Tema 362 do E. STJ assim disposto<sup>1</sup>:

*PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. CONTRIBUIÇÃO PARA O SALÁRIO-EDUCAÇÃO. RECEPÇÃO, PELA CARTA DE 1988, DA LEGISLAÇÃO REGULADORA DA MATÉRIA (DECRETO 1.422/75). SUJEITO PASSIVO. CONCEITO AMPLO DE EMPRESA.*

**1. A contribuição para o salário-educação tem como sujeito passivo as empresas, assim entendidas as firmas individuais ou sociedades que assumam o risco de atividade econômica, urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, em consonância com o art. 15 da Lei 9.424/96, regulamentado pelo Decreto 3.142/99, sucedido pelo Decreto 6.003/2006.** (Precedentes: REsp 272.671/ES, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/02/2008, DJe 04/03/2009; REsp 842.781/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 10/12/2007; REsp 711.166/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/04/2006, DJ 16/05/2006) 2. O salário-educação, anteriormente à Constituição da República de 1988, era regulado pelo Decreto-Lei 1.422/1975, que, no tocante à sujeição passiva, acenou para um conceito amplo de empresa, ao estabelecer que: "Art. 1º. (...) § 5º - Entende-se por empresa para os fins deste decreto-lei, o empregador como tal definido na Consolidação das Leis do Trabalho, e no artigo 4º da Lei 3.807, de 26 de agosto de 1960, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 5.890, de 8 de junho de 1973, bem como as empresas e demais entidades públicas e privadas, vinculadas à previdência social, ressalvadas as exceções previstas na legislação específica e excluídos os órgãos da administração direta."

3. Sob esse enfoque, empresa, para os fins do citado Decreto-Lei, encerrava o conceito de empregador, conforme definido na Consolidação das Leis do Trabalho e no art. 4º, da Lei 3.807/60, verbis: CLT: "Art. 2º. Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

§ 1º. Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados."

Lei 3.807/60, com a nova redação dada pela Lei 5.890/73: "Art. 4º.

Para os efeitos desta lei, considera-se: a) empresa - o empregador, como tal definido na CLT, bem como as repartições públicas autárquicas e quaisquer outras entidades

---

1

[https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo\\_pesquisa=T&cod\\_tem a\\_inicial=362&cod\\_tema\\_final=362](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tem a_inicial=362&cod_tema_final=362)

*públicas ou serviços administrados, incorporados ou concedidos pelo Poder Público, em relação aos respectivos servidores no regime desta lei."*

4. A Carta Constitucional promulgada em 1988, consoante entendimento do STF, recepcionou formal e materialmente a legislação anterior, tendo o art. 25 do ADCT revogado tão-somente o § 2º, do art. 1º, do citado Decreto-Lei, que autorizava o Poder Executivo a fixar e alterar a alíquota, sendo forçoso concluir pela subsistência da possibilidade de exigência do salário-educação, nos termos da legislação em vigor à época.

(Precedente do STF: RE 290079, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 17/10/2001, DJ 04-04-2003) 5. Com efeito, a alteração do regime aplicável ao salário-educação, implementada pela novel Constituição da República, adstringiu-se à atribuição de caráter tributário, para submetê-la ao princípio da legalidade, mas preservando a mesma estrutura normativa insculpida no Decreto-Lei 1.422/75, vale dizer: mesma hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota.

6. Destarte, a Lei 9.424/96, que regulamentou o art. 212, § 5º, da Carta Magna, ao aludir às empresas como sujeito passivo da referida contribuição social, o fez de forma ampla, encartando, nesse conceito, a instituição, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço, bem como qualquer entidade, pública ou privada, vinculada à previdência social, com ou sem fins lucrativos, ressalvadas as exceções previstas na legislação específica e excluídos os órgãos da administração direta (art. 1º, § 5º, do Decreto-Lei 1.422/75 c/c art. 2º da CLT).

7. O Decreto 6.003/2006 (que revogou o Decreto 3.142/99), regulamentando o art. 15, da Lei 9.424/96, definiu o contribuinte do salário-educação com foco no fim social desse instituto jurídico, para alcançar toda pessoa jurídica que, desenvolvendo atividade econômica, e, por conseguinte, tendo folha de salários ou remuneração, a qualquer título, seja vinculada ao Regime Geral de Previdência Social: "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."

8. "A legislação do salário-educação inclui em sua sujeição passiva todas as entidades (privadas ou públicas, ainda que sem fins lucrativos ou beneficentes) que admitam trabalhadores como empregados ou que simplesmente sejam vinculadas à Previdência Social, ainda que não se classifiquem como empresas em sentido estrito (comercial, industrial, agropecuária ou de serviços). A exação é calculada sobre a folha do salário de contribuição (art.1º, caput e § 5º, do DL 1.422/75)."

(REsp 272.671/ES, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/02/2008, DJe 04/03/2009, REPDJe 25/08/2009) 9. "É constitucional a cobrança da contribuição ao salário-educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei nº 9424/96."

(Súmula 732 do STF) 10. In casu, a recorrente é associação desportiva, sem fins lucrativos, vinculada à Previdência Social e com folha de empregados, encartando-se no conceito amplo de empresa, razão pela qual se submete à incidência do salário-educação.

11. É que a Lei 9.615/88, que instituiu normas gerais sobre desporto e regulou a atuação das entidades que exploram o desporto profissional, equiparou essas entidades às sociedades empresárias, in verbis: "Art. 27. As entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais e as entidades de administração de desporto

*ou ligas em que se organizarem, independentemente da forma jurídica adotada, sujeitam os bens particulares de seus dirigentes ao disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, além das sanções e responsabilidades previstas no caput do art. 1.017 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, na hipótese de aplicarem créditos ou bens sociais da entidade desportiva em proveito próprio ou de terceiros.*

*§ 13. Para os fins de fiscalização e controle do disposto nesta Lei, as atividades profissionais das entidades de prática desportiva, das entidades de administração de desporto e das ligas desportivas, independentemente da forma jurídica como estas estejam constituídas, equiparam-se às das sociedades empresárias, notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos."*

*12. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.*

*(REsp n. 1.162.307/RJ, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 24/11/2010, DJe de 3/12/2010.)*

31 – Portanto, a contribuição para o salário-educação tem como sujeito passivo as empresas, assim entendidas as firmas individuais ou sociedades que assumam o risco de atividade econômica, urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, em consonância com o art. 15 da Lei 9.424/96, regulamentado pelo Decreto 3.142/99, sucedido pelo Decreto 6.003/2006.

32 – Sobre o tema precedente do TRF 4 aplicado nos casos de pessoa física dono de obra julgado em 26/08/2023:

*TRIBUTÁRIO. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. TEMA 362. PESSOA FÍSICA PROPRIETÁRIA DE OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. PRECEDENTE DA 5ª TURMA RECURSAL/RS INEXIGIBILIDADE. 1. Tema 362 do STJ - "A contribuição para o salário-educação tem como sujeito passivo as empresas, assim entendidas as firmas individuais ou sociedades que assumam o risco de atividade econômica, urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, em consonância com o art. 15 da Lei 9.424/96, regulamentado pelo Decreto 3.142/99, sucedido pelo Decreto 6.003/2006". 2. "EMENTA TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS. SOCIAIS GERAIS. DOMÍNIO ECONÔMICO. NATUREZA JURÍDICA. PESSOA FÍSICA. EQUIPARAÇÃO A EMPRESA. BASE LEGAL. INEXISTÊNCIA. INSCRIÇÃO INDEVIDA. DANO MORAL IN RE IPSA. VALOR. (...). 4. O parágrafo único do art. 15 da Lei 8.212/1991 equipara a pessoa física dona de obra a empresa, mas o faz unicamente para fins de cobrança de contribuição previdenciária, não se prestando a justificar a incidência das contribuições por conta de terceiros. (...)." (5002480-60.2019.4.04.7109, QUINTA TURMA RECURSAL DO RS, Relator GIOVANI BIGOLIN, julgado em 28/10/2021). 3. Negado provimento ao recurso da União.*

*(TRF-4, RECURSO CÍVEL 5022036-46.2022.4.04.7205, Relator(a): ANTONIO FERNANDO SCHENKEL DO AMARAL E SILVA, TERCEIRA TURMA RECURSAL DE SC, Julgado em: 25/08/2023, Publicado em: 26/08/2023)*

33 – Portanto, no caso dou parcial provimento ao recurso para excluir do lançamento os valores relativos ao FNDE (Salário Educação).

### **Conclusão**

34- Ante o exposto, conheço em parte o recurso e na parte conhecida dou-lhe parcial provimento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

## Voto Vencedor

Conselheiro Mario Hermes Soares Campos – Redator designado.

Peço *vênia* ao i.Relator para apresentar respeitosa divergência, posto que vislumbro evidências que me inclinam a entendimento contrário ao conhecimento do Recurso do contribuinte.

Entendeu o e.relator pelo conhecimento parcial e provimento, também parcial, do recurso voluntário, a fim de afastar a exigibilidade da contribuição relacionada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE - Salário Educação), por considerar tratar-se de matéria de ordem pública, devendo ser reconhecida de ofício.

Nesse sentido, após reprodução da ementa de decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, no âmbito do Tema 362 daquela corte superior, foi proposta aplicação ao caso das disposições do art. 62 § 2º do RICARF.

Em que pese o bem fundamentado voto, tenho que não caberia a este órgão julgador a apreciação da matéria sem provocação, de ofício, sob pena de se tornar revisor do lançamento sem motivação, afastando-se de suas atribuições legais e regimentais, por não vislumbrar tratar-se de matéria de ordem pública.

Não há qualquer alegação por parte do autuado quanto à aplicação do quanto decidido no referido Tema 362 e, tampouco, no que se refere à legitimidade passiva propriamente dita. Não se trata assim, puramente de questão relativa à legitimidade passiva e sim, quanto à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, que não possui cariz de matéria de ordem pública, sendo necessário o carreamento de provas quanto à inoccorrência da hipótese de incidência ou que alterem as circunstâncias que ensejaram o lançamento. Também não se vislumbra na espécie interesse de toda a sociedade a reclamar sua revisão de ofício, posto que voltada especificamente a lançamento decorrente de realização de obra pelo sujeito passivo, claramente individualizado e decorrente de atos por eles praticados, cabendo somente ao mesmo eventual prequestionamento de sua inclusão no polo passivo da relação jurídica tributária. Ônus do qual não se desincumbiu.

Ademais, deve ser destacado que a decisão proferida pelo STJ, no âmbito do Tema 362, não é de aplicação direta, uma vez que caberia interpretação distinta da proposta pelo i.relator, a teor do que foi consignado no item 8 da ementa do referido julgado; confira-se:

Tema 362 do STJ

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. CONTRIBUIÇÃO PARA O SALÁRIO-EDUCAÇÃO. RECEPÇÃO, PELA CARTA DE 1988, DA LEGISLAÇÃO

REGULADORA DA MATÉRIA (DECRETO 1.422/75). SUJEITO PASSIVO.  
CONCEITO AMPLO DE EMPRESA.

(...)

8. A legislação do salário-educação inclui em sua sujeição passiva todas as entidades (privadas ou públicas, ainda que sem fins lucrativos ou beneficentes) que admitam trabalhadores como empregados ou que simplesmente sejam vinculadas à Previdência Social, **ainda que não se classifiquem como empresas em sentido estrito** (comercial, industrial, agropecuária ou de serviços). A exação é calculada sobre a folha do salário de contribuição (art.1º, caput e § 5º, do DL 1.422/75).

(...) (negritei)

Conforme se observa no destaque acima, entendeu aquela corte superior que a legislação e obrigação relativas ao salário-educação não seria de aplicação exclusiva a sociedades empresárias em sentido estrito (comercial, industrial, agropecuária ou de serviços), cabendo assim, interpretação quanto à sua aplicação e exigibilidade também em hipótese de lançamento em pessoas físicas executoras de obra de construção civil.

Nesses termos, diferentemente do encaminhamento do i,relator, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, apenas da parte que discute e decadência e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mario Hermes Soares Campos