



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15956.720131/2011-56
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.681 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de abril de 2024
Recorrente PAULO HENRIQUE MARQUES DE OLIVEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2006 a 30/06/2011

CONSTRUÇÃO CIVIL DE RESPONSABILIDADE DE PESSOA FÍSICA. EQUIPARAÇÃO A EMPRESA.

Equipara-se a empresa o proprietário ou dono de obra de construção civil, quando pessoa física, em relação a segurado que lhe presta serviço. O responsável por obra de construção civil está obrigado a recolher as contribuições arrecadadas dos segurados e as contribuições a seu cargo, incidentes sobre a remuneração dos segurados utilizados na obra.

CUSTO DE CONSTRUÇÃO DE EDIFICAÇÕES. ARBITRAMENTO COM BASE NO CUSTO UNITÁRIO BÁSICO CUB.

O custo da construção de edificações deve ser comprovado por meio da apresentação das notas fiscais de aquisição de materiais, recibos/notas fiscais de prestação de serviços e comprovantes de pagamentos junto aos órgãos controladores. A falta ou insuficiência da comprovação autoriza o arbitramento da edificação com base nas tabelas do CUB divulgadas pelo SINDUSCON.

CONSTRUÇÃO CIVIL AFERIÇÃO INDIRETA. PESSOA FÍSICA.

É devida a contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga pela mão-de-obra utilizada na execução de obra de responsabilidade de pessoa física, obtida através de aferição indireta, em razão da não comprovação do montante dos salários pagos na sua execução.

SALÁRIO EDUCAÇÃO - FNDE. PESSOA FÍSICA PROPRIETÁRIA DE OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

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.

EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA. ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de inconstitucionalidade. O controle de legalidade efetivado pelo

CARF, dentro do seu âmbito revisional da decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em parâmetro com a legislação vigente, não havendo permissão para declarar ilegalidade de Lei, cabendo exclusivamente ao Poder Judiciário o controle de constitucionalidade e de legalidade das leis. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto das alegações de inconstitucionalidades e, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso (relator) que dava parcial provimento, para afastar a exigência do FNDE (Salário Educação). Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sonia de Queiroz Accioly..

(assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly – Presidente e Redatora designada

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, João Ricardo Fahrion Nuske, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

01 – Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte (e-fls. 158/194) em face do V. Acórdão de e-fls. 137/147, que julgou improcedente a impugnação apresentada em face da lavratura do auto de infração relacionado, de acordo com o relatório da decisão recorrida:

“

Auto de Infração	Valor Principal	Data da Consolidação	Valor Consolidado	Contribuições	Levantamentos
50.009.031-9	17.564,13	22/08/2011	37.499,42	patronais incidentes sobre as remunerações de segurados empregados: contribuições previstas no art. 22, I e II, da Lei nº 8.212/1991 (FPAS e RAT).	AF – AFERIÇÃO SOBRE OBRA
50.009.034-3	6.109,26	22/08/2011	13.043,27	contribuição dos segurados empregados, a qual a empresa tem obrigação de arrecadar e recolher (Lei nº 8.212/91, art. 20, c/c art. 30, I, "a", e art. 33, §5º).	AF – AFERIÇÃO SOBRE OBRA.
50.009.035-1	4.429,22	22/08/2011	9.456,38	contribuições destinadas aos terceiros: FNDE (Salário-Educação), INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE	AF – AFERIÇÃO SOBRE OBRA.

1.O contribuinte é responsável pela construção de um imóvel residencial para a qual foi aprovado projeto e expedido o alvará de ampliação nº 29878 em 09/11/2006, conforme Relação de Obras Aprovadas pela Prefeitura de Ribeirão Preto enviada pela CODERP e divulgada no sítio

da Secretaria de Planejamento na internet. A obra foi cadastrada no CEI por meio do Sistema SISOBRA, tendo como data de início 19/09/2006.

2. O sujeito passivo pediu a dilação do prazo para apresentar a documentação prevista no art. 383 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 por 20 (vinte) dias. Transcorrido esse prazo sem que ele entregasse nenhum dos documentos solicitados, seus procuradores enviaram uma carta em 15/07/2011, informando que a obra não havia sido completamente terminada, motivo pelo qual ele não tinha efetuado a sua regularização.

3. O Auditor Fiscal realizou diligência na obra em 1º/08/2011, sendo acompanhado pelo funcionário do condomínio em que a casa está situada, e foi recebido pela esposa do contribuinte, Sra. Luciana, tendo constatado que a obra estava inteiramente construída e que os proprietários já residiam no local há aproximadamente dois anos. Ao ser questionada sobre a parte da obra que ainda não havia sido finalizada, a Sra. Luciana disse que faltava a instalação de armários em alguns quartos, o que denota que as alegações do contribuinte de obra inacabada não procedem.

4. Foi enviado ao sujeito passivo Termo de Constatação e Reintimação Fiscal – TCRF, recebido em 09/08/2011, informando-o do resultado da diligência e solicitando novamente os documentos, tendo sido ressaltado que a negativa injustificada de apresentação deles ensejaria, no caso de lançamento de ofício, o agravamento da multa em 50% (cinquenta por cento).

5. Em resposta, o contribuinte disse que a fiscalização examinou apenas a parte externa da obra e não apresentou a documentação requerida.

6. Até o início da fiscalização, o sujeito passivo não havia protocolado a Declaração e Informação Sobre Obra – DISO para a regularização da obra.

7. Foi efetuada aferição indireta do custo da obra e consequente remuneração da mão de obra empregada na execução, tendo como base a área construída, o padrão da obra e o valor do Custo Unitário Básico – CUB divulgado pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil – Sinduscon, conforme previsto na Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

8. Como não foram apresentados os documentos solicitados, não houve como apurar possíveis áreas de redução previstas nos arts 357 e 358 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009. A data de encerramento da obra foi arbitrada pela data de instauração do procedimento fiscal com a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, em 14/06/2011.

9. Segundo apurado no sistema de arrecadação do Ministério da Fazenda, não houve nenhum recolhimento na Matrícula CEI da obra.

10. Os demais dados necessários ao enquadramento e simulação do Aviso para Regularização de Obra – ARO foram extraídos da Relação de Obras Aprovadas pela Prefeitura de Ribeirão Preto enviada pela CODERP e pelos dados da obra constantes no Sistema de Arrecadação do Ministério da Previdência Social.

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

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2006 a 30/06/2011

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. DISCUSSÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado o afastamento da aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo as exceções previstas no art. 26-A, §6º, do Decreto nº 70.235/1972.

AFERIÇÃO INDIRETA. CONSTRUÇÃO CIVIL. PESSOA FÍSICA. CUB.

O montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil de pessoa física é obtido mediante cálculo da mão de obra empregada proporcional à área construída, com a utilização das tabelas do Custo Unitário Básico - CUB divulgadas mensalmente pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil - Sinduscon.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPUGNAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO ALEGADO.

A impugnação deve vir acompanhada de prova documental que ratifique as alegações apresentadas.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EM ATRASO. COBRANÇA DE JUROS COM BASE NA SELIC.

A cobrança de juros, quando ocorre atraso no recolhimento das contribuições previdenciárias, com base na taxa do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC está fundamentada no art. 35 da Lei nº 8.212/91, que faz referência ao art. 61 da Lei nº 9.430/96.

MULTA AGRAVADA POR NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO. AUSÊNCIA DE NECESSIDADE DE PROVA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO.

Quando aplicado o agravamento da multa de ofício previsto no art. 44, §2º, da Lei nº 9.430/1996, por o sujeito passivo não atender a intimação efetuada pela fiscalização, não é necessária a prova de que ocorreu sonegação, fraude ou conluio.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A perda da espontaneidade se dá com a ciência do contribuinte do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados à infração e acarreta a aplicação de multa de ofício.

INTIMAÇÃO DO ADVOGADO PARA SUSTENTAÇÃO ORAL.

Não há previsão no Decreto nº 70.235/1972 para a intimação do advogado do contribuinte para sustentação oral na sessão de julgamento realizada na primeira instância administrativa.”

03 – Em seu recurso o contribuinte trata sobre a impossibilidade de utilização da tabela CUB, trata do conceito de contribuição da empresa e dos empregados, trata sobre o SAT, Contribuição a Terceiros, dos juros Selic, da multa confiscatória, da não incidência de juros sobre a multa e sobre a denúncia espontânea. Sendo esse o relatório do necessário, passo ao voto.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Da nulidade da Tabela CUB – Arbitramento do valor, da contribuição da empresa e do SAT

04 – Conheço do recurso por sua tempestividade. No presente caso o contribuinte questiona a tabela CUB utilizada para fins de aferição indireta efetuada pelo lançamento em vista da falta de documentos apresentados pelo contribuinte. Alega em síntese que seus valores são totalmente divorciados da realidade sendo que a contribuição previdenciária é sobre a folha.

05 – Nesse tópico entendo que o contribuinte não possui razão, no caso não há nenhum tipo de nulidade a ser declarada pois o lançamento se deu na forma de aferição indireta em decorrência da falta de apresentação de documentos por parte do contribuinte, principal interessado em apurar o valor correto de sua construção.

06 – Por sua vez, não existindo nos autos nenhum documento fica justificada a forma de aferição indireta por parte da Fiscalização arbitrando o custo da construção com base no CUB.

07 – Verificamos que de um lado encontra-se o RECORRENTE que não apresentou nenhum documento em momento oportuno, e do outro lado a fiscalização que tomou todas as atitudes possíveis para tentar descobrir o real custo de aquisição, inclusive realizando diligência presencial na residência do recorrente. Por estes fundamentos, e pelo fato de ser legítima a utilização, pela autoridade fiscal, do índice CUB fornecido pelo SINDUSCON (por já contemplar a média dos custos básicos incorridos em todas as fases da construção/reforma) como estimativa do valor do m² de obra a fim de apurar o valor da mesma, entendo que não merece prosperar o argumento de incorreção do valor arbitrado e a sua inutilidade como forma de se chegar ao valor. Há a previsão legal no art. 33 §4º da Lei 8.212/91. Portanto nego provimento nesse ponto.

08 – Os demais argumentos quanto a da contribuição da empresa e do SAT em que trata sobre folha salarial apesar da maioria dos tópicos ser mais doutrinário entendo que não prevalece pois o próprio parágrafo único do artigo 15 da Lei 8.212/91 quando trata dos contribuintes equipara a empresa ao dono de obra de construção civil e em seu artigo 30 VI trata do pagamento das contribuições pelo dono da obra, qualquer que seja a forma de contratação da construção e portanto a legislação converge com a norma constitucional e também nego provimento ao recurso nesse sentido.

09 – Quanto aos ditos “Terceiros” (Salário Educação, Sesc, Senac, Incra e Sebrae) vou tratá-los em um único tópico.

10 – No caso tratando especificamente do Salário Educação entendo que merece reparo a decisão de piso a fim de afastar a exigibilidade da contribuição relacionada ao FNDE (Salário Educação), aplicando ao caso as disposições do art. 98, parágrafo único II, b do NRICARF que diz:

(...)

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

II - fundamente crédito tributário objeto de:

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária; Grifei

11 – 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).*

12 – 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).*

13 - 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).*

14 - 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).

15 - 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*.

16 – 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.**

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

18 - 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.

19 – 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.

20 - 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.

21 - Veja-se o dispositivo:

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

I - como empregado:

(...).

22 - 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.

23 - 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.

24 – 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.

25 – No caso aplicável os termos do Tema 362 do E. STJ assim disposto¹:

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."

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

§ 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 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 submete-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.) Grifei

26 – 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.

27 – 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)

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

29 – Quanto ao SESC/SENAC tais contribuições são efetivamente devidas pelas empresas enquadradas no plano sindical da Confederação Nacional do Comércio, (no caso aqui considerando o disposto no art. 15 parágrafo único da Lei 8.212/91 a equiparação do dono da obra com empresa) consoante classificação do art. 577 da CLT e seu anexo.

30 - No mesmo sentido vem decidindo o STJ, conforme ementa abaixo transcrita e portanto nego provimento nessa parte:

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SESC/SENAC. EMPRESAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO Nº 83 DA SÚMULA DESTA CORTE SUPERIOR DE JUSTIÇA.

1. As empresas prestadoras de serviços, espécie de empresa de assessoramento, constantes do quadro a que se refere o artigo 577 da Consolidação das Leis do Trabalho, na compreensão da Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça, estão obrigadas ao recolhimento da contribuição social para o SESC/SENAC, por se encontrarem inseridas nas categorias econômicas e profissionais vinculadas ao plano sindical da Confederação Nacional do Comércio.

A contribuição para o SEBRAE tem como sujeito passivo os mesmos contribuintes do SENAI, SENAC, SESI e SESC. Logo, foram corretamente lançadas. Elas estão previstas no art. 8º, §3º, da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990, combinado com o art. I o do Decreto-Lei nº 2.318, 30 de dezembro de 1986:

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 1 Para atender à execução das políticas de apoio às micro e às pequenas empresas, de promoção de exportações e de desenvolvimento industrial, é instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, de: (Redação dada pela Lei nº 11.080, de 2004)

c) três décimos por cento a partir de 1993. (Alínea incluído pela Lei nº 8.154, de 28.12.1990) Art. 1º 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.

31 – Quanto as matérias sobre a contribuição ao INCRA e ao SEBRAE por existir pedido expresso quanto ao reconhecimento de sua inconstitucionalidade deixo de conhecer com base na súmula nº 02 do CARF que diz: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

32 – Sobre os juros Selic aplicados aplico ao caso os termos da Súmula CARF nº 04 que diz: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).*

33 – Sobre a multa confiscatória em vista do teor do pedido de inconstitucionalidade da mesma entendo que não deve ser conhecida aplicando ao caso os termos da Súmula nº 02 acima já indicada.

34 – A teor da não incidência de juros sobre a multa aplicável ao caso os termos da Súmula CARF nº 108 *Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).*

35 – A respeito da denúncia espontânea diz a decisão recorrida, verbis:

“Adicionalmente, o impugnante diz que houve denúncia espontânea, o que impediria a cobrança de multa, contudo tal argumento não é cabível.

Embora a base de cálculo das contribuições seja aferida indiretamente diante da falta de prova regular e formalizada do sujeito passivo, o fato gerador ocorre quando da concretização das hipóteses de incidência previstas nas leis que as instituíram, ou seja, no caso dos segurados empregados, quando do pagamento ou crédito das suas remunerações.

Assim, consta no art. 51, V, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, que constitui fato gerador da obrigação previdenciária principal, em relação à obra de construção civil de responsabilidade de pessoa física, a prestação de serviços remunerados por segurados que edificam a obra. O fato gerador, no caso, portanto, se aperfeiçoou competência a competência, durante todo o período da obra e não somente no seu término como parece entender o contribuinte. Vale frisar que nenhum recolhimento foi efetuado desde o início da obra em questão, embora fossem devidas as contribuições de todo o período da obra, mesmo que ela não estivesse acabada.

Por outro lado, o Auditor Fiscal verificou no local que a casa estava já inteiramente construída, tendo apresentado, inclusive, uma fotografia que atesta a sua afirmação. Além disso, a própria esposa do contribuinte disse durante o procedimento fiscal que somente faltavam parte dos móveis, os quais não compõem a obra de construção civil objeto do processo para efeito da cobrança em tela, tampouco seus custos integram o CUB.

Mesmo agora, no momento da impugnação, o contribuinte não apresenta qualquer prova que demonstre o contrário, em confronto com o art. 33, §4º, da Lei nº 8.212/1991, com fulcro no qual foi invertido o ônus da prova, e com os arts. 15 e 16, III, do Decreto nº 70.235/1972, pelos quais não bastam as alegações, que têm que ser acompanhadas de provas.

(...) omissis

Ademais, de acordo com o art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN, a perda da espontaneidade se dá com a ciência do contribuinte do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados à infração e acarreta a aplicação da multa de ofício. No caso, a intimação do início do procedimento fiscal ocorreu em 20/11/2011, conforme Aviso de Recebimento – AR de fls. 31, estando correto o procedimento fiscal, que resultou em aplicação da multa de ofício agravada.

36 – O argumento do contribuinte para aplicação da denúncia espontânea é que a obra estava inacabada na parte interna apesar de estar morando há 2(dois) anos no local.

37 – Em vista do quanto constatado *in loco* pela fiscalização e pelo teor dos fundamentos da turma de piso entendendo por negar provimento nessa parte adotando como razões de decidir o estabelecido pela decisão da turma *a quo* acima indicado.

Conclusão

38 - Diante do exposto, conheço em parte do recurso, não conhecendo das questões sobre constitucionalidade do SEBRAE, INCRA e multa confiscatória e no mérito dar-lhe parcial provimento para afastar a exigência do FNDE (Salário Educação).

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

Voto Vencedor

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly – Presidente e Redatora designada

Parabenizo o Ilustre Conselheiro Relator e apresento motivos pelos quais divergi do seu entendimento.

O Relator votou por conceder, de ofício, a exoneração de crédito tributário relativo ao FNDE, já que o assunto não foi tratado diretamente na peça recursal (entendimento que exsurge da leitura do recurso apresentado).

Em recente artigo (já encaminhado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para publicação) acerca de temática assemelhada e que será publicado em Coletânea do Carf, subscrito pela Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e por mim, ressaltou-se que:

Em processos instaurados por lançamento fiscal, a atuação do Julgador Administrativo consiste na promoção do controle de legalidade do ato de constituição do crédito tributário e decisão decorrente, respeitados os estritos limites estabelecidos pelo contencioso administrativo. O desempenho da função judicante, atípica do órgão integrante do Poder Executivo, exclusivamente sobre as matérias conhecidas e tratadas nos acórdãos proferidos pela primeira instância administrativa, tirante as de ordem pública, cognoscíveis a qualquer tempo e grau de jurisdição.

Examinando o conceito de ordem pública, Candido Rangel Dinamarco destaca que

[s]ão de ordem pública (processuais ou substanciais) referentes a relações que transcendam a esfera de interesses dos sujeitos privados, disciplinando relações que as envolvam mas fazendo-o com atenção ao interesse da sociedade, como um todo, ou ao interesse público. Existem normas processuais de ordem pública e outras, também processuais que não o são.

Como critério geral, são de ordem pública, as normas processuais destinadas a assegurar o correto exercício da jurisdição (que é uma função pública, expressão do poder estatal), sem a atenção centrada de modo direto ou primário nos interesses das partes conflitantes.

Não o são aquelas que tem em conta os interesses das partes em primeiro plano, sendo relativamente indiferente ao correto exercício da jurisdição a submissão destas ou eventual disposição que venham a fazer em sentido diferente.

No contexto ordem pública, encontram-se aspectos de legalidade e legitimidade do ato, como, por exemplo: verificação da impossibilidade de lançar pela decadência, ausência de liquidez e certeza do crédito tributário constituído, além de outros vícios que tragam a nulidade absoluta do ato. Esses podem e devem ensejar exame de ofício, independentemente de provocação do interessado. Entretanto, quando a situação decorrer de interesse da parte em primeiro plano, a matéria não será de ordem pública.

(...)

Há de ser trabalhado ainda o conceito de justiça fiscal e sua aplicabilidade no âmbito do processo administrativo.

(...)

Para o Poder Judiciário, o caráter de imparcialidade constitui elemento do órgão de jurisdição - compreendido como atividade estatal voltada à composição de conflitos com observância do devido processo legal. É condição para que o Juiz possa exercer sua função, colocando-o como Autoridade entre e acima das partes, de forma isonômica, equidistante e objetiva. Esse pressuposto de validade dos atos do Juiz possibilita o exercício da justiça, e confere-lhe competência para afastar aplicação de normativo legal e constitucional.

Já os Julgadores Administrativos são conduzidos pela imparcialidade mitigada.

O Julgador Administrativo não é colocado entre e acima da Autoridade Autuante e do Contribuinte de forma isonômica, equidistante e objetiva, como ocorre no Poder Judiciário. Tendo como atribuição o exercício do controle de legalidade dos atos administrativos que lhe precedem, não tem competência para afastar aplicação da lei ordinária ou constitucional.

Examinando a temática sob a ótica da competência do julgador administrativo, o CARF sumulou entendimento no sentido de que o Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, sendo vedado ao órgão julgador administrativo negar a vigência a normas jurídicas por motivo de ilegalidade de lei, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e no Regimento Interno do CARF.

O controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente.

Neste sentido, compete ao Julgador Administrativo verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte,

não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos normativos.

limita-se, portanto, ao controle de legalidade do ato administrativo de lançamento, relativamente às matérias abordadas pela defesa que guardam relação direta com a autuação (elementos da regra matriz de incidência tributária). O CARF, ao desempenhar seu mister, debruça-se

Sendo assim, imperioso concluir que os Julgadores Administrativos não contam com a imparcialidade plena, e, portanto, não tem por finalidade a promoção de justiça tributária ou fiscal.

Atuação imparcial no julgamento administrativo diz respeito a ausência de interesse no objeto do processo, ou de favorecimento de qualquer das partes.

(...)

O dever de imparcialidade no julgamento administrativo resta jungido às questões afetas à suspeição e impedimento para o julgamento, e à ética na produção do ato. Resumidamente, o dever de promoção da justiça fiscal não alcança o Julgador Administrativo, considerada sua competência e alcance da sua imparcialidade.

Por derradeiro, argumentações alicerçadas em princípios de índole constitucional são utilizados na tentativa de justificar (...).

(...)

Os princípios de direito têm a finalidade de nortear os legisladores e juízes de direito na análise da constitucionalidade ou lacuna de lei. Não obstante, esta finalidade não alcança os julgadores administrativos, adstritos à legalidade – isto é, o Julgador Administrativo não pode deixar de aplicar dispositivo legal vigente com base em princípios, por falta de competência para afastar aplicação da lei.

No contencioso administrativo tributário os princípios de direito não têm o condão de derrogar ou revogar artigos do Decreto nº 70.235/72 enquanto vigentes, nem tão pouco permitem o exame de matérias não impugnadas ou não afetas ao contencioso administrativo tributário, em detrimento do comando legal.

Neste sentido, v.g., não pode o Julgador Administrativo examinar matérias não impugnadas, sob a manto do formalismo moderado ou verdade material, salvo se de ordem pública forem.

Considerando as premissas acima reproduzidas, ao meu sentir, **é descabido ao Julgador Administrativo excluir crédito tributário sob fundamentação não apresentada pelo contribuinte no Recurso, ainda mais sendo de ofício:** seja sob a ótica da imparcialidade mitigada conferida ao Julgador Administrativo, que não lhe impõe o dever de promoção de Justiça Tributária, seja pela competência conferida ao Julgador, restrita ao controle de legalidade, seja pelo fato de a matéria não ser de ordem pública.

Em recente julgamento, Acórdão n.º 2005-000.174 - 2ª Sejul/5ª Turma Extraordinária de 31/10/2023, o voto vencedor abordou a temática ao enfoque que:

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.

Desta forma, sob a minha ótica, imperioso negar provimento ao recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly

