



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11080.721340/2011-11
ACÓRDÃO	3101-004.170 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AEROCLUBE DO RIO GRANDE DO SUL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

IMUNIDADE. ENTIDADE EDUCACIONAL. REQUISITOS. CEBAS.

Para o gozo da imunidade às contribuições sociais a entidade deve comprovar o atendimento cumulativo dos requisitos previstos na legislação vigente à época dos fatos geradores.

A apresentação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), nos termos do art. 55, II, da Lei nº 8.212/91, era requisito indispensável para o período em análise, cuja constitucionalidade foi afirmada pelo STF no julgamento do RE 566.622.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL DE 75%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. AFASTAMENTO.

A aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, previsto no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, decorre de expressa previsão legal, constituindo ato vinculado da autoridade fiscal. Descabe a este Conselho Administrativo a análise de constitucionalidade de lei tributária, nos termos da Súmula CARF nº 2.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA – Relator

Assinado Digitalmente

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Laura Baptista Borges, Luciana Ferreira Braga, Ramon Silva Cunha, Renan Gomes Rego, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por AERoclube do Rio Grande do Sul contra acórdão da DRJ que manteve o auto de infração lançado em desfavor do contribuinte, por falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no período de janeiro de 2006 a 2008, no valor de R\$ 438.055,74, até a data do auto.

Em razão de ter sido bem sintetizada toda a situação fática, bem como os fundamentos da impugnação apresentados pelo contribuinte, adoto o seguinte excerto do relatório da DRJ (e-fls. 498 e seguintes):

De acordo com o Relatório Fiscal, de fls. 133/136, a autuada vinha apresentando Declarações de Rendimentos Pessoa Jurídica como entidade imune, na condição de entidade educacional.

A fiscalização, em resumo, apurou que a contribuinte não é imune, pois não se trata de entidade beneficente e de assistência social, tampouco é instituição de educação e não possui o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), trata-se apenas de entidade isenta, nos termos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

Como a autuada não informou valores da Cofins em Declaração de Débitos e Créditos Tributários (DCTF), a fiscalização apurou as receitas totais registradas na contabilidade do aeroclube deduzindo os descontos concedidos e mensalidades dos sócios, encontrando a receita operacional líquida e aplicou a alíquota da Cofins não cumulativa, uma vez que o art. 10, IV, da Lei nº 10.833, de 2003, exclui apenas as pessoas jurídicas imunes do regime não cumulativo, e descontou créditos relativos a energia elétrica, depreciações e despesas operacionais.

Inconformada, a autuada apresentou a impugnação, de fls. 155/193, onde inicialmente, informa as características do Aeroclube do Rio Grande do Sul, esclarecendo que é uma sociedade civil sem fins lucrativos, que recebe subsídios do Ministério da Aeronáutica destinados à manutenção e aquisição de suas aeronaves.

A seguir aduz declaração do Comando da Aeronáutica atestando, em resumo, que o Aeroclube tem como objetivo o ensino e a prática da aviação civil e não possui fins lucrativos.

Alega que, partindo-se da conclusão de que a impugnante é isenta da Cofins, o Fisco não deveria afastar da isenção a maior parte das receitas (horas de voo, curso teórico, alojamento, taxa de uso de aeródromo, manutenção etc), pois de acordo com o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, "receitas próprias" das entidades são aquelas relativas a "serviços para os quais houverem sido instituídas, desde que estejam colocados "à disposição do grupo de pessoas a que se destinam".

Assim, as atividades próprias são aquelas estatutárias, para as quais as associações foram instituídas, desde que estejam colocadas à disposição daqueles a quem se destinam.

No caso dos autos foram glosadas receitas "umbilicalmente ligadas aos seus objetivos estatutários e são destinados ao público alvo", pois o aeroclube não presta quaisquer serviços que extrapolem a sua finalidade ou destinado a outro público que não aquele condizente com seus objetivos estatutários.

Argui ainda que mesmo que as receitas não sejam consideradas isentas da Cofins, tal tributo não é devido em face da imunidade da qual a impugnante gozaria, prevista nos arts. 150, VI, e 195, § 7º da Constituição Federal, na qualidade de entidade educacional de assistência social, declarada estratégica e de utilidade pública, imune a impostos e contribuições sociais.

Tal imunidade estaria prevista também no arts. 203 e 204 da Constituição, complementado pela Lei nº 8.742, de 1993, art. 3º.

A não tributabilidade dessas instituições se dá por razões de ordem pública porque elas possuem "fins nobres e elevados", como a educação, proteção à saúde, combate à pobreza etc.

No seu caso específico, sua atuação é imprescindível à economia, ao comércio, à indústria e à integração, uma vez que o poder público não tem condições de propiciar a criação e a manutenção de escolas de formação de pilotos.

Em que pese não haver lei complementar que regulamente tal imunidade, o Supremo Tribunal Federal (STF) já decidiu que para tanto deve-se aplicar os arts. 9º e 14 do Código Tributário Nacional (CTN), que possui status de lei complementar.

Como a impugnante atende aos requisitos do art. 14 do CTN, faz jus à imunidade constitucional prevista no art. 195 da CF.

Expõe que o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, tentou extrapolar o texto constitucional, mas foi contida pelo STF.

O art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, também pecou ao exigir o Certificado de Entidade Filantrópica para o gozo de imunidade destinada não às entidades filantrópicas, mas sim às entidades de assistência social.

Posteriormente, passa a diferenciar as entidades de assistência social das entidades filantrópicas:

Entidade de assistência social é gênero, do qual entidade filantrópica é espécie.

Para ser entidade de assistência social é preciso agir em áreas prioritárias para a sociedade (como educação, saúde, amparo à maternidade e à velhice etc.); áreas estas em que o Estado normalmente atua com notória deficiência e sem condições de prestar serviços qualificados.

Não basta, contudo, atuar nestas áreas; é preciso que a atuação se dê sem fins lucrativos, ou seja, que a atuação se dê desinteressadamente, de modo que os sócios destas entidades não recebam qualquer distribuição dos lucros da mesma, sendo estes valores integralmente reinvestidos no seu aprimoramento.

Assim, os sócios destas entidades estarão empregando imenso patrimônio não em seu benefício e até mesmo em prejuízo seu e de sua família, mas em prol da realização de uma atividade relevante, que o Estado não teria condições de prestar. Mais ainda, os sócios destas entidades estarão empregando o seu trabalho e o seu esforço diário à prestação destes serviços SEM RECEBER RIGOROSAMENTE NADA EM TROCA.

ENTIDADE FILANTRÓPICA - CONCEITO DIVERSO O conceito de entidade filantrópica (QUE DIGA-SE DE PASSAGEM NADA TEM A VER COM A IMUNIDADE CONSTITUCIONAL), por sua vez, é mais restrito, e envolve entidades que realizam a filantropia, ou seja prestação de serviços gratuitos, nos percentuais exigidos por lei.

De acordo com a disciplina atualmente vigente, não há aqui, igualmente, necessidade de que a prestação de serviços seja integralmente gratuita, mas de apenas 20% de sua receita (Decreto nº2536).

Assim, os documentos que devem ser exigidos para a prova da condição de entidade de assistência social não é o certificado de filantropia, mas sim:

- 1) os estatutos sociais da entidade, pelos quais se verificará que a mesma não distribui lucros ou remunera a diretoria, mantém escrituração contábil organizada e reaplica sua renda no país, dentro de seus objetivos estatutário;
- 2) a Declaração de Utilidade Pública Federal (Lei 7.565/86) e Municipal (Lei nº 8.587/00), que igualmente decorre da ausência de finalidades lucrativas e da atuação em áreas socialmente relevantes;
- 3) atestado de registro no Conselho Nacional de Serviço Social.

Argumenta também que o Decreto nº 2.536, que regulamentou a imunidade, inovou e destoou em muito dos requisitos do art. 14 do CTN e da própria Constituição.

A Lei nº 9.732, de 1998, que modificou a Lei nº 8.212, de 1991, também foi derrubada pelo STF, mas as inconstitucionalidades desta ainda permaneceram, e

há clara disposição do Supremo em considerar inconstitucionais o Decreto nº 2.536 e a Lei nº 8.212/1991. E conclui:

1) O Impugnante é uma instituição de ensino, como declarado em documento oficial; portanto, imune às contribuições sociais ora cobradas, e não meramente isenta como ocorre com os "clubes".

2) No entendimento do STF, a imunidade do art. 195,§7º, é balizada pelo art. 14 do CTN e não pode ser restringida por legislação ordinária, como ficou nítido na ADIn nº2.028.

Quanto à multa, alega que esta seria inconstitucional porquanto tem caráter confiscatório e arrecadatório.

Também repudia o que chama de progressividade da multa, ou seja, o desconto para quem efetua o pagamento do tributo antecipadamente, pois, segundo ela, multa não é juros, não guarda relação com o tempo que o contribuinte leva para satisfazer a obrigação tributária, mas sim sanção por alguma infração cometida.

Ao julgar a Impugnação apresentada pelo contribuinte, a DRJ a julgou improcedente, mantendo o crédito tributário lançado, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

ENTIDADES EDUCACIONAIS. IMUNIDADE. CONDIÇÕES. Até outubro de 2009, para usufruírem da imunidade da Cofins, as entidades educacionais deveriam atender às exigências contidas no art. 55 da Lei nº 8.218/1991.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa nos moldes da legislação que a instituiu.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Em suas razões recursais, a Recorrente, alegou em síntese, que:

- o Aeroclubes do Rio Grande do Sul é uma instituição de ensino de referência na formação de pilotos, possuindo certificação da ANAC e todas as licenças necessárias para ministrar os cursos de aviação;

- por ser uma instituição de educação sem fins lucrativos, que não distribui resultados, dividendos ou bonificações, preenche os requisitos legais para a imunidade tributária, nos termos do art. 150, VI, "c", da CF/88 e do art. 14 do CTN;

- o STF, no julgamento do RE 566.622, teria declarado inconstitucional a exigência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) como

condição para o gozo da imunidade - a multa aplicada viola o princípio da vedação ao confisco, devendo ser reduzida a um patamar razoável e proporcional.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Luciana Ferreira Braga, Relatora.

Recurso tempestivo, passo à análise do mérito.

Da análise dos autos, verifica-se que o presente recurso se insurge contra auto de infração lavrado em desfavor do Recorrente, relativo à Contribuição para a COFINS do período de janeiro de 2006 a dezembro de 2008.

Conforme consta do relatório fiscal, restou entendido que a Recorrente não é imune, “pois não Entidade Beneficente e de Assistência Social, nem é uma Instituição de Educação, pois não ministra cursos regulares de ensino do 1º, 2º e 3º grau (não tem CEBAS). Trata-se de Entidade Isenta, conforme artigo 12 da Lei 9532/97. O Aeroclube presta serviços remunerados à comunidade em geral (proporcionando cursos e outras atividades na área de aviação) devendo pagar COFINS sobre estas receitas.”

A Recorrente em suas razões recursais alega, em síntese, que faz jus a imunidade prevista no art. 150, IV, “c”, por ser instituição de ensino sem fins lucrativos, bem como por não distribuir resultados, dividendos ou bonificações de qualquer forma e sob nenhum pretexto; que o STF no RE 566622 entendeu que a exigência prevista no art. 55 da Lei 8212/91 é inconstitucional ao exigir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – Cebas como condição às entidades beneficentes para usufruto da imunidade.

Contudo, em que pese o esforço argumentativo, a Recorrente não demonstrou o preenchimento dos requisitos legais para o gozo da imunidade pleiteada.

Nesse ponto, por concordar integralmente com a análise da decisão recorrida, adoto seus fundamentos como razões de decidir, nos termos do art. 114, §14, do RICARF:

De acordo com os autos, a atuada vinha apresentando declaração de rendimentos como sociedade imune na condição de entidade educacional, assim não recolheu a Cofins no período em questão.

A imunidade das contribuições sociais está prevista no art. 150 da Constituição, que assim dispõe:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da

União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. (ressaltei)

Note-se que, não obstante a norma constitucional referir-se à 'isenção', o dispositivo trata de imunidade, na acepção ampla do termo, uma vez que isenção é matéria de reserva legal e imunidade, constitucional.

A Lei Complementar (LC) nº 70, de 1991, dispôs sobre a isenção da Cofins para as entidades beneficentes, conforme art. 6º, in verbis:

Art. 6º São isentas da contribuição:

(...)

III - as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. (ressaltei)

Como se pode perceber, tanto a Constituição quanto a lei complementar condicionam a fruição da imunidade ao atendimento das exigências estabelecidas em lei. Tais exigências foram discriminadas no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

Entretanto, a MP nº 1.858-6, de 1999 (atual MP nº 2.158-35, de 2001), em seu art. 23, II, "a", revogou a isenção prevista na LC nº 70, de 1991, e determinou, em seu art. 14, X, que somente as receitas relativas às atividades próprias das instituições de educação e assistência social e as de caráter filantrópico, entre outras entidades, estariam isentas da Cofins, a partir de fevereiro de 1999, mantendo, para a fruição da isenção, em seu art. 15, as condições previstas no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

O Decreto nº 4.524, de 2002, regulamentou a MP nº 2.158-35, de 2001, da seguinte forma:

Art. 9º São contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários as seguintes entidades (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13):

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

III - instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preencham as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

V - sindicatos, federações e confederações;

VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII - fundações de direito privado;

X - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e IX - Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e as organizações estaduais de cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

(...)

Art. 46. As entidades relacionadas no art. 9º deste Decreto (Constituição Federal, art. 195, § 7º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, art. 14, inciso X, e art. 17):

I - não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento; e

II - são isentas da Cofins com relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

Parágrafo único. Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991. (realcei)

Portanto, de acordo com o decreto acima transcrito, são isentas da Cofins, nos termos da MP nº 2.158-35, de 2001, as receitas próprias das entidades de educação, de assistência social e as de caráter filantrópico, entre outras entidades.

Posteriormente, o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, foi revogado pela Lei nº 12.101, de 2009, com efeitos a partir de novembro de 2009. Portanto, tal revogação não atinge os períodos constituídos pelo presente.

O art. 47 da IN SRF nº 247, de 2002, definiu desta forma quais seriam as receitas derivadas das atividades próprias, mencionadas na referida MP, in verbis:

Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9º desta Instrução Normativa:

I – não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento; e

II – são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

§ 1º Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

§ 2º Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (ressaltei)

Assim, de acordo com a instrução normativa, somente se enquadram no conceito de receitas próprias aquelas referentes a doações, contribuições etc, que não apresentem caráter contraprestacional.

Entretanto, o STJ no julgamento do REsp nº 1353111, na modalidade dos recursos repetitivos, realizado em 23/09/2015, com trânsito em julgado em 03/03/2016, considerou que "as receitas auferidas a título de mensalidades dos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos são decorrentes de 'atividades próprias da entidade', conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), sendo flagrante a ilicitude do art. 47, § 2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão". (grifei)

O referido REsp foi assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. COFINS. CONCEITO DE RECEITAS RELATIVAS ÀS ATIVIDADES PRÓPRIAS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS PARA FINS DE GOZO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 14, X, DA MP N. 2.158-35/2001. ILEGALIDADE DO ART. 47, II E § 2º, DA MENSALIDADES DE ALUNOS.

1. A questão central dos autos se refere ao exame da isenção da COFINS, contida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), relativa às entidades sem fins lucrativos, a fim de verificar se abrange as mensalidades pagas pelos alunos de instituição de ensino como contraprestação desses serviços educacionais. O presente recurso representativo da controvérsia não discute quaisquer outras receitas que não as mensalidades, não havendo que se falar em receitas decorrentes de aplicações financeiras ou decorrentes de mercadorias e serviços outros (vg. estacionamento pagos, lanchonetes, aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, campos esportivos, dependências e instalações, venda de ingressos para eventos promovidos pela entidade, receitas de formaturas, excursões, etc.) prestados por essas entidades que não sejam exclusivamente os de educação.

2. O parágrafo § 2º do art. 47 da IN 247/2002 da Secretaria da Receita Federal ofende o inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35/01 ao excluir do conceito de 'receitas relativas às atividades próprias das entidades', as contraprestações pelos serviços próprios de educação, que são as mensalidades escolares recebidas de alunos. (grifei)

3. isto porque a entidade de ensino tem por finalidade precípua a prestação de serviços educacionais. Trata-se da sua razão de existir, do núcleo de suas atividades, do próprio serviço para o qual foi instituída, na expressão dos artigos

12 e 15 da Lei n.º 9.532/97. Nessa toada, não há como compreender que as receitas auferidas nessa condição (mensalidades dos alunos) não sejam aquelas decorrentes de "atividades próprias da entidade", conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001). Sendo assim, é flagrante a ilicitude do art. 47, § 2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão. (grifei)

4. Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF: Processo n. 1951 5.002921/2006-39, Acórdão n. 203-12738, 3a TURMA / CSRF / CARF / MF / DF, Rei. Cons. Rodrigo Cardozo Miranda, publicado em 11/03/2008; Processo n. 10580.009928/2ºo4-61. Acórdão n. 3401-002.233,18TO / 4a CÂMARA / 3a SEJUL / CARF / MF, Rei. Cons. Emanuel Carlos Dantas de Assis, publicado em 16/08/2013; Processo n. 106 80.003343/2ºos-91, Acórdão n. 3201- 001.457,1aTO/ 2a CÂMARA / 3a SEJUL / CARF / MF, Rei. Cons. Mércia Helena Trajano Damorim, Rei. designado Cons. Daniel Mariz Gudino, publicado em 04/02/2014; Processo n. 13839.001046/2005-58, Acórdão n. 3202-000.904,2aTO / 2a CÂMARA / 3a SEJUL / CARF / MF. Rei. Cons. Thiago Moura de Albuquerque Alves, publicado em 18/11/2013; Processo n. 10183.003953/2004-14 acórdãos 9303-01.486 e 9303-001.869, 3a TURMA / CSRF, Rei. Cons. Nanci Gama, julgado em 30.05.2011; Processo n. 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3aTO / 4a CÂMARA / 3a SEJUL / CARF / MF, Rei. Cons. Ivan Allegretti, publicado em 01/08/2013; Processo: 10384.003726/2007-75, Acórdão 3302-001.935, 2aTO / 3a CÂMARA / 3a SEJUL / CARF / MF, Rei. Cons. Fabíola Cassiano Keramidias, publicado em M/O»/MI»; Processo: 15504.019042/2ºio-09, Acórdão 3403-002.280, 3aTO / 4a CÂMARA / 3a SEJUL / CARF / MF. Rei. Cons. Ivan Allegretti, julgado em 25.06.2013; Acórdão 9303-001.869, Processo: 19515.002662/2004-84, 3a TURMA / CSRF / CARF / MF, Rei. Cons. Julio Cesar Alves Ramos, Sessão de 07/03/2012.

5. Precedentes em sentido contrário: AgRg no REsp 476246/RS, 2a Turma, Rei. Min. Humberto Martins, DJ ,12/11/2007, p. 199; AgRg no REsp ,1451,72/RS, 2a Turma, Rei. Min. Humberto Martins, DJe 29/10/2009; Processo: 15504.011242/2010-13, Acórdão 3401-002.021, 1aTO / 4a CÂMARA / 3a SEJUL / CARF / MF, Rei. Cons. Odassi Guerzoin Filho, publicado em 28/11/2012; Súmula n. 107 do CARF: "A receita da atividade própria, objeto de isenção da COFINS prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP n. 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei n. 9.532, da 1997".

6. Tese julgada para efeito do art. 543-C. do CPC: as receitas auferidas a título de mensalidades dos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos são decorrentes de "atividades próprias da entidade". conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14. X. da Medida Provisória n. 1.858/99 atual MP n. 2.158-35/2001, sendo flagrante a ilicitude do art. 47. § 2º da IN SRF n. 247/2002, nessa extensão. (grifei)

7. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (realcei)

Com fulcro nesse entendimento, as receitas auferidas a título de mensalidades, taxas diversas, de caráter contraprestacional, dos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos, são isentas da Cofins nos termos da MP nº 2.158-35, de 2001.

No mesmo sentido, a Súmula nº 107 do CARF, com caráter vinculante à RFB, de acordo com a Portaria MF nº 277, de 2018, vazada nos seguintes termos:

A receita da atividade própria, objeto da isenção da Cofins prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP nº 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997. (realcei)

No entanto, como se depreende do julgado, apenas o § 2º da IN SRF nº 247/2002, foi considerado ilegal, mas não o seu § 1º, que determina que as entidades possuam o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social para fruição do benefício fiscal.

Há que se citar ainda o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, vigente à época dos fatos geradores, que assim dispõe (grifos acrescidos):

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001). (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;(Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).(Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título; (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido. (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção. (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.(Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998).(Vide ADIN nº 2028-5)(Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social-INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.(Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998).(Vide ADIN nº 2028-5)(Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição.(Incluído pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001). (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

É bem verdade que o STF, na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2028, declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 9.732, de 1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, mas tal decisão não exige a entidade, para gozo da imunidade constitucional da Cofins, de observar, cumulativamente, as exigências contidas nos demais artigos e parágrafos do seu art. 55, acima transcrito.

No caso concreto, segundo a fiscalização, a autuada não possui o CEBAS, tampouco logrou comprovar que atende aos demais requisitos acima, somente apresentou a Declaração de Utilidade Pública na fase impugnatória, assim não pode contar com o benefício fiscal da imunidade da Cofins.

Diga-se, ademais, que, no mínimo, é controverso que um aeroclube que ministra aulas de pilotagem possa ser considerado como "entidade de educação", stricto sensu, para fins de obtenção de benefício fiscal previsto no art. 195 da Constituição.

Diante disso, não socorre a impugnante as alegações de que as receitas tributadas são decorrentes das atividades próprias para as quais foi instituída, pois ela não atende às demais exigências legais para fruição do benefício.

Ao contrário do que aduz a Recorrente, no RE 566.622, o Supremo Tribunal Federal (STF) não declarou a inconstitucionalidade do dispositivo que exigia a apresentação do Certificado

de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social. Na verdade, a Corte firmou o seguinte entendimento no tema 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.

Vale ressaltar que o STF, ao julgar os embargos de declaração opostos pela União, pacificou o entendimento de que embora a lei ordinária não possa criar novas contrapartidas para a imunidade, ela pode regular aspectos procedimentais e de certificação. Restou decidido que:

- a) Lei ordinária pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo;
- b) 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.

Conclui-se, portanto, do referido julgado, que nem todas as normas foram declaradas inconstitucionais, o CEBAS, por ser uma norma procedimental e de certificação da imunidade, permaneceu válido durante a vigência do supramencionado artigo.

No mesmo sentido, cito jurisprudência desse Colendo Tribunal Administrativo:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

CONCORDÂNCIA COM FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA RÉPLICA DAS RAZÕES IMPUGNATÓRIAS. - APLICAÇÃO DO RICARF

O Recorrente não apresentou em suas razões recursais fundamentos ou prova documental aptas a afastar a autuação. Assim, mantém-se os fundamentos da decisão conforme art. 114, §12 do RICARF.

COFINS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E DE EDUCAÇÃO. IMUNIDADE. REQUISITOS. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CEBAS. SÚMULA 612 DO STJ.

Em julgamento ao RE 566.622, o STF reconheceu que: (a) é exigível lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da CF, especialmente nº que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas (Tema nº 32); (b) lei ordinária pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo; e (c) 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.

O inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91 estabelece que a entidade beneficente deve ser portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social que, posteriormente, passou a ser o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social.

O certificado de entidade beneficente de assistência social (Cebas), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade. Súmula 612 do STJ.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

CONCORDÂNCIA COM FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA RÉPLICA DAS RAZÕES IMPUGNATÓRIAS. - APLICAÇÃO DO RICARF

O Recorrente não apresentou em suas razões recursais fundamentos ou prova documental aptas a afastar a autuação. Assim, mantém-se os fundamentos da decisão conforme art. 114, §12 do RICARF.

PIS/PASEP. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E DE EDUCAÇÃO. IMUNIDADE. REQUISITOS. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CEBAS. SÚMULA 612 DO STJ.

Em julgamento ao RE 566.622, o STF reconheceu que: (a) é exigível lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da CF, especialmente nº que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas (Tema nº 32); (b) lei ordinária pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo; e (c) 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.

O inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91 estabelece que a entidade beneficente deve ser portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social que, posteriormente, passou a ser o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social.

O certificado de entidade beneficente de assistência social (Cebas), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade. Súmula 612 do STJ.

(Acórdão nº 3002-003.551, 3ª Seção/2ª Turma Extraordinária, Julgado em 20 de fevereiro de 2025, Relatora: Keli Campos de Lima).

Dessa forma, como a Recorrente não comprovou possuir o CEBAS válido para o período em questão, não preenche os requisitos legais para a fruição da imunidade, não merecendo reparos o acórdão da DRJ.

Da multa.

Por fim, o Recorrente alega que a multa de 75% aplicada é excessiva e desarrazoada, razão pela qual, requer a sua minoração a um percentual razoável e proporcional (não superior a 25%), sob pena de violação ao princípio da vedação ao confisco.

Quanto à alegação de caráter confiscatório da multa, ressalto que a lei goza de constitucionalidade, não cabendo a esta julgadora negar vigência a lei sobre fundamentos dessa natureza, em razão do óbice da Súmula nº 2 do CARF:

Súmula CARF nº 2

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

Ademais, conforme prevê o art. 142 do CTN, a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, o que impede o fisco de qualquer discricionariedade no momento da constituição do crédito tributário.

A multa aplicada encontra respaldo legal no artigo 44 da Lei 9.340/96, e foi corretamente aplicada pela il. Autoridade fiscal. O percentual de 75% corresponde ao patamar ordinário da multa de ofício, aplicável nas hipóteses de lançamento decorrente da constatação de omissão ou inexatidão no cumprimento de obrigação tributária, sem a configuração de fraude, dolo ou simulação.

Sobre o pedido de redução, saliento que não há qualquer previsão legal que autorize a redução da multa de ofício fora das hipóteses específicas de denúncia espontânea, parcelamento ou pagamento antecipado com aplicação de redutores legais. Assim, inexistente fundamento jurídico para o acolhimento do pleito de redução da multa com base em juízo de equidade ou suposta desproporcionalidade.

A jurisprudência do CARF também se firmou nesse sentido, reconhecendo a legalidade da multa de ofício no percentual de 75% nos casos de lançamento de ofício decorrente de infrações apuradas pela fiscalização, salvo nas hipóteses de confissão ou regularização espontânea previstas em lei.

Diante do exposto, mantenho a exigência da multa de ofício nos termos lançados, por estar em estrita conformidade com a legislação tributária vigente.

Conclusão

Ante o exposto, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, mas no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA