



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.724072/2017-22
ACÓRDÃO	2301-011.654 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CLUBE NAVAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/06/2001 a 31/05/2004

DECISÃO JUDICIAL. PREVALÊNCIA.

A decisão judicial é soberana. Os efeitos da coisa julgada atingem somente as partes que participaram da lide.

ALEGAÇÕES DA DEFESA PARA. DESCONSTITUIR LANÇAMENTO. ÔNUS DA PROVA DO LITIGANTE.

É ônus do litigante apresentar as provas idôneas das suas alegações, juntamente com a peça defensiva, quando da instauração da lide. Alegações genéricas, desacompanhadas de provas, não são capazes de desconstituir lançamento regularmente efetuado.

ASSOCIAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS. EQUIPARAÇÃO A EMPRESA. PREVISÃO LEGAL.

O parágrafo único do art. 15 da Lei nº 8.212, de 1991 equipara as associações, ainda que sem fins lucrativos, às empresas, resultando a obrigatoriedade desta união de pessoas ao cumprimento da legislação previdenciária.

NULIDADE DO ACORDÃO RECORRIDO. ALEGAÇÃO DE FALTA DE APRECIÇÃO DE MOTIVO OU DOCUMENTOS TRAZIDOS NA IMPUGNAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O julgador não é obrigado a se manifestar sobre todas as alegações das partes, nem a se ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a se manifestar acerca de todos os argumentos ou documentos presentes na lide, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar sua decisão.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar e negar provimento.

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias – Relatora

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogenes de Sousa Ferreira, André Barros de Moura (suplente), Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 09-66.025, que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a Impugnação apresentada para o AUTO DE INFRAÇÃO relativa à CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA – de 01/2001 a 05/2004:

- Debcad nº 37.484.112-8 - lançamento de contribuições patronais devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais;
- Debcad nº.37.484.113-6 - lançamento de contribuições devidas a outras entidades (Terceiros), incidentes somente sobre a remuneração paga aos segurados empregados.

A ciência do lançamento foi em 16/06/2017 (e-fls. 380) e a impugnação foi apresentada em 17/07/2017 (e-fls. 385 a 421), alegando, segundo relatório da decisão recorrida que:

Afirma que a autuação é esdrúxula e atípica, ao ser formalizada em 2017, referindo-se ao período de 2001 a 2004, tendo sido fundamentada na sentença proferida nos autos do processo judicial 5024490-43.2010.404.7100/RS.

Alega que na forma do art. 173, I, do CTN os créditos tributários neles constituídos já estavam decadentes. Destaca que época dos fatos geradores tributados vigia o

art. 55, da Lei 8.212/91 estabelecia os requisitos para fruição da imunidade/isenção às contribuições sociais para seguridades social, sendo que o CEBAS era apenas um dos requisitos. Além disso, era necessário, para fruir da isenção/imunidade ter prévio e exposto reconhecimento do benefício pelo INSS (§ 1º), nos mesmos termos do enunciado 352, da Súmula de Jurisprudência do STJ.

Argúi que as autoridades fiscais sempre entenderam que o impugnante nunca promoveu a assistência social beneficente, foram lavrados vários Autos de Infração desde 2010, inclusive transcreve trecho do Relatório Fiscal que fundamentou o AI DEBCAD 37.350.320-3 de outra ação fiscal no qual o Auditor Fiscal afirma que a empresa não configura como assistência social beneficente.

Destaca que a coisa julgada formada no processo judicial 5024490-43.2010.404.7100/RS não faz referência a contagem do prazo decadencial, questão que foi suscitada apenas como motivo para a rejeição de uma das preliminares, notadamente a de falta de interesse de agir. Ressalta que o trânsito em julgado ocorreu em 26/04/2016, enquanto que dispõem os artigos 504, do CPC/15, e 470, do CPC/1973, nas palavras de José Rogério Cruz e Tucci no qual "a autoridade da coisa julgada circunscreve-se ao dispositivo da sentença, não abrangendo". Completa:

No caso, tendo em conta os termos da sentença proferida no processo judicial 5024490-43.2010.404.7100/RS, bem como o que estabelecem as normas processuais acima, é indubitoso que a coisa julgada formada no processo judicial não envolveu a forma de contagem do prazo decadencial aplicável ao impugnante para os fatos geradores de 12/06/01 a 11/06/04, pois tal questão não fez parte do dispositivo do julgado e constituiu, apenas, um dos seus motivos.

Conclui que a contagem de prazo decadencial foi apreciada somente como questão prejudicial, como pode ser confirmado no pedido final da Ação Popular, sendo assim a contagem da decadência não está abrangida pela coisa julgada, conforme precedentes apresentados pela defesa.

Registra que o art. 156, V, do CTN, "a prescrição e a decadência", "extinguem o crédito tributário" e o art. 173 que como decurso do quinquênio legal o direito de constituir o crédito tributário "extingue-se definitivamente". A decadência não admite qualquer hipótese de suspensão ou interrupção, entendimento esse consagrado na jurisprudência administrativa e por doutrinadores, mas apenas a sua reabertura no caso de anulação de lançamento ocorrido no quinquênio legal, nos termos do inciso II, art. 173 do CTN. Fato este que não ocorreu.

Declara que a ação popular foi ajuizada em 2010, sendo assim já estavam caducos os créditos tributários dos fatos geradores de 01/2001 a 05/2004 em razão da decadência.

O Impugnante as fls. 400/406 apresenta um longo arrazoado a respeito da não incidência da contribuição previdenciária sobre verbas de natureza indenizatória, nas qual

destaca: Terço Constitucional de Férias, Auxílio-Creche, Auxílio-Doença e Auxílio-Acidente, Salário-Maternidade, Aviso Prévio Indenizado, trazendo inclusive jurisprudência a respeito do tema.

Alega que o Clube Naval não se enquadra no conceito de empresa em razão de ser uma associação sem fins lucrativos, conforme o seu estatuto social. A empresa tem como objetivo o lucro, nos termos do art. 966 do Código Civil.

O Clube Naval exerce atividades que beneficiam apenas o seu corpo social. Destaca o art. 47, da IN-SRF 247/2002, § 2º que reconhece a natureza não contra prestacional da mensalidade paga pelos associados à associação, fica patente que não possui natureza empresária ou se dedica a atividade empresarial. E com base na interpretação sistemática, "somente das empresas pode ser exigida o salário-educação, diferentemente do que ocorre em relação às contribuições sociais para a seguridade social, que podem ser exigidas de qualquer empregador, empresa ou não".

Declara, com fundamento ser o art. 212 da CF/88, o salário-educação tem natureza jurídica de contribuição social geral, conforme jurisprudência do STF, sendo assim não pode ser exigido em virtude o Clube Naval não se enquadrar no conceito de empresa, desta forma:

"84. Ocorre que, como reconhecido pelo STF, o salário- educação não é uma contribuição previdenciária e, além disso, o art. 212 da CF/88 não contém disposição similar àquela do caput do art. 195, que positiva o Princípio da Solidariedade Social, limitando-se a estabelecer que o tributo é devido, apenas, pelas empresas.

85. Assim, a definição ampla de empresa no Direito Previdenciário tem aplicação restrita às contribuições previdenciárias, sendo indevida, por inconstitucional, sua aplicação a outras espécies de tributos, notadamente às contribuições sociais gerais".

Declara que a contribuição para o INCRA não é devida pelo impugnante, visto que o Clube Naval não é empresa, o Decreto-Lei 1.146/70 estabelece a contribuição apenas para empresa. Pelas mesmas razões as contribuições para o SESC-SEBRAE não são devidas, nos termos do art. 3º do Decreto-Lei 9.853/46, e do art. 4º do Decreto-Lei 8.621/46.

Destacando que não está enquadrada no plano sindical da CNC, requisito obrigatório para contribuir para o SESC e segundo a Lei 8.029/90, art. 8º, § 3º, a contribuição para o SEBRAE é devida pelos mesmos contribuintes do SESC. Apresenta jurisprudência nesse sentido.

Conclui que "não sendo possível equiparar o impugnante à empresa, e tendo a legislação que disciplina a cobrança das contribuições para o INCRA, Salário Educação, SESC e SEBRAE estabelecido que esses tributos só são devidos pelas empresas, evidente é a improcedência do lançamento respectivo

O Acórdão recorrido (e-fls. 614 a 622) está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2001 a 31/05/2004

DECISÃO JUDICIAL. PREVALÊNCIA.

A decisão judicial é soberana. Os efeitos da coisa julgada atingem somente as partes que participaram da lide.

NECESSIDADE DE COMPROVAR O ALEGADO

Alegações genéricas, desacompanhadas de provas são incapazes de desconstituir lançamento regularmente efetuado em conformidade com a legislação.

JULGADOR ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA. LIMITAÇÃO.

É vedado ao Fisco afastar a aplicação de lei, decreto ou ato normativo por inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte tomou ciência do Acórdão do julgamento de primeira instância em 27/04/2018 (e-fl. 627). Em 24/05/2018, apresentou Recurso Voluntário anexado às e-fls. 631 a 673, aduzindo os motivos e fatos alegado anteriormente acrescido do pedido de nulidade da decisão recorrida por não ter analisado todos os fatos apresentados na impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **FLAVIA LILIAN SELMER DIAS**, Relatora

• ADMISSÃO DO RECURSO

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

• PRELIMINAR

A recorrente afirma que há nulidade da decisão de primeira instância sob o argumento que não apreciou todos os motivos ou argumentos trazidos na peça defensiva.

O acórdão ignorou a alegação de que, no ajuizamento do processo judicial 5024490-43.2010.404.7100, já havia ocorrido a decadência para os fatos geradores de 01/2001 a 11/2004. Nulidade que pode ser superada em caso de decisão favorável ao contribuinte.

(Grifos originais)

A omissão que determina a nulidade é quando não há o pronunciamento sobre um **tema** (questão, assunto) trazido na lide. Isso não é o mesmo que se pronunciar sobre todos os **argumentos** levantados para cada tema. Ademais, nem é preciso se ater aos fundamentos indicados, muito menos os apreciar um a um. Se a decisão já encontrou o motivo suficiente para amparar sua decisão, não há de se falar em omissão.

Esse é o entendimento dos Tribunais Superiores:

(...)

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).

(grifos não originais)

No processo administrativo fiscal vigora o princípio da persuasão racional ou do livre convencimento motivado, nos termos dos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

(grifos não originais)

Essa é a posição predominante neste Conselho:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2010, 2011

(...)

NULIDADE DA DECISÃO “A QUO”. FALTA DE ENFRENTAMENTO DE TODOS OS PONTOS TRAZIDOS NA IMPUGNAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O julgador não é obrigado a se manifestar sobre todas as alegações das partes, nem a se ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a se manifestar acerca de todos os argumentos presentes na lide, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão

(Acórdão. 2201-009.786, de 06/10/2022)

No caso concreto, não houve falha na apreciação da decadência. A DRJ assim motivou sua decisão:

A citada sentença assim dispôs a respeito da decadência:

*Na hipótese de se afastar o direito do Clube Naval à imunidade, relativamente ao período postulado na inicial, surge para o Fisco a possibilidade de constituir os respectivos créditos. Não há como se reconhecer a decadência apontada, porquanto o réu se encontrava ao abrigo da imunidade tributária, impedindo o Fisco de exigir o tributo respectivo. Nesse sentido, o TRF 4a Regido já se manifestou ao asseverar que 'tratando-se a imunidade de vedação absoluta ao poder de tributar, segundo os limites traçados pela Constituição, não se pode querer atrelar a data de início do prazo decadencial àquela do exercício seguinte a da ocorrência dos fatos geradores, conforme pretende a parte excipiente. **O mais razoável é considerar, com base em uma interpretação lógica, como marco inicial da contagem do prazo decadencial o exercício seguinte àquele em que afastado o direito ao gozo da imunidade pela parte excipiente**' (excerto extraído do Agnº2008.04.00.013235-3, Rel Álvaro Eduardo Junqueira, D.E. 10-06-2008). [Grifei]*

Logo, na hipótese de nulidade do Certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) concedidos ao réu, conforme postula o autor na inicial, surgirá para a Fazenda Nacional a possibilidade de constituir os créditos decorrentes.

A Impugnante passou a não ser imune com a anulação da validade do CEBAS período de 12/06/01 a 11/06/04, como se verifica no trecho extraído da sentença judicial:

Ante o exposto, rejeito as preliminares e JULGO PROCEDENTE a presente ação popular, para anular o ato de deferimento do pedido de renovação do CEBAS ao CLUBE NAVAL, com validade para o período de 12/06/01 a 11/06/04.

A decisão judicial é soberana, ou seja, os efeitos da coisa julgada atingem as partes da lide, nos termos do art. 6º, §3º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro Decreto-Lei nº 4.657/1942.

Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. (Redação dada pela Lei nº 3.238, de 1957)

...

§ 3º Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso. (Incluído pela Lei nº 3.238, de 1957)

Pela leitura da sentença a decadência se opera nos termos do art. 173 Código Tributário Nacional:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Considerando que a sentença foi assinada em 12/04/2016 e que nela consigna que o lançamento só poderá ser constituído com a nulidade do CEBAS (inciso I, art. 173 do CTN) e o auto de infração foi lavrado em 16/06/2017, não há em se falar de decadência do crédito tributário.

(grifos não originais)

A decisão de piso, utilizando-se das decisões tomadas no processo judicial, aponta que havia CEBAS válido desde o momento da sua concessão até que foi declarado nulo por decisão judicial definitiva na Ação Popular, o que só ocorreu em 12/04/2016.

Deste modo, pela sentença proferida no processo judicial, não havia como ter ocorrido a decadência antes da impetração da Ação Popular pois, neste lapso de tempo, o prazo decadencial nem teria começado a fluir.

Portanto, não houve a omissão na decisão de piso.

- **MÉRITO**

- **Prazo Decadencial**

Inicialmente é necessário fazer um histórico da legislação que rege o benefício da isenção/imunidade.

O art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 trazia os requisitos para o gozo da “isenção” pelas entidades beneficentes.

Em 10/11/2008, foi publicada a Medida Provisória nº 446, mudando a forma de concessão do CEBAS. Entre as alterações, os arts. 37 e 39 previram a renovação automática do Certificado para as entidades que tiveram o pedido indeferido e o recurso de reconsideração estava pendente de julgamento na data de publicação da MP:

Art. 37. Os pedidos de renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social protocolizados, que ainda não tenham sido objeto de julgamento por parte do CNAS até a data de publicação desta Medida Provisória, consideram-se deferidos.

Parágrafo único. As representações em curso no CNAS propostas pelo Poder Executivo em face da renovação referida no caput ficam prejudicadas, inclusive em relação a períodos anteriores.

(...)

Art. 39. Os pedidos de renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social indeferidos pelo CNAS, que sejam objeto de pedido de reconsideração ou de recurso pendentes de julgamento até a data de publicação desta Medida Provisória, consideram-se deferidos.

Embora a MP 446, de 2008, tenha sido rejeitada em 10/02/2009, permaneceram válidas as renovações automáticas operadas nos termos dos arts. 37 e 39.

No caso concreto, a recorrente não tinha obtido o deferimento no pedido do CEBAS, nos termos do art. 55 da Lei nº 8.212, por não ser reconhecida como entidade de assistência social, todavia, por força dos arts. 37 e 39 da MP, como havia pedido de reconsideração pendente de apreciação, teve a renovação automática do Certificado.

Diante de tal situação, foi proposta a Ação Popular nº 5024490-43.2010.404.7100/RS, solicitando o cancelamento do CEBAS concedido através do processo administrativo 4406.001778/2001-41, feito com base nos art. 37 e 39 da MP 446, de 2008.

Entre os temas discutidos na petição inicial da citada ação judicial, estava o prazo decadencial do período de 12/06/2001 a 11/06/2004, no qual houve a renovação automática do CEBAS, possibilitando o uso indevido da isenção das contribuições previdenciárias.

Sublinhe-se que não há perigo de mora inverso na constituição dos créditos tributários e sua futura suspensão ao final do procedimento, pois caso a ação

popular seja julgada improcedente eles serão anulados, se por outro fundamento não puderem ser mantidos pelo fisco.

Não há que falar em decadência dessas contribuições – caso ainda não lançadas –, posto que o CEBAS inibe o afastamento da imunidade.

Esse foi o entendimento do I. Juiz Federal MARCELO REBELLO PINHEIRO na Ação Popular que tramita na 1ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal, que tem por objetivo anular CEBAS deferido à Associação Paulista dos Cirurgiões Dentistas, com validade para o período de 01/01/01 a 31/12/03 (processo nº 2008.34.00.013889-8)17:

(...)

Naquela ação popular, requereu-se medida liminar para que fosse determinado ao fisco que constituísse os créditos da seguridade social do contribuinte antes que o ano findasse, sob pena de decadência, que, se ocorresse, seria imputada aos Conselheiros do CNAS (pedido condenatório).

Todavia, entendeu-se que caso o CEBAS venha a ser anulado o fisco poderá lançar o crédito tributário e executá-lo do próprio contribuinte. Assim, necessário somente anular o CEBAS para que o fisco possa tributar o réu-contribuinte, não sendo necessário citar, e ao final condenar Conselheiros do CNAS.

Também com esse mesmo entendimento, decisão do Juiz Federal GUILHERME PINHO MACHADO, da Justiça Federal em Canoas/RS, que rejeitou exceção de pré-executividade que tentava afastar execução da Fazenda Nacional (processo nº 2008.71.12.000676-8) contra a Comunidade Evangélica Luterana São Paulo (mantenedora da ULBRA) 18:

(...)

Essa decisão foi mantida pelo Tribunal Regional Federal da 4a Região, de forma unânime, no Agravo de Instrumento nº 2008.04.00.013235-3/RS, relatado pelo Desembargador Federal ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA, em acórdão assim ementado, datado de 10/09/08, verbis:

(...)

No âmbito da Justiça Federal no Distrito Federal, decisão nesse mesmo sentido foi proferida pela Juíza Federal RAQUEL SOARES CHIARELLI, ao julgar Embargos de Declaração interpostos contra sentença proferida na Ação Civil Pública nº 2005.34.00.023653-2, **afastando a decadência tributária quando o fisco está impedido de lançar tributo em virtude de CEBAS** impugnado19, verbis:

(...)

Decisão do Juiz Federal ALYSSON MAIA FONTENELE na Ação Civil Pública por ato de improbidade administrativa nº 2008.34.00.038771-7, em que figuram como réus Conselheiros e servidores do CNAS, advogado e dirigentes da instituição

beneficiada com ato ilícito também foi nesse sentido, qual seja, **de que com o CEBAS vigente, inibindo a atuação do fisco, não há falar em decadência tributária**. No caso, a liminar requerida pelo parquet foi negada, ao fundamento de que não havia perigo da demora, pois não havia falar em decadência:

(grifos não originais)

O pedido de liminar e antecipação de tutela foi indeferido, em decisão preliminar tomada em 09/05/2011, exatamente **sob o argumento que o prazo decadencial não havia iniciado sua fluência** e só começaria a contar da data em que o CEBAS fosse definitivamente cancelado, **sendo, portanto, desnecessário acionar a Receita Federal para fazer o lançamento preventivo do crédito tributário**:

Trata-se de AÇÃO POPULAR movida por LUIZ CLÁUDIO DE LEMOS TAVARES contra a UNIÃO FEDERAL e o CLUBE NAVAL, objetivando, em sede liminar, a suspensão dos CEBAS (Certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social) conferidos ao réu, com validade para o período de 12/06/01 a 11/06/04; **e a determinação à Secretaria da Receita Federal do Brasil que constitua os créditos da Seguridade Social de ofício, resguardando-os de eventuais discussões a respeito da decadência tributária, até ulterior decisão judicial**.

(...)

Decido.

1. Da preliminar de inadequação da via eleita

Sustenta o Clube Naval inépcia da inicial, sob o argumento de 'inadequação da via eleita'. Defende que o autor estaria utilizando a Ação Popular como sucedâneo de Ação Direta de Inconstitucionalidade, sendo necessária a comprovação da prática de atos administrativos concretos que violem o erário público, o que não ocorreu.

(...)

No que toca à suposta inconstitucionalidade do art. 39 da MP 446/08 apontada pelo autor como um dos fundamentos para a anulação dos CEBAS, há precedentes no sentido de admitir a Ação Popular contra lei de efeitos concretos, consoante ementa abaixo transcrita:

(...)

2. Da preliminar de falta de interesse de agir

Quanto à alegação de falta de interesse de agir, entendo que não merecem prosperar os argumentos do réu.

Na hipótese de se afastar o direito do Clube Naval à imunidade, relativamente ao período postulado na inicial, surge para o Fisco a possibilidade de constituir os respectivos créditos.

Não há como se reconhecer a **decadência** apontada, porquanto o réu se encontrava ao abrigo da imunidade tributária, impedindo o Fisco de exigir o tributo respectivo. Nesse sentido, o TRF 4a Região já se manifestou ao asseverar que 'tratando-se a imunidade de vedação absoluta ao poder de tributar, segundo os limites traçados pela Constituição, não se pode querer atrelar a data de início do prazo decadencial àquela do exercício seguinte à da ocorrência dos fatos geradores, conforme pretende a parte excipiente. **O mais razoável é considerar, com base em uma interpretação lógica, como marco inicial da contagem do prazo decadencial o exercício seguinte àquele em que afastado o direito ao gozo da imunidade pela parte excipiente**' (excerto extraído do Ag nº 2008.04.00.013235-3, Rel. Álvaro Eduardo Junqueira, D.E. 10-06-2008). [Grifei]

Logo, na hipótese de nulidade do Certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) concedidos ao réu, conforme postula o autor na inicial, surgirá para a Fazenda Nacional a possibilidade de constituir os créditos decorrentes.

Rejeito, portanto, a preliminar em questão.

3. Do pedido de Antecipação de Tutela

Para a concessão de antecipação de tutela, exige o art. 273 do **CPC a presença de fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação, ou o manifesto propósito protelatório do réu**, bem como a verossimilhança da alegação, a ser fundamentada em prova inequívoca.

Evidentemente, tal expressão não pode ser compreendida como uma demonstração definitiva dos fatos - somente atingível após uma cognição exauriente -, mas sim como uma prova robusta, suficiente para evidenciar a matéria fática posta em causa e provocar a formação de um juízo de probabilidade da pretensão esboçada na inicial.

Entendo que o pedido formulado pela parte autora esbarra na comprovação do primeiro requisito, **porquanto não verifico a urgência do provimento pretendido**.

A partir de um exame perfunctório dos autos, próprio das decisões antecipatórias de tutela, **tenho que não restou demonstrado o risco de perecimento do direito posto em juízo**.

A concessão de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social não confere, de per si, a imunidade prevista no art. 195, §7º da Constituição Federal. É necessário, ainda, o preenchimento de requisitos constantes em lei, conforme assevera o texto constitucional.

Contudo, entendo desnecessário, neste momento processual, tecer considerações sobre qual legislação deve ser aplicada para o atendimento dos requisitos exigidos pela Constituição Federal, se o previsto no art. 14 do CTN ou art. 55 da Lei nº 8.212/91. Suficiente ressaltar, apenas, que o CEBAS não é condição única para a imunidade das Contribuições para a Seguridade Social.

Ainda, não parece razoável, em sede de cognição sumária, a suspensão dos CEBAS concedidos ao réu e a consequente determinação à Secretaria da Receita Federal do Brasil que constitua os créditos da Seguridade Social de ofício e os suspenda até ulterior decisão judicial. Não há risco de decadência das referidas contribuições, conforme já salientado alhures, especialmente, porque à Fazenda Pública concede-se largo prazo para a constituição dos seus créditos. Em princípio, não haveria óbice, portanto, aguardar-se a instrução probatória e o julgamento final da lide para a concessão da tutela jurisdicional pretendida. Gize-se, ainda, o fato de que eventual prejuízo econômico poderá ser recuperado pelo Poder Público através de ação própria. (grifos não originais)

Ante o exposto, indefiro o pedido de antecipação de tutela.

(grifos não originais)

A decisão final no processo judicial foi favorável ao impetrante, portanto, contrária ao contribuinte. Houve o trânsito em julgado em 12/04/2016:

Ante o exposto, rejeito as preliminares e JULGO PROCEDENTE a presente ação popular, para anular o ato de deferimento do pedido de renovação do CEBAS ao CLUBE NAVAL, com validade para o período de 12/06/01 a 11/06/04.

Exatamente por ter sido discutido o tema da decadência no curso da ação judicial, decisão confirmada pelo Juiz na Sentença, o julgamento do mérito ateve-se ao pedido principal, cancelamento do CEBAS.

Portanto não há de se falar em decadência. Nos termos do art. 170 do CTN e considerando as conclusões decididas no processo judicial, o prazo decadencial somente começou a fluir em 2016, data do trânsito em julgado do cancelamento do CEBAS, e, tendo o lançamento ocorrido em 2017, dentro do prazo de 5 (cinco) anos, foi realizado regularmente.

Aqui cabem três ressalvas importantes.

Primeiro, a aplicação da Súmula CARF nº 01

Súmula CARF nº 1 Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)

Conforme transcrito acima, a propositura de ação judicial significa que a questão posta ao judiciário não será debatida no âmbito administrativo, por uma razão singular: a vinculação dos órgãos administrativos às decisões judiciais concreta e individual.

Muito embora neste caso a ação judicial não tenha sido proposta pelo sujeito passivo, permanece válida a premissa de vinculação dos órgãos administrativos à decisão judicial.

Isso nos leva a segunda ressalva. A decisão de piso colocou exatamente a questão suscitada: a vinculação da RFB e demais Órgão Administrativos às conclusões da sentença judicial. Neste contexto, a alegação da possível decadência antes da propositura da ação teria que ter sido apresentado na defesa da ré na Ação Popular pois não cabe a este Conselho Administrativo decidir questão tratada em ação judicial, ainda mais de forma contrária a decisão.

E a última ressalva importante é a tese do contribuinte que não haveria de se considerar o prazo do trânsito em julgado como o marco inicial da contagem do prazo decadencial, sob o argumento que o dispositivo da sentença não faz referência a isso e que já estaria decadente antes da propositura da ação.

38. Ocorre que, como bem destacado em impugnação, não há na parte dispositiva da sentença qualquer referência à forma de contagem do prazo decadencial em relação ao impugnante, questão que foi suscitada apenas como motivo para a rejeição de uma das preliminares, notadamente a de falta de interesse de agir. Confira-se:

“Ante o exposto, rejeito as preliminares e JULGO PROCEDENTE a presente ação popular, para anular o ato de deferimento do pedido de renovação do CEBAS ao CLUBE NAVAL, com validade para o período de 12/06/01 a 11/06/04.

Condeno ambos os réus ao pagamento de honorários advocatícios à parte autora, os quais arbitro, com base no art.

20, §§ 3º e 4º do CPC, em R\$ 2.000,00 (dois mil reais), atualizáveis monetariamente até o efetivo pagamento pelo IPCA-E/IBGE.

Demanda isenta de custas (CF, art. 5º, LXXIII).

Publique-se. Intimem-se.”

A sentença deve ser interpretada como um todo coerente, considerando todos os seus elementos em harmonia. Para isso é necessário considerar o objeto do processo, as questões suscitadas, os atos processuais realizados de modo que a decisão espelhe o todo, sempre tendo em vista a conformidade com o princípio da boa-fé processual.

Os julgados abaixo tratam a questão nestes termos:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. LIMITES SUBJETIVOS DA SENTENÇA. COISA JULGADA. CUMPRIMENTO INDIVIDUAL DE SENTENÇA COLETIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. NÃO CABIMENTO. PREQUESTIONAMENTO. OCORRÊNCIA.

1. A matéria disciplinada exclusivamente em legislação ordinária não está sujeita à interposição de recurso extraordinário, que não tem cabimento nas hipóteses de inconstitucionalidade reflexa.

2. Tendo a questão federal versada no recurso especial sido expressamente enfrentada pelo acórdão recorrido, satisfeito está o requisito do prequestionamento (Súmulas 282 e 356 do STF).

3. O dispositivo da sentença deve ser interpretado de forma coerente com a sua fundamentação. Hipótese em que a sentença na ação civil pública foi clara em afirmar a sua abrangência nacional e o efeito erga omnes, **assertiva esta que não perde a sua força dispositiva em razão de estar situada no âmbito da parte da sentença destinada à fundamentação, sem ter sido formalmente reproduzida no dispositivo.**

Precedente.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg nos EDcl no REsp n. 1.349.063/DF, relatora Ministra Maria Isabel Gallotti, Quarta Turma, julgado em 14/5/2013, DJe de 28/5/2013.)

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - IMPUGNAÇÃO AO CUMPRIMENTO DE SENTENÇA - CÁLCULO DO VALOR EXEQUENDO - INTERPRETAÇÃO DA SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO - EXISTÊNCIA DE ERRO MATERIAL - CONDENAÇÃO RECONHECIDA NA FUNDAMENTAÇÃO E NÃO INDICADA NA PARTE DISPOSITIVA - MERA INEXATIDÃO - INTERPRETAÇÃO CONJUNTA DO TÍTULO JUDICIAL - CONDENAÇÃO DEVIDA - PAGAMENTO DE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - PARTE BENEFICIÁRIA DA GRATUIDADE DA JUSTIÇA - SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DE PAGAMENTO - INCLUSÃO NA PLANILHA DE CÁLCULOS - INOCORRÊNCIA.

De acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, **"para interpretar uma sentença, não basta a leitura de seu dispositivo. O dispositivo deve ser integrado com a fundamentação, que lhe dá o sentido e o alcance. Havendo dúvidas na interpretação do dispositivo da sentença, deve-se preferir a que seja mais conforme à fundamentação e aos limites da lide, em conformidade com o pedido formulado no processo"** (REsp 2.059.857/BA, DJe de 11/5/2023). Considerando que a condenação à devolução das quantias pagas pelo veículo defeituoso consta, de forma expressa, na fundamentação da sentença, não seria razoável presumir que, após ter desenvolvido extenso raciocínio jurídico, enquadrado a situação fática em dispositivo da lei consumerista e declarado o direito do autor em ver-se restituído do preço que pagou pelo automóvel, teria o magistrado singular julgado improcedente o mencionado pedido e deliberadamente excluído a respectiva condenação da parte dispositiva do julgado. Na forma do art. 98, §3º, do CPC, a parte beneficiária da gratuidade da justiça tem suspensa a exigibilidade do pagamento de custas, despesas processuais e honorários advocatícios. Não se antevendo qualquer inadequação nos cálculos apresentados pelo exequente, deve ser mantida a decisão que rejeitou a impugnação ao cumprimento de sentença. (TJMG - Agravo de Instrumento-Cv 1.0000.22.152863-1/005, Relator(a): Des.(a) Marcelo Pereira da Silva, 11ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 02/07/2024, publicação da súmula em 09/07/2024)

(Grifos não originais)

- **Exclusão da base de cálculo das verbas indenizatórias**

O outro tema trazido no recurso diz respeito à existência de verba indenizatória na base de cálculo informada pela recorrente. Assim como na impugnação, o recurso se limita a apontar, em tese, algumas verbas indenizatórias que não deveriam compor a base de cálculo.

O Impugnante argui que na base de cálculo utilizada estavam incluídas verbas indenizatórias, incorrendo, a Receita Federal, portanto, em erro ao exigir que a empresa recolhesse contribuições sobre verbas que não são fatos geradores. São essas verbas: Terço Constitucional de Férias, Auxílio-Creche, Auxílio-Doença e Auxílio-Acidente, Salário-Maternidade e Aviso Prévio Indenizado.

(...)

No caso, caberia ao Impugnante apresentar novas folhas demonstrando o erro na apuração das bases de cálculo. As alegações são vagas e sem qualquer comprovação. Esclarece-se que o momento para a produção de provas, no processo administrativo, é juntamente com a impugnação. O impugnante não junta nada aos autos que comprove erro no lançamento e alegações genéricas e desacompanhadas de provas são incapazes de desconstituir lançamento regularmente efetuado em conformidade com a legislação

A recorrente entende que cabe a fiscalização o dever de apuração dos valores. Engana-se. A apresentação da impugnação deve ser acompanhada dos motivos que fundamentam a discordância do lançamento, bem como das provas dos fatos alegados.

O lançamento ocorreu nos exatos termos das informações das Folhas de Pagamento apresentadas, para os empregados, e na DIRF, no caso dos contribuintes individuais. Assim, para que a questão pudesse ser apreciada nesta instância recursal deveria estar acompanhada da determinação dos valores de quais seriam as “verbas indenizatórias” consideradas no lançamento, acompanhada dos documentos comprobatórios, ônus de quem alega a modificação do direito do autor.

- **Contribuição para SESC, SEBRAE, INCRA, SALÁRIO EDUCAÇÃO**

A recorrente afirma que é uma entidade sem fins lucrativos e não pode ser equiparada a empresa, portanto não pode ser obrigada a recolher contribuições para terceiros que, pelo conceito, deveria se restringir às empresas com fins lucrativos.

123. Não sendo possível equiparar o recorrente à empresa, e tendo a legislação que disciplina a cobrança das contribuições para o INCRA, Salário-Educação, SESC e SEBRAE estabelecido que esses tributos só são devidos pelas empresas, evidente é a improcedência do lançamento respectivo.

A equiparação das associações à empresa, para fins de aplicação das contribuições previdenciárias, é uma regra do art. 15 da Lei nº 8.212, de 1991, tanto na redação em vigor no momento de ocorrência dos fatos geradores como na redação atual:

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. Considera-se empresa, para os efeitos desta lei, o autônomo e equiparado em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.~~

~~Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)~~

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. (Redação dada pela Lei nº 13.202, de 2015)

(grifos não originais)

Este Conselho não tem competência para afastar uma norma legal ao argumento que ela não seria compatível com a Constituição Federal, nos termos da Súmula CARF nº 02.

E as decisões paradigmas apresentada no texto do recurso são julgados antigos e superados, conforme decisão abaixo colacionada:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. **CONTRIBUIÇÃO AO SESC/SENAC/SEBRAE. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. CLUBE RECREATIVO, DESPORTIVO E DE LAZER. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE ATUALIDADE DO DISSÍDIO. RECURSO QUE ENFRENTA RATIO DECIDENDI FIRMADA EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO E EM SEDE DE ENUNCIADO SUMULAR DO STJ. RECURSO MANIFESTAMENTE INADMISSÍVEL. APLICAÇÃO DE MULTA.**

1. A divergência atual não foi comprovada. Veja-se que o recurso traz como paradigmas julgados antigos, bastante anteriores ao julgamento do tema em sede de recurso repetitivo (REsp. n. 1.255.433 / SE, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 23.05.2012) e à publicação de enunciado sumular sobre a questão onde superadas as questões levantadas pela embargante. A saber: Súmula n. 499/STJ: "**As empresas prestadoras de serviços estão sujeitas às**

contribuições ao Sesc e Senac, salvo se integradas noutra serviço social"
(Primeira Seção, julgado em 13/03/2013, DJe 18/03/2013).

2. Registre-se ser **irrelevante para a aplicação da jurisprudência em repetitivo e sumulada o fato de a entidade distribuir ou não lucros, pois a ótica da tributação é a proteção do trabalhador incorporando-o a um dado serviço social mediante a contribuição da empregadora, tal a ratio decidendi do precedente vinculante e do enunciado sumular. O enquadramento é feito de forma subsidiária na CNC quando a entidade não se encontra integrada em outro serviço social diferente do SESC e do SENAC que preste os mesmos serviços sociais a seus trabalhadores mediante contribuição do empregador. A lógica é a cobertura total do trabalhador.**

3. Por isso que interpretando o enunciado sumular e o precedente repetitivo há vários julgados em sentido uníssono tanto da Primeira quanto da Segunda Turmas componentes desta Primeira Seção afirmando expressamente que clubes recreativos são prestadores de serviço devedores da contribuição ao SESC porquanto estão vinculados à Confederação Nacional de Educação e Cultura, e seus empregados, à Confederação Nacional dos Trabalhadores em Estabelecimentos de Educação e Cultura, porque o fato de integrar essas confederações não garante aos trabalhadores os serviços sociais próprios do SESC e do SENAC. Assim os precedentes de ambas as Turmas: AREsp 1658095 / RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 16.06.2020; AgRg no AgRg no REsp 1449840 / PE, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 19.05.2015.

4. Incidência da Súmula n. 168/STJ: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado".

5. O gravo interno de recurso cujo tema foi julgado sob o regime dos recursos repetitivos é manifestamente inadmissível, havendo que incidir o art. 1.021, §4º, do CPC/2015, fixando-se a multa apropriada.

6. Agravo interno não conhecido.

(AgInt nos EAREsp n. 1.612.946/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 16/11/2022, DJe de 18/11/2022.)

• CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por CONHECER em parte o Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar e NEGAR PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

FLAVIA LILIAN SELMER DIAS

ACÓRDÃO 2301-011.654 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 12448.724072/2017-22

DOCUMENTO VALIDADO