



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10073.720331/2013-92
ACÓRDÃO	2202-011.471 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FUNDACAO CSN PARA O DESENVOLVIMENTO SOCIALE A CONSTRUCAO DA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

ENTIDADE BENEFICIENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE PREVIDENCIÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS.

A prestação contínua e intensa de serviços à instituidora (CSN e coligadas), a comercialização de medicamentos a funcionários da mantenedora sem convênios formais, bem como outras atividades com desvio de finalidade institucional – tais como serviços hoteleiros e concessão de bolsas a não-beneficiários – demonstram o afastamento da entidade de seus objetivos assistenciais, caracterizando violação ao disposto no art. 14 do CTN. Tais fatos descharacterizam a imunidade tributária prevista no art. 195, §7º da CF/88, mesmo diante de certificação formal.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. HOTEL ESCOLA. ATIVIDADE COMPATÍVEL.

A manutenção de hotel-escola voltado à qualificação profissional de jovens em situação de vulnerabilidade, com reinvestimento dos recursos nas atividades institucionais, é compatível com os objetivos assistenciais da entidade, não constituindo óbice à imunidade, conforme interpretação do art. 14, II, do CTN.

REMUNERAÇÃO VARIÁVEL A DIRIGENTES. DISTRIBUIÇÃO DE RESULTADOS NÃO CONFIGURADA.

O pagamento de bônus a empregados e dirigentes, quando declarado em folha de pagamento e tributado como remuneração, não se equipara à distribuição de lucros ou resultados, não afastando, por si só, a imunidade tributária, na ausência de prova concreta de desvio de finalidade.

COMERCIALIZAÇÃO DE MEDICAMENTOS. DESVIO DE FINALIDADE.

A venda de medicamentos a funcionários da instituidora, sem convênios assistenciais formalizados e em desconformidade com os objetivos

estatutários, configura atividade mercantil incompatível com a imunidade tributária das entidades benfeiteiros, conforme art. 14, II e III, do CTN.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO.

Ainda que o contribuinte alegue nulidade por suposta ausência de motivação, o auto de infração e o acórdão recorrido apresentaram fundamentação suficiente e examinaram os argumentos e documentos constantes dos autos, não se caracterizando cerceamento de defesa ou ofensa ao contraditório.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Marcelo de Sousa Sateles (substituto integral), Henrique Perlatto Moura e Sara Maria de Almeida Carneiro Silva. A conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva redigirá os fundamentos do voto vencedor e apresentará declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente e Redatora Designada

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

RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, 7^a Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador (BA), de lavra do Auditor-Fiscal Robson Silva de Oliveira (Acórdão nº 15-034.494):

Trata-se de processo que agrupa Autos de Infração (AI) lavrados por descumprimento de obrigação tributária principal consolidados em 18/04/2013.

A tabela abaixo apresenta um resumo dos AI que compõem o processo sob julgamento:

DEBCAD N.º	COMPETÊNCIAS	MATÉRIA	VALOR TOTAL (R\$)
AIOP 51.035.713-0	01/2009 12/2009	a descumprimento de obrigação principal: não recolhimento de contribuições previdenciárias parte patronal (segurado empregado, contribuintes individuais e SAT/RAT)	.592.323,20
AIOP 51.035.714-8	01/2009 12/2009	a descumprimento de obrigação principal: não recolhimento de contribuições sociais destinadas a Terceiros	25.848,35

Os Autos de Infração (AI) 51.035.713-0 e 51.035.714-8 foram lavrados por ocasião do cumprimento do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) n.º 0710500.2012.00088-8.

A Fundação CSN para o Desenvolvimento Social e a Construção da Cidadania – Fundação CSN, é uma instituição de assistência social e educacional que, segundo dispõe §7º do art. 195 da Constituição Federal de 1988, está isenta de contribuição para a Seguridade Social desde que atenda às exigências estabelecidas em Lei.

É oportuno salientar que a análise do cumprimento dos requisitos exigidos para fruição da isenção citada deve observar a legislação vigente no momento da ocorrência do fato gerador, em conformidade com o art. 144 da Lei n.º 5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional. Por essa razão, o caso ora examinado encontra-se regido, no tocante às normas materiais, da seguinte forma:

- a) Fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2009 a 11/02/2009: requisitos previstos no art. 28 da Medida Provisória nº 446, de 07/11/2008;
- b) Fatos geradores ocorridos no período de 12/02/2009 até 29/11/2009: os requisitos previstos no artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, cuja vigência foi restabelecida a partir da rejeição da MP nº 446/2008 pelo Congresso Nacional, em Ato do Presidente da Câmara dos Deputados, publicado no DOU de 12/02/2009; e
- c) Fatos verificados a partir de 30/11/2009: os requisitos previstos no Art. 29 da Lei nº 12.101, de 27/11/2009 (DOU de 30/11/2009).

Com o advento da Lei n.º 12.101/2009, caso a fiscalização verifique que a entidade deixou de cumprir requisitos legais exigidos para a manutenção da isenção, deve lavrar diretamente o AI relativo ao período, em observância ao §1º do art. 144 do CTN, tendo em vista a aplicabilidade imediata de normas procedimentais, ainda que relativas a fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência.

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Com o advento da Lei n.º 12.101/2009, caso a fiscalização verifique que a entidade deixou de cumprir requisitos legais exigidos para a manutenção da isenção, deve lavrar diretamente o AI relativo ao período, em observância ao §1º do art. 144 do CTN, tendo em vista a aplicabilidade imediata de normas procedimentais, ainda que relativas a fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência.

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

São devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais que prestam serviços à empresa.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS À OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (TERCEIROS). INCIDÊNCIA.

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a arrecadação e fiscalização das contribuições devidas a Terceiros (Entidades e Fundos), conforme preconiza o art. 3º, da Lei n.º 11.457, de 2007.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado do resultado do julgamento em **05/03/2014**, uma quarta-feira (fls. 1.073), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em **28/03/2014**, uma sexta-feira (fls. 1.076), no qual se sustenta, sinteticamente:

- DOCUMENTO VALIDADO
- a) A lavratura dos Autos de Infração ofende o **princípio da legalidade tributária**, pois os lançamentos desconsideraram a natureza de entidade benéfica de assistência social da parte-recorrente, que estaria amparada pela **isenção prevista no art. 195, §7º, da Constituição Federal**, na medida em que a exigência das contribuições desconsiderou a apresentação dos documentos comprobatórios exigidos pela legislação de regência, os quais teriam sido entregues tempestivamente.
 - b) A exigência das contribuições previdenciárias viola o **princípio da segurança jurídica**, dado que, segundo a parte-recorrente, o indeferimento do Certificado de Entidade Benéfica de Assistência Social (CEBAS) pelo Ministério da Previdência Social, fundamento dos lançamentos, foi posteriormente anulado por decisão judicial transitada em julgado, reconhecendo o direito ao referido certificado para o período fiscalizado.
 - c) A cobrança das contribuições destinadas a terceiros (Sistema "S") contraria o **art. 240 da Constituição Federal**, pois, conforme entendimento firmado pelo STF, essas contribuições não se enquadram como contribuições sociais gerais, motivo pelo qual a parte-recorrente, sendo entidade benéfica de assistência social, não estaria sujeita à sua exação.
 - d) A manutenção do crédito tributário desconsidera o **caráter declaratório do CEBAS**, pois a parte-recorrente sustenta que a isenção constitucional não está condicionada à posse do certificado em si, mas ao cumprimento dos requisitos legais, conforme reconhecido em jurisprudência consolidada.

Dante do exposto, pede-se, textualmente:

Ante o exposto, requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, para o fim de se reconhecer a imunidade da Recorrente, nos termos do artigo 195, §7º, da Constituição Federal e consequente nulidade dos lançamentos realizados.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino, relator:

1 CONHECIMENTO

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

Não conheço das razões e respectivo pedido relacionados à Representação Fiscal para Fins Penais, nos termos da Súmula 28/CARF, assim redigida:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

2 QUADRO FÁTICO-JURÍDICO

Originariamente, a autoridade lançadora constituiu crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias e às contribuições destinadas a outras entidades e fundos, por ter identificado os seguintes fatos jurídicos tributários e as seguintes infrações:

- **Fato Gerador:** Verificou-se o inadimplemento de contribuições devidas pela empresa à Previdência Social e a terceiros (FNDE, INCRA, SESC, SEBRAE e SENAC), conforme apuração no procedimento fiscal referente ao processo COMPROT nº 10073.720331/2013-92;
- **Infração:** Falta de recolhimento das contribuições previdenciárias devidas, bem como das contribuições destinadas a outras entidades e fundos, nas competências auditadas;
- **Normas Fundamentadoras:**
 - Art. 9º, caput e § 1º, do Decreto nº 70.235/72;
 - Art. 1º da Lei nº 8.748/93;
 - Art. 113 da Lei nº 11.196/05;
- **Montante do Crédito Tributário Lançado:**
 - **Contribuição Previdenciária - Empresa:**
 - Contribuição: R\$ 1.718.808,28
 - Juros: R\$ 584.408,61
 - Multa de ofício: R\$ 1.289.106,31
 - **Total:** R\$ 3.592.323,20
 - **Contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos (FNDE, INCRA, SESC, SEBRAE, SENAC):**
 - Contribuição: R\$ 347.273,78

- Juros: R\$ 118.119,15
- Multa de ofício: R\$ 260.455,42
- **Total:** R\$ 725.848,35

A autoridade fiscal lavrou os Autos de Infração DEBCAD nº 51.035.713-0 e 51.035.714-8, no âmbito do Processo nº 10073.720331/2013-92, em decorrência de procedimento fiscal conduzido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Volta Redonda, que teve por objeto a Fundação CSN para o Desenvolvimento Social e a Construção da Cidadania, no período compreendido entre janeiro e dezembro de 2009.

Segundo o relatório, a entidade, embora qualificada como instituição benéfica de assistência social, teria deixado de cumprir requisitos legais essenciais para usufruir da imunidade ou isenção das contribuições para a Seguridade Social, conforme previsto no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, combinado com a legislação infraconstitucional aplicável nos diferentes períodos do exercício auditado (MP nº 446/2008, Lei nº 8.212/1991 e Lei nº 12.101/2009).

A motivação do lançamento fundou-se na constatação de diversas irregularidades, dentre as quais se destacam:

1. **Prestação de serviços à instituidora (Companhia Siderúrgica Nacional - CSN):** Verificou-se que a Fundação prestava serviços contínuos e quase exclusivos à CSN e coligadas, com registros contábeis específicos e contratos firmados, o que configuraria benefício indevido à instituidora.
2. **Venda de medicamentos a funcionários da CSN e coligadas:** A atividade não se revestia de caráter assistencial e não possuía convênios regulares, revelando desvio de finalidade estatutária.
3. **Atividades de hotelaria, bar e restaurante:** A Fundação mantinha unidade hoteleira (Hotel Escola Bela Vista) e serviços de alimentação, cuja receita expressiva e natureza comercial também destoariam dos objetivos sociais admitidos.
4. **Concessão de bolsas de estudo:** Teriam sido concedidas, em parte, a alunos não enquadrados como beneficiários de assistência social, inclusive a filhos de empregados da própria CSN, com subsídio desta.
5. **Administração do Recreio do Trabalhador Getúlio Vargas:** A maior parte da receita da unidade decorreria de desconto em folha de pagamento de empregados da CSN, o que caracterizaria intermediação de serviços para a instituidora.

6. Pagamento de bônus a dirigentes: Apurou-se o pagamento de remunerações variáveis a ocupantes de cargos de gestão, prática vedada pelas normas reguladoras da imunidade/isenção.

Diante desses elementos, concluiu a fiscalização pelo **descumprimento cumulativo dos requisitos legais previstos nos dispositivos que regulam a fruição da isenção para entidades benéficas**, destacando os seguintes fundamentos:

- Art. 28, incisos II, III e VIII, da Medida Provisória nº 446/2008;
- Art. 55, incisos III, IV e V, da Lei nº 8.212/1991;
- Art. 29, incisos I, II e IV, da Lei nº 12.101/2009.

Assim, procedeu-se à constituição de crédito tributário referente à contribuição patronal previdenciária (cota de 20%, GILRAT de 1%, adicional de 6% para atividades insalubres) e às contribuições de terceiros, com a aplicação de multa de ofício de 75%, com base no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, na redação da Lei nº 11.941/2009.

O contribuinte impugnou esse ato de constituição do crédito tributário, ao narrar, inicialmente, que é entidade benéfica de assistência social, com certificação regular e atuação nas áreas de educação, saúde e assistência social. Alegou que os serviços prestados e as atividades desenvolvidas no exercício de 2009 estavam em consonância com os objetivos estatutários e com os requisitos legais exigidos para a fruição da isenção das contribuições previdenciárias.

Sustentou que a prestação de serviços à Companhia Siderúrgica Nacional – CSN, sua instituidora, não descharacteriza sua natureza benéfica, sendo legítima a celebração de convênios e contratos com entidades públicas e privadas, desde que os recursos auferidos sejam integralmente aplicados nas finalidades institucionais, conforme admitido pela legislação vigente.

Quanto à venda de medicamentos, argumentou que essa atividade foi descontinuada e que os recursos obtidos eram revertidos às atividades assistenciais. Rebateu a conclusão da fiscalização de que haveria desvio de finalidade.

No tocante à atividade hoteleira e à operação de bar e restaurante, defendeu que tais unidades operacionais (como o Hotel Escola Bela Vista) compõem o processo formativo de jovens em situação de vulnerabilidade, no contexto da formação técnica e profissional, e que a receita gerada não tem fim lucrativo, sendo reinvestida nas atividades estatutárias.

Sobre a concessão de bolsas de estudo, afirmou que foram observados os critérios legais e que todas as gratuidades concedidas atendem aos requisitos definidos pela legislação previdenciária. Indicou que a documentação comprobatória das condições socioeconômicas dos bolsistas foi regularmente apresentada.

Em relação à administração do Recreio do Trabalhador Getúlio Vargas, sustentou tratar-se de espaço de convivência e promoção de atividades esportivas e culturais voltadas à comunidade, sendo o subsídio aos funcionários da CSN de responsabilidade exclusiva da empresa-mantenedora, sem participação da Fundação.

A respeito dos valores pagos a título de “bônus por resultado” a dirigentes, asseverou que se tratava de parcelas remuneratórias fixas, previstas contratualmente, com natureza salarial e submetidas à incidência das contribuições pertinentes. Rechaçou qualquer alegação de distribuição de lucros ou resultados.

A parte-recorrente também criticou o enquadramento legal adotado pela autoridade fiscal, sustentando que as interpretações aplicadas estariam em desacordo com os princípios constitucionais da legalidade, da segurança jurídica e da capacidade contributiva.

Ao final, **pediu a nulidade do auto de infração**, por vício de motivação e por inobservância dos requisitos legais para a desconsideração da isenção, ou, subsidiariamente, **a improcedência total do lançamento**, por ausência de descumprimento material dos requisitos previstos no art. 55 da Lei nº 8.212/1991, no art. 28 da MP nº 446/2008 e no art. 29 da Lei nº 12.101/2009, conforme os períodos de vigência respectivos.

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

A decisão fundou-se no entendimento de que a parte-recorrente, embora qualificada como entidade benéfica, **deixou de comprovar o cumprimento cumulativo dos requisitos legais exigidos para a fruição da isenção das contribuições sociais** durante o período fiscalizado. O colegiado acompanhou o relato e a motivação constantes do Relatório Fiscal, considerando que as atividades exercidas pela fundação se afastaram das finalidades estatutárias e assistenciais que justificam o gozo do benefício fiscal.

Destacou-se, no voto condutor, que:

1. A **prestaçāo de serviços à instituidora (CSN)**, em caráter contínuo e quase exclusivo, representa vantagem econômica à mantenedora, o que é vedado pela legislação aplicável às entidades isentas;
2. A **atividade de venda de medicamentos** aos funcionários da CSN e coligadas, sem a devida formalização por convênios assistenciais, configura desvio de finalidade;
3. A **exploração de serviços de hotelaria, bar e restaurante** gerou receitas relevantes desvinculadas dos objetivos assistenciais previstos no estatuto da entidade;

4. As **bolsas de estudo concedidas** não foram plenamente comprovadas quanto ao seu caráter assistencial, com ausência de documentação apta a demonstrar a condição de vulnerabilidade dos beneficiários;
5. A **administração do Recreio do Trabalhador Getúlio Vargas** e os descontos em folha dos empregados da CSN indicam prestação de serviço a terceiros e benefício à mantenedora;
6. O **pagamento de bônus a dirigentes**, ainda que sob outra denominação, infringe expressamente os dispositivos que vedam distribuição de resultados ou vantagens pessoais.

O colegiado concluiu, assim, pela existência de **descumprimento das normas previstas no art. 28 da MP nº 446/2008, art. 55 da Lei nº 8.212/1991 e art. 29 da Lei nº 12.101/2009**, conforme os períodos de vigência respectivos, razão pela qual entendeu estar correta a constituição do crédito tributário.

Inconformado com esse resultado, o recorrente interpôs o presente recurso voluntário, no qual **argumenta-se que o lançamento fiscal desconsiderou a natureza assistencial e educacional da entidade**, bem como o cumprimento dos requisitos legais exigidos para a fruição da isenção das contribuições previdenciárias, nos termos da Constituição Federal e da legislação infraconstitucional aplicável.

Sustentou-se que a Fundação CSN é regularmente certificada como entidade benéfica, com atuação reconhecida nas áreas de educação, assistência social e promoção da cidadania, por meio de programas e projetos que beneficiam a comunidade e públicos em situação de vulnerabilidade social. Alegou que a fiscalização teria adotado interpretação restritiva e desproporcional ao considerar ilegítimas fontes de receita que, por lei, são permitidas desde que aplicadas integralmente na consecução dos objetivos institucionais.

Rebateu-se, especificamente:

- **A prestação de serviços à CSN e coligadas:** foi qualificada como atividade legítima, com recursos integralmente revertidos às atividades assistenciais. Afirmou-se que o vínculo com a instituidora não compromete a isenção, conforme precedentes administrativos e jurisprudência;
- **A venda de medicamentos:** reiterou-se que a atividade foi encerrada antes da lavratura do auto e que os recursos obtidos foram aplicados nos programas da entidade. Destacou-se a inexistência de dolo, vantagem pessoal ou distribuição de lucros;
- **A operação do Hotel Escola Bela Vista, bar e restaurante:** foi defendida como integrante da formação técnico-profissional de jovens em situação

de risco social, com estrutura pedagógica reconhecida e resultados sociais concretos;

- **As bolsas de estudo concedidas:** alegou-se que foram lastreadas em análise socioeconômica, segundo critérios legais e normativos vigentes. Os relatórios e fichas dos bolsistas teriam sido apresentados tempestivamente;
- **A atuação no Recreio do Trabalhador Getúlio Vargas:** descrita como ação aberta à comunidade, com caráter educativo, cultural e esportivo, tendo subsídio da CSN limitado à relação empresa-empregado, sem repasses à Fundação;
- **O pagamento de bônus a dirigentes:** foi justificado como verba de natureza salarial, paga a empregados regidos pela CLT, declarada em folha de pagamento e sujeita à tributação. Negou-se qualquer distribuição de resultado.

No plano jurídico, alegou-se que o procedimento fiscal **violou os princípios da legalidade, razoabilidade e segurança jurídica**, bem como que a aplicação da penalidade ignorou a jurisprudência do CARF e do STJ quanto à interpretação dos requisitos para o gozo da isenção.

Por fim, o recorrente **pediu o provimento do recurso para reformar o acórdão recorrido e julgar improcedente o lançamento tributário**, com o consequente cancelamento integral do crédito constituído. Subsidiariamente, requereu-se a exclusão de penalidades e encargos considerados indevidos ou desproporcionais, com base na ausência de má-fé ou simulação.

Assim, tem-se o seguinte quadro:

Fundamento/Motivação do Lançamento	Contra-argumento apresentado nas Razões Recursais
1. Prestação de serviços contínuos à CSN e coligadas, com utilização da imunidade como vantagem econômica à instituidora.	A prestação de serviços à mantenedora é permitida legalmente, desde que os recursos sejam aplicados integralmente nas finalidades estatutárias. A atividade é legítima e não descharacteriza a natureza benéfica da Fundação.
2. Venda de medicamentos a funcionários da CSN sem convênio formal, com desvio de finalidade estatutária.	A atividade de venda de medicamentos foi encerrada anteriormente à autuação e os recursos foram revertidos às atividades sociais. Não houve distribuição de lucros nem finalidade comercial.
3. Exploração de hotel escola e serviços de bar e restaurante, com receitas substanciais alheias às	O Hotel Escola Bela Vista integra programa de formação técnico-profissional de jovens em situação de risco. As receitas decorrem de atividade pedagógica e são reinvestidas

finalidades institucionais.	nas ações institucionais.
4. Concessão de bolsas de estudo a alunos sem perfil assistencial ou a dependentes de empregados da CSN.	Todas as bolsas concedidas seguiram critérios definidos em normas específicas, com análise socioeconômica devidamente documentada. A Fundação apresentou fichas e relatórios comprobatórios.
5. Administração do Recreio do Trabalhador Getúlio Vargas com geração de receitas provenientes de descontos em folha de pagamento de empregados da CSN.	O espaço é aberto à comunidade, com foco em atividades culturais e esportivas. O subsídio da CSN aos empregados não configura repasse à Fundação, nem descharacteriza a atuação institucional.
6. Pagamento de bônus a dirigentes, em violação às normas que vedam distribuição de resultados ou vantagens pessoais.	Os valores pagos referem-se a verbas salariais fixas, previstas contratualmente e submetidas à tributação regular. Não se trata de distribuição de lucros nem de participação nos resultados.
7. Descumprimento dos requisitos legais previstos nos arts. 28 da MP nº 446/2008, 55 da Lei nº 8.212/1991 e 29 da Lei nº 12.101/2009.	A Fundação demonstrou cumprimento integral das exigências legais. A fiscalização aplicou interpretação desproporcional, sem observar a jurisprudência do CARF e do STJ sobre a matéria.
8. Informação incorreta em GFIP mediante utilização de código FPAS incompatível.	A alegada inconsistência não foi tratada de forma deliberada ou dolosa, e não comprometeu o conteúdo material das informações prestadas. Ausente qualquer prejuízo ao fisco ou dolo qualificado.
9. Configuração, em tese, de crime contra a ordem tributária (art. 1º, II, da Lei nº 8.137/1990).	Não há fato típico caracterizador de crime, tampouco dolo específico. A conduta da entidade sempre se pautou pela transparência e boa-fé no cumprimento das obrigações acessórias.

Passo ao exame da preliminar.

3 PRELIMINARES

3.1 PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E DE FUNDAMENTAÇÃO

O recorrente argumenta que o lançamento é nulo, por insuficiência das respectivas motivação e fundamentação.

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

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

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

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

A propósito,

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

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

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

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

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

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

Numero do processo:35710.003162/2003-29

Turma:Sexta Câmara

Seção:Segundo Conselho de Contribuintes

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

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

Ementa:CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/09/1991 a 31/01/1998 NORMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E AMPLA DEFESA. NULIDADE. É nula a decisão de primeira instância que, em detrimento ao disposto no artigo 50 da Lei nº 9.784/99, c/c artigo 31 do Decreto nº 70.235/72 e, bem assim, aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, é proferida sem a devida motivação e fundamentação legal clara e precisa, requisitos essenciais à sua validade. Processo Anulado.

Numero da decisão:206-01.727

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

Nome do relator:RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Numero do processo:19311.720257/2016-71

Turma:Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara:Terceira Câmara

Seção:Terceira Seção De Julgamento

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

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

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

Numero da decisão:3302-006.576

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

Nome do relator: CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

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

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

Tema 339/STF

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

Tese 18/STJ

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

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

1. Consoante imposição do art. 93, IX, primeira parte, da Constituição da República de 1988, "todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade", exigência que funciona como garantia da atuação imparcial e secundum legis (sentido lato) do órgão julgador. Presta-se a motivação das decisões jurisdicionais a servir de controle, da sociedade e das partes, sobre a atividade intelectual do julgador,

para que verifiquem se este, ao decidir, considerou todos os argumentos e as provas produzidas pelas partes e se bem aplicou o direito ao caso concreto.

2. A decisão que autorizou a interceptação telefônica carece de motivação idônea, **porquanto não fez referência concreta aos argumentos mencionados na representação ministerial, tampouco demonstrou, ainda que sucintamente, o porquê da imprescindibilidade da medida invasiva da intimidade.**

3. Também as decisões que autorizaram a prorrogação da medida não foram concretamente motivadas, haja vista que, mais uma vez, o Juiz de primeiro grau se limitou a autorizar a inclusão de outros terminais a prorrogação das diligências já em vigor e a exclusão de outras linhas telefônicas, nos moldes requeridos pelo Parquet, sem registrar, sequer, os nomes dos representados adicionados e daqueles em relação aos quais haveria continuidade das diligências, nem sequer dizer as razões pelas quais autorizava as medidas.

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

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

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

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

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

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

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

Diante do exposto, rejeito o argumento.

Sem mais preliminares, passo ao exame de mérito.

4 MÉRITO

4.1 AJUSTE DO PARÂMETRO DE CONTROLE

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

Confira-se:

IMUNIDADE – DISCIPLINA – LEI COMPLEMENTAR.

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

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

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

1. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.
2. É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001.
3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.”
4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo.

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

Ação direta de inconstitucionalidade.

2. Direito Tributário.

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

5. Revogação do § 2º do art. 13 por legislação superveniente. Perda de objeto.
6. Regulamentação do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal. 6. Entidades benéficas de assistência social. Modo de atuação . Necessidade de lei complementar. Aspectos meramente procedimentais. Regramento por lei ordinária.
7. Precedentes. ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, bem como o RE-RG 566.622 (tema 32 da repercussão geral).
8. Ação direta de inconstitucionalidade parcialmente conhecida e, nessa parte, julgada parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 13, III, § 1º, I e II, § 3º, § 4º, I e II, e §§ 5º, 6º e 7º; art. 14, §§ 1º e 2º; art. 18, caput; art . 31; e art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, com a nova redação dada pela Lei 12.868/2013 .

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

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

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

Segundo comprehendeu 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 benéfica 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 benéficas 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 benéfico 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 aprouver. Trata-se de imperativo lógico inferido da impossibilidade de regrer 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, comprehende o ser humano como um ser intelectual e moral, capaz de se determinar e de se desenvolver em liberdade (“Dem liegt die Vorstellung vom Menschen als einem geistig-sittlichen Wesen zugrunde, das darauf angelegt ist, in Freiheit sich selbst zu bestimmen und sich zu entfalten”) (BVerfGE 45, 187).

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

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

Preponderariam:

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

Feita essa contextualização, do ponto de vista estritamente legal, sem apelo constitucional, a questão que se coloca é se o texto legal complementar que serve de parâmetro ao controle de imunidade permite à autoridade lançadora valorar a estrutura adotada pela

entidade para prestar os serviços assistenciais, quanto à quantificação dos diversos modos de contratação de recursos humanos.

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

Conclusivamente, a linguagem do art. 14 do CTN não permite à autoridade lançadora valore o modo escolhido pela entidade para prestar serviços benficiares ou assistenciais, pois é cabível, tão-somente, exame da absoluta impertinência (usurpação completa do produto da atividade por indivíduos alheios ao espectro assistencial).

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

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

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

¹ A incompatibilidade entre expectativas ilimitadas e recursos escassos pode ser resolvida pela realização de escolhas quanto a forma de atendimento e o grupo de pessoas atendido. Tais seleções podem redimensionar expectativas irrealis para refletir aquilo que é factível. Porém, toda deliberação resulta na perda das demais opções até então teoricamente disponíveis, de modo a frustrar a esperança legítima ou ilegítima das pessoas que não foram contempladas. Decerto, tão somente por si a feitura de opções não garante a

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, descharacterizam 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 descharacteriza a natureza assistencial da atividade, como demonstra gestão responsável e maximização do impacto social dos recursos disponíveis.

A idiossincrasia 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

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

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, criaria paradoxo insuperável: entidades assistenciais seriam impedidas de adotar as metodologias pedagógicas mais eficazes precisamente por sua eficácia. O movimento em direção a modelos de formação profissional que aliem teoria e prática, observável em instituições de excelência ao redor do mundo, seria vedado às entidades brasileiras dedicadas ao atendimento de populações vulneráveis, perpetuando-se, assim, as desigualdades que tais entidades buscam combater.

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

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

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

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

Diante do exposto, acolho o argumento.

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

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

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

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

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

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

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

tributário mais oneroso demonstra transparência e boa-fé incompatíveis com a alegação de simulação ou dissimulação.

A observação das práticas remuneratórias no mercado de trabalho contemporâneo revela que o pagamento de bônus por resultado tornou-se componente ordinário das políticas de gestão de recursos humanos, aplicável indistintamente a entidades com e sem fins lucrativos. A idiossincrasia do modelo brasileiro de relações trabalhistas, que combina proteções legais robustas com flexibilidade para arranjos remuneratórios variados, permite e até incentiva a adoção de sistemas de remuneração variável como instrumento de alinhamento entre os objetivos institucionais e o desempenho individual dos colaboradores. Pretender que entidades sem fins lucrativos se abstêm de práticas remuneratórias amplamente difundidas no mercado significaria condená-las a desvantagem competitiva na atração e retenção de talentos, comprometendo, em última análise, sua capacidade de cumprir suas finalidades institucionais.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Diante do exposto, acolho o argumento.

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

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

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

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

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

Diante do exposto, acolho o argumento.

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

4.5 COMPROVAÇÃO DA PRESTAÇÃO CONTÍNUA E INTENSA DE SERVIÇOS À INSTITUIDORA, CAPAZ DE DESCARACTERIZAR A FINALIDADE ASSISTENCIAL DA FUNDAÇÃO

A autoridade tributária reconheceu que a recorrente prestava serviços contínuos à CSN e coligadas, com utilização da imunidade como vantagem econômica à instituidora.

Por seu turno, a recorrente redargue, ao dizer que a prestação de serviços à mantenedora é permitida legalmente, desde que os recursos sejam aplicados integralmente nas finalidades estatutárias. A atividade é legítima e não descaracteriza a natureza benéfica da Fundação.

O critério decisório determinante é a intensidade, não a respectiva mera presença.

A imunidade tributária conferida às instituições de assistência social representa conquista civilizatória fundamental, reconhecendo-se que determinadas atividades, por sua natureza altruísta e seu impacto social benéfico, merecem proteção constitucional especial. Todavia, quando uma fundação destina parcela exasperante de seus esforços ao atendimento prioritário de sua instituidora e coligadas, emerge questão de profunda relevância jurídica: estar-se-ia diante de genuína atividade assistencial ou de artifício institucional que subverte a finalidade constitucional da imunidade? A análise cuidadosa dos princípios que informam o instituto da imunidade tributária, aliada ao exame das vicissitudes práticas de sua aplicação, conduz inexoravelmente à conclusão de que a prestação de serviços contínuos e em densa intensidade à CSN e coligadas, por sua Fundação, transforma a imunidade tributária em vantagem econômica à instituidora, de modo a descaracterizar a proteção constitucional.

O primeiro argumento que sustenta essa conclusão fundamenta-se na própria funcionalidade da imunidade tributária das entidades assistenciais. A legislação de regência, ao determinar a existência de finalidade institucional para reconhecimento da imunidade, fê-lo com propósito claramente delineado: fomentar atividades que supram deficiências na prestação estatal de serviços essenciais à população. Como observei noutro momento, "o voluntariado particular ou privado é uma forma de enfrentar as deficiências do sistema de distribuição de utilidades à população", configurando-se como "independente intervenção do particular [que] colabora para reequilibrar sistemas marcados pela destinação inefficiente ou insuficiente de utilidades".

Ora, quando uma fundação concentra seus esforços de maneira surprelativa no atendimento de sua instituidora, produz-se paradoxo institucional: a entidade que deveria complementar a ação estatal na provisão de bens públicos converte-se em instrumento de satisfação de interesses privados. A intensidade e continuidade dessa prestação de serviços evidenciam que não se trata de colaboração ocasional ou residual, mas de verdadeira subordinação funcional que perverte a natureza assistencial da instituição.

A análise das idiossincrasias do caso concreto revela, ademais, que a relação estabelecida entre fundação e instituidora transcende os limites do aceitável no contexto da imunidade tributária. Quando Alexis de Tocqueville identificava nos norte-americanos "a característica de independe do Estado para prover certas utilidades coletivas, num curioso exercício da democracia", apontava precisamente para a autonomia como elemento essencial da ação filantrópica genuína. Somente haverá voluntariado na medida em que houver medida adensada de livre-arbítrio e de autodeterminação individual, segundo a consciência e a convicção íntimas de cada popular. A prestação contínua e maciça de serviços à instituidora aniquila essa autonomia, transformando a fundação em departamento terceirizado que opera sob a égide da imunidade tributária. Tal configuração institucional não apenas desvirtua o propósito legal da imunidade, como também cria assimetria competitiva no mercado, permitindo que a instituidora obtenha vantagem econômica indevida através do não recolhimento de tributos que onerariam prestadores de serviços convencionais.

A prestação de serviços contínuos e em percentual inquietante à instituidora e coligadas desnatura o caráter assistencial da fundação, compromete sua autonomia institucional e gera distorção concorrencial incompatível com os princípios constitucionais. Por conseguinte, impõe-se o reconhecimento de que tal configuração descharacteriza a proteção constitucional, devendo-se a ela não reconhecer os benefícios da imunidade tributária enquanto perdurar essa situação de desvio funcional.

Diante do exposto, rejeito o argumento, suficiente, em si, para manter a autuação.

Passo ao exame do próximo fundamento autônomo.

4.6 VENDA DE MEDICAMENTOS A FUNCIONÁRIOS DA CSN SEM CONVÊNIO FORMAL, COM DESVIO DE FINALIDADE ESTATUTÁRIA

A recorrente sustenta que a atividade de venda de medicamentos foi encerrada anteriormente à autuação e os recursos foram revertidos às atividades sociais, sem distribuição de lucros nem finalidade comercial.

Inicialmente, observo que o critério decisório determinante para essa questão não é o momento da autuação, mas sim o período fiscalizado, tal como reconstruído nos termos do auto de infração.

De todo o modo, a imunidade tributária conferida às instituições de educação e assistência social constitui-se em prerrogativa de elevada importância no ordenamento jurídico brasileiro, cuja teleologia vincula-se indissociavelmente ao atendimento de finalidades públicas relevantes. Quando uma entidade beneficiária dessa proteção constitucional se desvia de seus propósitos estatutários, comercializando medicamentos a funcionários de empresas privadas sem a formalização de convênios adequados, estabelece-se uma vicissitude jurídica que compromete a própria essência da benesse fiscal. A análise que se impõe demonstrará como tal prática configura

direcionamento ilegal da proteção imunitária, resultando em sua necessária descaracterização conforme preconiza o artigo 14, incisos II e III, do Código Tributário Nacional.

O primeiro fundamento para a descaracterização da imunidade repousa na violação da regra da destinação exclusiva dos recursos ao objeto social da entidade. A Constituição Federal de 1988, ao estabelecer em seu artigo 150, inciso VI, alínea "c", a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social, condicionou tal benefício ao atendimento dos requisitos estabelecidos em lei, os quais encontram-se detalhados no artigo 14 do CTN. Observa-se que o legislador não concedeu um privilégio irrestrito, mas sim uma proteção finalística, destinada a facilitar e incentivar a prestação de serviços de relevância social. Quando uma instituição educacional ou assistencial comercializa medicamentos a funcionários de empresas privadas sem a devida formalização contratual, nem justificativa que coloque essa ação sob seu escopo institucional, transmuda-se de entidade prestadora de serviços sociais em estabelecimento comercial comum, competindo deslealmente com farmácias e drogarias regularmente constituídas e tributadas.

A garantia da imunidade tributária fundamenta-se na premissa de que os recursos poupadados com a desoneração fiscal reverter-se-ão em benefício da coletividade através da ampliação e melhoria dos serviços educacionais ou assistenciais prestados. Ao direcionar parte de suas atividades para o comércio de medicamentos, a entidade não apenas desvia recursos humanos e materiais de sua finalidade precípua, como também aufera receitas que, embora contabilmente possam ser revertidas para a instituição, originam-se de atividade essencialmente mercantil, desprovida do caráter social que justifica a proteção imunitária. A idiossincrasia dessa situação reside precisamente no paradoxo de uma entidade que, amparada por benefício fiscal destinado a promover o bem comum, engaja-se em práticas comerciais que beneficiam grupo restrito e determinado de pessoas, violando o vetor da universalidade que deve nortear as ações das instituições imunes.

O segundo argumento centra-se no descumprimento dos requisitos formais estabelecidos pelo artigo 14 do Código Tributário Nacional, particularmente no que tange à aplicação integral dos recursos no país e à manutenção de escrituração regular. A venda de medicamentos, realizada sem a celebração de convênio formal com a empresa empregadora, impossibilita o adequado controle e fiscalização das operações realizadas. O inciso II do mencionado dispositivo legal exige que as instituições apliquem integralmente no país os seus recursos na manutenção dos objetivos institucionais, requisito que se vê comprometido quando parte significativa da estrutura organizacional se volta para atividade comercial não relacionada com os fins estatutários. De fato, o objetivo da Fundação não poderia ser oferecer especialmente aos empregados de sua mantenedora medicamentos mais baratos.

A escrituração regular das receitas e despesas, exigência do inciso III do artigo 14, torna-se igualmente problemática quando as vendas ocorrem sem amparo contratual formal. A ausência de convênio impede a correta identificação da natureza jurídica das operações, dificultando a segregação contábil entre as atividades fins e as atividades comerciais acessórias.

Tal circunstância não configura mera irregularidade formal, mas sim elemento substancial que compromete a transparência e a possibilidade de verificação do cumprimento dos requisitos legais para manutenção da imunidade. Demonstrar-se-á necessário, portanto, que toda receita auferida pela instituição seja passível de rastreamento e vinculação com suas finalidades essenciais, o que se torna inviável quando práticas comerciais informais permeiam suas operações.

O terceiro fundamento para a descaracterização da imunidade tributária reside no desvio de finalidade estatutária como elemento nuclear da desvirtuação do benefício constitucional. As instituições de educação e assistência social possuem objeto social delimitado em seus atos constitutivos, os quais devem guardar estrita consonância com as atividades efetivamente desenvolvidas. A venda de medicamentos a funcionários de empresas privadas, com saliência da empresa que institui a Fundação, ainda que possa ser tangencialmente relacionada com atividades de saúde, não se enquadra nas finalidades típicas de instituições educacionais, tampouco nas atividades próprias de entidades assistenciais quando realizadas sem o devido amparo formal e direcionadas a público específico e determinado pela isolada circunstância de serem empregados da entidade que se crê assistencial.

A caracterização do desvio de finalidade evidencia-se pela natureza eminentemente comercial da operação, que se distancia do caráter filantrópico ou educacional que justificaria a proteção imunitária. Considere-se que a assistência social, para merecer o benefício, deve revestir-se de gratuidade ou, quando menos, de ausência de intuito lucrativo, características incompatíveis com a venda regular de medicamentos em condições que, presume-se, oferecem vantagens competitivas em relação ao mercado regular. A prática em análise configura verdadeira atividade empresarial, sujeita aos mesmos riscos e dinâmicas do comércio farmacêutico regular, porém exercida sob o manto protetor de uma imunidade concebida para fins diametralmente diversos.

O reconhecimento de que determinadas práticas comerciais descaracterizam a imunidade tributária não implica vedação absoluta a que instituições educacionais e assistenciais desenvolvam atividades econômicas acessórias. O ordenamento jurídico brasileiro admite que tais entidades busquem fontes alternativas de recursos, desde que observados determinados parâmetros, entre os quais destacam-se a formalização adequada das relações jurídicas, a manutenção de contabilidade adequada e a reversão integral dos resultados para as atividades fins. A venda de medicamentos, sem amparo contratual e direcionada a público específico, não atende a nenhum desses requisitos, configurando verdadeira apropriação indevida de benefício fiscal constitucionalmente direcionado a fins de relevância social.

Impõe-se reconhecer, portanto, que a análise da manutenção ou perda da imunidade tributária transcende aspectos meramente formais, exigindo verificação substantiva da aderência entre as atividades efetivamente desenvolvidas e aquelas que justificam a proteção constitucional. A tendência crescente de instituições tradicionalmente dedicadas a fins sociais envolverem-se em atividades comerciais paralelas demanda do intérprete e do aplicador do direito especial atenção para que o instituto da imunidade não se desvirtue em privilégio odioso,

contrário aos princípios da isonomia e da livre concorrência que também encontram assento constitucional.

A conclusão que se impõe, após análise detida dos fundamentos jurídicos e das circunstâncias fáticas apresentadas, confirma que a venda de medicamentos a funcionários da CSN, realizada sem convênio formal e em manifesto desvio de finalidade estatutária, efetivamente direciona de forma ilegal a proteção conferida pela imunidade tributária, resultando em sua necessária descaracterização nos precisos termos do artigo 14, incisos II e III, do Código Tributário Nacional. A manutenção da imunidade em tais circunstâncias significaria subverter o próprio fundamento do instituto, transformando benefício concedido em prol do interesse público em vantagem competitiva indevida no exercício de atividade essencialmente mercantil. A correta aplicação dos dispositivos legais pertinentes impõe o reconhecimento de que práticas comerciais informais e desvinculadas dos objetivos institucionais da entidade são incompatíveis com o gozo da imunidade tributária, devendo esta ser afastada para que se restabeleça a igualdade de condições entre todos os agentes econômicos que atuam no mercado de comercialização de medicamentos.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4.7 ADMINISTRAÇÃO DO RECREIO DO TRABALHADOR GETÚLIO VARGAS COM GERAÇÃO DE RECEITAS PROVENIENTES DE DESCONTOS EM FOLHA DE PAGAMENTO DE EMPREGADOS DA CSN

Para a recorrente, a circunstância de o espaço ser aberto à comunidade, com foco em atividades culturais e esportivas, afastaria a deturpação da finalidade assistencial. Nesse contexto, o subsídio da CSN aos empregados não configuraria repasse à Fundação, nem descaracteriza a atuação institucional.

De fato, uma vez demonstrado que o espaço é aberto à comunidade, e que eventuais subsídios são pagos por terceiro, não está caracterizado o desvio de finalidade observado pela autoridade tributária.

Para que houvesse desvio, seria necessário demonstrar que as regras para acesso ao espaço se revelassem meios oblíquos de reserva elitista, de modo a impedir transversalmente que pessoas elegíveis pudessem usufruir das vantagens associadas (hipótese de *norma aparentemente neutra, facially neutral law, inadmissible collateral attack* ou discriminação indireta). Da leitura do auto de infração essa característica deletéria não exsurge, de modo a implicar o acolhimento do argumento.

5 DISPOSITIVO

Ante o exposto CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso voluntário, com exceção da matéria relativa à Representação Fiscal Para Fins Penais, e, na parte conhecida, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino

VOTO VENCEDOR

Inicialmente parabenizo o ilustre Relator por seu tão bem articulado voto e registro que a maioria da Turma entendeu por acompanhar o ilustre relator pelas conclusões, por entender que além dos argumentos por ele rejeitados, dever-se-ia rejeitar também os argumentos apontados abaixo, conforme sumariados pelo julgador de piso:

- fornecia bolsas de estudo a beneficiários que não se enquadravam ao perfil sócio econômico do art. 206, §§ 1º e 2º, do Decreto n.º 3.048/99, fato este constatado pelas fichas sócio-econômicas juntadas aos autos e fornecidas pelo próprio sujeito passivo (fls. 562 a 589). Ademais, da análise da Conta Contábil 42211002 – CENTRO EDUCAÇÃO TECNOLÓGICA-CET constatou-se que foram consideradas como gratuidades tanto as bolsas parciais, que não têm caráter assistencial, como concedidas a empregados da própria CSN (mantenedora da Fundação CSN), desvirtuando-se dos objetivos da Fundação: no caso da Escola Técnica Pandiá Calógeras - ETPC, a Fundação CSN informa no Relatório de Atividades, que concedeu 273 bolsas de estudo integrais e 33 parciais. No entanto, foram apresentadas apenas 76 Fichas sócioeconômicas de alunos bolsistas com bolsas integrais (Anexo - Rt de alunos bolsistas - ETPC).

Também neste caso, verifica-se, da análise da Conta Contábil 42211001 - ESCOLA TÉCNICA PANDIÁ CALÓGERAS - ETPC (relatório em anexo) que foram consideradas como gratuidades tanto as bolsas parciais, que não têm caráter assistencial, como concedidas a empregados da própria CSN (mantenedora da Fundação CSN), desvirtuando-se dos objetivos da Fundação;

- administrava o Recreio do Trabalhador Getúlio Vargas, no qual não há registro comprovado de atividade assistencial.

Demais a mais, como se não bastasse todas as irregularidades apontadas acima, restou comprovado que o sujeito passivo presta serviços contínuos, em caráter quase exclusivo, configurando benefício ou vantagem para quem o instituiu, no caso a CSN. Os serviços prestados através da FUNDAÇÃO CSN, em atendimento às

necessidades de sua instituidora e empresas coligadas, proporcionam uma redução de custos muito relevante, haja vista a imunidade tributária e a isenção das contribuições sociais previdenciárias usufruídas pela Fundação CSN, o que, inquestionavelmente, caracterizam-se como vantagens ou benefícios. Isso pode ser comprovado pelo volume de serviços contratados, emissão de notas fiscais de prestação de serviços nas transações entre o sujeito passivo e seu instituidor, tudo cabalmente demonstrado em registro nas contas contábeis examinadas pela fiscalização federal e trazidas aos autos (fls. 397 a 445). Fatos estes que a defesa não consegue desconstituir em face da robusta colação de provas trazidas aos autos.

Pelo exposto, a negativa de provimento deve considerar também as irregularidades citadas nesse voto de divergência.

Assinado Digitalmente

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva