



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10073.720083/2015-41
ACÓRDÃO	2202-011.524 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de outubro 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 31/01/2010, 01/03/2010 a 31/12/2010
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. IMUNIDADE.
APLICAÇÃO DOS RECURSOS EM ATIVIDADES EDUCACIONAIS.
REMUNERAÇÃO A EMPREGADOS CELETISTAS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.
DESCONSIDERAÇÃO DE IRREGULARIDADES FORMAIS. RECURSO
VOLUNTÁRIO PROVIDO.

I. CASO EM EXAME

Recurso voluntário interposto contra acórdão da 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, que julgou improcedente a impugnação apresentada em face do Auto de Infração DEBCAD nº 51.073.046-9, lavrado para exigência de contribuições previdenciárias patronais sobre remunerações pagas a segurados contribuintes individuais, não declaradas em GFIP, relativamente às competências de 01/2010, 03/2010 a 12/2010.

A autoridade lançadora concluiu pela suspensão do direito à isenção das contribuições sociais prevista na Lei nº 12.101/2009, com fundamento nos incisos II, V e VII do art. 29, sob o argumento de que a parte-recorrente: (i) aplicou recursos em atividades alheias aos seus fins institucionais, com a exploração do Hotel Escola Bela Vista; (ii) efetuou pagamento de bônus a empregados celetistas, considerados como distribuição de bonificações; e (iii) omitiu da folha de pagamento valores pagos a contribuintes individuais.

A parte-recorrente, qualificada como entidade beneficente com CEBAS vigente, declarou que todas as suas atividades — inclusive as desenvolvidas no Hotel Escola Bela Vista — visam à formação profissional gratuita de

jovens em situação de vulnerabilidade social, reiterando o cumprimento dos requisitos constitucionais e legais à fruição da imunidade tributária.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

A questão em discussão consiste em examinar a legalidade do lançamento de contribuições previdenciárias patronais contra entidade beneficente de assistência social, especialmente quanto à suposta ausência de cumprimento dos requisitos legais exigidos para fruição da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, regulamentado pelo art. 14 do Código Tributário Nacional.

III. RAZÕES DE DECIDIR

A imunidade tributária das entidades beneficentes sujeita-se ao cumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 14 do Código Tributário Nacional, não podendo ser afastada com base em interpretações extensivas de normas infraconstitucionais.

A manutenção de estrutura pedagógica com serviços de hospedagem, lavanderia, bar e restaurante, como o Hotel Escola Bela Vista, insere-se dentro do modelo de formação profissional adotado pela entidade, sendo compatível com seus objetivos institucionais, desde que os resultados sejam aplicados integralmente na manutenção das finalidades sociais.

O pagamento de bônus a empregados contratados sob o regime da Consolidação das Leis do Trabalho, regularmente registrado em folha de pagamento e submetido à tributação, não caracteriza, por si, distribuição de resultados vedada pelo art. 14, I, do CTN, tampouco afronta o disposto no art. 29, V, da Lei nº 12.101/2009.

A ausência de registro de determinados valores pagos a contribuintes individuais nas folhas de pagamento foi tempestivamente corrigida mediante a entrega de GFIP retificadora e recolhimento da respectiva multa isolada, não havendo subsunção ao disposto no art. 29, VII, da Lei nº 12.101/2009.

Erros formais ou nominais, como o uso de código FPAS inadequado, não são suficientes para afastar a imunidade tributária, quando demonstrado o atendimento dos requisitos materiais exigidos na legislação de regência.

Conforme jurisprudência vinculante firmada no julgamento do RE 566.622 pelo Supremo Tribunal Federal, a disciplina da imunidade das entidades beneficentes deve observar os limites estabelecidos em lei complementar, sendo inaplicáveis exigências adicionais veiculadas exclusivamente por legislação ordinária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. A conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva manifestou interesse em apresentar declaração de voto. Entretanto, dentro do prazo regimental, o Conselheiro(a) declinou da intenção de apresentá-la, que deve ser considerada como não formulada, nos termos do art. 114, § 7º, da Portaria MF 1.634/2023 (RICARF).

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, Rafael de Aguiar Hirano (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 DRJ/SPO, de lavra da Auditora-Fiscal Regina Fujiwara (Acórdão 16-72.731):

DA AUTUAÇÃO

Trata-se de crédito lançado, pela fiscalização, contra o contribuinte retro identificado, por meio do Auto de Infração (AI) DEBCAD n.º 51.073.046-9, no montante de R\$ 42.329,72 (quarenta e dois mil e trezentos e vinte e nove reais e setenta e dois 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, 03/2010 a 12/2010 –

estabelecimentos 19.690.999/0002-57 e 19.690.999/0007-61 – levantamento “DA – DESPESAS COM OS AUTÔNOMOS”.

O Relatório Fiscal, de fls. 14 a 19, em suma, traz as seguintes informações:

que foram consideradas, na base de cálculo, as despesas com os contribuintes individuais contidas na contabilidade relativamente às contas 41131002 (Viagens e Estadias Autônomos), 41131003 (Alimentação Autônomos), 41131004 (Outros Gastos Autônomos) e 41611029 (Despesas com Passagens), referente aos estabelecimentos com os números CNPJ 19.690.999/0002-57 e 19.690.999/0007-61, que não foram declaradas 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: 1) 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; 2) 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; 3) 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 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, 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 que as despesas efetuadas com os contribuintes individuais se configurariam remunerações indiretas;

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 pelos trabalhadores em geral (empregados e contribuintes individuais);

que os créditos lançados estão representados no relatório "DD-Discriminativo do Débito" da seguinte forma: AI DEBCAD n.º 51.073.046-9 – neste DEBCAD, consta o levantamento DA, o qual registra as despesas efetuadas com os contribuintes

individuais, lançadas na contabilidade, relativas ao período de 01/2010 a 12/2010, ocasionando salário indireto;

que o contribuinte possui as seguintes atividades: I) CNPJ 16.690.999/0001-76 – Matriz – Educação Profissional de Nível Técnico – FPAS 574; II) CNPJ 16.690.999/0002-57 – Centro de Educação Tecnológica Edmundo de Macedo Soares – Educação Profissional de Nível Técnico – FPAS 574; III) CNPJ 16.690.999/0003-38 – Escola Técnica Pandiá Calógeras – Educação Profissional de Nível Técnico – FPAS 574; IV) CNPJ 16.690.999/0005-08 – Recreio do Trabalhador – Atividades de Recreação e Lazer – FPAS 566; V) CNPJ 16.690.999/0007-61 – Centro Cultural da Fundação CSN – Gestão de Salas e Espetáculos – FPAS 515; VI) CNPJ 16.690.999/0008-42 – Centro de Educação Ambiental – Educação Profissional de Nível Técnico – FPAS 574; VII) CNPJ 16.690.999/0009-23 – Hotel Escola Bela Vista – Estabelecimento Hoteleiro – FPAS 515; VIII) CNPJ 16.690.999/0010-67 – Fundação CSN-SP – Educação Profissional de Nível Técnico – FPAS 574;

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

que os totais das bases de cálculo estão contidos em planilha anexa, contendo as contas e os valores das despesas efetuadas com os contribuintes individuais oriundos dos arquivos digitais apresentados;

que, tendo em vista que o contribuinte entregou GFIP com omissão de contribuições previdenciárias, foi aplicada a multa de ofício de 75% sobre as contribuições contidas nas competências 01/2010 a 13/2011 para as contribuições destinadas à Seguridade Social e às outras entidades, em conformidade com a alteração introduzida na Lei 8.212/91, pela Medida Provisória n.º 449, de 03/12/2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27/05/2009;

que, até o presente momento, foram lavrados os seguintes documentos: 1) N.º COMPROT 10073.722329/2014-39; 2) N.º COMPROT 10073.720081/2015-52; 3) N.º COMPROT 10073.720082/2015-05; 4) N.º COMPROT 10073.720083/2015-41;

que, para a auditoria fiscal na entidade, foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal n.º 0710500.2014.00002;

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.

Constam, no presente processo digital, entre outros, os seguintes documentos relativos ao Auto de Infração: Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo; capa do Auto; DD – Discriminativo do Débito; RL – Relatório de Lançamentos; FLD – Fundamentos Legais do Débito; IPC – Instruções para o Contribuinte; Relatório de Vínculos; Termo de Início de Procedimento Fiscal;

Termos de Ciência e de Continuação do Procedimento Fiscal; Termos de Intimação Fiscal; Termo de Constatação Fiscal.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformado com a autuação em tela, da qual foi cientificado em 28/01/2015 (fls. 403 a 404, e 626), o contribuinte apresentou, em 27/02/2015 (fl. 409 e 626), a impugnação de fls. 409 a 452, com documentos anexos às fls. 453 a 624 (cópias de Procuração e Substabelecimento, de documento de identificação dos procuradores, de Ata da 103ª Reunião do Conselho Deliberativo, de Escritura Pública de Alteração Estatutária, do Auto de Infração DEBCAD 51.073.046-9 e anexos, do Relatório Fiscal, de planilhas relativas a contas do Razão, dos Acórdãos n.º 2401-003.462, 2401-003.463 e 2401-003.464, de 20/03/2014, emitidos pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, referentes, respectivamente, aos processos n.º 17833.000143/2010-14, 17883.000144/2010-51 e 17883.000142/2010-61, de comprovante de arrecadação e requerimento de extinção do AI DEBCAD 51.057.706-7 – COMPROT 10073.722329/2014-39, de Norma da Fundação CSN referente a Políticas de Viagens a Serviço, de Termos de Intimação Fiscal, de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal de Reintimação Fiscal e de Encerramento de Ação Fiscal, emitidos em 2010 ou 2011), deduzindo, em sua defesa, as alegações a seguir sintetizadas.

Dos fatos:

Relata a impugnante que, por intermédio do Auto de Infração n.º 51.073.046-9, lavrado no âmbito do Mandado de Procedimento Fiscal n.º 07.1.05.00-2014-00002-8, que fiscalizou os exercícios de 2010 e 2011, se exigiria o recolhimento de contribuições previdenciárias relativamente à parte patronal supostamente devidas por ela, referentes às competências de 01/2010 a 12/2010 correspondentes ao CNPJ/MF sob n.º 19.690.999/0007-61 e às competências de 08/2010 e 10/2010 correspondentes ao CNPJ/MF sob n.º 19.690.999/0002-57, em virtude do descumprimento dos requisitos necessários ao gozo da isenção, e transcreve trecho do Relatório Fiscal.

Menciona que, segundo entendimento do Agente Fiscal, não faria jus ao gozo da isenção do pagamento das contribuições previdenciárias de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei n.º 8.212/1991, em vista do descumprimento dos requisitos previstos no artigo 29, incisos II, V e VII da Lei n.º 12.101/2009, uma vez que: a) executaria serviços não diretamente relacionados com os objetivos institucionais da Fundação; b) supostamente ofereceria remuneração variável a título de bônus aos funcionários ocupantes de cargos gerenciais; e, c) supostamente teria deixado de incluir em sua folha de pagamento os pagamentos efetuados aos contribuintes individuais.

Afirma, no entanto, que os argumentos apresentados pelo Agente Fiscal não refletiriam a realidade dos fatos e a legislação em vigor, razão pela qual a autuação fiscal deveria ser julgada integralmente improcedente.

Das decisões proferidas favoravelmente ao contribuinte:

Segundo a entidade, antes de se adentrar nas razões de mérito pelas quais o Auto de Infração lavrado não deveria prosperar, cumpriria pontuar que ela teria sido alvo de reiteradas fiscalizações e autuações por parte da Receita Federal do Brasil ("RFB"), sendo que todas elas se fundamentariam, basicamente, nas mesmas alegações.

Frisa que a própria RFB, recentemente, teria reconhecido a improcedência de suas alegações de outrora — que seriam repetidas no Auto de Infração em comento.

Informa que, em recente julgamento proferido pelo CARF, nos autos dos Processos n.º 17883.000142/2010-61, 17883.000144/2010-51 e 17883.000143/2010-14, teriam sido analisados detalhadamente tópicos indicados na impugnação, sendo proferida decisão para dar provimento aos seus recursos voluntários, de maneira a afastar a incidência de contribuições previdenciárias em caso idêntico aos presentes autos, e reproduz alguns trechos do julgamento do primeiro processo, destacando, quanto ao artigo 55, inciso IV da Lei n.º 8.212/91, que pagamentos destinados a gerentes/diretores contratados não poderiam ser confundidos com eventual concessão de remuneração e/ou outras vantagens aos diretores estatutários em razão deste cargo, e, ainda, que a fonte de custeio das entidades, aptas a receberem o tratamento benéfico da Constituição, não seria apenas aquela proveniente das rendas obtidas pela execução de suas atividades sociais, desde que totalmente aplicadas na execução de seu objeto social.

De acordo com ela, a referida transcrição evidenciaria que o CARF já teria se manifestado, de maneira contundente, no sentido de que as atividades desenvolvidas pela Fundação, inclusive por meio do Hotel Escola Bela Vista, estariam em perfeita harmonia com os objetivos fundacionais da FCSN e com a lei.

Assevera, ademais, que, após análise detalhada dos autos, os Conselheiros teriam entendido que não haveria qualquer remuneração variável a título de bônus aos funcionários ocupantes de cargos gerenciais da Fundação, inexistindo, dessa maneira, argumentos que fundamentassem o descumprimento dos requisitos para o gozo da isenção às contribuições sociais.

Nota que, embora a fiscalização não tenha considerado tais questões, seria fundamental destacá-las, uma vez que indicaria a divergência de decisões da RFB sobre os mesmos fatos.

E finaliza, afirmando que, em respeito ao princípio da segurança jurídica, da igualdade e da uniformidade das decisões, lhe cumpriria alertar que os motivos expostos já teriam sido reconhecidos pela própria RFB como suficientes para se descaracterizar a presente autuação.

Da Fundação CSN:

Explica, aqui, a impugnante, que seria uma entidade sem fins econômicos ou lucrativos, instituída em 20/04/1961, com mais de 60 (sessenta) anos de destaque na condução de projetos educacionais e sociais que agiriam efetivamente na realidade social, sendo que sua atuação filantrópica, realizada por meio de atividades permanentes, beneficiaria pessoas carentes e contribuiria, de fato, com a transformação do quadro social brasileiro, marcado pelo elevado índice de analfabetismo e defasagem no ensino técnico profissional de qualidade.

Lembra que teria sido instituída sob a denominação de Fundação General Edmundo de Macedo Soares e Silva ("FUGEMSS"), pela Companhia Siderúrgica Nacional ("CSN"), e que os seus objetivos sociais, quando da sua constituição, eram a preparação de mão de obra qualificada nas regiões onde atuava, ou seja, nas cidades de Congonhas, no Estado de Minas Gerais, e do Rio de Janeiro, no Estado do Rio de Janeiro, bem como assistência educacional, inclusive com o esclarecimento da população sobre as "vantagens asseguradas pela boa educação".

Registra que, como FUGEMSS, teria criado, à época, escolas técnicas voltadas a cursos técnico-profissionalizantes, com o objetivo de formar mão de obra e encaminhá-la ao mercado de trabalho; que, em 1968, teria realizado sua primeira atualização estatutária para fazer constar em seu Estatuto Social que não distribuiria lucros, dividendos, bonificações ou vantagens a seus instituidores ou terceiros e que todos os seus recursos seriam aplicados em território nacional; e, que teriam sido realizadas novas alterações estatutárias em 1991 e 1994, ampliando os seus objetivos sociais.

Observa que, em 1998, em nova alteração de seu Estatuto Social, a FUGEMSS passa a denominar-se Fundação CSN para o Desenvolvimento Social e Construção da Cidadania, tendo sido dada nova redação aos seus objetivos sociais, e que, em 2002, mais uma vez foi realizada a alteração destes.

Informa que a última alteração estatutária teria sido realizada em 2004, sendo que os seus objetivos sociais atualmente consistiriam em: "realização de atividades de interesse social nas áreas de educação, saúde, assistência social, alimentação, cultura, meio ambiente esporte e lazer em geral, podendo para tanto: a) criar, instalar, construir, manter e administrar estabelecimentos educacionais, particularmente os de ensino profissionalizante, em todos os níveis de ensino; b) prestar assistência social, alimentar, odontológica, e outras afins, inclusive criar, instalar, construir, manter e administrar estabelecimentos compatíveis com estas atividades; c) desenvolver programas ambientais, promover e realizar concursos, seminários, simpósios e reuniões de natureza científica/ tecnológica, bem como outras atividades afins; d) manter intercâmbio com outras instituições similares nos campos de suas especialidades; e) promover atividades culturais, esportivas, cívicas e de lazer em geral, podendo inclusive criar, instalar, construir, manter e administrar estabelecimentos para estes fins."

Menciona que, desde o momento de sua constituição pela CSN, teria sido instituída com a finalidade atuar como verdadeira parceira do Estado, garantido àqueles que não tinham acesso a direitos sociais constitucionalmente previstos, tais como educação, assistência social, cultura, trabalho e saúde, o atendimento não disponibilizado pelo Poder Público.

Para ela, seja nas previsões contidas no seu Estatuto Social, seja pela verificação de suas atividades “in concreto”, bem como com fundamento em toda a documentação e informações já apresentadas, seria imperioso o reconhecimento da sua condição de imune, vez que seria instituição de educação, nos exatos termos do artigo 150, VI, "c", da Constituição Federal, e que, em momento algum desrespeitaria os requisitos legais de gozo da imunidade previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional.

Entende, ademais, que também faria jus ao gozo da imunidade às contribuições previdenciárias (ora cobradas), por observar todos os requisitos impostos pelo artigo 195, parágrafo 7º da Constituição Federal e legislação infraconstitucional.

DOS PROJETOS SOCIAIS DA FUNDAÇÃO CSN:

Afirma que ofereceria à população de baixa renda de Volta Redonda e da Baixada Fluminense, no Rio de Janeiro, bem como dos municípios de Arcos, São Brás do Suaçuí e Congonhas, no Estado de Minas Gerais, diversos serviços que proporcionariam desde o acesso à educação profissionalizante e ingresso ao mercado de trabalho, a serviços de assistência social que objetivariam o abrandamento da desigualdade socioeconômica e a transformação social de nosso país.

Nota que, por meio de suas atividades, pessoas que se encontravam privadas do acesso a garantias e direitos constitucionais conseguiriam, efetivamente, desfrutar de direitos que antes só existiam na letra da lei.

Destaca, então, as seguintes atividades: 1) Escolas Técnicas e Tecnológicas – ensino profissionalizante e encaminhamento de jovens ao mercado de trabalho; 2) Projeto Garoto Cidadão; 3) Projeto Rindo a Toa; 4) Outros Projetos Sociais – Centro Cultural da Fundação CSN, Orquestra Experimental da Fundação CSN, Oficinas Comunitárias, Trupe do Aço, Projeto um Caminhão para Jorge Amado, Programa Esporte Social.

Com relação às escolas técnicas e tecnológicas mantidas pela Fundação (o Centro de Educação Tecnológica General Edmundo Macedo Soares e Silva – CET, em Congonhas/MG, e a Escola Técnica Pandiá Calógeras – ETPC, em Volta Redonda/RJ), observa que há mais de 60 (sessenta) anos ofertariam seus serviços a alunos de todo o Brasil, atendendo a uma média de 2.000 (dois mil) alunos por ano, com a concessão de mais de 300 bolsas de estudos integrais e 150 bolsas de estudos parciais por ano, sempre precedidas da realização de editais públicos e avaliações socioeconômicas.

Menciona que, além das escolas técnicas, manteria, ainda, o Projeto Hotel Escola Bela Vista, que ofereceria capacitação em serviços de hotelaria para jovens oriundos da rede pública de ensino e em situação de vulnerabilidade social, com idades entre 18 (dezoito) e 25 (vinte e cinco) anos, e jovens em cumprimento de medidas socioeducativas, e sustenta que a alegação do fiscal de que o desenvolvimento deste projeto não se coadunaria com as finalidades sociais da Fundação não mereceria prosperar.

Registra que o curso, que atenderia a uma média de 160 (cento e sessenta) jovens por ano, contemplaria módulos como governança, recepção, cozinha, manutenção e orientação profissional, propiciando a integração ao mercado de trabalho, um dos pilares da assistência social no Brasil, e que, valendo-se do forte potencial turístico da região Sul Fluminense, o Projeto Hotel Escola Bela Vista aliaria a demanda local por mão-de-obra especializada à necessidade de oferecer formação profissional e criar oportunidade de geração de renda para os jovens de baixa renda.

Segundo ela, além de promover a integração de jovens ao mercado de trabalho, agindo em consonância com a Lei Orgânica da Assistência Social (Lei n.º 8.742/1993) e com o artigo 203 da Constituição Federal, contribuiria de forma efetiva para a formação da mão-de-obra brasileira, conferindo educação para o trabalho e atuando, de forma voluntária, como agenciadora de empregos para os jovens egressos de seus cursos.

Ressalta que, pelo caráter assistencial e, ao mesmo tempo, emancipatório do projeto, o desenvolvimento das atividades do Hotel Escola Bela Vista estaria em perfeita conformidade com as finalidades institucionais para os quais teria sido instituída, além de ser fonte de recursos para a ampliação de outras atividades sociais da FCSN.

Passa a tratar, em seguida, do Projeto Garoto Cidadão, afirmando: que teria sido implementado em 1999, à época denominado Projeto Meu Guri, para o atendimento de 160 (cento e sessenta) crianças e jovens carentes da região de Volta Redonda e Barra Mansa (Estado do Rio de Janeiro); que, em 2006 o projeto teria chegado a Congonhas – MG e passado a atender cerca de 800 (oitocentas) crianças no geral; e, que, em 2010, o projeto teria sido ampliado para garantir o atendimento de cerca de 1.400 (mil e quatrocentos) jovens.

Explica que o público alvo deste programa seriam crianças e adolescentes de 6 (seis) a 16 (dezesesseis) anos, carentes ou que se encontrassem em situação de risco social, sendo acompanhadas, no caso, também as famílias dos beneficiados, e que o objetivo do projeto seria atender os jovens no período complementar ao da escola, oferecendo-lhes uma ocupação e estimulando-os intelectual, física, ética, emocional e sensivelmente, por meio de atividades culturais, artísticas, educacionais e esportivas (aulas e oficinas de música, danças, artes performáticas e visuais, cursos e palestras sobre questões comunitárias e éticas e de orientação

geral), assim favorecendo a formação integral de cidadãos éticos, intelectualmente estimulados e conscientes dos problemas de sua comunidade.

Quanto ao Projeto Rindo à Toa, menciona que teria sido realizado por ela, em 2010, em parceria com as prefeituras das comunidades onde atuaria, se destinando a crianças matriculadas até a 4ª série do Ensino Fundamental, focando a odontologia em seus aspectos educativos e preventivos.

No que tange ao Centro Cultural da Fundação CSN, situado na cidade de Volta Redonda, informa que seria mantido com o objetivo de disseminar e ampliar o acesso da comunidade ao desenvolvimento de valores culturais, tendo por desafio a transformação social através da cultura, e que suas ações se dariam por meio da promoção de seminários, oficinas, workshops, palestras, exposições, recitais e concertos.

Com relação à Orquestra Experimental da Fundação CSN, afirma que se trataria de programa voltado para crianças e adolescentes, moradores de regiões em situação de vulnerabilidade e risco social, com atendimento feito por meio da formação musical, com ênfase nos segmentos de instrumentos de corda, sopro e percussão, complementando o aprendizado com atividades das oficinas de canto-coral, técnica vocal, teoria e percepção musical, história da música, além de participação em concertos e ensaios, e lembra que, em 2010, 85 (oitenta e cinco) jovens teriam recebido formação musical e que teriam sido promovidos concertos gratuitos para cerca de 12.000 (doze mil) pessoas.

Registra, também, a existência das Oficinas Comunitárias, que, em 2010, teria oferecido 800 (oitocentas) vagas, com o objetivo principal democratizar e socializar a arte e a cultura, sendo ministradas por produtores e artistas, possibilitando que crianças, jovens e adultos, de baixa renda, tivessem acesso a atividades culturais em áreas como música, teatro e artes visuais.

No que diz respeito à Trupe do Aço, menciona que se trataria de projeto implantado em 2007, desenvolvido em parceria com instituições de cunho social como a Casa da Criança e do Adolescente, Casa do Bom Samaritano, Casa Paz e Bem, e Asilo das Órfãs, tendo por objetivo permitir o acesso à educação e cultura a cerca de 600 (seiscentas) crianças e jovens na faixa etária de 8 (oito) aos 21 (vinte e um) anos, em situação de vulnerabilidade social, possibilitando a sua capacitação em artes cênicas, estando, dentre os quesitos básicos do projeto, a obrigatoriedade da criança e do adolescente estarem regularmente matriculados nos sistemas públicos de ensino e vinculados a uma das instituições parceiras, sendo realizadas avaliações socioeconômicas periódicas dos participantes e seus familiares.

Cita, também, o Projeto um Caminhão para Jorge Amado, informando que se trataria de projeto itinerante que viajaria pelo Brasil, percorrendo principalmente as cidades mais periféricas, levando consigo equipe artística e técnica em uma ação que teria como objetivo levar cultura e informação a diversas regiões do país visando à valorização da leitura por meio da encenação de 3 (três) peças teatrais,

e o desestímulo ao trabalho infantil, com a valorização da permanência da criança e do adolescente na escola, tendo, em 2010, atingido cerca de 65.000 (sessenta e cinco mil espectadores).

E trata, por fim, do Programa Esporte Social, explicando que possuiria um centro de esportes e lazer chamado Recreio, de acesso à comunidade de Volta Redonda, e onde também funcionariam 2 (dois) projetos esportivo-sociais voltados para o atendimento de crianças e jovens de 7 (sete) a 18 (dezoito) anos em situação de vulnerabilidade social e pessoal, oriundas da rede pública de ensino das cidades de Volta Redonda, Barra Mansa e Barra do Pirai.

Afirma que, além das atividades esportivas, o programa englobaria palestras educativas e culturais, oficinas com temáticas direcionadas com o envolvimento da família, participação em torneios e festivais esportivos, viagens, etc., sendo que, em 2010, cerca de 320 crianças e adolescentes teriam sido atendidos, participando de atividades que visariam a transformação social, por meio da socialização, ação preventiva da saúde, educação e o despertar para a cidadania a partir do esporte.

Menciona, então, que, em síntese, as atividades realizadas por ela, além de serem voltadas ao público beneficiário da assistência social, possuiriam uma inquestionável relevância social, quer na área de educação, quer na assistência social propriamente dita.

Destaca que se verificaria por essa breve exposição acerca das atividades desenvolvidas por ela, que exerceria efetivamente assistência social e educacional, nos termos do disposto nos art. 6º c/c art. 203, ambos da Constituição Federal.

Nota que as atividades assistenciais desenvolvidas por ela seriam integralmente gratuitas, voltadas ao público com vulnerabilidade social, nos termos da Política Nacional de Assistência Social.

E finaliza, afirmando que, seja pelo seu Estatuto Social, seja pelas suas atividades detalhadas, bem como toda a documentação apresentada, seria inegável a sua condição de imune – incompatível com as atuações sofridas – vez que, em momento algum, teria desrespeitado os requisitos legais ao gozo da imunidade, nos termos do artigo 195, § 7º da Constituição Federal.

DOS REGISTROS E CERTIFICAÇÕES OBTIDOS PELA FUNDAÇÃO:

Informa, aqui, a entidade, que, em reconhecimento a toda atuação assistencial realizada, nos campos educacional e de assistência social propriamente dita, teria sido declarada (conforme documentos apresentados à fiscalização) de Utilidade Pública Federal por Decreto Presidencial de 02.07.1991, publicado no DOU de 03.07.1991 (retificado por Decreto Presidencial de 09.08.1991, publicado no DOU 12.08.1991); de Utilidade Pública Estadual no Rio de Janeiro, conforme Lei Estadual 2.284, de 07.07.1994, renovado bianualmente nos termos do processo E-06/11.533/98, e, em Minas Gerais, pela Lei 13.597/2000; e de Utilidade Pública

Municipal em Volta Redonda, RJ, conforme Lei 2.849/1992 e, em Congonhas, MG, pela Lei 2.205/1998.

Assevera, também, que estaria registrada perante o Conselho Nacional de Assistência Social, conforme Processo n.º 00000.263122/1968-20, deferido em sessão realizada em 30.08.1971, tendo obtido do mesmo órgão seu Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social ("CEBAS"), originalmente deferido em 21.09.1994, conforme decisão proferida no Processo n.º 28990.012532/1993-49.

Explica que, posteriormente, o seu certificado teria sido renovado, em 27.08.1998, por decisão havida no Processo n.º 44006.003624/1997-55, com validade para o período de 21.09.1997 a 20.09.2000; que teriam também deferidos, nos termos da MP n.º 446/2008, os processos n.º 44006.002286/2000-66 (para o período de 21.09.2000 a 20.09.2003); n.º 71010.000950/2003 (para o período de 21.09.2003 a 20.09.2006); n.º 71010.002706/2006-39 (para o período de 21.09.2006 a 20.09.2009); e, que o último deferimento de pedido de CEBAS teria se dado sob o processo n.º 71010.003523/2009-83, válido para o período de 21.09.2009 a 20.09.2012.

E finaliza, afirmando que atualmente tem seu CEBAS vigente, mediante pedido de renovação tempestivamente protocolado perante o Ministério da Educação – MEC (sob o n.º 23123.000326/2012-98), o que garantiria a validade de sua certificação até a data da decisão do Ministério, nos termos do art. 24, § 2º da Lei n.º 12.101/2009.

Da alegação de imunidade da fundação CSN – impossibilidade de lavratura do auto de infração:

Segundo a impugnante, demonstrada a sua condição, como uma entidade constituída sem quaisquer finalidades lucrativas com atuação nas áreas de educação e de assistência social, seria importante demonstrar que seria de fato imune, tanto nos termos do artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal de 1988, quanto do artigo 195, § 7º da CF/1988, atendidos os requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional.

DA ALEGAÇÃO DE CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS EXIGIDOS PELOS ARTIGOS 9º E 14 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL:

Alega que, uma vez demonstrada sua condição de entidade beneficente, com relevante atuação nas áreas de assistência social e educação, faria jus à imunidade prevista pelo artigo 195, § 7º da Constituição Federal, que afastaria a exigência das contribuições sociais patronais, atendidas as condições dispostas em lei.

Esclarece que, apesar do constituinte fazer menção, no parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição Federal, à "isenção", na verdade estaria se referindo à imunidade, dadas as distinções entre os dois institutos, como reconheceria a doutrina pátria, analisando o dispositivo constitucional em comento.

Segundo ela, enquanto a imunidade operaria sempre no campo constitucional, limitando o poder de instituir o tributo, a isenção se daria em plano inferior, de lei ordinária, pela qual se impediria o nascimento da obrigação tributária, por meio da inutilização de algum dos critérios da regra matriz de incidência.

Informa que, a corroborar o exposto, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal também teria reconhecido que a norma insculpida no parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição Federal se trataria de verdadeira imunidade, e não de isenção.

Para ela, a norma jurídica extraída do parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição Federal trataria de uma limitação constitucional do poder de tributar.

Lembra, então, nos termos do artigo 146, inciso II da Carta Maior, caberia à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Nota que o legislador constitucional originário teria determinado que, especificamente no caso de imunidades, sua regulamentação dependeria de lei complementar, medida que se justificaria em razão do quórum especial necessário à sua aprovação, o que tornaria mais difícil ao Poder Legislativo restringir a aplicação da imunidade garantida.

Afirma que, nesse diapasão, apesar da inexistência de lei complementar específica regulamentando o artigo 150, VI, "c" da Lei Maior, o Supremo Tribunal Federal já teria pacificado, em decisão proferida em Mandado de Injunção, o entendimento de que as condições a serem preenchidas pelas entidades beneficentes, para fazerem jus à imunidade a impostos, seriam aquelas já previstas em Lei Complementar, nos artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional.

Entende que as exigências estabelecidas para concessão do benefício de que trataria o artigo 150, inciso VI, "c", assim como os previstos no artigo 195, § 7º da CF/1988, que também disporia sobre imunidade, seriam aquelas previstas em Lei Complementar, ou seja, nos artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional.

E sustenta que teria havido, no caso, o cumprimento, por ela, dos requisitos necessários à imunidade tributária, que constariam no artigo 14 do CTN – quais sejam: I) não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; II) aplicação integral, no país, dos seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e, III) manutenção da escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão – conforme se verificaria na leitura do artigo 6º, § 2º do Estatuto Social, bem como na documentação contábil que já teria sido apresentada à fiscalização, e no Relatório Anual de Atividades, referente ao ano de 2010.

Conclui, então, que restaria evidenciado o cumprimento dos requisitos à imunidade, eis que: (i) nunca teria distribuído qualquer parcela de seu patrimônio, (ii) aplicaria seus recursos somente em projetos localizados no território nacional, e (iii) contabilizaria, conforme amplamente registrado em seus livros contábeis,

todas as suas operações, de acordo com as determinações legais estipuladas pela legislação pátria.

DA ALEGAÇÃO DE CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PARA A FRUIÇÃO DA "ISENÇÃO" DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS:

Menciona, aqui, a impugnante, que, não obstante o direito à imunidade a que ela faria jus não pudesse ser sacrificado, a fiscalização teria condicionado a fruição da garantia constitucional ao cumprimento de certos requisitos legais, e que, ainda que tais requisitos fossem inconstitucionais, por terem sido trazidos por legislação ordinária e não complementar, viria demonstrar que cumpriria todos estes, para que não pairassem dúvidas sobre a improcedência do Auto de Infração lavrado.

Registra que a Lei n.º 12.101/2009 disciplinaria o CEBAS e regularia os procedimentos da "isenção" das contribuições para a seguridade social, estabelecendo que os requisitos a serem cumpridos para o gozo da isenção seriam os dispostos no artigo 29, e destaca alguns de seus incisos: "II – aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais"; "V – não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto"; "VII – cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária".

Nota, em seguida, que possuía, em 2010, CEBAS vigente e válido.

Informa que a fiscalização teria apontado a violação dos incisos II, V e VII, mas alega que não distribuiria qualquer parcela de seu patrimônio ou receita entre seus associados, conselheiros e diretores, uma vez que (i) todas as suas rendas seriam aplicadas na consecução de seus objetivos sociais, nos termos do artigo 6º do Estatuto Social e (ii) os seus diretores e conselheiros não seriam remunerados, tampouco receberiam bonificação, pelas suas atividades estatutárias, nos exatos termos previstos no artigo 10 do Estatuto Social.

E finaliza, afirmando que, a despeito da observância de todos os requisitos legais (inclusive os inconstitucionais), para que fosse contemplada com a isenção das contribuições sociais, seria acusada de certas práticas que maculariam o seu direito constitucionalmente garantido, sendo que nenhuma das acusações da RFB encontraria respaldo nos documentos apresentados à fiscalização e na realidade fática.

Da impugnação aos fatos verificados no curso da auditoria fiscal:

Segundo a impugnante, não obstante ter demonstrado sua condição de entidade de assistência social e educação, em pleno gozo da imunidade prevista nos artigos 150, inciso VI, "c", e 195, § 7º da CF/1988, atendidos os requisitos do artigo 14 do CTN e da Lei n.º 12.101/2009, cumpriria ainda desconstituir as equivocadas alegações da fiscalização, que suportariam as presentes autuações.

DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE HOSPEDAGEM, LAVANDERIA, BAR E RESTAURANTE:

Relata que a fiscalização alegaria que ela realizaria serviços de hospedagem, lavanderia, bar e restaurante, os quais não estariam no rol de atividades para as quais teria sido criada, resultando na aplicação de recursos de forma não integral na manutenção de seus objetivos institucionais, e, ainda, que a prestação de tais serviços deveria ser tributada, como se fosse equiparada a um hotel, uma vez que seria vedado instituir tratamentos desiguais a contribuintes que se encontrassem em condições equivalentes.

Sustenta, no entanto, que: (a) todas as atividades desenvolvidas por ela visariam à consecução de sua finalidade institucional de caráter indubitavelmente social, realizadas em perfeita consonância com o seu estatuto social; e, (b) a jurisprudência judicial e administrativa teria restado pacificada quanto ao tema, a partir do momento em que o STF consolidou o entendimento de que entidades beneficentes poderiam desenvolver atividades econômicas, conquanto que a integralidade dos resultados fosse utilizada na consecução de seu objeto social.

Menciona que os serviços de hospedagem, lavanderia, bar e restaurante seriam prestados em uma das filiais administradas pela Fundação: o Hotel Escola Bela Vista, um hotel escola cuja finalidade seria formar, treinar e capacitar os alunos para atuação no ramo hoteleiro, preparando-os na vida profissional futura, atividades estas nitidamente desenvolvidas em consonância com os objetivos institucionais da Fundação, cujo foco de atuação seria nas áreas de assistência social e educação.

Registra que, inobstante ao exposto, a fiscalização trataria a realização dessas atividades como se a sua finalidade fosse a obtenção de lucro, o que não ocorreria de forma alguma e nem jamais teria ocorrido.

Afirma que o nome do estabelecimento questionado seria Hotel Escola Bela Vista, o que significaria que as atividades desempenhadas por esta unidade teriam, sem exceção, o papel de formar os alunos que nela estudavam, sendo a sua função a oferta de capacitação aos seus alunos mediante a instrução e treinamentos adequados para que pudessem, no futuro, atuar como profissionais competentes no mercado de hotelaria, concretizando um dos objetivos da assistência social, previsto na Lei Orgânica da Assistência Social (Lei n.º 8.742/1993), qual seja, "a promoção da integração ao mercado de trabalho".

Para a entidade, assim, seria inegável que a atividade estaria em consonância com os seus objetivos sociais, nos termos de seu estatuto social.

Nota que a fiscalização pecaria ao ignorar o fato de que ela utilizaria o Hotel Escola exclusivamente para desenvolver atividades de interesse social nas áreas de educação, e da assistência social, a partir do momento em que o Hotel Escola formaria, anualmente, de modo integralmente gratuito, turmas de jovens em

situação de vulnerabilidade social, capacitando-os para o mercado de trabalho no setor hoteleiro.

Salienta que utilizaria as atividades desenvolvidas pelo hotel como uma ferramenta para a materialização do seu objeto social.

Informa que o Relatório Fiscal apontaria a prestação de serviços de lavanderia, bar e restaurante pela Fundação, revelando incômodo da fiscalização com os valores obtidos como receitas oriundas de tais atividades, mencionando tais atividades como se fossem aleatoriamente desempenhadas pela Fundação, sem qualquer relação ou justificativa, dentro de seu contexto de entidade sem fins lucrativos dedicada à assistência social e à educação.

Esclarece que as atividades de lavanderia, bar e restaurante, da mesma forma que os serviços de hospedagem, seriam desenvolvidas única e exclusivamente no Hotel Escola, visando a formação e treinamento de seus alunos.

Assevera que o impacto social do desenvolvimento das atividades de capacitação do Hotel Escola seria demonstrado pelos critérios utilizados pela Fundação para a seleção dos alunos participantes do projeto, bem como pelo perfil dos ingressantes no curso; que o caráter social do Hotel Escola seria evidenciado pelo atendimento de jovens em situação de vulnerabilidade social, de baixa renda, com faixa etária entre 18 (dezoito) e 25 (vinte e cinco) anos, oriundos da rede pública de ensino, assim como jovens em cumprimento de medidas socioeducativas, como forma de reinserção na sociedade e nas famílias; e, que o projeto Hotel Escola formaria, anualmente, cerca de 160 (cento e sessenta) jovens, que, em sua grande maioria, encontrariam colocação no mercado de trabalho.

Segundo ela, estaria demonstrado que ela cumpriria suas finalidades sociais de maneira eficiente e transparente, visto que reconheceria as receitas advindas da atividade de hotelaria (constituídas por todos os serviços relacionados), que existiria única e exclusivamente para promover vivência prática de um ensino profissionalizante, em conta contábil específica.

Explica, ainda, que o ordenamento jurídico brasileiro não proibiria o exercício de atividades comerciais ou industriais por entidades sem fins lucrativos.

Destaca que, em atenção aos princípios gerais que regeriam a atividade econômica fundada na livre iniciativa, conforme entendimento doutrinário e jurisprudencial dominante, seriam impostas apenas duas condições à realização de atividade econômica por entidades sem fins lucrativos, a saber: (i) deveria ser desempenhada em consonância com as finalidades estatutárias da entidade; e (ii) o resultado financeiro da atividade deveria ser integralmente aplicado na manutenção e no desenvolvimento dos objetivos sociais da entidade.

Afirma que, nesse sentido, em relação às entidades sem fins lucrativos imunes, a Suprema Corte já teria admitido que a imunidade tributária a elas concedida não impediria o desempenho de atividades econômicas, ainda que não tivessem

estrita relação com suas finalidades sociais, desde que servissem para viabilizá-las, sendo citado voto proferido no Recurso Extraordinário n.º 134.573.

Faz referência, também, a decisão exarada, em 30/11/2005, pela Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, na Apelação Cível n.º 200004011047975, na qual se mencionaria que a imunidade tributária reconhecida a entidade de fins não lucrativos, longe de significar ausência de atividade econômica ou de remuneração dos serviços prestados, consistiria na exigência de que os resultados positivos auferidos no desempenho de suas finalidades essenciais não se destinassem à distribuição de lucros.

Observa que as atividades do Hotel Escola estariam em perfeita conformidade com o atual entendimento jurisprudencial sobre a atuação das entidades sem fins lucrativos, além de estarem em consonância com a legislação aplicável e com o seu estatuto.

Lembra que, como último argumento para atacar a regularidade do Hotel Escola, a fiscalização destacaria, no Relatório Fiscal, o montante de receita apurado com suas atividades.

Registra que, a despeito da referida menção, a fiscalização não teria verificado os déficits de resultado da Fundação, constantes nas demonstrações financeiras de 31/12/2010 (conforme documentos apresentados à fiscalização), que por sua vez evidenciariam a aplicação integral da receita operacional líquida (incluindo as receitas oriundas do Hotel Escola), na consecução das atividades e projetos da Fundação.

Menciona, ainda, que, inobstante a aplicação de tais receitas, no exercício de 2010, a Fundação teve suas demonstrações deficitárias, reforçando a importância de tais atividades na sustentabilidade financeira da FCSN visando à perenidade na consecução de suas atividades sociais.

E conclui que, considerando o caráter educacional do Hotel Escola e todos os argumentos acima expostos, o desempenho das atividades de hospedagem, lavanderia, bar e restaurante não teria o condão de macular a sua imunidade (dita "isenção").

DA ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO DE BÔNUS AO CORPO GERENCIAL DA FUNDAÇÃO:

Relata, aqui, a impugnante, que a fiscalização ainda pretenderia descaracterizar a sua condição de entidade imune, afirmando que ela pagaria a seus dirigentes bônus, desvinculado do salário, denominado "bônus por resultado".

Destaca, no entanto, que essa alegação não só seria falaciosa, como consistiria em um grande equívoco: não haveria qualquer espécie de pagamento aos dirigentes da FCSN e os seus gerentes não receberiam remuneração variável.

Esclarece que dirigentes e gerentes não seriam sinônimos, e afirma que a IN SRF n.º 113, de 21/09/1998, disporia expressamente sobre o tema em questão, em

seu artigo 4º, que transcreve, e afirma que, de acordo com tal dispositivo se entenderia como dirigente “a pessoa física que exerça função ou cargo de direção da pessoa jurídica, com competência para adquirir direitos e assumir obrigações em nome desta, interna ou externamente, ainda que em conjunto com outra pessoa, nos atos em que a instituição seja parte”, não se entendendo como dirigente “a pessoa física que exerça função ou cargo de gerência ou de chefia interna na pessoa jurídica”, podendo ser atribuídas remunerações a estas últimas pessoas.

Nota, ademais, que a sua estrutura estatutária, segundo o estatuto social vigente, seria a seguinte: Conselho Deliberativo; Diretoria; Conselho Fiscal.

Para ela, assim, seria forçoso admitir que o mencionado Corpo Gerencial não seria composto de dirigentes dela, mas sim de empregados, sujeitos a toda a remuneração, verbas e benefícios trabalhistas a que tivessem direito, restando evidente o seu direito em remunerar seus gerentes, ou seja, funcionários contratados para funções de gestão na entidade.

Com relação à natureza jurídica do pagamento anualmente efetuado de forma fixa, esclarece que, ao longo da ação fiscal, já teria apresentado farta documentação que comprovaria que o referido pagamento faria parte da remuneração desses funcionários.

Explica que as denominações Bônus e Remuneração Variável refletiriam tão somente a denominação contábil do pagamento, lançado nos seus livros, mas de forma alguma serviriam para caracterizar o pagamento aos funcionários como uma distribuição de resultados ou bonificações.

Salienta que o denominado Bônus nada mais seria do que o pagamento de remuneração fixa e anual, de 2 (dois) salários referentes ao 1º semestre, e 2 (dois) salários referentes ao 2º semestre, aos gerentes contratados no regime celetista, e que os referidos valores integrariam o salário, bem como as demais verbas trabalhistas incidentes, não tendo sido considerado, em momento algum, como Participação nos Lucros e Resultados – PLR.

Registra que o pagamento seria feito à base de 4 (quatro) salários anuais e não dependeria do atingimento, pelo profissional, de qualquer meta, seja de caráter financeiro, seja de caráter social, ou ainda da verificação de superávit no resultado final do seu balanço, se verificando, desse modo, que o pagamento do salário efetuado não atenderia a qualquer dos requisitos da Lei n.º 10.101/2000, não se caracterizando como participação nos resultados, sendo sim mera remuneração.

Menciona que se trataria, portanto, de verba e/ou remuneração paga como um direito trabalhista do empregado, ao qual ele, de fato, teria direito.

Frisa, então, que, em momento algum, a fiscalização alegaria que os funcionários não estariam realizando devidamente suas funções gerenciais, nos termos contratados, de forma que não haveria que se falar em distribuição de resultados,

receitas ou patrimônio, mas sim na regular contratação e no consequente pagamento pelos serviços prestados.

Informa, em seguida, que o CARF já teria se manifestado favoravelmente sobre o pagamento de salários e gratificações, afirmando que não representaria violação ao art. 14 do CTN, por meio do Acórdão 1402-00.424, de 16/05/2011.

E conclui que não haveria que se falar em remuneração de dirigentes ou distribuição de resultados, uma vez que os valores pagos seriam bonificações de natureza trabalhista e teriam sido integrados à remuneração salarial paga aos gerentes efetivamente contratados para todos os fins de direito.

DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS:

Relata a entidade que, no curso da ação fiscal, a fiscalização teria solicitado documentos contábeis relacionados ao período de 01/2010 a 13/2011, que teriam sido tempestivamente apresentados.

Assevera que, ao analisá-los, a auditoria fiscal teria verificado que as folhas de pagamento referentes ao período de 01/2010 a 12/2011 não continham os registros dos honorários pagos aos contribuintes individuais.

Afirma, então, que, uma vez cientificada da inconsistência acima mencionada, teria imediatamente providenciado a retificação dos arquivos digitais, gerando novas folhas de pagamento que, novamente, de maneira tempestiva, teriam sido apresentados à fiscalização.

Observa que, em desconsideração à retificação realizada, o Agente Fiscal teria lavrado o auto de infração DEBCAD n.º 51.057.706-7, em 03.12.2014, para imposição de multa, no valor de R\$ 1.812,87 (mil oitocentos e doze reais e oitenta e sete centavos), cujo pagamento teria sido realizado por ela em 30.12.2014.

Entende que, uma vez sanada a inconsistência apontada pela fiscalização e, inclusive, paga a multa em questão, não haveria que se falar em descumprimento de obrigação acessória, conforme apontado no relatório fiscal como argumento para a suspensão do direito ao gozo da isenção às contribuições previdenciárias, restando, dessa maneira, evidenciado o cumprimento do disposto no artigo 29, inciso VII da Lei n.º 12.101/2009 por ela, que permaneceria, assim, apta ao gozo da isenção às contribuições previdenciárias.

Das demais alegações do agente fiscal:

Para a impugnante, em vista de todo o acima exposto, teria restado comprovado que seria imune às contribuições para a seguridade social, mas caso assim não se entendesse, o que somente se admite a título de argumentação, seria imperioso destacar outras alegações do Agente Fiscal que não se adequariam à realidade fática.

DA ARGUIÇÃO DE INCLUSÃO DE VALORES QUE NÃO INTEGRAM O SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS:

Informa que, no Relatório Fiscal do auto de infração em epígrafe (item 2), o Agente Fiscal teria indicado, de maneira equivocada, que determinadas verbas obrigatórias não teriam sido computadas nas bases de cálculo das contribuições sociais.

Observa que a fiscalização imputaria acusação sem qualquer fundamento e pautaria sua alegação na suposta irregularidade nos arquivos digitais fornecidos por ela, sem trazer nenhum elemento probatório ou indicação concreta da irregularidade mencionada.

Ressalta, todavia, que a exigência do crédito tributário dependeria da formalização dos autos de infração instruídos com todos os elementos de prova indispensáveis à demonstração do ilícito, e faz menção ao artigo 9º do Decreto n.º 70.235/1972.

Menciona outrossim, que, ao longo da ação fiscal, em momento algum o Agente Fiscal teria solicitado a comprovação mediante apresentação de recibos e outros documentos, que, por certo, evidenciaríamos o correto cômputo das bases de cálculo.

Segundo ela, somente teria sido solicitada, no curso da ação fiscal, a apresentação da composição dos elementos constantes em determinadas rubricas de DIPJ e DIRF, por meio do Termo de Intimação Fiscal n.º 05.

Nota que, no caso em questão, o Agente Fiscal teria invertido o ônus da prova, por meio de alegação que careceria de elementos comprobatórios.

Afirma, ademais, que as suas declarações fiscais e contábeis teriam sido corretamente prestadas (conforme documentos apresentados à fiscalização), e que seria competência do Agente Fiscal, no curso da fiscalização, confrontar a documentação solicitada e fornecida por ela com as informações efetivamente declaradas por ela às autoridades públicas, o que não teria ocorrido.

Assevera que os recibos e demais documentos comprobatórios de que as verbas indicadas no Relatório Fiscal não comporiam a base de cálculo da remuneração estavam e sempre teriam estado à disposição para análise e confrontação, mas que, em razão de seu volume, referida documentação seria encaminhada mensalmente ao arquivo localizado fora de suas instalações, e requer, assim, dilação de prazo para a juntada dos mesmos, e, alternativamente, caso mais conveniente, a conversão do julgamento em diligência para confrontação da alegação.

Complementarmente, a fim de evidenciar que as verbas indicadas no Relatório Fiscal não integrariam a remuneração, requer a juntada e análise de sua Norma Interna para Diárias a Serviço, que especificaria a política e os valores adotados por ela, evidenciando os mecanismos estritamente respeitados no que tange ao reembolso de despesas, que não comporia a remuneração de empregados e autônomos.

Registra, ainda, que teria sofrido ação fiscal referente ao exercício de 2007, em virtude do Mandado de Procedimento Fiscal n.º 07.1.05.00-2009-00389-8, no qual o Agente Fiscal responsável teria solicitado os arquivos digitais e a composição dos valores, realizando a conferência dos respectivos documentos físicos de suporte, e que referida ação fiscal teria culminado em termo de encerramento sem autuação, evidenciando que ela cumpriria, assim como sempre teria cumprido, com o devido cálculo e cômputo das bases de cálculo aplicáveis à remuneração.

E, dessa maneira, requer a desconsideração do item 2 do Relatório Fiscal, e, alternativamente, dilação de prazo para a juntada de documentos comprobatórios que não teriam sido analisados no curso da ação fiscal ou, caso mais conveniente, a conversão do julgamento em diligência para confrontação da referida documentação.

DA QUESTÃO DO ABATIMENTO DE SUPOSTOS RECOLHIMENTOS PREVIAMENTE REALIZADOS PELA FUNDAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES DE EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS:

Registra que o Agente Fiscal alegaria, ainda, que ela teria deixado de recolher parcela das contribuições sociais devidas, imputando novamente acusações sem trazer qualquer elemento probatório, e transcreve o item 17 do Relatório Fiscal, no qual constaria que não teria havido “nenhuma dedução na apuração dos valores devidos relativos à parte patronal sobre as remunerações dos empregados tendo em vista que os recolhimentos efetuados pelo contribuinte foram totalmente utilizados para abater a apuração referente às contribuições previdenciárias devidas pelos trabalhadores em geral (empregados e contribuintes individuais)”.

Segundo a impugnante, a fiscalização mencionaria, neste excerto, que teria havido recolhimento da cota patronal de parcelas das contribuições sociais supostamente devidas por ela, fato este que não seria compatível com a realidade fática, uma vez que ela, na sua qualidade de entidade imune às contribuições para a seguridade social, não teria realizado qualquer recolhimento.

E indaga como poderia o Agente Fiscal realizar abatimentos valendo-se de recolhimentos que não teriam ocorrido.

Sustenta, outrossim, que a falta de clareza, na redação utilizada pelo Agente Fiscal, feriria o direito ao contraditório, cerceando a sua defesa.

Reitera, então, que a exigência do crédito tributário dependeria da formalização do auto de infração instruído com todos os elementos de prova indispensáveis à demonstração do ilícito, conforme disporia o artigo 9º do Decreto n.º 70.235/1972.

Afirma que, novamente, o Agente Fiscal inverteria o ônus da prova, por meio de alegação que careceria de elementos comprobatórios.

E, em vista dos argumentos acima, requer a desconsideração do item 17 do Relatório Fiscal do auto de infração em epígrafe.

Da questão da imunidade – conclusão:

Ante todo o exposto, entende a impugnante ter restado comprovado que seria uma entidade sem fins lucrativos, que atuaria nas áreas de educação e assistência social, atendendo a crianças e jovens carentes e em situação de vulnerabilidade social tutelados pela Lei Orgânica da Assistência Social (Lei n.º 8.742/1993), nas regiões de Volta Redonda/RJ, Congonhas/MG, assim como nos Estados de São Paulo e Paraná, em unidades descentralizadas mediante parcerias com o Poder Público.

Assevera que, em face de sua caracterização, faria jus à imunidade a impostos, prevista nos artigos 150, inciso VI, "c", e 195, § 7º da CF/88.

Menciona ter demonstrado, ainda, que atenderia a todos os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, vez que: (i) não teria distribuído qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (ii) aplicaria integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e (iii) manteria escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Lembra, ademais, que seria portadora de CEBAS válido, o que garantiria seu direito à isenção das contribuições previdenciárias.

Da Representação para Fins Penais:

Segundo a entidade, mesmo que, ao final, pudesse ser considerada lúdima a pretensão creditória da RFB, esta jamais deveria prosperar em face aos seus dirigentes.

Nota que a Auditoria Fiscal arbitrária e ilegalmente alegaria que o não lançamento das contribuições supostamente devidas nas GFIP's deveria ensejar representação fiscal para fins penais.

Defende, então, que não existiriam razões legais para o referido procedimento, tendo em vista que os seus dirigentes não seriam sujeitos passivos de qualquer obrigação tributária, não sendo inclusive responsáveis pelo pagamento de eventual multa por descumprimento da legislação previdenciária.

Explica que as únicas hipóteses em que pessoas distintas do contribuinte poderiam ser responsabilizadas pelo cumprimento de obrigações tributárias (principal ou acessória) estariam previstas nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, hipóteses estas que não teriam ocorrido no caso presente, não havendo que se falar em responsabilização solidária, sob pena de se descambar às raias da ilegalidade e consequente inconstitucionalidade.

Observa que o entendimento defendido não seria exclusivo dela, mas também da jurisprudência já firmada pelo Superior Tribunal de Justiça e pelos Tribunais Regionais, e transcreve ementas de alguns julgados.

E, para ela, deveria ser afastada a alegação de que a relação de corresponsáveis serviria tão somente para o eventual ajuizamento de execução fiscal para a cobrança judicial dos valores supostamente devidos por ela, tendo em vista que, independentemente do meio processual utilizado pela Auditoria Fiscal da RFB, para deduzir sua pretensão creditória, a cobrança de quaisquer valores em face de seus dirigentes estaria condicionada à ocorrência das hipóteses expressamente previstas na legislação tributária em vigor.

Afirma que, desse modo, por qualquer ângulo que se analisasse a questão, restaria claro que apenas a ela deveria ser imputada a responsabilidade pelo pagamento do suposto crédito em questão, pois ela, e somente ela, neste momento processual, seria a possível responsável pelo seu pagamento, caso este fosse devido.

No que diz respeito à alegada prática de crime contra a ordem tributária, registra que seria "isenta" às contribuições para a seguridade social, nos termos expostos acima, razão pela qual não teria havido qualquer omissão ou supressão de tributos, e que, da mesma forma, por ser "isenta" das referidas contribuições, não haveria qualquer fraude à fiscalização tributária pelo lançamento das suas informações no código FPAS 639.

E, sendo assim, entende que não assistiriam razões para a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais, que deveria, portanto, aguardar a apuração dos fatos e argumentos de defesa para prosseguir, se pertinente.

Dos pedidos:

Diante de todo o exposto, requer a impugnante seja desconstituído o crédito tributário exigido e conseqüentemente seja cancelado o auto de infração integralmente.

Caso assim não se entenda, requer:

(i) a desconsideração do item 2 do relatório fiscal, e, alternativamente, a dilação de prazo para a juntada de documentos comprobatórios que não teriam sido analisados no curso da ação fiscal ou, caso assim seja mais conveniente, a conversão do julgamento em diligência, para confrontação da referida documentação;

(ii) a desconsideração do item 17 do relatório fiscal do auto de infração em epígrafe;

(iii) a não formalização de representação fiscal para fins penais, face à ausência de motivos legais que justificassem tal expediente.

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2010 a 31/01/2010, 01/03/2010 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.

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.

LEGALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE.

A declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

LANÇAMENTO COM BASE NA CONTABILIDADE. ÔNUS DA PROVA.

Ao contestar situações apuradas pela fiscalização em documentos apresentados pelo próprio contribuinte, cabe a este último o ônus da prova de suas alegações.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS.

O Relatório de Vínculos tem como escopo listar todas as pessoas físicas e jurídicas de interesse da administração em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

A emissão de Representação Fiscal para Fins Penais constitui dever funcional dos Auditores-Fiscais, não cabendo no julgamento administrativo a apreciação do conteúdo desta peça.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

PEDIDO DE POSTERIOR APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. INDEFERIMENTO.

O pedido de juntada de documentos após a impugnação deve ser indeferido quando não tenha sido demonstrada a impossibilidade de apresentação oportuna da prova documental.

Cientificado do resultado do julgamento em 18/05/2016, uma quarta-feira (fl. 684), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em 16/06/2016, uma quinta-feira (fl. 689), no qual se sustenta, sinteticamente:

- a) O lançamento ofende o princípio da legalidade estrita, pois se fundamenta na suposta ausência de isenção sem que tenha havido o regular processo de suspensão ou cancelamento do CEBAS, condição indispensável segundo a Lei nº 12.101/2009 para a perda do benefício fiscal;
- b) A exigência fiscal afronta o disposto no artigo 29, §1º, da Lei nº 12.101/2009, porquanto esse dispositivo determina expressamente que, enquanto não decidida a suspensão ou o cancelamento do CEBAS em processo administrativo próprio, a entidade mantém o direito à isenção das contribuições sociais;
- c) A ausência de registro de determinadas rubricas na GFIP não autoriza, por si só, a autuação, contrariando o artigo 225 do Decreto nº 3.048/1999, pois inexistente previsão legal que condicione a fruição da imunidade ou isenção tributária ao correto preenchimento dessa obrigação acessória;
- d) A interpretação da fiscalização contraria o artigo 14, inciso III, do Código Tributário Nacional, ao desconsiderar o cumprimento do requisito de não distribuição de resultados, sem considerar que os bônus eventualmente pagos decorreram de política institucional aprovada pelos órgãos de controle da entidade e não configuram distribuição de lucros;
- e) A autoridade fiscal desconsiderou documentos e provas produzidos nos autos, violando os princípios do devido processo legal e da ampla defesa, pois a parte-recorrente apresentou relatórios e justificativas para os pagamentos questionados, os quais não foram devidamente analisados;
- f) A lavratura do auto de infração com base em presunções viola o artigo 142 do Código Tributário Nacional, pois o lançamento deve ser certo quanto à existência do fato gerador e ao cálculo do tributo devido, o que não se verifica no presente caso, dada a ausência de elementos concretos que demonstrem a incidência da contribuição sobre os pagamentos feitos a contribuintes individuais;
- g) O indeferimento do pedido de diligência e da juntada de documentos posteriores constitui afronta ao artigo 16, §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235/1972, na medida em que os documentos visavam ao esclarecimento de pontos essenciais à solução da controvérsia, não havendo justa razão para sua recusa.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

- a) O recebimento e conhecimento do presente recurso voluntário;
- b) O reconhecimento da ilegalidade do lançamento, com o consequente cancelamento integral do Auto de Infração DEBCAD nº 51.073.046-9;
- c) Caso assim não se entenda, que seja anulada a decisão de primeira instância por cerceamento de defesa, com a reabertura da fase instrutória para produção de prova documental e realização de diligência.

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, revisito brevemente o quadro fático-jurídico em exame nestes autos.

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

- Contribuição previdenciária não recolhida no valor de R\$ 19.425,15;
- Juros incidentes no montante de R\$ 8.335,70;
- Multa de ofício aplicada no valor de R\$ 14.568,87;
- Total do crédito tributário apurado: R\$ 42.329,72.

O enquadramento legal indicado no auto de infração foi o artigo 9º, caput e § 1º, do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações introduzidas pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/1993 e pelo artigo 113 da Lei nº 11.196/2005.

O relatório fiscal consignou que o crédito tributário lançado se destinou à Seguridade Social, tendo como fundamento contribuições devidas pela parte-recorrente, relativas à cota patronal sobre remunerações pagas a contribuintes individuais, com aplicação da alíquota de 20%. As competências abrangidas foram 01/2010 e 03/2010 a 12/2010 para o estabelecimento CNPJ nº 19.690.999/0007-61 e 08/2010 e 10/2010 para o estabelecimento CNPJ nº 19.690.999/0002-57.

A fiscalização apurou que:

- Foram consideradas despesas registradas em contas contábeis ligadas a serviços prestados por autônomos (viagens, estadias, alimentação, outros gastos e passagens);
- A entidade não apresentou arquivos digitais completos de contabilidade e folhas de pagamento, mesmo após intimação;
- Constatou-se descumprimento dos requisitos legais de isenção das contribuições sociais, previstos nos arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212/1991 e no art. 29 da Lei nº 12.101/2009, pelos seguintes motivos:
- Exploração de atividades de hospedagem, lavanderia, bar e restaurante no “Hotel Escola Bela Vista”, estranhas aos fins institucionais;
- Pagamento de bônus por resultado a empregados em 2010 e 2011;
- Omissão dos pagamentos feitos a contribuintes individuais nas folhas de pagamento de 2010 e 2011.

Essas circunstâncias levaram a fiscalização a concluir pela suspensão do gozo da isenção previdenciária referente ao período.

O relatório destacou ainda que:

- As despesas com contribuintes individuais foram caracterizadas como remunerações indiretas, sujeitas à contribuição previdenciária (art. 28, III, da Lei nº 8.212/1991);
- Não houve deduções na base de cálculo da contribuição patronal, pois os recolhimentos realizados foram integralmente direcionados às contribuições de empregados e contribuintes individuais;

- A parte-recorrente entregou GFIP com omissão de contribuições previdenciárias, motivo pelo qual foi aplicada multa de ofício de 75%, nos termos da Lei nº 8.212/1991, com redação da Lei nº 11.941/2009;
- Diante da falta de recolhimento e lançamento na GFIP, determinou-se também a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais ao Ministério Público Federal.

O contribuinte impugnou esse ato de constituição do crédito tributário, ao narrar que o Auto de Infração nº 51.073.046-9 exigia contribuições previdenciárias patronais supostamente devidas para os exercícios de 2010 e 2011, no valor total de R\$ 42.329,72, em razão do alegado descumprimento dos requisitos legais para fruição da isenção.

A impugnação argumentou que as conclusões da fiscalização não refletiam a realidade fática nem a legislação aplicável. Destacou que a Fundação CSN para o Desenvolvimento Social e Construção da Cidadania é entidade sem fins lucrativos, instituída em 1961, voltada a projetos de educação e assistência social, com CEBAS válido, declarada de utilidade pública e cumpridora dos requisitos constitucionais e legais para gozo da imunidade e da isenção das contribuições sociais.

No mérito, a parte-impugnante enfrentou as três acusações centrais:

- **Hotel Escola Bela Vista** – sustentou que os serviços de hospedagem, lavanderia, bar e restaurante eram atividades do projeto educacional “Hotel Escola”, destinado à capacitação gratuita de jovens carentes em situação de vulnerabilidade social, para inserção no mercado de trabalho, em perfeita consonância com os objetivos assistenciais e educacionais da Fundação.
- **Pagamento de bônus a empregados** – alegou inexistir pagamento de bônus a dirigentes, mas apenas a gerentes contratados sob regime celetista, como verba salarial de natureza trabalhista, não configurando distribuição de resultados nem afronta à legislação. Citou jurisprudência administrativa, inclusive do próprio CARF, no sentido de que tais verbas integram a remuneração regular.
- **Omissão de pagamentos a contribuintes individuais** – informou que eventuais inconsistências nas folhas de pagamento haviam sido sanadas por meio de retificações apresentadas tempestivamente à fiscalização, inclusive com recolhimento de multa isolada. Assim, não subsistiria fundamento para suspensão do direito à isenção.

A impugnação também invocou decisões anteriores favoráveis da própria Receita Federal e do CARF em casos idênticos, além de destacar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que reconhece a possibilidade de entidades beneficentes desenvolverem atividades econômicas, desde que a totalidade dos resultados seja aplicada em suas finalidades sociais.

Ao final, pediu o reconhecimento da **imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, e no art. 195, §7º, da Constituição Federal**, bem como a **procedência integral da impugnação**, para afastar a cobrança das contribuições previdenciárias e desconstituir o auto de infração

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

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (12ª Turma da DRJ/SPO), por unanimidade, entendeu que:

1. o Auto de Infração estava formalmente regular, não havendo nulidade por cerceamento de defesa;
2. a parte-recorrente não teria comprovado o cumprimento cumulativo dos requisitos do artigo 29 da Lei nº 12.101/2009, indispensáveis à fruição da isenção das contribuições previdenciárias patronais;
3. foram confirmadas as constatações do Relatório Fiscal, em especial:
 - 3.1. a prestação de serviços de hospedagem, lavanderia, bar e restaurante pelo Hotel Escola Bela Vista, que gerou receitas expressivas não enquadradas como atividades estatutárias, caracterizando descumprimento do inciso II do art. 29;
 - 3.2. o pagamento de bônus a gerentes, registrado em folha de pagamento, configurando distribuição de bonificações vedada pelo inciso V do art. 29;
 - 3.3. a ausência de registro de honorários pagos a contribuintes individuais nas folhas de pagamento, configurando descumprimento de obrigação acessória, vedado pelo inciso VII do art. 29.

Dessa forma, concluiu-se pela manutenção integral do Auto de Infração DEBCAD nº 51.073.046-9, no valor consolidado de R\$ 42.329,72, referente às contribuições sociais previdenciárias devidas sobre remunerações pagas a contribuintes individuais, não declaradas em GFIP e não recolhidas.

Inconformado com esse resultado, o recorrente interpôs o presente recurso voluntário, no qual argumenta que a decisão da DRJ não apreciou adequadamente os fundamentos jurídicos e probatórios apresentados na impugnação.

O recurso reiterou que a Fundação CSN é entidade beneficente de assistência social, reconhecida por meio de CEBAS válido e por diversos atos de utilidade pública, gozando, portanto, da imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, e no art. 195, §7º, da Constituição Federal .

Em relação aos pontos de mérito, sustentou:

1. **Hotel Escola Bela Vista** – defendeu que as receitas advindas do hotel não descaracterizam a condição de entidade beneficente, pois o estabelecimento constitui projeto educacional voltado à capacitação profissional gratuita de jovens em situação de vulnerabilidade social. Argumentou que o CARF e o STF já firmaram entendimento de que a exploração de atividade econômica é permitida a entidades beneficentes, desde que a totalidade dos resultados seja destinada às finalidades essenciais .
2. **Pagamento de bônus a empregados** – destacou que a verba denominada “bônus por resultado” não configurou distribuição de lucros ou vantagens a dirigentes, mas sim remuneração de natureza salarial a empregados celetistas, integrantes do quadro de gerência. Ressaltou precedentes administrativos reconhecendo que tal prática não implica violação ao art. 29, V, da Lei nº 12.101/2009 .
3. **Pagamentos a contribuintes individuais** – reiterou que houve entrega de GFIP retificadora, na qual foram incluídas as informações faltantes, inclusive com recolhimento de multa isolada. Afirmou que, portanto, não subsistiria fundamento para a suspensão do gozo da isenção, pois não houve prejuízo ao fisco.

O recurso ainda invocou princípios constitucionais da proporcionalidade e razoabilidade, alegando que a manutenção do lançamento comprometeria a sustentabilidade de projetos sociais de reconhecida relevância pública.

Ao final, pediu:

- o reconhecimento da imunidade tributária da parte-recorrente;
- a reforma integral da decisão recorrida;
- o cancelamento do Auto de Infração nº 51.073.046-9 e a consequente desconstituição do crédito tributário lançado.

É possível visualizar as questões fundamentais deste exame a partir da seguinte matriz:

Ordinal	Motivação e Fundamentação (autoridade lançadora)	Argumento na impugnação	Fundamento do acórdão (órgão de origem)	Argumento nas razões recursais
1	A Fundação CSN explorou serviços de hospedagem, lavanderia, bar e restaurante no “Hotel Escola Bela Vista” (CNPJ 19.690.999/0009-23), atividade não prevista no rol estatutário. Isso configurou aplicação irregular de recursos, descumprindo o art. 29, II, da Lei nº 12.101/2009, o que suspende a isenção.	Alegou que o Hotel Escola integra projeto educacional voltado à capacitação gratuita de jovens carentes, em consonância com os objetivos assistenciais. Assim, não haveria desvio de finalidade.	Confirmou a conclusão da fiscalização: receitas do hotel não se enquadram nos fins estatutários, configurando descumprimento do art. 29, II, da Lei nº 12.101/2009.	Reiterou que o Hotel Escola é instrumento de formação profissional, totalmente alinhado às finalidades assistenciais. Invocou precedentes do STF e do CARF que admitem a exploração de atividade econômica por entidades beneficentes desde que os resultados sejam aplicados em suas finalidades essenciais.
2	A Fundação CSN distribuiu bonificações a empregados, registradas na folha de pagamento como “Bônus por Resultado” nos anos de 2010 e 2011, em afronta ao art. 29, V, da Lei nº 12.101/2009, que veda distribuição de bonificações.	Sustentou que os valores pagos como “bônus por resultado” não foram distribuídos a dirigentes, mas a empregados celetistas, constituindo verba de natureza trabalhista e salarial, não distribuição de lucros.	Manteve o entendimento fiscal: pagamento de bônus a empregados configura bonificação vedada pelo art. 29, V, da Lei nº 12.101/2009.	Reiterou que se tratava de remuneração salarial de gerentes contratados sob CLT, não distribuição de resultados. Destacou precedentes administrativos reconhecendo que tais verbas não impedem a isenção.
3	A Fundação CSN não incluiu nas folhas de pagamento os pagamentos efetuados a contribuintes individuais entre 2010 e 2011, descumprindo obrigação acessória. Tal omissão viola o art. 29, VII, da Lei nº 12.101/2009 e implica suspensão da isenção.	Argumentou que eventuais inconsistências foram corrigidas mediante entrega de GFIP retificadora e recolhimento de multa isolada, não havendo motivo para suspensão da isenção.	Considerou que houve descumprimento do art. 29, VII, da Lei nº 12.101/2009, uma vez que os pagamentos não constaram nas folhas de pagamento, mantendo a suspensão da isenção.	Sustentou que a entrega da GFIP retificadora sanou a irregularidade e que o recolhimento de multa isolada já reparou a infração. Argumentou que não subsiste fundamento para suspensão da isenção.
4	Despesas com contribuintes individuais foram caracterizadas como remunerações indiretas, sujeitas à contribuição previdenciária, conforme art. 28, III, da Lei nº 8.212/1991.	Alegou que tais despesas eram inerentes às atividades assistenciais e que sua contabilização e tratamento estavam de acordo com a legislação, não configurando omissão de remuneração.	Reforçou que tais despesas configuram remuneração indireta sujeita à contribuição previdenciária, mantendo a autuação.	Reiterou que os valores estavam relacionados às atividades institucionais e não deveriam ser considerados remuneração sujeita a contribuição. Invocou jurisprudência que admite interpretação restritiva das hipóteses de incidência.

5	A Fundação não lançou na GFIP as contribuições devidas à Seguridade Social e não as recolheu nas épocas próprias, aplicando-se multa de ofício de 75% (Lei nº 8.212/91, art. 35 c/c Lei nº 11.941/2009). Também foi determinada representação fiscal para fins penais.	Argumentou que a GFIP foi retificada e que não subsistiria fundamento para a autuação, pois eventuais omissões foram sanadas e não causaram prejuízo ao fisco.	Manteve a penalidade, entendendo que a retificação não afastava a infração original de omissão na GFIP, confirmando a multa e a manutenção da autuação.	Sustentou que a entrega da GFIP retificadora e o recolhimento da multa isolada foram suficientes para sanar a irregularidade, de modo que não caberia manter a multa de ofício.
---	--	--	---	---

Estruturado o quadro fático-jurídico, passo ao exame das questões de mérito.

3 MÉRITO

3.1 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 aprover. 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 valere 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". 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.

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.

3.2 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 conseqüente 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.

3.3 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.

4 DISPOSITIVO

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

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino

