



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10073.720081/2015-52
ACÓRDÃO	2202-011.469 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FUNDAÇÃO CSN PARA O DESENVOLVIMENTO SOCIAL E A CONSTRUÇÃO DA CIDADANIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE. HOTEL-ESCOLA. REMUNERAÇÃO VARIÁVEL. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. DESCARACTERIZAÇÃO DA FINALIDADE INSTITUCIONAL. INOCORRÊNCIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CANCELADO. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

I. CASO EM EXAME

Recurso voluntário interposto por entidade beneficente de assistência social contra acórdão que manteve a exigência de contribuições previdenciárias patronais e destinadas a terceiros, relativas ao exercício de 2010, incluída a competência 13/2010. A autoridade lançadora entendeu que a parte-recorrente teria descumprido os requisitos legais previstos no art. 29 da Lei nº 12.101/2009, acarretando a perda da isenção.

As infrações apontadas consistiram em: (i) exploração de atividades consideradas alheias ao objetivo institucional, como hospedagem e serviços de restaurante no Hotel Escola Bela Vista; (ii) pagamento de bônus por resultado a empregados, supostamente caracterizando distribuição de lucros; (iii) não inclusão de contribuintes individuais nas folhas de pagamento. Sustentou-se, ainda, erro na utilização de código FPAS.

O recurso voluntário requer a nulidade do lançamento e o reconhecimento do direito à imunidade tributária para o período autuado.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

A controvérsia envolve: (i) saber se a manutenção de hotel-escola e serviços correlatos configura desvio de finalidade apto a afastar a imunidade tributária; (ii) verificar se o pagamento de bônus por resultado

caracteriza distribuição de lucros; (iii) analisar se a não inclusão de contribuintes individuais em folha de pagamento compromete os requisitos da imunidade; e (iv) avaliar se erros formais, como a utilização incorreta do código FPAS, ensejam a perda da imunidade.

III. RAZÕES DE DECIDIR

O pagamento de bônus por resultado, quando devidamente registrado, tributado e integrado à política remuneratória regular da entidade, não configura, por si só, distribuição de lucros, especialmente na ausência de demonstração de desvio de finalidade ou de inobservância das regras do art. 14 do CTN.

A exploração de hotel-escola, restaurante, lavanderia e serviços correlatos está integrada ao projeto pedagógico e de qualificação profissional da parte-recorrente, sendo compatível com seus objetivos institucionais e com o exercício da assistência social voltada à inserção produtiva de populações vulneráveis.

A contratação de contribuintes individuais, desde que sem vínculo de emprego, não exige a inclusão em folha de pagamento, não representando violação ao inciso VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, sobretudo diante da vigência do art. 14 do CTN como parâmetro de controle, conforme fixado no Tema 32 da Repercussão Geral pelo STF (RE 566.622/RS).

Erros formais, como o uso equivocado de códigos FPAS, não têm o condão de afastar o direito à imunidade tributária, desde que não alterem o conteúdo material das obrigações fiscais e haja demonstração de boa-fé.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente

Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Marcelo de Sousa Sateles (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – DRJ/SPO, de lavra da Auditora-Fiscal Regina Fujiwara (Acórdão n.º 16-72.729):

DA AUTUAÇÃO

São integrantes do presente processo os seguintes Autos de Infração (AI's) lavrados, pela fiscalização, contra o contribuinte retro identificado:

(1) AI DEBCAD n.º 51.057.715-6, no montante de R\$ 4.246.334,78 (quatro milhões, duzentos e quarenta e seis mil e trezentos e trinta e quatro reais e setenta e oito centavos), consolidado em 26/01/2015, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, previstas no artigo 22, incisos I e II da Lei n.º 8.212/91, correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas às competências 01/2010 a 13/2010 – estabelecimentos 19.690.999/0001-76, 19.690.999/0002-57, 19.690.999/0003-38, 19.690.999/0005-08, 19.690.999/0007-61, 19.690.999/0009-23 – levantamentos “FP – FOLHA DE PAGAMENTO”, “RM – REMUNERAÇÃO DOS EMPREGADOS” e “SC – SALÁRIO DO EMPREGADO”;

(2) AI DEBCAD n.º 51.057.716-4, no montante de R\$ 980.865,95 (novecentos e oitenta mil e oitocentos e sessenta e cinco reais e noventa e cinco centavos), consolidado em 26/01/2015, referente a contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos – Terceiros (SALÁRIO-EDUCAÇÃO, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas às competências 01/2010 a 13/2010 – estabelecimentos 19.690.999/0001-76, 19.690.999/0002-57, 19.690.999/0003-38, 19.690.999/0005-08, 19.690.999/0007-61, 19.690.999/0009-23 – levantamentos “FP – FOLHA DE PAGAMENTO”, “RM – REMUNERAÇÃO DOS EMPREGADOS” e “SC – SALÁRIO DO EMPREGADO”.

O Relatório Fiscal, de fls. 55 a 63, comum aos 2 (dois) Al's, em suma, traz as seguintes informações:

- que o contribuinte apresentou as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP's referentes às competências 01/2010 a 12/2010, inclusive a competência 13/2010 dentro do prazo normal de entrega;
- que, no início da ação fiscal, foi emitido, no dia 16/01/2014, o Termo de Início do Procedimento Fiscal, com ciência do mesmo em 21/01/2014, para que fosse apresentado à fiscalização os documentos relacionados referentes ao período de 01/2010 a 12/2011, inclusive as competências 13/2010 e 13/2011;
- que, após análise da documentação apresentada, em atendimento ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, foi constatado que o contribuinte deixou de apresentar os arquivos digitais de forma completa (com a contabilidade e com as folhas de pagamento);
- que foi emitido, então, o termo de intimação fiscal n.º 03, relativamente à apresentação dos arquivos digitais com as orientações anexadas ao termo, referente ao período de 01/2010 a 12/2011;
- que, de posse da documentação apresentada pelo contribuinte, foi constatada, por amostragem, a não inclusão de determinadas verbas, constantes das folhas de pagamento, nas bases de cálculo das contribuições previdenciárias, em descumprimento à legislação previdenciária;
- que foram considerados no montante para a apuração da base de cálculo, relativamente às remunerações dos empregados, as rubricas "dias de férias", "13º indenizado" e "13º salário rescisão", as quais ficaram de fora do salário de contribuição oferecido pelo contribuinte dentro do arquivo digital;
- que, no dia 07/01/2015, foi emitido o Termo de Constatação Fiscal, com ciência pessoal do contribuinte no dia 08/01/2015, para que o mesmo, caso fosse de seu interesse, apresentasse documentos que justificassem, contestassem, modificassem ou complementassem os fatos especificados, justificando por escrito, no prazo de 5 (cinco) dias úteis a contar do recebimento desse termo;
- que o contribuinte apresentou resposta ao Termo de Constatação Fiscal enviado, porém sem acrescentar nenhum fato novo aos anteriormente analisados;

- que, desta forma, considerando o exposto, foi lavrado auto de infração por motivo de não atendimento aos incisos II, V e VII do artigo 29 da Lei n.º 12.101, de 27/11/2009, em conformidade com o art. 32 da Lei n.º 12.101 de 27/11/2009, considerando a aplicação imediata das normas procedimentais, nos termos do art. 144, §1º do CTN, tendo, como consequência, a perda do direito de usufruir da isenção referente às contribuições previdenciárias relativas às competências 01/2010 a 12/2011, inclusive as competências 13/2010 e 13/2011;
- que não se deve confundir o exercício de atividade filantrópica por uma Entidade Beneficente de Assistência Social – EBAS com o direito ao gozo regular da isenção previdenciária da cota patronal;
- que, tendo em vista que a entidade não lançou na GFIP as contribuições devidas à Seguridade Social e também não as recolheu nas épocas próprias, seria formalizada uma Representação Fiscal para Fins Penais, a qual seria encaminhada ao Ministério Público Federal.

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DESTINADAS A OUTRAS ENTIDADES OU FUNDOS (TERCEIROS). OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Os Autos de Infração (AI's) foram regularmente cientificados ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, e o Relatório Fiscal e os Anexos dos AI's, bem como os demais elementos constantes dos autos, oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa aos lançamentos, estando discriminados, nestes, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam as autuações, e sendo aí identificada a origem dos valores considerados como salário-de-contribuição, não havendo que se falar em nulidade dos lançamentos por cerceamento de defesa.

ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS A CARGO DA EMPRESA. REQUISITOS. NÃO CUMPRIMENTO. SUSPENSÃO. LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO.

Para ter direito à isenção das contribuições sociais, a entidade deve cumprir todos os requisitos previstos na legislação.

Somente ficavam isentas das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei n.º 8.212/91 a partir de 30/11/2009, as entidades beneficentes de assistência social que cumpriam cumulativamente os requisitos do art. 29 da Lei n.º 12.101/2009.

Cientificado do resultado do julgamento em **18/05/2016**, uma **quarta-feira** (fls. **729**), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em **16/06/2016**, uma **quinta-feira** (fls. **1.008**), no qual se sustenta, sinteticamente:

- a) O indeferimento do pedido de imunidade tributária ofende o **art. 195, § 7º, da Constituição Federal**, pois a parte-recorrente afirma preencher todos os requisitos legais para ser reconhecida como entidade beneficente de assistência social, inclusive com a devida certificação pelo CNAS, o que lhe conferiria direito à imunidade das contribuições sociais.
- b) A exigência das contribuições previdenciárias viola o **art. 14 do Código Tributário Nacional**, na medida em que a parte-recorrente alega atender cumulativamente aos requisitos legais impostos para o gozo da imunidade tributária, conforme comprovado nos autos.
- c) A retroatividade da aplicação da Lei n.º 12.101/2009 fere o **princípio da segurança jurídica**, porquanto essa norma não poderia alcançar períodos anteriores à sua vigência sem previsão expressa, sendo inaplicável às competências de 2010.
- d) A glosa da imunidade desconsidera o disposto no **art. 55 da Lei n.º 8.212/91**, com a redação vigente à época dos fatos, o qual autorizaria o reconhecimento da imunidade à entidade beneficente desde que atendidos os requisitos regulamentares então vigentes, independentemente da posterior edição da Lei n.º 12.101/2009.
- e) A cobrança das contribuições sociais com base exclusivamente em lançamentos extraídos de GFIP e folhas de pagamento contraria o **art. 142 do CTN**, pois não teria havido fiscalização direta ou demonstração de omissão de receita, caracterizando ausência de fundamentação válida para o lançamento tributário.
- f) A exigência fiscal desconsidera o **princípio da legalidade tributária**, uma vez que se apoia em interpretações administrativas restritivas não previstas expressamente em lei, em afronta ao devido processo legal tributário.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

- a) O recebimento e o conhecimento do presente recurso voluntário, com a consequente reforma do acórdão recorrido;
- b) O reconhecimento da imunidade tributária da entidade para as competências autuadas;
- c) A nulidade dos lançamentos por ausência de motivação suficiente e cerceamento de defesa;
- d) A improcedência dos autos de infração lavrados.

É o relatório.

VOTO

O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino, relator:

1 CONHECIMENTO

Conheço do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento da matéria.

2 SÍNTESE DO QUADRO FÁTICO-JURÍDICO

Para boa compreensão da matéria, apresento um resumo do quadro fático-jurídico.

Originariamente, a autoridade lançadora constituiu crédito tributário relativo ao **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ**, à **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**, à **Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS**, e à **Contribuição ao PIS/PASEP**, por ter identificado os seguintes fatos jurídicos tributários e as seguintes infrações:

- **Ano-calendário de 2014:** omissão de receitas apurada por meio de exame da movimentação financeira da pessoa jurídica autuada, cuja diferença de valores recebidos não contabilizados caracterizou acréscimo patrimonial a descoberto;
- **Infrações:**
 - Falta de recolhimento do IRPJ, com base no art. 2º da Lei nº 8.541/1992, art. 8º da Lei nº 9.430/1996, arts. 47 e 61 da Lei nº 9.430/1996, c/c os arts. 244 e 645 do RIR/1999 (Decreto nº 3.000/1999);

- Falta de recolhimento da CSLL, com fundamento semelhante ao do IRPJ, observada a legislação específica (Lei nº 7.689/1988);
- Falta de recolhimento da COFINS, com base na Lei nº 9.718/1998, arts. 1º e 3º;
- Falta de recolhimento da Contribuição ao PIS/PASEP, também nos termos da Lei nº 9.718/1998;
- Aplicação de multa de ofício qualificada, com fundamento no art. 44, inciso I e §1º, da Lei nº 9.430/1996;
- Lançamento de juros de mora, com fundamento no art. 61, §1º, da Lei nº 9.430/1996 e na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.
- **Valores lançados:**
 - IRPJ: R\$ 1.454.326,48
 - CSLL: R\$ 553.900,69
 - COFINS: R\$ 1.007.186,45
 - PIS/PASEP: R\$ 218.373,92
 - Multa de ofício (qualificada): R\$ 1.626.943,84
 - Juros de mora: R\$ 1.511.732,64

A autoridade fiscal lavrou o presente auto de infração com fundamento em ação fiscal realizada sobre a **Fundação CSN para o Desenvolvimento Social e a Construção da Cidadania**, relativamente às **contribuições previdenciárias patronais** e às **destinadas a terceiros**, referentes às competências de **janeiro a dezembro de 2010, incluindo a competência 13/2010**.

No curso da fiscalização, constatou-se que a entidade teria:

- **Apresentado GFIPs no prazo**, mas com **omissões e uso indevido de código FPAS 639**, que inibiu o cálculo correto das contribuições patronais;
- **Deixado de atender aos requisitos legais de isenção** previstos nos incisos II, V e VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, ao:
- Exercido atividades alheias aos seus objetivos institucionais, por meio da exploração do "Hotel Escola Bela Vista";
- Distribuído bonificações por resultado a empregados;
- Deixado de incluir pagamentos a contribuintes individuais nas folhas de pagamento;
- **Utilizado recursos em atividades não condizentes com a finalidade estatutária**, tendo auferido receitas relevantes (R\$ 7 milhões em 2010 e R\$ 8 milhões em 2011) com as atividades do hotel;

- **Omitido rubricas salariais** relevantes da base de cálculo, como "dias de férias", "13º indenizado" e "13º salário rescisão";
- **Não apresentado justificativas válidas em resposta ao Termo de Constatação Fiscal**, conforme registrado;

Desse modo, a autoridade lançadora lavrou auto de infração específico (COMPROT 10073.722329/2014-39) relativamente ao descumprimento do inciso VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, bem como aplicou **multa de ofício de 75%**, com base na MP nº 449/2008 (convertida a Lei nº 11.941/2009), diante da omissão de contribuições nas GFIPs.

Como consequência dessas constatações, a autoridade fiscal considerou **suspensa a isenção das contribuições previdenciárias** para o período de apuração e promoveu o lançamento tributário, acompanhado da lavratura dos respectivos termos de procedimento e ciência, conforme detalhamento no relatório.

O contribuinte impugnou esse ato de constituição do crédito tributário, ao narrar que exerce suas atividades como entidade beneficente de assistência social, legalmente certificada, e que cumpre os requisitos exigidos pela legislação específica para a fruição da imunidade ou isenção das contribuições previdenciárias.

Sustentou que a atividade de hospedagem, desenvolvida por meio do Hotel Escola Bela Vista, integra o projeto pedagógico da entidade, sendo parte do processo formativo dos alunos matriculados nos cursos de hotelaria e afins. Argumentou que tais atividades não configuram desvio de finalidade ou finalidade lucrativa, sendo desenvolvidas com fins educativos e de capacitação profissional, em conformidade com seus objetivos institucionais.

Aduziu que a remuneração paga a alguns empregados, sob a rubrica "bônus por resultado", não constitui distribuição de resultados ou lucros, mas pagamento de caráter remuneratório, regularmente registrado em folha, submetido à tributação, e com habitualidade compatível com a legislação trabalhista e previdenciária.

Alegou, ainda, que não há exigência legal para inclusão dos contribuintes individuais na folha de pagamento, quando estes prestam serviços eventuais e autônomos, inexistindo, por consequência, obrigação de inclusão nos relatórios que subsidiam as GFIPs.

Argumentou que eventuais erros formais, como a indicação equivocada do código FPAS, foram de boa-fé, não acarretando, por si, a perda do direito à imunidade.

Quanto à análise da movimentação financeira e à base de cálculo utilizada, a impugnante alegou que não foram observadas as especificidades das atividades educacionais e filantrópicas exercidas pela entidade, o que comprometeria a validade do lançamento.

Ao final, pleiteou a nulidade do auto de infração, por vícios materiais e formais, e, sucessivamente, o reconhecimento da regularidade do gozo da isenção prevista nos arts. 22 e 23

da Lei nº 8.212/1991, c/c os arts. 29 e 32 da Lei nº 12.101/2009, com o consequente cancelamento integral do crédito tributário lançado.

Ao apreciar a impugnação, o órgão julgador de origem houve por bem julgá-la **improcedente**, mantendo integralmente o crédito tributário constituído.

Em sua fundamentação, o colegiado entendeu que restou caracterizado o descumprimento dos requisitos legais exigidos para a fruição da isenção das contribuições previdenciárias patronais pelas entidades beneficentes de assistência social, nos termos do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.

Destacou-se que a parte impugnante exercia atividades que não guardavam nexo direto com seus objetivos institucionais, sobretudo no que se refere à exploração de serviços de hospedagem, lavanderia, restaurante e bar pelo “Hotel Escola Bela Vista”, cujas receitas foram expressivas nos exercícios de 2010 e 2011. Para o colegiado, a argumentação de que tais atividades possuíam caráter pedagógico não ficou comprovada documentalmente.

A decisão também ressaltou que a distribuição de bônus por resultado a empregados, registrada em folha, caracteriza violação ao inciso V do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, configurando forma de repasse de resultados, vedada pela norma.

No tocante à não inclusão de contribuintes individuais na folha de pagamento, entendeu-se que houve descumprimento do inciso VII do mesmo dispositivo legal, caracterizando-se a infração a obrigações acessórias.

Por fim, o acórdão concluiu pela regularidade do lançamento, destacando que o auto de infração foi devidamente motivado e instruído com elementos técnicos e documentais, observando os princípios do contraditório e da ampla defesa, motivo pelo qual foi mantido o crédito tributário exigido.

Inconformado com esse resultado, o recorrente interpôs o presente recurso voluntário, no qual argumenta-se, em síntese, que a decisão recorrida desconsiderou elementos fundamentais para o reconhecimento do direito à isenção das contribuições previdenciárias patronais, conforme previsto no art. 29 da Lei nº 12.101/2009.

Reitera-se, inicialmente, que a parte-recorrente é entidade beneficente certificada, com atuação voltada à educação profissional e assistência social, reconhecida por diversos órgãos públicos e regida por estatuto que a vincula à consecução de fins exclusivamente institucionais, sem distribuição de lucros ou dividendos.

Aduz que as atividades desempenhadas pelo “Hotel Escola Bela Vista” constituem **instrumento pedagógico e formativo** essencial à capacitação dos alunos dos cursos técnicos, especialmente na área de hotelaria, estando plenamente integradas à finalidade educacional da entidade. Ressalta-se, inclusive, que os recursos gerados por essas atividades são reinvestidos integralmente na manutenção dos projetos sociais e educacionais.

Quanto à rubrica “bônus por resultado”, o recorrente sustenta que se trata de verba de natureza eminentemente remuneratória, não vinculada à apuração de lucros ou excedentes financeiros, e que tais pagamentos foram devidamente contabilizados, tributados e declarados, não se confundindo com distribuição de resultados ou dividendos vedada pelo inciso V do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.

Em relação à inclusão de contribuintes individuais nas folhas de pagamento, argumenta que não houve prestação de serviços com vínculo empregatício, mas sim contratação de profissionais autônomos, hipótese que não exige o cumprimento da obrigação acessória indicada pela fiscalização.

Além disso, aponta que a eventual utilização indevida de códigos FPAS não é apta a afastar, por si só, o direito à imunidade ou isenção, sobretudo quando demonstrada a boa-fé e a inexistência de dolo, fraude ou simulação.

Por fim, o recorrente pleiteia o conhecimento e provimento do recurso voluntário, com o consequente **cancelamento integral do crédito tributário lançado**, por ausência de fato gerador legítimo e violação dos preceitos legais que regem as entidades beneficentes de assistência social.

Alinhados a motivação e os fundamentos do ato administrativo aos argumentos, ter-se-ia a seguinte matriz:

Fundamento legal apontado pela autoridade lançadora	Argumentos deduzidos pela parte-recorrente
Violação do art. 29, inciso II, da Lei nº 12.101/2009 – aplicação de rendas e recursos em atividades alheias aos objetivos institucionais, especialmente com a exploração de serviços de hospedagem, restaurante, lavanderia e bar (Hotel Escola Bela Vista).	A recorrente sustenta que tais atividades são parte integrante do projeto pedagógico da entidade, voltadas à formação profissional dos alunos dos cursos técnicos em hotelaria, sem finalidade lucrativa. Os resultados são reinvestidos integralmente nas atividades institucionais.
Violação ao art. 29, inciso V, da Lei nº 12.101/2009 – distribuição de bônus por resultado a empregados, caracterizada como forma de distribuição de resultados.	A recorrente argumenta que os valores pagos a título de “bônus por resultado” possuem natureza salarial, são devidamente registrados, tributados e não representam distribuição de lucros ou excedentes.
Violação do art. 29, inciso VII, da Lei nº 12.101/2009 – não inclusão de contribuintes	A recorrente sustenta que os contribuintes individuais contratados prestaram serviços

individuais nas folhas de pagamento, o que configuraria descumprimento de obrigação acessória. como autônomos, sem vínculo empregatício, razão pela qual não estariam sujeitos à inclusão em folha de pagamento.

Violação ao art. 32 da Lei nº 12.101/2009 – ausência de cumprimento cumulativo dos requisitos legais para fruição da imunidade. A recorrente afirma que atende integralmente aos requisitos legais e que eventuais erros formais (como uso incorreto de código FPAS) decorreram de boa-fé, sem prejuízo à materialidade do direito à imunidade tributária.

Feita essa breve memória, passo ao exame das preliminares.

3 PRELIMINARES

3.1 PRELIMINAR POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E DE FUNDAMENTAÇÃO DO LANÇAMENTO

O recorrente argumenta que o lançamento é nulo, por ausência de motivação e de fundamentação adequadas.

Conforme observam Szente e Lachmeyer (Szente et al., 2016):

A observância da prolação de decisões administrativas aos requisitos tanto da lei quanto de direitos fundamentais é necessária para a aceitação dos atos administrativos um exercício legítimo do poder público.

A imprescindibilidade da motivação também decorre do caráter plenamente vinculado do lançamento (art. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF) e da circunstância de ele se tratar de ato administrativo (art. 50 da Lei 9.784/1999).

Afinal, sabe-se que **“a presunção de validade do lançamento tributário será tão forte quanto for a consistência de sua motivação, revelada pelo processo administrativo de constituição do crédito tributário”** e, dessa forma, **o processo administrativo de controle da validade do crédito tributário pauta-se pela busca do preciso valor do crédito tributário** (AI 718.963-AgR, Segunda Turma, julgado em 26/10/2010, DJe-230 DIVULG 29-11-2010 PUBLIC 30-11-2010 EMENT VOL-02441-02 PP-00430).

A propósito,

por respeito à regra da legalidade, à indisponibilidade do interesse público e da propriedade, a constituição do crédito tributário deve sempre ser atividade administrativa plenamente vinculada. É ônus da Administração não exceder a carga tributária efetivamente autorizada pelo exercício da vontade popular. Assim, a presunção de validade juris tantum do lançamento pressupõe que as autoridades fiscais tenham utilizado os meios de que legalmente dispõem para aferir a ocorrência do fato gerador e a correta dimensão dos demais critérios da norma individual e concreta, como a base calculada, a alíquota e a sujeição passiva.

(RE 599194 AgR, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-08 PP-01610 RTJ VOL-00216-01 PP-00551 RDDT n. 183, 2010, p. 151-153)

[...]

Agustín Gordillo faz uma observação muito interessante e que julgo útil para o estudo das presunções e do “ônus processual probatório” a envolver atos administrativos em sentido amplo:

Claro está, se o ato não cumpre sequer com o requisito de explicitar os fatos que o sustentam, caberá presumir com boa certeza, à mingua de prova em contrário produzida pela Administração, que o ato não tem tampouco fatos e antecedentes que o sustentem adequadamente: se houvesse tido, os teria explicitado.

(Tratado de derecho administrativo. Disponível em http://www.gordillo.com/tomos_pdf/1/capitulo10.pdf, pág. X-26).

A ausência de fundamentação adequada é hipótese de nulidade do julgamento, conforme se observa nos seguintes precedentes:

Numero do processo:35710.003162/2003-29

Turma:Sexta Câmara

Seção:Segundo Conselho de Contribuintes

Data da sessão:Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

Data da publicação:Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

Ementa:CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/09/1991 a 31/01/1998 NORMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E AMPLA DEFESA. NULIDADE. É nula a decisão de primeira instância que, em detrimento ao disposto no artigo 50 da Lei nº 9.784/99, c/c artigo 31 do Decreto nº 70.235/72 e, bem assim, aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, é proferida sem a devida motivação e fundamentação legal clara e precisa, requisitos essenciais à sua validade. Processo Anulado.

Numero da decisão:206-01.727

Decisão:ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em anular a Decisão de Primeira Instância. Ausente ocasionalmente o conselheiro Lourenço Ferreira do Prado.

Nome do relator:RYCARDIO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Numero do processo:19311.720257/2016-71

Turma:Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara:Terceira Câmara

Seção:Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão:Wed Feb 27 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação:Tue Mar 19 00:00:00 UTC 2019

Ementa:Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2012 DECISÃO NULA. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODAS AS QUESTÕES. Merece ser declarada nula a decisão de primeiro grau que não enfrenta todas as questões com potencial de modificar o lançamento, sendo necessário o retorno do expediente à unidade competente, para prolatação de nova decisão, em boa forma.

Numero da decisão:3302-006.576

Decisão:Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para anular a decisão de primeiro grau, por não enfrentamento da alegação de inaplicabilidade do percentual de 75% na multa proporcional devido ao seu caráter confiscatório. (assinado digitalmente) Paulo Guilherme Déroulède - Presidente. (assinado digitalmente) Corintho Oliveira Machado - Relator. Participaram do presente julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho, Walker Araujo, Corintho Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Derouledé (Presidente).

Nome do relator:CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Ainda que a técnica de julgamento *per relationem* fosse admissível ao órgão julgador de origem, o que não é, tanto por ausência de fundamentação legal, como por incompatibilidade lógica, ainda assim seria necessário que o exame da impugnação refutasse, expressa e especificamente, os documentos juntados pelo impugnante.

Por sua eficácia persuasiva, em relação ao argumento, aponto os seguintes precedentes:

Tema 339/STF

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.

Tese 18/STJ

A utilização da técnica de motivação *per relationem* não enseja a nulidade do ato decisório, desde que o julgador se reporte a outra decisão ou manifestação dos autos e as adote como razão de decidir.

RECURSO EM HABEAS CORPUS. OPERAÇÃO SEVANDIJA. INTERCEPTAÇÃO TELEFÔNICA. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO INICIAL E DAS PRORROGAÇÕES DA MEDIDA. INIDONEIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Consoante imposição do art. 93, IX, primeira parte, da Constituição da República de 1988, "todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade", exigência que funciona como garantia da atuação imparcial e secundum legis (sentido lato) do órgão julgador. Presta-se a motivação das decisões jurisdicionais a servir de controle, da sociedade e das partes, sobre a atividade intelectual do julgador, para que verifiquem se este, ao decidir, considerou todos os argumentos e as provas produzidas pelas partes e se bem aplicou o direito ao caso concreto.
2. A decisão que autorizou a interceptação telefônica carece de motivação idônea, **porquanto não fez referência concreta aos argumentos mencionados na representação ministerial, tampouco demonstrou, ainda que sucintamente, o porquê da imprescindibilidade da medida invasiva da intimidade.**
3. Também as decisões que autorizaram a prorrogação da medida não foram concretamente motivadas, haja vista que, mais uma vez, o Juiz de primeiro grau se limitou a autorizar a inclusão de outros terminais a prorrogação das diligências já em vigor e a exclusão de outras linhas telefônicas, nos moldes requeridos pelo Parquet, sem registrar, sequer, os nomes dos representados adicionados e daqueles em relação aos quais haveria continuidade das diligências, nem sequer dizer as razões pelas quais autorizava as medidas.

4. Na clássica lição de Vittorio Grevi (Libertà personale dell'imputato e costituzione. Giuffrè: Milano, 1976, p. 149), cumpre evitar que a garantia da motivação possa ser substancialmente afastada "mediante o emprego de motivações tautológicas, apodíticas ou aparentes, ou mesmo por meio da preguiçosa repetição de determinadas fórmulas reiterativas dos textos normativos, em ocasiões reproduzidas mecanicamente em termos tão genéricos que poderiam adaptar-se a qualquer situação."

5. Esta Corte Superior admite o emprego da técnica da fundamentação per relationem. Sem embargo, tem-se exigido, na jurisprudência desta Turma, que o juiz, ao reportar-se a fundamentação e a argumentos alheios, ao menos os reproduza e os ratifique, eventualmente, com acréscimo de seus próprios motivos. Precedentes.

6. Na estreita via deste writ, não há como aferir se a declaração de nulidade das interceptações macula por completo o processo penal, ou se há provas autônomas que possam configurar justa causa para sustentar o feito apesar da ilicitude reconhecida.

7. Recurso provido para reconhecer a ilicitude das provas obtidas por meio das interceptações telefônicas, bem como de todas as que delas decorreram, de modo que deve o Juiz de Direito desentranhar as provas que tenham sido contaminadas pela nulidade. Extensão de efeitos aos coacusados, nos termos do voto.

(RHC n. 119.342/SP, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 20/9/2022, DJe de 6/10/2022.)

Como observado algures, entendo que as garantias do processo tributário, ainda que (*rectius* ainda mais por ser) administrativo, se aproximam das garantias típicas do processo penal.

No caso em exame, as alegações de nulidade, por de ausência de observância da verdade material e de motivação, confundem-se com a alegação de má avaliação do conjunto probatório, porquanto o órgão julgador de origem examinou os argumentos e o quadro fático apresentado ao longo da instrução, de modo a reduzir o ponto do recorrente à irresignação quanto ao resultado dessa análise (suposto *error in judicando*, e não, propriamente, *error in procedendo*). Com efeito, tanto o lançamento como o acórdão-recorrido estão fundamentados, ainda que com sua fundamentação não concorde a parte-recorrente, e, decidindo como decidiu, não cercearam a defesa, nem infringiram o princípio do contraditório, tampouco deixaram de prestar o controle administrativo. Neste sentido: AgRg no AREsp n. 2.697.148/SP, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 5/11/2024, DJe de 7/11/2024.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

Sem mais preliminares, passo ao exame de mérito.

4 MÉRITO

4.1 AJUSTE DO PARÂMETRO DE CONTROLE

Inicialmente, é necessário ajustar o parâmetro de controle, para afastar os textos legais considerados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, em precedentes de eficácia geral e vinculante (*erga omnes*).

Confira-se:

IMUNIDADE – DISCIPLINA – LEI COMPLEMENTAR.

Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar.

(STF - RE: 566622 RS, Relator.: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 23/02/2017, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 23/08/2017)

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.
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 .

(STF - RE: 566622 RS, Relator.: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 18/12/2019, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 11/05/2020)

Ação direta de inconstitucionalidade.

2. Direito Tributário.

3 . Artigos 1º; 13, parágrafos e incisos; 14, §§ 1º e 2º; 18, §§ 1º, 2º e 3º; 29 e seus incisos; 30; 31 e 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, com a nova redação dada pela Lei 12.868/2013, que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social.

5. Revogação do § 2º do art. 13 por legislação superveniente. Perda de objeto.

6. Regulamentação do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal. 6. Entidades beneficentes de assistência social. Modo de atuação . Necessidade de lei complementar. Aspectos meramente procedimentais. Regramento por lei ordinária.

7. Precedentes. ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, bem como o RE-RG 566.622 (tema 32 da repercussão geral).

8. Ação direta de inconstitucionalidade parcialmente conhecida e, nessa parte, julgada parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 13, III, § 1º, I e II, § 3º, § 4º, I e II, e §§ 5º, 6º e 7º; art. 14, §§ 1º e 2º; art. 18, caput; art. 31; e art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, com a nova redação dada pela Lei 12.868/2013 .

(STF - ADI: 4480 DF, Relator.: GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 27/03/2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 15/04/2020)

Esses ajustes vinculantes de parâmetro serão realizados ao longo do exame dos pedidos, conforme necessário.

4.2 APLICAÇÃO DE RENDAS E RECURSOS EM ATIVIDADES ALHEIAS AOS OBJETIVOS INSTITUCIONAIS, ESPECIALMENTE COM A EXPLORAÇÃO DE SERVIÇOS DE HOSPEDAGEM, RESTAURANTE, LAVANDERIA E BAR (HOTEL ESCOLA BELA VISTA).

Segundo compreendeu a autoridade lançadora, a aplicação de rendas e recursos em atividades alheias aos objetivos institucionais, especialmente com a exploração de serviços de hospedagem, restaurante, lavanderia e bar (Hotel Escola Bela Vista) violaria o art. 29, inciso II, da Lei 12.101/2009.

Por seu turno, a recorrente sustenta que tais atividades são parte integrante do projeto pedagógico da entidade, voltadas à formação profissional dos alunos dos cursos técnicos em hotelaria, sem finalidade lucrativa. Os resultados seriam reinvestidos integralmente nas atividades institucionais.

A premissa de destinação integral do produto da atividade beneficente no custeio dos respectivos objetivos institucionais também está prevista na lei ordinária que somente pode ser modificada por lei complementar, no art. 14. II da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

Ao examinar o Tema 32 da Repercussão Geral, no julgamento do RE 566.622, um recurso extraordinário em que se discutiu, à luz dos artigos 146, II; e 195, § 7º, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, do art. 55 da Lei nº 8.212/91, que dispunha sobre as exigências para a concessão de imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social, o Supremo Tribunal Federal fixou a seguinte orientação, geral e vinculante (*erga omnes*):

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.

Referido precedente foi assim ementado:

IMUNIDADE – DISCIPLINA – LEI COMPLEMENTAR.

Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar.

(RE 566622, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23-02-2017, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-186 DIVULG 22-08-2017 PUBLIC 23-08-2017)

Assim, ao caso, aplica-se o art. 14 do CTN, que tem o seguinte teor:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nêle referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do art. 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Como se observa, o art. 14 do CTN não versa explicitamente sobre a forma de estruturação operacional da entidade, tampouco estabelece limites para as diversas modalidades de contratação de recursos humanos, como, e.g., relação de emprego, prestação de serviços por pessoas jurídicas ou profissionais autônomos.

Apesar de séria a preocupação da autoridade lançadora com o risco de degradação da imunidade tributária, é necessário lembrar que o STF também considerou constitucional o art. 129 da Lei 11.196/2005, que se refere à aplicação da legislação das pessoas jurídicas, em matéria fiscal ou previdenciária, à prestação de serviços intelectuais.

Por seu racional persuasivo, e não por vinculação, vale a pena revisitar os parâmetros identificados pelo STF, quanto à liberdade para estruturação de atividades econômicas, ainda que não lucrativas. A legislação de regência assegura ao indivíduo ampla liberdade na estruturação das atividades econômicas, com o objetivo de encontrar os meios mais eficientes e menos lesivos a valores fundamentais de alcançar seus objetivos individuais, além dos objetivos sociais, como a criação de condições à distribuição de renda e ao suprimento das necessidades humanas.

Por ocasião do julgamento do RE 958.252 (rel. min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, DJe 13-09-2019), que trago apenas para contextualizar o quadro, disse o min. Luiz Fux:

Vale recordar que não há norma jurídica no ordenamento positivo conferindo caráter cogente à solução restritiva. Nesse cenário, exsurge em importância o princípio fundamental e necessário em qualquer ordenamento constitucional, e que na Carta brasileira pode ser extraído do art. 5º, II: o princípio da liberdade jurídica, consistente na faculdade de agir ou deixar de agir conforme se aprovar.

Trata-se de imperativo lógico inferido da impossibilidade de reger de forma adequada, por limitações cognitivas próprias da condição humana dos legisladores, todas as infinitas situações decorrentes das relações interpessoais. Mais além, o princípio da liberdade jurídica é consectário da dignidade da pessoa humana, pois esta, como afirma o Tribunal Constitucional Federal alemão, compreende o ser humano como um ser intelectual e moral, capaz de se determinar e de se desenvolver em liberdade (“Dem liegt die Vorstellung vom Menschen als einem geistig-sittlichen Wesen zugrunde, das darauf angelegt ist, in Freiheit sich selbst zu bestimmen und sich zu entfalten”) (BVerfGE 45, 187).

A propósito do IX Seminário CARF de Estudos Tributários e Aduaneiros, assim me manifestei:

Como se lê nos precedentes indicados, o STF superou esses critérios, ao assumir que o zeitgeist do século XXI exigiria abordagem mais moderna e evoluída, que permitisse o pleno desenvolvimento de utilidades antes previstas tão-somente em obras de ficção científica.

Preponderariam:

- a. visão substantiva da legalidade;
- b. liberdade dos agentes econômicos de contratarem e estabelecerem estratégias racionais de produção, ainda que heterodoxas ou exóticas;
- c. fomento da livre-iniciativa; d. respeito à livre-concorrência; e. compartilhamento dos riscos do empreendimento entre empresários e demais colaboradores;
- f. ampla liberdade organizacional.

Feita essa contextualização, do ponto de vista estritamente legal, sem apelo constitucional, a questão que se coloca é se o texto legal complementar que serve de parâmetro ao controle de imunidade permite à autoridade lançadora valorar a estrutura adotada pela entidade para prestar os serviços assistenciais, quanto à quantificação dos diversos modos de contratação de recursos humanos.

Em uma leitura direta, parece-me que o texto do art. 14 do CTN não permite essa valoração, pois ele não traz nenhum elemento relacionado ao modo como a entidade deve se organizar para prestar os serviços. A legislação básica fixa salvaguardas para que (a) as autoridades tributárias possam fiscalizar, e, portanto, exige regularidade sócio-contábil, e (b) terminantemente impede a distribuição de lucros, a quem quer que seja.

Conclusivamente, a linguagem do art. 14 do CTN não permite à autoridade lançadora valore o modo escolhido pela entidade para prestar serviços beneficentes ou

assistenciais, pois é cabível, tão-somente, exame da absoluta impertinência (usurpação completa do produto da atividade por indivíduos alheios ao espectro assistencial).

Reconheço que a interpretação do artigo 14, inciso II, do Código Tributário Nacional tem suscitado debates acalorados quanto aos limites da imunidade tributária das entidades assistenciais, particularmente quando estas mantêm serviços que, numa análise superficial, poder-se-iam considerar meramente comerciais. Entretanto, uma compreensão mais profunda da natureza da assistência social no contexto da qualificação profissional revela que a manutenção de serviços de hospedagem, restaurante, lavanderia e bar não apenas se coaduna com os objetivos institucionais de uma entidade assistencial voltada à formação profissional, como constitui elemento indispensável para o cumprimento pleno de sua missão social.

A evolução das práticas pedagógicas na formação profissional tem demonstrado que o aprendizado efetivo transcende a mera transmissão teórica de conhecimentos. Quando se trata da qualificação de populações em situação de vulnerabilidade socioeconômica, a necessidade de ambientes práticos de aprendizagem torna-se ainda mais premente. Os serviços de hospedagem, restaurante, lavanderia e bar, longe de representarem desvio de finalidade, configuram-se como laboratórios vivos onde os beneficiários da assistência social desenvolvem competências profissionais em contextos reais de trabalho. Esta abordagem pedagógica, que integra teoria e prática de forma indissociável, responde às vicissitudes do mercado de trabalho contemporâneo, que demanda profissionais não apenas tecnicamente capacitados, mas também dotados de experiência prática substantiva.

A própria natureza da assistência social, conforme delineada no ordenamento jurídico brasileiro, contempla a promoção integral do indivíduo, não se limitando ao fornecimento de conhecimentos abstratos. Conforme tive a oportunidade de observar alhures, "a incompatibilidade entre expectativas ilimitadas e recursos escassos pode ser resolvida pela realização de escolhas quanto à forma de atendimento e o grupo de pessoas atendido"¹. Neste

¹ A incompatibilidade entre expectativas ilimitadas e recursos escassos pode ser resolvida pela realização de escolhas quanto a forma de atendimento e o grupo de pessoas atendido. Tais seleções podem redimensionar expectativas irreais para refletir aquilo que é factível. Porém, toda deliberação resulta na perda das demais

opções até então teoricamente disponíveis, de modo a frustrar a esperança legítima ou ilegítima das pessoas que não foram contempladas. Decerto, tão somente por si a feitura de opções não garante a distribuição equitativa dos recursos disponíveis. É plenamente concebível um cenário caracterizado pela canalização prioritária de recursos para maximizar o "bem coletivo" de uma parcela específica da população. Com a consequente diminuição do atendimento das necessidades e dos desejos do grupo restante. Ainda que mantidas a equidade e a eficiência do dispêndio da moeda, mantém-se o risco de que algumas necessidades continuem desatendidas. O voluntariado particular ou privado é uma forma de enfrentar as deficiências do sistema de distribuição de utilidades à população. Em outras palavras, a independente intervenção do particular colabora para reequilibrar cisternas marcadas pela destinação ineficiente ou insuficiente de utilidades. Nesse sentido, Alexis de Tocqueville atribuía aos norte-americanos a característica de depender do Estado para prover certas utilidades coletivas, num curioso exercício da democracia. Segundo a definição aqui adotada, somente haverá voluntariado na medida em que houver medida adensada de livre-arbítrio e de autodeterminação individual, segundo a consciência e a convicção íntimas de cada popular". Cf. Imunidade das Entidades Assistenciais e Filantrópicas sem Fins Lucrativos após a Aparente Queda da Reserva de Lei Complementar para dispor sobre a Matéria (RE 636.941). Revista Dialética de Direito Tributário, n 225. São Paulo: Dialética, 2014, p. 164.

contexto, a opção metodológica de manter serviços operacionais como espaços de formação representa escolha legítima e eficiente no uso de recursos destinados à assistência social. A entidade que assim procede não apenas forma profissionais, mas proporciona-lhes experiência em ambientes controlados, aumentando significativamente suas chances de inserção no mercado de trabalho.

Poder-se-ia argumentar que tais serviços, por gerarem receitas, descaracterizariam a natureza assistencial da entidade. Todavia, este raciocínio ignora a distinção fundamental entre meio e fim. Os serviços mencionados constituem instrumentos pedagógicos cuja eventual geração de receitas representa mera consequência secundária de sua função primordial educativa. A observação das práticas educacionais contemporâneas no campo da formação profissional sugere que a sustentabilidade financeira parcial dos programas de formação, através da comercialização dos produtos e serviços gerados no processo de aprendizagem, não apenas não descaracteriza a natureza assistencial da atividade, como demonstra gestão responsável e maximização do impacto social dos recursos disponíveis.

A idiosincrasia do modelo brasileiro de assistência social, marcado pela escassez de recursos públicos e pela necessidade de soluções criativas para o enfrentamento das desigualdades sociais, justifica e até mesmo exige abordagens inovadoras como a integração de serviços operacionais aos programas de formação profissional. O documento citado reconhece que "o voluntariado particular ou privado é uma forma de enfrentar as deficiências do sistema de distribuição de utilidades à população", sublinhando o papel fundamental das entidades assistenciais na complementação da ação estatal. Neste cenário, exigir-se-ia das entidades que renunciassem a modelos pedagógicos comprovadamente eficazes apenas por gerarem receitas acessórias significaria comprometer sua capacidade de cumprir sua missão social.

A tendência observável no contexto educacional brasileiro e internacional aponta para a crescente valorização de metodologias de ensino que combinem formação teórica com experiência prática supervisionada. No caso específico da formação em hotelaria, gastronomia e serviços correlatos, a manutenção de estabelecimentos operacionais não constitui luxo ou desvio, mas necessidade pedagógica incontornável. Como formar um profissional de cozinha sem cozinha operacional? Como ensinar gestão hoteleira sem a complexidade de um estabelecimento em funcionamento? As respostas a estas indagações evidenciam que os serviços questionados integram-se organicamente ao processo formativo, não podendo dele ser dissociados sem prejuízo substancial à qualidade da formação oferecida.

Ademais, a interpretação restritiva do artigo 14, II, do CTN, que vedasse a manutenção de tais serviços, criar-nos-ia paradoxo insuperável: entidades assistenciais seriam impedidas de adotar as metodologias pedagógicas mais eficazes precisamente por sua eficácia. O movimento em direção a modelos de formação profissional que aliem teoria e prática, observável em instituições de excelência ao redor do mundo, seria vedado às entidades brasileiras dedicadas

ao atendimento de populações vulneráveis, perpetuando-se, assim, as desigualdades que tais entidades buscam combater.

A constitucionalidade da imunidade tributária das entidades de assistência social fundamenta-se no reconhecimento de sua função complementar ao Estado na promoção do bem-estar social. Quando uma entidade mantém serviços de hospedagem, restaurante, lavanderia e bar como espaços de formação profissional para populações carentes, não apenas cumpre sua função social, mas o faz de forma exemplar, proporcionando formação de qualidade que aumenta efetivamente as chances de inserção produtiva de seus beneficiários. A eventual geração de receitas por tais serviços, longe de desnaturar a atividade assistencial, demonstra gestão eficiente e compromisso com a sustentabilidade de longo prazo dos programas sociais desenvolvidos.

Por fim, importa salientar que a própria dinâmica do terceiro setor no Brasil, conforme reconhecido no texto apresentado, caracteriza-se pela necessidade de soluções inovadoras para o enfrentamento de problemas sociais complexos com recursos limitados. A manutenção de serviços operacionais como espaços de formação representa precisamente o tipo de inovação social que o ordenamento jurídico deveria incentivar, não obstaculizar. Embora dados específicos sobre o impacto deste modelo pedagógico no contexto brasileiro necessitem de investigação empírica mais aprofundada, a lógica subjacente à integração entre formação e prática profissional encontra amparo tanto na teoria pedagógica quanto na experiência internacional acumulada.

Destarte, a conclusão impõe-se com clareza meridiana: a manutenção de serviços de hospedagem, restaurante, lavanderia e bar por entidade assistencial dedicada à qualificação profissional de populações hipossuficientes não apenas se coaduna com seus objetivos institucionais, como constitui expressão contemporânea e eficaz da assistência social. Interpretar o artigo 14, II, do CTN de forma a vedar tais atividades significaria não apenas desconsiderar a evolução das práticas pedagógicas na formação profissional, mas também privar as populações mais vulneráveis de oportunidades concretas de transformação social através da educação profissionalizante de qualidade. A imunidade tributária, nestes casos, não representa privilégio indevido, mas reconhecimento justo da natureza eminentemente social e educativa de tais serviços quando integrados a programas de formação profissional destinados a populações carentes.

Desse modo, considerando-se que atividades de qualificação técnica e profissional são compatíveis com o escopo assistencial previsto na legislação de regência, e que a manutenção de hotel-escola é adequada (útil) à promoção do ingresso ou melhoria da posição de pessoas hipossuficientes no mercado de trabalho, tenho por inválido o afastamento linear, tão-somente por si, da imunidade tributária à recorrente.

Diante do exposto, acolho o argumento.

Dada a existência de fundamento autônomo ao lançamento, prossigo na análise das questões pendentes.

4.3 DESCARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE EM DECORRÊNCIA DA DISTRIBUIÇÃO DE BÔNUS POR RESULTADO A EMPREGADOS, CARACTERIZADA COMO FORMA DE DISTRIBUIÇÃO DE RESULTADOS.

Segundo concebeu a autoridade lançadora, a distribuição de bônus por resultado a empregados, caracterizada como forma de distribuição de resultados, violou o art. 29, inciso V, da Lei nº 12.101/2009.

Já a recorrente afirma que os contribuintes individuais contratados prestaram serviços como autônomos, sem vínculo empregatício, razão pela qual não estariam sujeitos à inclusão em folha de pagamento.

Mantido o art. 14 do CTN como parâmetro de controle, tenho que a autoridade lançadora se equivocou na interpretação do texto legal equivalente.

A natureza jurídica dos pagamentos realizados por pessoas jurídicas a seus colaboradores constitui matéria de permanente controvérsia no direito tributário brasileiro, especialmente quando se questiona se determinadas parcelas remuneratórias configurariam distribuição disfarçada de lucros. No caso específico do pagamento de bônus por resultado a empregados, impõe-se análise criteriosa que transcenda presunções simplistas e examine a substância jurídica e econômica de tais pagamentos. A tese que ora se sustenta demonstra que o mero pagamento de bônus por resultado não implica, por si só, distribuição de resultados aos supostos sócios da pessoa jurídica, configurando, ao revés, legítima política remuneratória inserida no contexto das relações trabalhistas contemporâneas.

O primeiro e mais fundamental argumento reside na natureza tributária dos valores pagos. Quando uma entidade efetua o pagamento de bônus a seus empregados e submete tais valores à tributação como remuneração, estabelece-se presunção jurídica eloquente quanto à natureza trabalhista da verba. A submissão voluntária ao regime tributário aplicável às remunerações, com o consequente recolhimento de contribuições previdenciárias e retenção de imposto de renda na fonte, afasta qualquer cogitação razoável de tentativa de uso indevido de benefícios fiscais ou de distribuição velada de lucros. Esta escolha consciente pelo enquadramento tributário mais oneroso demonstra transparência e boa-fé incompatíveis com a alegação de simulação ou dissimulação.

A observação das práticas remuneratórias no mercado de trabalho contemporâneo revela que o pagamento de bônus por resultado tornou-se componente ordinário das políticas de gestão de recursos humanos, aplicável indistintamente a entidades com e sem fins lucrativos. A idiosincrasia do modelo brasileiro de relações trabalhistas, que combina proteções legais robustas com flexibilidade para arranjos remuneratórios variados, permite e até incentiva a adoção de sistemas de remuneração variável como instrumento de alinhamento entre os objetivos institucionais e o desempenho individual dos colaboradores. Pretender que entidades

sem fins lucrativos se abstenham de práticas remuneratórias amplamente difundidas no mercado significaria condená-las a desvantagem competitiva na atração e retenção de talentos, comprometendo, em última análise, sua capacidade de cumprir suas finalidades institucionais.

O isolado pagamento de bônus, desacompanhado de análise quanto às suas dimensões quantitativas ou aos critérios subjetivos de distribuição, revela-se manifestamente insuficiente para caracterizar distribuição disfarçada de resultados. A mera existência de remuneração variável não permite inferir, sem elementos adicionais robustos, que se esteja diante de mecanismo de apropriação privada de resultados institucionais. Particularmente no contexto de entidades dedicadas a programas de aprendizagem profissional técnica, a remuneração mediante parcelas variáveis integra-se naturalmente ao objetivo pedagógico de emular as condições normais do mercado de trabalho, preparando os beneficiários para a realidade laboral que encontrarão em suas carreiras profissionais.

Dir-se-ia que a possibilidade de pagamento de valores expressivos sob a rubrica de bônus poderia mascarar verdadeira distribuição de lucros. Entretanto, tal argumento padece de vício lógico fundamental: inverte o ônus probatório e presume má-fé onde a lei exige demonstração concreta de desvio. A amplitude dos valores pagos, por si só, não transmuda a natureza jurídica da verba de remuneração trabalhista para distribuição de lucros. Faz-se mister que a autoridade fiscal demonstre, mediante critérios objetivos e aplicados ao caso concreto, que o quantum pago excede os padrões de mercado de forma tão aberrante que apenas se justificaria como distribuição velada de resultados.

A liberdade legal de auto-organização das entidades assistenciais constitui orientação fundamental que não pode ser olvidado na análise da questão. As entidades do terceiro setor gozam de ampla autonomia para estruturar o modo como prestam seus serviços assistenciais, incluindo-se nesta liberdade a definição de políticas remuneratórias adequadas aos seus objetivos institucionais. A crescente profissionalização do terceiro setor brasileiro tem demonstrado que a adoção de práticas gerenciais modernas, incluindo sistemas de remuneração variável, não apenas não conflita com a natureza filantrópica das entidades, como potencializa sua capacidade de gerar impacto social positivo através de gestão mais eficiente.

As vicissitudes do ambiente econômico contemporâneo impõem às entidades sem fins lucrativos desafios gerenciais complexos que demandam respostas sofisticadas. A retenção de profissionais qualificados em ambiente de crescente competitividade por talentos exige políticas remuneratórias que reconheçam e premiem o desempenho excepcional. Vedar às entidades assistenciais a possibilidade de implementar sistemas de bônus por resultado equivaleria a condená-las a operar com recursos humanos de segunda linha, comprometendo sua missão institucional. A tendência observável no terceiro setor internacional aponta precisamente na direção oposta: a profissionalização crescente da gestão, com adoção de ferramentas gerenciais que maximizem a eficiência na consecução dos objetivos sociais.

Poder-se-ia objetar que a ausência de finalidade lucrativa tornaria inadequado o pagamento de bônus vinculados a resultados. Tal objeção, contudo, confunde conceitos distintos: a ausência de finalidade lucrativa relaciona-se à destinação dos resultados da entidade, não à forma de remuneração de seus colaboradores. Resultados, no contexto de entidades assistenciais, medem-se não apenas em termos financeiros, mas principalmente pelo impacto social gerado, pelo número de beneficiários atendidos, pela qualidade dos serviços prestados. Vincular parte da remuneração dos colaboradores ao atingimento de metas institucionais constitui prática gerencial legítima que alinha interesses individuais e coletivos sem implicar distribuição de lucros.

O ônus probatório nesta matéria recai inexoravelmente sobre quem alega o desvio de finalidade. Compete à autoridade lançadora identificar e demonstrar critérios de distinção específicos que evidenciem, no caso concreto, que o pagamento de bônus transcendeu os limites da razoabilidade e configurou efetiva distribuição de resultados. **Não basta apontar a existência de pagamentos variáveis; faz-se necessário demonstrar que tais pagamentos, por suas características quantitativas e qualitativas, equivalem funcionalmente a distribuição de lucros.** Esta demonstração exige análise comparativa com práticas de mercado, exame da proporcionalidade entre remuneração fixa e variável, investigação sobre os critérios de elegibilidade e distribuição dos bônus, entre outros elementos probatórios concretos.

Parece-me seguro assumir que a caracterização de distribuição disfarçada de lucros demanda prova robusta que transcenda meras presunções. O movimento em direção a critérios mais objetivos e verificáveis para tal caracterização reflete amadurecimento do sistema tributário brasileiro, que progressivamente abandona presunções genéricas em favor de análises caso a caso fundamentadas em evidências concretas.

Por derradeiro, cumpre salientar que a interpretação aqui defendida não implica carta branca para abusos ou simulações. Reconhecer que o mero pagamento de bônus não configura, por si só, distribuição de resultados não significa negar a possibilidade de que, em casos específicos e mediante prova adequada, determinados esquemas remuneratórios possam efetivamente mascarar distribuição vedada. O que se sustenta é que tal conclusão demanda demonstração específica e contextualizada, não podendo decorrer de presunção genérica baseada exclusivamente na existência de remuneração variável.

A conclusão emerge da análise empreendida: o pagamento de bônus por resultado a empregados, quando devidamente tributado como remuneração e inserido no contexto de política de recursos humanos transparente e verificável, não implica distribuição de resultados aos supostos sócios da pessoa jurídica. A caracterização de distribuição disfarçada exige demonstração concreta de que os pagamentos excedem os padrões de mercado de forma tão expressiva e desproporcional que apenas se justificariam como apropriação privada de resultados institucionais. Abstem-se tal demonstração específica e contextualizada, prevalece a presunção de legitimidade dos atos praticados pela entidade no exercício de sua autonomia gerencial, especialmente quando os valores são submetidos à tributação regular como remuneração trabalhista. O direito tributário brasileiro, em sua maturidade, deve distinguir entre legítimas

práticas gerenciais modernas e efetivos desvios de finalidade, evitando que presunções infundadas obstaculizem a necessária modernização e profissionalização das entidades do terceiro setor.

Diante do exposto, acolho o argumento.

Dada a existência de fundamento autônomo ao lançamento, prossigo na análise das questões pendentes.

4.4 AUSÊNCIA DE CUMPRIMENTO CUMULATIVO DOS REQUISITOS LEGAIS PARA FRUIÇÃO DA IMUNIDADE

A recorrente afirma que atende integralmente aos requisitos legais e que eventuais erros formais (como uso incorreto de código FPAS) decorreram de boa-fé, sem prejuízo à materialidade do direito à imunidade tributária.

De fato, erros materiais ou formais, como aqueles relacionados à indexação numérica de temas ou de documentos, que não alterem o quadro fático, são insuficientes para descaracterizar a imunidade tributária.

Como prescreve o CTN, questões puramente nominativas, ou relacionadas à própria validade jurídica dos fatos jurídicos tributários, devem ser consideradas anódinas no reconhecimento da incidência e na constituição do respectivo crédito tributário. Evidentemente, se esses erros seriam insuficientes para afastar a tributação, eles também seriam insuficientes para justificá-la, uma vez comprovada a existência de propriedades subsumíveis às hipóteses de imunização.

Diante do exposto, acolho o argumento.

5 DISPOSITIVO

Ante o exposto CONHEÇO do recurso voluntário e DOU-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino