



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10073.720082/2015-05
ACÓRDÃO	2202-011.470 – 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
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE. HOTEL-ESCOLA. REMUNERAÇÃO VARIÁVEL. DESCARACTERIZAÇÃO DA FINALIDADE INSTITUCIONAL. INOCORRÊNCIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CANCELADO. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

I. CASO EM EXAME

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

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 assíncrona 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

O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino, relator:

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 nº 16-72.730):

RELATÓRIO

DA

AUTUAÇÃO

Trata-se de crédito lançado, pela fiscalização, contra o contribuinte retro identificado, por meio do Auto de Infração (AI) DEBCAD n.º 51.057.717-2, no montante de R\$ 382.459,91 (trezentos e oitenta e dois mil e quatrocentos e cinquenta e nove reais e noventa e um centavos), consolidado em 26/01/2015, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, previstas no artigo 22, inciso III da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, correspondentes à parte da empresa, incidentes sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas às competências 01/2010 a 12/2010 – estabelecimentos 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, 19.690.999/0010-67 – levantamentos “AT – PAGAMENTO DOS AUTÔNOMOS”, “CI – CONTRIBUINTE INDIVIDUAL” e “HO – HONORÁRIOS DOS AUTÔNOMOS”.

O Relatório Fiscal, de fls. 22 a 27, em suma, traz as seguintes informações:

que foram consideradas, na base de cálculo, os pagamentos de honorários aos contribuintes individuais contidos em GFIP;

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 referente 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, houve a constatação de que a entidade tinha descumprido requisitos para a isenção do pagamento das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, da seguinte forma:

a Fundação CSN presta serviços de hospedagem, lavanderia, bar e restaurante através da sua filial de n.º 19.690.999/0009-23, cujo nome de fantasia é "Hotel Escola Bela Vista", com o código CNAE 5510-8-01 (Hotéis), atividades estas que não se encontram no rol das atividades para as quais a entidade foi criada, resultando então em aplicação de rendas/recursos de forma não integral na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais;

a Fundação CSN distribuiu bonificações através de pagamento de bônus a determinados empregados através da rubrica da folha de pagamento "Bônus por Resultado", nos anos de 2010 e 2011;

a Fundação CSN deixou de incluir, na folha de pagamento das competências 01/2010 a 12/2011, os pagamentos efetuados aos contribuintes individuais, tendo sido autuada através do AI DEBCAD 51.057.706-7 – COMPROT 10073.722329/2014-39;

que, desta forma, o contribuinte deixou de atender aos incisos II, V e VII do artigo 29 da Lei n.º 12.101, de 27/11/2009, os quais correspondem respectivamente às situações de não aplicação de suas rendas/recursos integralmente na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais (inciso II), distribuição de bonificações através das folhas de pagamento com a rubrica "Bônus por Resultado" (inciso V) e a não inclusão dos contribuintes individuais nas folhas de pagamento (não atendimento ao inciso VII, caracterizando descumprimento de obrigação acessória), tendo como consequência, a suspensão do gozo da isenção referente às contribuições previdenciárias;

que o faturamento do Hotel Bela Vista nos exercícios de 2010 e 2011 – R\$ 7.032.370,82 e R\$ 8.293.645,66 respectivamente, de acordo com o balancete apresentado – foi muito superior ao de uma empresa de pequeno porte, assim definido pelo artigo 3-II da Lei Complementar n.º 123, de 14/12/2006, situação esta em que a mesma não teria as vantagens de uma optante pelo SIMPLES NACIONAL (caso fosse optante) como a apuração e o recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

que a empresa efetuou o pagamento de bônus a empregados da seguinte forma:

- a) Walmer Santos Neves – Gerente II – Filial 02: 26.866,56, em 04/2010, e 30.811,00, em 04/2011;
- b) Fábio Correa Lopes – Gerente II – Filial 1E: 23.968,96, em 04/2010, e 26.851,24, em 04/2011;
- c) Rogério Panitz Garcia – Gerente de Hotelaria – Filial 1H: 28.800,00, em 04/2010, e 19.200,00, em 09/2010;
- d) André Isnard Leonardi – Gerente Geral – Filial 1S: 36.000,00, em 04/2010, e 37.976,40, em 04/2011;
- e) Reinaldo da Silva de Souza – Gerente de Hotelaria – Filial 1H – 5.911,23, em 04/2011;
- f) Paulo Márcio Silva Rocha – Gerente Financeiro – Filial 1S: 5.402,74, em 04/2011.

que, nas GFIP's entregues, foi utilizado indevidamente, pela entidade, o código FPAS 639, o qual inibiu o cálculo das contribuições previdenciárias relativas à parte patronal, quando o correto seria a utilização dos códigos específicos relativos a cada atividade desenvolvida pelos diversos estabelecimentos da empresa para a correta apuração das contribuições previdenciárias devidas e inerentes aos contribuintes sem o gozo da isenção;

que, além do exercício de atividade filantrópica, para usufruir da isenção das contribuições previdenciárias, é necessário o cumprimento dos requisitos legais;

que ocorreu o fato gerador da contribuição previdenciária, tendo em vista o pagamento de remunerações às pessoas físicas sem vínculo empregatício (contribuintes individuais);

que as remunerações auferidas são consideradas salários de contribuição conforme determinações contidas no artigo 28, inciso III da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991 e estes contribuintes são segurados obrigatórios em conformidade com o artigo 12, inciso V, letra "g" desta mesma lei;

que não houve nenhuma dedução na apuração dos valores devidos relativos à parte patronal sobre as remunerações dos contribuintes individuais, tendo em vista que os recolhimentos efetuados pelo contribuinte foram totalmente utilizados para abater a apuração referente às contribuições devidas dos trabalhadores (empregados e contribuintes individuais);

que os créditos lançados estão representados no relatório "DD-Discriminativo do Débito" da seguinte forma: AI DEBCAD n.º 51.057.717-2 – neste DEBCAD, constam os levantamentos AT, CI e HO, com os respectivos estabelecimentos, os quais registram os salários de contribuição pagos aos contribuintes individuais e declarados na GFIP relativos ao período de 01/2010 a 12/2010;

que os Fundamentos Legais estão discriminados no anexo "Fundamentos Legais do Débito – FLD".

Referido acórdão foi assim ementado:

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. 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 contribuintes individuais a seu serviço.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. O Auto de Infração (AI) foi regularmente cientificado ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, e o Relatório Fiscal e os Anexos do AI,

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 ao lançamento, estando discriminados, nestes, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam a autuação, e sendo aí identificada a origem dos valores considerados como salário-de-contribuição, não havendo que se falar em nulidade do lançamento 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. 725), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em **16/06/2016**, uma **quinta-feira** (fls. 728), no qual se sustenta, sinteticamente:

- a) A suspensão da imunidade viola o artigo 195, § 7º, da Constituição da República, na medida em que esse dispositivo confere imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social independentemente de regulamentação infraconstitucional, desde que atendidos os requisitos para o seu reconhecimento.
- b) A aplicação da Lei nº 12.101/2009 ao exercício de 2010 ofende os princípios da anterioridade anual e da segurança jurídica, porquanto essa norma somente produziu efeitos após o término do exercício fiscal autuado, não podendo retroagir para justificar a exigência tributária.
- c) A qualificação da parte-recorrente como entidade beneficente que presta serviços na área da educação, da saúde e da assistência social é reconhecida pelo poder público, não havendo fundamento para desconsiderar a condição de imune, dado que a prestação de serviços mediante cobrança não desnatura a finalidade não lucrativa da entidade.
- d) A suspensão da imunidade, com base em supostas irregularidades formais na escrituração contábil e no cumprimento de obrigações acessórias, contraria o princípio da legalidade estrita, pois a exigência tributária deve se fundar em fato gerador material e não em meras presunções fiscais.
- e) A autuação baseia-se em critérios que extrapolam os limites da fiscalização objetiva e impessoal, ferindo o devido processo legal e o contraditório, porquanto presume a destinação irregular de receitas sem prova concreta.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

A reforma da decisão recorrida, com o consequente cancelamento integral do Auto de Infração nº 51.057.717-2, reconhecendo-se a imunidade tributária da Fundação CSN, com base no art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

É o relatório.

VOTO

1 CONHECIMENTO

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

2 QUADRO FÁTICO-JURÍDICO

Originariamente, a autoridade lançadora constituiu crédito tributário relativo à **contribuição previdenciária a cargo da empresa**, por ter identificado os seguintes fatos jurídicos tributários e as seguintes infrações:

Infração: ausência de recolhimento da contribuição previdenciária devida pela empresa;

Normas legais infringidas:

Art. 9º, caput e § 1º, do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pelos arts. 1º da Lei nº 8.748/93 e 113 da Lei nº 11.196/05;

Valores lançados:

Contribuição: R\$ 176.777,32

Juros: R\$ 73.099,58

Multa de ofício: R\$ 132.583,01

Total do crédito tributário apurado: R\$ 382.459,91.

A autoridade lançadora, ao lavrar o auto de infração, motivou o lançamento com base na constatação de que a parte-recorrente, Fundação CSN para o Desenvolvimento Social e a Construção da Cidadania, teria deixado de atender aos requisitos legais exigidos para o gozo da isenção das contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social, relativamente à parte patronal, incidentes sobre as remunerações pagas a contribuintes individuais, no período de janeiro a dezembro de 2010.

O procedimento fiscal foi iniciado com a emissão de Termo de Início em 16/01/2014, com ciência em 21/01/2014, tendo como escopo a verificação do cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias no período de 01/2010 a 12/2011. Durante a fiscalização, foram emitidos diversos termos de ciência e intimação, com solicitações de documentos e esclarecimentos.

A autoridade fiscal apontou que a entidade:

1. Não apresentou de forma completa os arquivos digitais requeridos (contabilidade e folhas de pagamento);
2. Realizou atividades econômicas (como hospedagem, lavanderia, bar e restaurante no Hotel Escola Bela Vista) fora do escopo estatutário, comprometendo a aplicação integral das receitas aos objetivos institucionais;
3. Efetuiu pagamento de bônus por resultado a seus empregados nos anos de 2010 e 2011, contrariando as vedações legais para fins de isenção;
4. Não incluiu os pagamentos feitos a contribuintes individuais nas folhas de pagamento, descumprindo obrigação acessória;
5. Utilizou indevidamente o código FPAS 639 nas GFIP, o que inibiu o cálculo da contribuição patronal.

Com base nessas constatações, concluiu-se que a parte-recorrente deixou de cumprir os incisos II, V e VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, o que resultou na suspensão da isenção relativa à contribuição previdenciária patronal do período de janeiro a dezembro de 2010. Por conseguinte, a fiscalização considerou ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, e lançou o crédito com base nos valores pagos a contribuintes individuais, os quais foram qualificados como salários de contribuição, conforme arts. 28, III e 12, V, "g", da Lei nº 8.212/1991.

A multa de ofício de 75% foi aplicada com fundamento na Lei nº 8.212/91, conforme redação dada pela Lei nº 11.941/2009, diante da omissão das contribuições na GFIP e da ausência de recolhimento nos prazos legais.

O contribuinte impugnou esse ato de constituição do crédito tributário, ao narrar, em síntese, que é entidade beneficente de assistência social, devidamente certificada pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, razão pela qual entende fazer jus à imunidade ou isenção das contribuições previdenciárias patronais.

Sustentou que o lançamento desconsiderou indevidamente a aplicação da isenção prevista nos arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212/1991, sob a justificativa de que a entidade teria deixado de cumprir requisitos formais e materiais previstos no art. 29 da Lei nº 12.101/2009, como a aplicação de recursos em atividades não estatutárias e a concessão de bonificações a empregados.

Aduziu, contudo, que os serviços prestados pelo Hotel Escola Bela Vista estão alinhados aos seus objetivos institucionais, consistindo em projeto pedagógico voltado à formação profissional, com ênfase na prática hoteleira e na inclusão de jovens egressos da rede pública. Alegou que a atividade desenvolvida pela unidade está voltada à formação técnica, sendo acompanhada pelo Ministério da Educação e devidamente autorizada.

Contestou, ademais, que as bonificações eventualmente pagas a empregados seriam decorrentes de metas institucionais e não caracterizariam distribuição de lucros, tampouco afrontariam os objetivos assistenciais da fundação. Alegou que os valores pagos foram registrados contabilmente e integram o planejamento institucional, inexistindo qualquer elemento de desvio de finalidade.

Quanto aos pagamentos a contribuintes individuais, argumentou que foram efetuados no exercício regular de suas atividades, e que não se trata de omissão de folha ou evasão de contribuições, mas de legítima contraprestação por serviços técnicos especializados. Asseverou que, nos termos da legislação previdenciária, tais pagamentos não descaracterizam a isenção da cota patronal, sobretudo diante da finalidade educacional e filantrópica da instituição.

Por fim, pleiteou a nulidade do lançamento, com o consequente cancelamento do crédito tributário constituído, seja por vício formal (inexistência de motivação suficiente para afastar a isenção legal), seja por vício material (incorreta interpretação da legislação de regência e dos fatos apurados).

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

Em sua fundamentação, a decisão destacou que a parte-recorrente não teria comprovado o cumprimento dos requisitos legais para fruição da isenção das contribuições previdenciárias patronais, conforme exigido pelos artigos 14 do Código Tributário Nacional, 29 da Lei nº 12.101/2009 e 55 da Lei nº 8.212/1991.

O acórdão ressaltou que, para o gozo da isenção, não basta a qualificação como entidade beneficente de assistência social, sendo imprescindível que a aplicação dos recursos ocorra de forma integral na consecução dos objetivos institucionais e que não haja distribuição de resultados, ainda que indireta.

Considerou-se que a atuação do Hotel Escola Bela Vista extrapolaria os limites das atividades educacionais previstas no estatuto da entidade, caracterizando desvio parcial de finalidade. Apontou-se que as receitas provenientes de hospedagem e alimentação teriam sido expressivas e aplicadas em atividades que não guardariam vínculo direto com os objetivos assistenciais da fundação.

Além disso, entendeu-se que o pagamento de bônus a empregados, sob a rubrica “bônus por resultado”, indicaria forma indireta de distribuição de resultado, incompatível com o regime de isenção previsto na legislação de regência.

Quanto à contratação de contribuintes individuais sem a correspondente inclusão nas folhas de pagamento, a decisão entendeu caracterizada a infração às normas previdenciárias, com repercussão sobre o direito à isenção.

Em razão desses fundamentos, concluiu-se pela legalidade e regularidade do lançamento efetuado, rejeitando-se os argumentos da parte impugnante.

Inconformado com esse resultado, o recorrente interpôs o presente recurso voluntário, no qual argumenta-se, em linhas gerais, que o lançamento fiscal padece de nulidades formais e incorre em equívocos materiais que comprometem sua validade.

Preliminarmente, sustentou a ausência de motivação suficiente no relatório fiscal para justificar o afastamento da isenção prevista no art. 55 da Lei nº 8.212/1991, alegando que a decisão administrativa baseou-se em meras presunções quanto à aplicação dos recursos e à finalidade das atividades desenvolvidas pela entidade.

No mérito, reiterou que a Fundação CSN é entidade beneficente de assistência social, certificada pelo CNAS, e que atende aos requisitos legais para fruição da isenção das contribuições previdenciárias patronais. Argumentou que os serviços prestados pelo Hotel Escola Bela Vista possuem natureza pedagógica e estão inseridos em projeto educacional voltado à formação técnico-profissional de jovens, conforme previsto no estatuto da entidade.

Aduziu que a estrutura do hotel-escola é operada como instrumento de capacitação prática e não como empreendimento comercial. Sustentou, nesse sentido, que as receitas auferidas são integralmente revertidas à manutenção das atividades institucionais, o que afastaria a alegação de desvio de finalidade.

Quanto aos pagamentos de “bônus por resultado”, defendeu que não configuram distribuição de lucros, mas instrumento de gestão institucional voltado à valorização de desempenho, sem comprometer a destinação dos recursos nem a finalidade beneficente da entidade.

Com relação à contratação de contribuintes individuais, alegou que os serviços prestados por esses profissionais foram regulares, documentados, e compatíveis com o objeto da instituição, não havendo que se falar em omissão de folha de pagamento ou fraude à legislação previdenciária.

Por fim, pleiteou o conhecimento e provimento do recurso, com o consequente cancelamento do crédito tributário constituído, em razão da legalidade da atuação da entidade, da manutenção dos requisitos legais para a isenção e da inexistência de infração à legislação aplicável.

Assim, tem-se o seguinte quadro:

Motivação e fundamento do ato fiscal (afastamento da isenção)	Argumentação da parte-recorrente (recurso voluntário)
---	---

1. Exploração de atividades não previstas no estatuto da entidade, notadamente serviços de hospedagem, bar e restaurante prestados pelo Hotel Escola Bela Vista. A Receita considerou que tais atividades de vulnerabilidade. Afirmou que essas atividades são configuram desvio de finalidade, violando o inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.	A parte-recorrente sustentou que as atividades desenvolvidas no Hotel Escola Bela Vista integram projeto pedagógico voltado à formação técnico-profissional de jovens em situação compatíveis com o objeto estatutário e vinculadas à finalidade educacional e assistencial da entidade.
--	---

2. Pagamento de “bônus por resultado” a empregados. A fiscalização entendeu que tal prática caracteriza distribuição indireta de resultado, vedada pelo inciso V do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.	Argumentou-se que os bônus não configuram distribuição de lucros, mas sim mecanismo de gestão institucional para valorização de desempenho. Sustentou que não houve desvio de finalidade nem comprometimento da aplicação dos recursos nas atividades assistenciais.
--	---

3. Ausência de inclusão de contribuintes individuais na folha de pagamento. A omissão foi considerada como descumprimento de obrigação acessória (art. 29, inciso VII, da Lei nº 12.101/2009), implicando suspensão da isenção.	A parte-recorrente alegou que os pagamentos feitos a contribuintes individuais se referem a serviços técnicos especializados contratados regularmente. Sustentou que tais pagamentos foram legítimos, documentados e compatíveis com as atividades da instituição, não configurando infração previdenciária.
---	---

4. Utilização indevida do código FPAS 639 nas GFIP, o que inibiu o cálculo da contribuição patronal.	Não houve contestação específica quanto à utilização do código FPAS 639, mas reiterou-se que a entidade sempre atuou com boa-fé e prestou corretamente as informações exigidas pela legislação.
--	--

5. Receita expressiva obtida com as atividades do hotel, demonstrando suposto caráter empresarial da operação, incompatível com a isenção.	A parte-recorrente defendeu que toda a receita é integralmente reinvestida na consecução das atividades assistenciais e educacionais da fundação, conforme exigido
--	---

pela legislação aplicável.

Terminada a síntese, passa-se ao exame da preliminar.

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 Deroulede (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 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.

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 atribuiu 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.

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 idiossincrasia 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