



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.721681/2021-77
ACÓRDÃO	2201-011.960 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CEISP SERVIÇOS EDUCACIONAIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. APLICAÇÃO SOMENTE ÀS PARTES LITIGANTES.

As decisões administrativas e as judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA OU DECRETO. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária ou de decretos que se prestam à sua regulamentação.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ILEGITIMIDADE PARA RECORRER. SÚMULA CARF Nº 172.

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Súmula CARF nº 172, Vinculante)

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo recorrente.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

IMUNIDADE. REQUISITOS. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CEBAS). NECESSIDADE. RE nº 566.622.

O STF declarou a constitucionalidade do inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212 de 1991 que estabelece que a entidade beneficente deve ser

portadora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO. SUPERVENIÊNCIA DA LEI Nº 14.689/2023.

Aplica-se legislação de forma retroativa a ato ou fato pretérito, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer em parte do Recurso Voluntário, e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa de ofício qualificada para o percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

Sala de Sessões, em 3 de dezembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento fiscal de contribuições previdenciárias em face do sujeito passivo acima identificado, referentes ao período de 01/2009 a 12/2009, incidentes sobre folha de pagamento dos segurados que lhe prestaram serviços, em razão do enquadramento incorreto como entidade imune.

Durante a ação fiscal, ficou constatado que a entidade não possuía o CEBAS, nem pedido junto ao órgão competente, tendo ela alegado apenas que a Lei 12.101/2009 que trata da emissão do CEBAS tem seu questionamento de constitucionalidade em apreciação no Supremo Tribunal Federal, estando ainda pendentes de julgamento as ADIs nº 4.891 e 4.480.

Foi imputada responsabilidade solidária aos seguintes sujeitos passivos:

- JOSE FERNANDO PINTO DA COSTA - CPF 780.031.488-04

- CLAUDIA APARECIDA PEREIRA – CPF 051.715.248-74
- INSTITUTO DE CIÊNCIA E EDUCAÇÃO DE SÃO PAULO – CNPJ 58.252.636/0001-00
- UNIESP S.A – CNPJ 19.347.410/0001-31
- SOCIEDADE ADMINISTRADORA E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA – CNPJ 06.120.096/0001-0

A Contribuinte apresentou Impugnação com as seguintes alegações, em resumo:

- É inconstitucional a cobrança das contribuições por terem nascido por lei ordinária, quando somente poderiam ser exigidas por lei complementar, conforme Constituição Federal;

- a responsabilização de terceiros pelos supostos débitos não pode ser acatada uma vez que não fazem parte de “grupo econômico”, pois possuem natureza jurídica própria e controle independente;

- existe o reconhecimento válido da natureza de entidade de assistência social da impugnante, a partir da existência de fato e de direito do CEBAS, com validade no período do fato gerador em questão;

- exerce seu papel social como instituição particular de ensino superior (IES), e proporciona, até os dias atuais, além da educação à população em geral, por meio de distribuição de bolsas de estudos e de desenvolvimento de atividades culturais e de ensino, diversos projetos assistenciais voltados à população de baixa renda;

- é possuidora de diversos títulos de reconhecimento da importância de seu papel na sociedade, fazendo prova incontroversa de sua natureza de associação civil, sem fins lucrativos, e de assistência social, na área de educação;

- além de sempre ter submetido à análise das autoridades competentes os documentos que demonstram a regularidade das atividades exercidas, também é participante do PROUNI, instituído pela Lei nº 11.096/2005;

- os dispositivos da Lei nº 12.101/09 foram reconhecidos como inconstitucionais pelo STF, não sendo válidas as exigências ali dispostas;

- não se justifica a cobrança de juros de mora relativos ao período uma vez que não há inadimplemento por parte da impugnante;

- a multa aplicada, no percentual de 150%, tem caráter confiscatório.

Os sujeitos passivos solidários não apresentaram Impugnação.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação, cuja decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 108-019.239, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL.

Em julgamento dos Embargos de Declaração do RE 566.662, o STF decidiu que aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. Por via de consequência, declarou constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001, além da (sic) disposições do artigo 29 da Lei nº 12.101/09.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA. 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.

MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS. ÔNUS DO FISCO.

A Lei nº 9.430/96 determina quais as condutas praticadas pelo sujeito passivo, ou terceiro em seu nome, que ensejam a majoração da multa aplicada de ofício. A comprovação da ocorrência de tais condutas é ônus da autoridade lançadora.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. CABIMENTO.

A imputação da responsabilidade solidária exige a constituição de crédito tributário e decorre de expressa previsão legal. O Código Tributário Nacional, por meio de seu artigo 124, I, determina a responsabilização daqueles que possuem interesse comum na ocorrência do fato gerador. Comprovado pelo Fisco a ocorrência de interesse jurídico em tal situação resta caracterizada a responsabilidade solidária de tais interessados.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIOS E ADMINISTRADORES. CABIMENTO.

A imputação da responsabilidade solidária exige a constituição de crédito tributário e decorre de expressa previsão legal. O Código Tributário Nacional, por meio de seu artigo 135, III, determina a responsabilização dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas que praticarem atos com excesso de

poderes ou infração de lei. Comprovada pelo Fisco a ocorrência de tais atos resta caracterizada a responsabilidade solidária de tais interessados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Contribuinte autuada e os responsáveis solidários foram devidamente cientificados da decisão da DRJ, porém apenas o sujeito passivo principal - CEISP Serviços Educacionais - (antiga Universidade Brasil) apresentou recurso voluntário, conforme abaixo:

Sujeito passivo	Ciência	Recurso Voluntário
CEISP SERVIÇOS EDUCACIONAIS – UNIVERSIDADE BRASIL	03/09/2021 (fl. 974)	01/10/2021 (fls. 983/1.031)
INSTITUTO DE CIÊNCIA E EDUCAÇÃO DE SÃO PAULO	01/11/2021 (fl. 1.071)	-----
SOCIEDADE ADMINISTRADORA E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA	17/09/2021 (fl. 979)	-----
UNIESP S.A.	17/09/2021 (fl. 975)	-----
CLAUDIA APARECIDA PEREIRA	17/09/2021 (fl. 977)	-----
JOSE FERNANDO PINTO DA COSTA	17/09/2021 (fl. 976)	

Em seu Recurso Voluntário, o sujeito passivo CEISP Serviços Educacionais traz os seguintes argumentos de defesa, em resumo:

DA ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS

- A partir de 2021, passou a ter fins lucrativos, porém, até o exercício de 2020, era sem fins lucrativos, este acobertado no período fiscalizado.

- A única lei que poderia dispor sobre os requisitos necessários para o gozo da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, letra "c", seria a lei complementar.

- A imunidade das instituições de educação é considerada como condicionada, só existente para aquelas sem fins lucrativos, o que se traduz no preenchimento dos requisitos disciplinados no artigo 14 do Código Tributário Nacional.

- Portanto, qualquer entidade educacional que preencha os requisitos acima mencionados tem direito ao benefício da imunidade, e tais requisitos somente poderão ser alterados por outra lei complementar.

- Os únicos requisitos que prevalecem são os constantes do art. 14 do Código Tributário Nacional, requisitos esses preenchidos pela Recorrente, uma vez que reconhecida pelos órgãos competentes como Entidade Educacional sem finalidade lucrativa.

- A Recorrente, nos termos da Lei nº 12.101/2009:

- a. Está constituída regularmente como pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos e que é reconhecida como entidade beneficente de assistência social com finalidade de prestação de serviços na área da educação;
- b. Obedece ao princípio da universalidade do atendimento e não direcionar suas atividades exclusivamente a seus associados ou a categoria profissional, nem estabelecer qualquer tipo de discriminação ou diferença de tratamento entre alunos bolsistas e pagantes;
- c. É constituída e em funcionamento há, no mínimo, doze meses;
- d. Prevê em seus atos constitutivos que, em caso de sua dissolução ou extinção, o eventual patrimônio remanescente seja destinado a outras entidades sem fins lucrativos congêneres ou a entidades públicas;
- e. Atende ao disposto na legislação aplicável à educação, especialmente na Lei nº 9.394, de 20 de Dezembro de 1996 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional - LDB);
- f. Possui o percentual de gratuidade e o número mínimo de bolsas estabelecidos nos artigos 13, 13-A e 13-B da Lei nº 12.101, de 2009, e suas alterações;
- g. Está em conformidade com as diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação -PNE;
- h. Atende a padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pelo MEC;
- i. Seleciona os alunos a serem beneficiados com bolsas de estudo de acordo com o perfil socioeconômico e critérios definidos pelo MEC; e
- j. Possui escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

- Logo, tratando-se de fundação de apoio à entidade de ensino, sem fins lucrativos, deve ser aplicada a imunidade tributária prevista no art. 150, inc. VI, alínea “c”, da CF, quanto a contribuições diretamente relacionadas com os seus objetivos institucionais.

DO GRUPO ECONÔMICO

- Não há elementos caracterizadores da sucessão. A devedora originária, no caso de ser consolidar o crédito devedor, é a única responsabilizada pela dívida em questão.

- A única e exclusiva relação que a UNIVERSIDADE BRASIL tem para com as demais sociedades INSTITUTO DE CIÊNCIA E EDUCAÇÃO DE SÃO PAULO, UNIESP S.A e SOCIEDADE

ADMINISTRADORA E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA é que possui os mesmos sócios, entretanto, isso, por si só, não é suficiente para configurar grupo econômico, conforme consagra o art. 2º, § 3º da Consolidação das Leis do Trabalho.

- Para configuração do grupo econômico, mister a subordinação de um ente perante outro, ou seja, deve haver subordinação administrativa, contábil e econômica; bem como ausência de autonomia das Instituições.

- No presente feito, as partes supostamente tidas em grupo econômico jamais configuraram confusão patrimonial, desvio de finalidade e cooperação conjunta. Não há nenhum lastro probatório que sustente a tese de Grupo Econômico.

- As referidas Instituições de Ensino possuem na verdade uma origem distinta, são administradas de forma própria, são financeiramente e administrativamente independentes e, portanto, devem ser tratadas de forma independente.

- Por questão operacional, ainda que momentânea, para os exercícios de 2018 e 2019 e por estarem relacionadas pela atividade de ensino, compartilharam quadro de pessoal, bens e serviços, fazendo com que os custos e as despesas inerentes tenham sido também compartilhados.

- Os valores financeiros entabulados na presente, que serviram de base para caracterização de GRUPO ECONÔMICO são de conta corrente entre as instituições, que resolveram fazer remessas entre si de valores, registrando os créditos em uma conta para futura análise do saldo exigível, com escrituração especial.

- Foram realizadas movimentações financeiras, com registro de operações de crédito e débito, de natureza sucessiva e constante, não configurando relação entre as partes para os termos de GRUPO ECONÔMICO.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS

- É essencial que se encontrem demonstrados, em concreto, os pressupostos jurídicos necessários à verificação da norma de responsabilidade dos sócios e administradores, tracejada pelo art. 135 do CTN, sob pena de se violar não apenas o art. 128 do CTN, como os princípios da capacidade contributiva e do não confisco.

- Deveria o Fisco ter comprovado o interesse jurídico, nos termos do art. 124, I, do CTN, bem como que o crédito tributário resulta de ato praticado pessoalmente por alguma das pessoas referidas no art. 135 do CTN, em que tenha sido verificado excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social, o que não ocorreu no caso concreto, sendo de rigor o provimento deste recurso para que seja afastada tanto a solidariedade em relação aos Srs. José Fernando e Cláudia, bem como a responsabilidade do artigo 135 a eles atribuída.

DO CEBAS

- O Supremo Tribunal Federal concluiu o exame da ADI 4.480 decidindo por julgar parcialmente procedente a ação para declarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput e do art. 31º da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013 e declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

- A ausência do certificado Cebas, por si só, não constitui óbice ao reconhecimento do direito à imunidade, isso porque, conforme a própria decisão do Supremo, diversos requisitos para a sua obtenção, até o julgamento definitivo da ADI 4480, eram inconstitucionais, ou seja, seria impossível obtê-lo, se não com a concessão das contrapartidas (bolsa de estudos).

MULTA COM EFEITO CONFISCATÓRIO

- O Fisco incorreu em ilegalidade ao arbitrar uma penalidade abusiva, de caráter confiscatório, ferindo preceitos constitucionais como o princípio da capacidade contributiva e o direito de propriedade.

- A norma insculpida no artigo 150, IV, da Constituição Federal, que veda a utilização de tributo com efeito de confisco, está sendo desrespeitada.

DO LIMITE MÁXIMO CORRESPONDENTE A 20 (VINTE) SALÁRIOS-MÍNIMOS

- O artigo 4º, da Lei nº 6.950/84 estabeleceu o limite máximo do salário de contribuição em valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no país, inclusive as contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros.

- Com o advento do Decreto Lei nº 2.318/86, o limite de 20 (vinte) salários-mínimos das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas foi removido, permanecendo vigente, todavia, para as apurações das contribuições destinadas aos terceiros.

- Considerando que não ocorreu a revogação expressa da totalidade das disposições previstas no artigo 4º, da Lei nº 6.950/84, pelas disposições do artigo 3º do Decreto Lei nº 2.318/86, aquele permanece integralmente válido e vigente, produzindo os seus efeitos na parte em que não foi expressa ou tacitamente revogado.

- Sendo assim, o artigo 4º, da Lei nº 6.950/84 permanece válido e vigente no que diz respeito as contribuições destinadas aos terceiros.

Cita decisões administrativas e judiciais.

Ao final, requer a reforma do acórdão de primeira instância, pelos seguintes motivos:

- i. preliminarmente por tratar-se de entidade sem fins lucrativos;
- ii. da comprovação aos requisitos legais para obtenção da imunidade;
- iii. da descaracterização do grupo econômico entre os demais sujeitos passivos;

- iv. da justificativa movimentação financeira em razão da transferência de manutenção;
- v. da inexistência de solidariedade;
- vi. a ausência do certificado “CEBAS” não constitui óbice ao reconhecimento do direito à imunidade;
- vii. da cobrança da multa com efeito confiscatório;
- viii. do limite máximo do salário de contribuição, aplicável inclusive as contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros, ficado em valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário mínimo vigente no país.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

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

Inicialmente, cabe registrar que apenas o sujeito passivo CEISP Serviços Educacionais (antiga Universidade Brasil) apresentou Recurso Voluntário. Os sujeitos passivos solidários não apresentaram nem Impugnação nem Recurso Voluntário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

A Recorrente cita diversas decisões administrativas e judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão. São inaplicáveis, portanto, tais decisões à presente lide.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE

Sobre as alegações de ofensa a princípios constitucionais, não há como acatá-las, pois o exame de validade das normas insertas no ordenamento jurídico através de controle de constitucionalidade é atividade exercida de maneira exclusiva pelo Poder Judiciário e expressamente vedada no âmbito do Processo Administrativo Fiscal.

Assim dispõe o Decreto nº 70.235/72, que disciplina o processo administrativo tributário:

Art. 26-A.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Desse modo, não cabe aos órgãos julgadores afastar a aplicação da legislação tributária em vigor.

Neste Conselho, tal entendimento encontra-se pacificado, com a edição da Súmula nº 2 do CARF: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

MÉRITO

A autoridade fiscal registra que o sujeito passivo informou, em resposta à intimação fiscal nº 003, que não possuía o CEBAS, nem mesmo o seu pedido junto ao órgão competente, tendo apenas alegado que a Lei 12.101/2009 que trata da emissão do CEBAS tem seu questionamento de constitucionalidade em apreciação no Supremo Tribunal Federal e que ainda constam pendentes de julgamento as ADIs nº 4.891 e 4.480, até porque o entendimento é de que os requisitos para gozo da imunidade devem estar previstos em Lei Complementar.

Em sua Impugnação, a Contribuinte alega que possui o CEBAS de fato, mencionando um reconhecimento de sua função social constitucionalmente consagrada, assim como afirmando a sua natureza de associação civil, sem fins lucrativos, e de assistência social, na área de educação.

No Recurso Voluntário, sustenta que os únicos requisitos que prevalecem são os constantes do art. 14 do Código Tributário Nacional, requisitos esses preenchidos por ela, uma vez que é reconhecida pelos órgãos competentes como entidade educacional sem finalidade lucrativa.

Defende, ainda, que a ausência do CEBAS não constitui óbice ao reconhecimento do direito à imunidade, porque, conforme a própria decisão do Supremo, diversos requisitos para a sua obtenção, até o julgamento definitivo da ADI 4.480, eram inconstitucionais, ou seja, seria impossível obtê-lo, se não com a concessão das contrapartidas (bolsa de estudos).

Pois bem.

Não resta dúvida de que a Contribuinte fiscalizada não possuía CEBAS, requisito indispensável para o gozo da imunidade constitucionalmente prevista.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 195, § 7º, confere às entidades beneficentes de assistência social - EBAS, o direito à isenção (imunidade) das contribuições sociais, desde que atendidas as exigências estabelecidas em lei.

Extrai-se do texto constitucional a necessidade de atendimento a dois requisitos para a entidade fazer jus ao benefício: (i) a entidade de assistência social deve ser beneficente e (ii) deve atender os requisitos previstos em lei.

Foi submetido ao Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário RE nº 566.622/RS, tema com repercussão geral reconhecida, a controvérsia acerca

da necessidade de lei complementar para estabelecimento dos requisitos para o gozo de imunidades, tendo sido fixada a seguinte tese (Tema nº 32):

A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

O julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 566.622/RS, restou assim ementado:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL.

1. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

2. É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001. (grifos nossos)

3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: "A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas."

4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo. (RE 566622 ED, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe114 DIVULG 08-05- 2020 PUBLIC 11-05-2020)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal em acolher parcialmente os embargos de declaração para, sanando os vícios identificados: i) assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n. 2.187-13/2001; e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema n. 32 da

repercussão geral a seguinte formulação: "A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas", nos termos do voto da Ministra Rosa Weber, Redatora para o acórdão, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator)

Verifica-se, portanto, que os aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, sendo somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no artigo 195, § 7º da Constituição Federal.

A Lei nº 12.101, de 2009, assim dispõe sobre a exigência do CEBAS:

Art. 29. **A entidade beneficente certificada** na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

(destaquei)

A constitucionalidade da Lei nº 12.101, de 2009, foi objeto de julgamento pelo STF na ADI 4.480. No seu julgamento, o STF concluiu pela constitucionalidade de dispositivos da referida lei que tratavam de procedimentos, e pela inconstitucionalidade daqueles que tratavam do gozo da imunidade, conforme decisão abaixo transcrita.

Decisão: O Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta para dedarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, nos termos do voto do Relator, vencido parcialmente o Ministro Marco Aurélio. Não participou deste julgamento, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello. Plenário, Sessão Virtual de 20.3.2020 a 26.3.2020.

Assim, o STF entendeu pela constitucionalidade formal do artigo 29 e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII, da Lei nº 12.101, de 2009, quando do julgamento da ADI 4.480 (decisão transitada em julgado).

Portanto, tendo em vista que o artigo 29 da Lei nº 12.101, de 2009, que exige o CEBAS para reconhecimento da isenção, foi declarado constitucional, pois estabelece condições condizentes com aquelas estabelecidas no Código Tributário Nacional (lei complementar), a sua aplicação deve ser observada pelas autoridades fiscais.

Nesse sentido as seguintes decisões deste Conselho:

ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO DA COTA PATRONAL PREVIDENCIÁRIA. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. REQUISITO OBRIGATÓRIO.

Sob a égide da Lei nº 12.101 de 2009 é obrigatória a posse do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social para que a entidade possa usufruir da isenção do recolhimento das contribuições para a Seguridade Social.

IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO COTA PATRONAL DA CONTRIBUIÇÃO DE TERCEIROS.

A imunidade especial estabelecida na Constituição é condicionada aos requisitos estabelecidos em Lei, em especial possuir a certificação de entidade beneficente de assistência social. Ausente a certificação CEBAS ou prova de sua recuperação falta requisito essencial ao reconhecimento da imunidade.

(Acórdão nº 2201-011.803, de 09/07/2024, Rel. Débora Fófano dos Santos).

IMUNIDADE ART. 195, §7º CF/88. ART 14 DO CTN. 29 DA LEI Nº 12.101, 2009. ADI 4.480. AUSÊNCIA DO CEBAS. IMPOSSIBILIDADE DE FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL.

O Supremo Tribunal Federal já externou o entendimento de que aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo das entidades beneficentes serem passíveis de definição em lei ordinária.

Assim, para caracterização da condição de entidade imune às Contribuições Previdenciárias, deve ser demonstrado o cumprimento cumulativo dos requisitos previstos no art. 14 do CTN e das formalidades prevista na lei ordinária correlata, inclusive a necessidade de ser portadora do CEBAS.

(Acórdão nº 9202-011.701, de 18/12/2023, Rel. Sheila Aires Cartaxo Gomes).

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PROMOÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL BENEFICENTE. ISENÇÃO. AUSÊNCIA DO CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CEBAS. IMPOSSIBILIDADE.

Para fins de isenção das contribuições previdenciárias, o requisito estabelecido pelo inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91, declarado constitucional pelo STF, prevê que a entidade seja portadora do Certificado de Entidade de Assistência Social (CEAS) e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, que passou posteriormente a ser o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

Não restando atendidos e comprovados os requisitos exigidos pela legislação de regência, impõe-se o não reconhecimento da isenção no caso concreto.

(Acórdão nº 2001-006.879, de 23/05/2024, Rel. Wilderson Botto).

Desse modo, ainda que outros requisitos estabelecidos no artigo 14 do CTN, por hipótese, possam ter sido cumpridos pela Contribuinte fiscalizada, a ausência de certificação do CEBAS é motivo suficiente para impedir o gozo da imunidade constitucional.

Logo, como bem argumentou a autoridade julgadora de primeira instância, não há necessidade de se analisar as demais alegações da Recorrente relativas aos requisitos para fruição da imunidade, uma vez que são incapazes de alterar o entendimento exposto neste voto.

Peço vênia para transcrever excerto do voto condutor da decisão recorrida, que trata desse assunto, com o qual concordo e adoto como razões de decidir:

Antes de prosseguir, importa apontar a desnecessidade de analisar os demais argumentos da peça de inconformismo no que tange aos requisitos para a fruição da isenção, posto que incapazes de alterar o entendimento aqui esposado.

Quanto a esse aspecto, invoco o contido no art. 489 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 2015), no seguinte dispositivo:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterà os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

§ 1o Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador; (grifou-se)

Neste caso, tendo sido adotado como premissa que o CEBAS é requisito indispensável para a fruição da imunidade das contribuições sociais, os demais argumentos apresentados pela recorrente não seriam "capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador".

Ademais, o julgador não é obrigado a fundamentar o voto em todos os pontos pretendidos pela Recorrente, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, conforme precedentes do STF (Embargos Declaração no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 733.596MA).

"[...]"

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ADMINISTRATIVO. CONCURSO PÚBLICO. CONTRATAÇÃO PRECÁRIA DURANTE PRAZO DE VALIDADE DO CERTAME.

PRETERIÇÃO CARACTERIZADA. EXPECTATIVA DE DIREITO CONVOLADA EM DIREITO SUBJETIVO À NOMEAÇÃO. PRECEDENTE. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.

EFEITOS INFRINGENTES. IMPOSSIBILIDADE. DESPROVIMENTO.

1. A omissão, contradição ou obscuridade, quando inócenas, tornam inviável a revisão em sede de embargos de declaração, em face dos estreitos limites do art. 535 do CPC.

2.O magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

(g.n.)

3. A revisão do julgado, com manifesto caráter infringente, revela-se inadmissível, em sede de embargos. (Precedentes: AI n.799.509AgRED, Relator o Ministro Marco Aurélio, 1ª Turma, DJe de 8/9/2011; e RE n. 591.260AgRED, Relator o Ministro Celso de Mello, 2ª Turma, DJe de 9/9/2011). (...) 5. Embargos de declaração DESPROVIDOS. [...]” (Informativo 743/2014. EMB. DECL. NO AG. REG. NO RE N. 733.596MA. RELATOR: MIN. LUIZFUX).

Nesse mesmo caminho, a doutrina distingue entre **enfrentamento suficiente** e **enfrentamento completo** na análise das questões delineadas em peça de defesa. O julgador será, em regra, obrigado a enfrentar os pedidos, as causas de pedir e os fundamentos de defesa, mas não há obrigatoriedade de enfrentar todas as alegações feitas pelas partes a respeito de sua pretensão. Assim, em que pese o julgador deva enfrentar e decidir a questão colocada à sua apreciação, basta para tanto que contenha a decisão fundamentos suficientes para justificar a conclusão estabelecida na decisão proferida (Araken de Assis, Manual dos recursos, nota 66.2.1.3, p. 591. 2 ed. São Paulo, RT, 2008).

(destaques do voto condutor)

Dessarte, deve ser mantida a decisão recorrida quanto ao mérito.

LIMITE MÁXIMO CORRESPONDENTE A 20 (VINTE) SALÁRIOS-MÍNIMOS

A Recorrente traz, em seu Recurso Voluntário, diversos argumentos com o objetivo de defender a aplicação do limite máximo correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no país, inclusive às contribuições para fiscais arrecadadas por conta de terceiros.

Entretanto, tal argumento não foi mencionado na sua Impugnação e, logicamente, não foi abordado na decisão de primeira instância, de modo que se trata de matéria não impugnada, a qual não faz parte do litígio, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal: Art. 17. *Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).*

Portanto, não se conhece do recurso nessa parte, por ser matéria preclusa.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

A Contribuinte fiscalizada – CEISP Serviços Educacionais (antiga Universidade Brasil) - contesta a atribuição de responsabilidade solidária aos seguintes sujeitos passivos arrolados pelo Fisco:

JOSE FERNANDO PINTO DA COSTA - CPF 780.031.488-04

CLAUDIA APARECIDA PEREIRA – CPF 051.715.248-74

INSTITUTO DE CIÊNCIA E EDUCAÇÃO DE SÃO PAULO – CNPJ 58.252.636/0001-00

UNIESP S.A – CNPJ 19.347.410/0001-31

SOCIEDADE ADMINISTRADORA E GESTÃO PATRIMONIAL LTDA – CNPJ 06.120.096/0001-0

No entanto, falta-lhe legitimidade para recorrer em relação à responsabilidade solidária atribuída pelo Fisco a terceiros, pois não se pode pleitear direito alheio em nome próprio.

Nesse sentido foi editada a Súmula CARF nº 172:

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Ante o exposto, não se conhece do Recurso Voluntário nesse tema, por falta de legitimidade para recorrer.

MULTA QUALIFICADA DE 150%

Em relação à aplicação da multa qualificada de 150%, a Recorrente limita-se a alegar o seu efeito confiscatório, afirmando que é abusiva e que ofende aos preceitos constitucionais.

Conforme já exposto, o exame de validade das normas insertas no ordenamento jurídico através de controle de constitucionalidade é atividade exercida de maneira exclusiva pelo Poder Judiciário e expressamente vedada no âmbito do Processo Administrativo Fiscal.

Assim dispõe a Súmula nº 2 do CARF: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Contudo, em 21 de setembro de 2023 foi publicada a Lei nº 14.689/2023, a qual alterou o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tendo cominado penalidade menos severa, reduzindo-a para 100% (cem por cento), consoante abaixo:

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Induído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Induído pela Lei nº 14.689, de 2023).

Assim sendo, não tendo sido constatada a reincidência descrita no § 1º-A, aplica-se ao presente a retroatividade benigna de que trata o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, de modo que a multa qualificada fica reduzida ao percentual de 100% (cem por cento).

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por não conhecer em parte do Recurso Voluntário, e, no mérito, por dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa de ofício qualificada para o percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa