



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10073.721948/2015-97
ACÓRDÃO	2202-011.525 – 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: 01/01/2011 a 31/12/2011

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. MANUTENÇÃO DE HOTEL-ESCOLA. PAGAMENTO DE BÔNUS POR RESULTADO. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. AFASTAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO. SUSPENSÃO INDEVIDA DO GOZO DA IMUNIDADE. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

I. CASO EM EXAME

Recurso voluntário interposto contra acórdão da 14ª Turma da DRJ/São Paulo, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela parte-recorrente, entidade beneficente de assistência social, mantendo integralmente os lançamentos de contribuições previdenciárias patronais e destinadas a terceiros, com fundamento na suspensão do direito à imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal, regulamentada pelos arts. 14 do CTN e 29 da Lei nº 12.101/2009.

A fiscalização entendeu que a entidade deixou de atender cumulativamente aos incisos II, V e VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, ao manter hotel-escola com atividade de hospedagem, pagar bônus por resultado a empregados e não incluir contribuintes individuais nas folhas de pagamento, ensejando a suspensão da imunidade e a constituição do crédito tributário no montante indicado nos autos, acrescido de multa de ofício e juros calculados pela taxa SELIC.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

Há três questões em discussão:

- (i) saber se a manutenção de hotel-escola descaracteriza a finalidade assistencial e compromete a aplicação integral de rendas e recursos nos objetivos institucionais;
- (ii) saber se o pagamento de bônus por resultado a empregados celetistas caracteriza distribuição de resultados vedada à entidade imune; e
- (iii) saber se o descumprimento de obrigações acessórias, como a não inclusão de contribuintes individuais em GFIP, é causa suficiente para suspensão da imunidade tributária.

III. RAZÕES DE DECIDIR

Afasta-se a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, nos termos da Súmula CARF nº 163, diante do indeferimento fundamentado de diligência requerida, sem prejuízo ao exercício do contraditório e da ampla defesa.

A manutenção de serviços de hospedagem, restaurante, lavanderia e bar por entidade educacional com fins assistenciais, quando integrados à metodologia pedagógica da formação técnico-profissional, não configura desvio de finalidade, nem compromete o requisito de aplicação integral de rendas e recursos, conforme art. 14, II do CTN. A atividade do hotel-escola, quando voltada à prática profissional supervisionada, é compatível com os objetivos institucionais e não descaracteriza o direito à imunidade tributária.

O pagamento de “bônus por resultado” a empregados celetistas, quando regularmente contabilizado como remuneração, com recolhimento de tributos incidentes e amparo em norma coletiva, não configura distribuição de resultados ou lucros. Inexiste prova de que tais pagamentos tenham extrapolado padrões de mercado ou se revertido em benefício indevido, razão pela qual não se verifica afronta ao art. 29, V da Lei nº 12.101/2009.

A não inclusão pontual de contribuintes individuais na folha de pagamento, posteriormente sanada, constitui descumprimento de obrigação acessória que, isoladamente, não descaracteriza o direito à imunidade, quando demonstrado o cumprimento substancial dos requisitos legais e a boa-fé do contribuinte, nos termos do art. 29, VII da Lei nº 12.101/2009.

O lançamento fiscal assentou-se em fundamentos que não subsistem frente à correta interpretação do art. 14 do CTN e ao entendimento jurisprudencial aplicável, inclusive do STF no julgamento do Tema 32 da

Repercussão Geral (RE 566.622), segundo o qual a definição dos requisitos para a fruição da imunidade deve ser estabelecida por lei complementar.

Os demais argumentos relativos à aplicação de juros sobre multa de ofício e à legalidade da taxa SELIC não prosperam, conforme entendimento consolidado na Súmula CARF nº 108:

“Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.”

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, 14ª Turma da DRJ/SPO, de lavra da Auditora-Fiscal Beatriz Passeto de Oliveira Pinto (Acórdão 16-80.912):

DAS AUTUAÇÕES

O presente processo administrativo é constituído pelos seguintes Autos de Infração, lavrados pela Fiscalização contra a empresa em epígrafe:

- Auto de Infração de Obrigação Principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa (Código de Receita 2141), e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT (Código de Receita 2158), incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, no montante de R\$ 4.992.822,09 (quatro milhões, novecentos e noventa e dois mil e oitocentos e vinte e dois reais e nove centavos), incluindo juros e multa, abrangendo o período de 01/2011 a 13/2011, lavrado em 10/11/2015;
- Auto de Infração de Obrigação Principal, referente às contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos - Terceiros (INCRA - Código de Receita 2249; Salário Educação - Código de Receita 2164; SEBRAE - Código de Receita 2369; SENAC – Código de Receita 2346; SESC – Código de Receita 2352), incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, no montante de R\$ 1.156.834,35 (um milhão, cento e cinquenta e seis mil e oitocentos e trinta e quatro reais e trinta e cinco centavos), incluindo juros e multa, abrangendo o período de 01/2011 a 13/2011, lavrado em 10/11/2015.

1.1. O Relatório Fiscal, de fls. 56 a 65 informa, em síntese, que:

- para a auditoria fiscal na entidade, foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal n.º 0710500.2014.00002;
- o Contribuinte apresentou as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP's referentes às competências 01/2011 a 13/2011, inclusive dentro do prazo normal de entrega;
- no início da ação fiscal, foi emitido, no dia 16/01/2014, o Termo de Início do Procedimento Fiscal, com ciência em 21/01/2014, solicitando os documentos relacionados, referentes ao período de 01/2010 a 12/2011, inclusive as competências 13/2010 e 13/2011;
- após análise da documentação apresentada, foi constatado que o Contribuinte deixou de apresentar os arquivos digitais de forma completa (com a contabilidade e com as folhas de pagamento);
- foi emitido, então, o Termo de Intimação fiscal nº 03, relativamente à apresentação dos arquivos digitais com as orientações anexadas ao termo, referente ao período de 01/2010 a 12/2011;

- de posse da documentação apresentada, constatou-se que a entidade tinha descumprido requisitos para a isenção do pagamento das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, da seguinte forma:

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

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

a Fundação CSN deixou de incluir, na folha de pagamento das competências 01/2010 a 12/2011, os pagamentos efetuados aos contribuintes individuais;

- 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;

- Os itens 9 a 12 do Relatório Fiscal apresentam detalhes sobre as citadas atividades que não se encontram no rol dos objetivos institucionais;

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

- O item 15 elenca os documentos que serviram de base para a apuração da contribuição previdenciária devida, por competência e estabelecimento. Em anexo seguem as planilhas com os valores relativos às folhas de pagamento e às GFIP's, extraídos dos arquivos digitais fornecidos pelo Contribuinte;

- Foram consideradas no montante para a apuração da base de cálculo, relativamente às remunerações dos empregados, as rubricas "dias de férias", "13º indenizado" e "13º salário rescisão", as quais ficaram de fora do salário de contribuição oferecido pelo Contribuinte dentro do arquivo digital;

- No dia 07/01/2015, foi emitido o Termo de Constatação Fiscal, com ciência no dia 08/01/2015, para que o Contribuinte, caso fosse de seu interesse, apresentasse documentos que justificassem, contestassem, modificassem ou complementassem os fatos especificados, justificando por escrito;
- Entretanto, na resposta apresentada, o Contribuinte não acrescentou nenhum fato novo aos anteriormente analisados, conforme itens 18 e 19, e subitens, do Relatório Fiscal;
- Pelo exposto, foram lavrados os Autos de Infração em tela, pelo não atendimento aos incisos II, V e VII do artigo 29 da Lei n.º 12.101, de 27/11/2009, em conformidade com o art. 32 da Lei n.º 12.101 de 27/11/2009, considerando a aplicação imediata das normas procedimentais, nos termos do art. 144, § 1º do CTN, tendo, como consequência, a perda do direito de usufruir da isenção referente às contribuições previdenciárias;
- 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, pois, para o usufruto da isenção, é necessário o cumprimento dos requisitos legais;
- Ocorreu o fato gerador da contribuição previdenciária no momento em que o Contribuinte efetuou os pagamentos das remunerações aos segurados empregados;
- Não houve 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 devidas dos empregados e dos contribuintes individuais a seu serviço;
- O quadro do item 32 apresenta as atividades desenvolvidas pelo Contribuinte em cada um dos estabelecimentos;
- 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 e Fundos, em conformidade com a alteração introduzida na Lei 8.212/91, pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27/05/2009;
- O item 37 relaciona os processos administrativos fiscais lavrados até o momento;
- Tendo em vista que a entidade não lançou na GFIP as contribuições devidas à Seguridade Social, e também não as recolheu nas épocas próprias, será formalizada uma Representação Fiscal para Fins Penais, a qual será encaminhada ao Ministério Público Federal.

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há cerceamento de defesa quando os Autos de Infração (AI) e seus anexos integrantes são regularmente cientificados ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, e quando esteja discriminada a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam a autuação, tendo sido observados todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal. Tendo o Auditor Fiscal autuante demonstrado, de forma clara e precisa, os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos moldes da legislação de regência, não há que se falar em nulidade da autuação.

INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício encontra amparo no art. 161 do CTN.

Os créditos tributários decorrentes da legislação previdenciária, lançados a partir do segundo mês da publicação da Lei nº 11.457/07, passaram a constituir Dívida Ativa da União, o que tornou aplicável os dispositivos legais da Lei nº 8.981/95 (incidência de juros moratórios calculados com base na taxa SELIC) também às multas decorrentes da legislação previdenciária, quer incluídas em lançamentos de ofício, quer lançadas isoladamente.

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.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

A Representação Fiscal para Fins Penais será formalizada pelo Auditor-Fiscal sempre que, no exercício de suas atribuições, identificar atos ou fatos que, em tese, configurem crime contra a ordem tributária. Nos termos da Súmula CARF nº 28, o órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Cientificado do resultado do julgamento em 12/12/2017, uma terça-feira (fls. 964), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em 04/01/2018, uma quinta-feira (fls. 965), no qual se sustenta, sinteticamente:

- a) O indeferimento do pedido de diligência **viola o direito ao contraditório e à ampla defesa**, pois impediu a análise documental essencial à demonstração do cumprimento dos requisitos legais para o gozo da imunidade.
- b) A lavratura do auto de infração com base exclusivamente em presunções **ofende os princípios da legalidade e da tipicidade**, uma vez que não se comprovaram materialmente os fatos geradores nem a ausência de requisitos para a imunidade tributária.
- c) A suspensão da imunidade com fundamento em suposta atividade econômica desempenhada por filial **contraria o artigo 14 do Código Tributário Nacional**, pois a existência de eventual receita de atividade econômica não descaracteriza, por si, a natureza beneficente da entidade, nem implica automática perda do benefício fiscal.
- d) A glosa da imunidade por alegada distribuição de “bônus por resultado” a administradores **fere o conceito legal de remuneração indevida**, pois tal verba, segundo o estatuto da entidade, não tem natureza de distribuição de lucros ou bonificações vedadas por lei.
- e) A consideração de remunerações a contribuintes individuais **viola o princípio da verdade material**, pois os serviços foram prestados por pessoas físicas contratadas de forma autônoma, com recolhimentos próprios e sem vínculo empregatício com a entidade.
- f) A não aceitação da documentação apresentada posteriormente à impugnação **fere o art. 16, § 4º do Decreto n.º 70.235/1972**, na medida em que caberia à autoridade julgadora admitir documentos destinados a contrapor fundamentos utilizados pela fiscalização, sobretudo diante da complexidade da matéria.
- g) A manutenção da multa de ofício **contraria os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade**, tendo em vista a ausência de dolo, fraude ou má-fé por parte da entidade, que agiu amparada por sua interpretação legítima da legislação aplicável à imunidade.
- h) A inclusão de encargos sobre a multa de ofício **afronta o art. 61, §1º, da Lei n.º 9.430/1996**, dado que tal dispositivo veda a incidência de juros sobre penalidades pecuniárias no âmbito das contribuições sociais.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

"Ante o exposto, requer o recebimento e processamento do presente recurso voluntário, para que, ao final, seja dado provimento ao recurso, reconhecendo-se o direito da recorrente à imunidade tributária, com a consequente exclusão dos créditos tributários lançados, nos termos da fundamentação ora apresentada."

É o relatório.

VOTO

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 a seguir indicada.

Nos termos da Súmula CARF 2, “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Desse modo, não se conhece de alegação de inconstitucionalidade de multa, por violação da razoabilidade e da proporcionalidade.

2 SÍNTESE DO QUADRO FÁTICO-JURÍDICO

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

Originariamente, a autoridade lançadora constituiu crédito tributário relativo à **contribuição previdenciária da empresa e do empregador** e às **contribuições para outras entidades e fundos** — a saber, **Salário-Educação, INCRA, SEBRAE, SENAC, SESC e FNDE** — por ter identificado os seguintes fatos jurídicos tributários e as seguintes infrações:

1. **Fato gerador:** pagamentos efetuados pela parte-recorrente a título de salários, ordenados, vencimentos e subsídios a empregados, sem a devida oferta à tributação.
2. **Infrações identificadas:**
 - Omissão de valores na base de cálculo da **contribuição previdenciária patronal (código DARF 2141)**, correspondente à alíquota de 20% sobre a folha de pagamento, conforme previsto no art. 22, I, da Lei nº 8.212/91 e regulamentado pelo Decreto nº 3.048/99.
 - Falta de recolhimento da **contribuição ao GILRAT (código DARF 2158)**, prevista no art. 22, II, da Lei nº 8.212/91.
 - Ausência de recolhimento das contribuições devidas a terceiros (códigos DARF 2164, 2249, 2346, 2352 e 2369), nos termos da legislação específica de cada entidade ou fundo:

- **Salário-Educação (FNDE)** – conforme art. 212, § 5º da CF/88 e Lei nº 9.424/96;
- **INCRA** – conforme Decreto-Lei nº 1.146/70 e Lei Complementar nº 11/71;
- **SEBRAE** – conforme Lei nº 8.029/90 e Decreto-Lei nº 2.318/86;
- **SENAC** – conforme Decreto-Lei nº 8.621/46 e Decreto-Lei nº 2.318/86;
- **SESC** – conforme Decreto-Lei nº 9.853/46 e Decreto-Lei nº 2.318/86.

3. **Período de apuração dos fatos geradores:** de 01/01/2011 a 31/12/2011.

4. **Montantes lançados:**

- Contribuição previdenciária patronal: R\$ 2.141.653,47;
- GILRAT: R\$ 165.796,48;
- Contribuições a terceiros (SENAC, SESC, INCRA, SEBRAE e FNDE): R\$ 534.623,12 (valores somados dos códigos DARF 2164, 2249, 2346, 2352 e 2369).

5. **Encargos legais:**

- Multas proporcionais de ofício calculadas com base no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, com possibilidade de redução nos termos do art. 6º da Lei nº 8.218/91;
- Juros de mora conforme legislação aplicável.

O crédito tributário total constituído perfaz o valor de **R\$ 6.149.656,44**, conforme os demonstrativos constantes dos autos.

A autoridade fiscal iniciou procedimento de auditoria sobre a parte-recorrente, com base nas GFIPs entregues no período de janeiro a dezembro de 2011, constatando o recolhimento a menor das contribuições destinadas à Seguridade Social e a outras entidades (terceiros), abrangendo as contribuições patronais, GILRAT e contribuições a terceiros.

Segundo o relatório fiscal, a parte-recorrente teria incorrido nas seguintes condutas:

1. **Utilização indevida de isenção:** foi constatado o descumprimento dos requisitos previstos nos incisos II, V e VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, o que resultou na **perda do gozo da isenção das contribuições previdenciárias**. As infrações consistiram:

- no exercício de atividade econômica (hotelaria) por estabelecimento da entidade (Hotel Escola Bela Vista), não relacionada com os fins estatutários;
- na distribuição de valores sob a rubrica “Bônus por Resultado” a empregados celetistas, os quais, segundo a fiscalização, configurariam remuneração variável e não verba salarial ordinária;

- na omissão de valores pagos a contribuintes individuais nas folhas de pagamento, descumprindo obrigações acessórias.
- 2. **Apresentação de GFIPs com uso indevido do código FPAS 639**, que gerou a inibição do cálculo automático da contribuição patronal devida nas competências fiscalizadas, em desacordo com a natureza das atividades efetivamente exercidas pelos estabelecimentos.
- 3. **Inconsistências na base de cálculo**: além das rubricas consideradas nas folhas de pagamento, identificou-se a omissão de valores relativos a férias, 13º indenizado e 13º salário de rescisão.
- 4. **Descumprimento de obrigações acessórias**, pois, mesmo após intimações, os arquivos digitais inicialmente entregues estavam incompletos ou não continham a totalidade das folhas de pagamento.

A Receita Federal concluiu que tais irregularidades justificavam a lavratura de auto de infração, fundamentado principalmente no art. 32 da Lei nº 12.101/2009, com a consequente suspensão do gozo da isenção para o exercício de 2011, e a constituição do crédito tributário correspondente às contribuições devidas e não recolhidas.

Foi aplicada multa de ofício de 75% com base na entrega das GFIPs com omissão de valores e inobservância da legislação, conforme previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 e alterações introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

Ainda segundo o relatório, uma **representação fiscal para fins penais** foi encaminhada ao Ministério Público Federal, diante da ausência de recolhimento das contribuições declaradas.

O contribuinte impugnou esse ato de constituição do crédito tributário, ao narrar, inicialmente, que é uma **entidade beneficente de assistência social**, certificada e regularmente registrada, cujas atividades são voltadas à **educação profissional de nível técnico** e demais atividades socioeducativas. Alegou que, por força da legislação vigente, especialmente a Lei nº 12.101/2009, faz jus à **isenção das contribuições sociais patronais**, desde que cumpridos os requisitos legais, o que teria sido plenamente observado no período fiscalizado.

Quanto à acusação de que teria desvirtuado sua finalidade ao explorar atividade econômica (hotelaria), sustentou que o **Hotel Escola Bela Vista** é unidade mantida com fins exclusivamente pedagógicos, funcionando como ambiente de prática profissional para alunos da rede de ensino técnico. Enfatizou que a receita gerada pela atividade é revertida integralmente para as finalidades institucionais, não havendo distribuição de lucros ou desvio de finalidade.

Relativamente ao pagamento de **“bônus por resultado”**, afirmou que os valores foram **tributados como remuneração ordinária**, com inclusão na folha de pagamento, sendo indevido o entendimento da fiscalização no sentido de tratar-se de distribuição de resultados ou de bonificação vedada à entidade imune/isenta. Argumentou que a simples nomenclatura utilizada na rubrica contábil não desnatura a natureza jurídica da verba.

No que tange à ausência de informações sobre **contribuintes individuais** nas folhas de pagamento, a parte impugnante defendeu que não houve intenção de omitir dados ou de burlar a legislação. Apontou que, após a intimação fiscal, providenciou a **retificação dos arquivos digitais** conforme as orientações da fiscalização, tendo sanado qualquer omissão eventualmente existente.

Sustentou, ademais, que **não houve dolo, fraude ou má-fé**, e que a eventual falha no cumprimento de obrigações acessórias não poderia implicar na perda do benefício fiscal da isenção. Citou precedentes administrativos e jurisprudenciais para reforçar que **a isenção deve ser mantida enquanto comprovado o cumprimento substancial dos requisitos legais**.

Ao final, pediu o **cancelamento integral do auto de infração**, com o reconhecimento do direito à isenção das contribuições patronais e a nulidade da exigência fiscal com todos os seus acréscimos legais.

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

O acórdão reconheceu que a parte-recorrente é entidade beneficente de assistência social, formalmente certificada, mas considerou que **houve descumprimento dos requisitos legais previstos no art. 29 da Lei nº 12.101/2009**, os quais condicionam o gozo da isenção das contribuições previdenciárias patronais.

A decisão deu especial relevo aos seguintes pontos:

1. **Exercício de atividade alheia à finalidade institucional:** entendeu-se que a manutenção do Hotel Escola Bela Vista com fins lucrativos, ainda que sob alegada finalidade pedagógica, descaracteriza o uso integral de rendas e recursos na consecução dos objetivos institucionais, infringindo o inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.
2. **Distribuição de “bônus por resultado” a empregados:** o colegiado considerou que os pagamentos classificados com tal rubrica implicam **distribuição de valores vinculados ao desempenho**, configurando **bonificações** vedadas pelo inciso V do mesmo artigo, ainda que os valores tenham sido tributados e registrados na folha.
3. **Omissão de contribuintes individuais:** o acórdão entendeu que a ausência de informações nas folhas de pagamento — mesmo que sanada posteriormente — caracteriza o **descumprimento de obrigação acessória relevante**, nos termos do inciso VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, o que impede o gozo da isenção no período correspondente.

A decisão também assentou que **a retificação de dados após a lavratura do termo de constatação não tem o condão de convalidar o direito à isenção**, uma vez que o controle da

fruição do benefício deve observar estritamente o cumprimento dos requisitos legais no momento próprio.

Ao final, concluiu-se que **a suspensão da isenção foi legítima e o lançamento regularmente constituído**, não tendo sido acolhidos os argumentos da parte impugnante quanto à finalidade social das atividades ou à ausência de dolo nas condutas apontadas.

Inconformada com esse resultado, a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário, no qual **sustenta, em síntese, a regularidade do gozo da isenção das contribuições sociais patronais** no período de apuração de janeiro a dezembro de 2011, reiterando os fundamentos já expostos na fase de impugnação administrativa.

Renova o argumento de que **preenche todos os requisitos legais para fruição da isenção**, nos termos do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, e afirma que a fiscalização e o julgamento de primeira instância teriam interpretado **de forma restritiva e desproporcional** os fatos, desconsiderando a realidade concreta e a finalidade social das atividades desenvolvidas.

Em relação à **atividade de hospedagem desenvolvida no Hotel Escola Bela Vista**, reitera que se trata de **atividade meio** voltada ao **apoio das atividades pedagógicas e à formação técnico-profissional dos alunos** da rede mantida pela entidade, não sendo fonte de lucro ou desvio de finalidade. Destaca que os recursos arrecadados com os serviços prestados são **integralmente aplicados nas atividades institucionais**, o que afastaria a violação ao inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.

Quanto aos pagamentos classificados como **“bônus por resultado”**, afirma que tais valores **integram a remuneração habitual dos empregados**, foram **tributados e contabilizados** regularmente, e decorrem de **acordo coletivo de trabalho**, sem qualquer vinculação com distribuição de lucros ou resultados. Sustenta que a mera nomenclatura da rubrica utilizada não tem o condão de alterar a natureza jurídica da verba, **não se tratando de bonificação vedada**.

No tocante à alegada **omissão de contribuintes individuais nas folhas de pagamento**, sustenta que **não houve má-fé**, e que os documentos foram tempestivamente **corrigidos e complementados**, conforme orientações da própria fiscalização. Alega que esse suposto descumprimento de obrigação acessória **não seria suficiente, por si só, para justificar a suspensão do gozo da isenção**.

Argumenta, ainda, que o **formalismo adotado pela autoridade lançadora compromete a efetividade do benefício fiscal**, e que deve prevalecer a **interpretação teleológica e finalística** da norma isencional, sobretudo diante da **comprovação do caráter filantrópico e assistencial da entidade**.

Ao final, **pede o provimento do recurso voluntário, com o cancelamento integral do auto de infração**, bem como a **reafirmação do direito à isenção das contribuições previdenciárias patronais** no período de apuração fiscalizado.

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 Julgador de Origem)	ARGUMENTO NAS RAZÕES RECURSAIS
1	A entidade manteve atividade de hospedagem (Hotel Escola Bela Vista), geradora de receitas, sem vinculação direta e exclusiva aos fins estatutários, violando o art. 29, II, da Lei nº 12.101/2009.	Alegou que o hotel é ambiente pedagógico, integrante do processo educacional, com receitas integralmente revertidas à finalidade institucional.	A manutenção de atividade econômica (hotelaria), ainda que com fins pedagógicos, compromete a aplicação integral de rendas na atividade-fim e infringe o art. 29, II, da Lei nº 12.101/2009.	Reitera que o hotel funciona como ambiente de prática profissional, sendo atividade-meio voltada à formação técnica, e que os recursos são integralmente aplicados nas finalidades institucionais.
2	Pagamento de "bônus por resultado" a empregados celetistas, o que, na visão fiscal, configura distribuição vedada de resultados e afronta ao art. 29, V, da Lei nº 12.101/2009.	Sustentou que os bônus foram pagos como verba remuneratória, registrados em folha, tributados e previstos em acordo coletivo, não se tratando de distribuição de lucros.	Considerou que o pagamento sob essa rubrica indica retribuição atrelada ao desempenho, o que, ainda que prevista em acordo coletivo, constitui bonificação vedada nos termos do art. 29, V.	Reitera que os valores foram pagos como remuneração ordinária, com regular tributação, e que a terminologia "bônus por resultado" não implica, por si só, bonificação vedada pela norma.
3	Ausência de lançamento de valores pagos a contribuintes individuais nas folhas de pagamento e GFIP, contrariando obrigações acessórias (art. 47 da IN RFB nº 971/2009 e art. 29, VII, da Lei nº 12.101/2009).	Alega ausência de dolo, boa-fé e regularização posterior mediante retificação dos arquivos, com entrega completa das folhas após intimação.	Considerou que o descumprimento das obrigações acessórias é fato suficiente para obstar o reconhecimento da isenção, nos termos do art. 29, VII da Lei nº 12.101/2009. Retificações posteriores não convalidam o direito à isenção.	Argumenta que eventual falha foi sanada e que não houve má-fé. Defende que o erro formal não compromete a substância do direito à isenção, que deve prevalecer diante do efetivo cumprimento das finalidades sociais.
4	Utilização indevida do código FPAS 639 nas GFIPs, que impossibilitou o cálculo automático das contribuições devidas, contribuindo para a omissão de valores devidos à Previdência e a terceiros.	AUSENTE	AUSENTE	AUSENTE
5	Descumprimento das obrigações acessórias: entrega inicial de arquivos incompletos e ausência de totalidade das folhas de pagamento, mesmo após intimação.	Alegou que complementou os arquivos após intimação e que não houve intenção de sonegação.	Considerou que a entrega incompleta dos arquivos digitais compromete a verificação do cumprimento dos requisitos legais e se enquadra como infração	Defende que retificou os arquivos conforme solicitado e que não há prejuízo à fiscalização, reiterando que houve cumprimento material da legislação, ainda que com falhas formais.

			suficiente para a perda da isenção (art. 29, VII).	
6	Suspensão da isenção com fundamento na perda cumulativa dos requisitos dos incisos II, V e VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.	Argumentou que todos os requisitos legais foram cumpridos e que a leitura adotada pela fiscalização foi excessivamente formal e desproporcional.	A decisão de primeira instância reconheceu que o conjunto das irregularidades constatadas compromete a manutenção da isenção no período, de forma fundamentada nos três incisos referidos.	Sustenta que houve atendimento substancial dos requisitos e que a isenção não deve ser negada com base em interpretação excessivamente rigorosa, especialmente quando comprovada a finalidade filantrópica da instituição.

Feita essa breve memória, passo ao exame das questões apresentadas.

3 PRELIMINARES

3.1 PRELIMINAR DE NULIDADE POR NEGATIVA DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA

Afasto a preliminar de nulidade do julgamento, por suposto cerceamento de defesa, porquanto a desnecessidade de realização da diligência está fundamentada, ainda que o recorrente não concorde com as conclusões a que chegou o órgão julgador de origem.

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 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:RYCARD0 HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Numero do processo:19311.720257/2016-71

Turma:Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara:Terceira Câmara

Seção:Terceira Seção De Julgamento

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

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

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

Numero da decisão:3302-006.576

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

Nome do relator:CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

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

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

Tema 339/STF

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

Tese 18/STJ

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

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

1. Consoante imposição do art. 93, IX, primeira parte, da Constituição da República de 1988, "todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade", exigência que funciona como garantia da atuação imparcial e secundum legis (sentido lato) do órgão julgador. Presta-se a motivação das decisões jurisdicionais a servir de controle, da sociedade e das partes, sobre a atividade intelectual do julgador, para que verifiquem se este, ao decidir, considerou todos os argumentos e as provas produzidas pelas partes e se bem aplicou o direito ao caso concreto.
2. A decisão que autorizou a interceptação telefônica carece de motivação idônea, porquanto não fez referência concreta aos argumentos mencionados na representação ministerial, tampouco demonstrou, ainda que sucintamente, o porquê da imprescindibilidade da medida invasiva da intimidade.
3. Também as decisões que autorizaram a prorrogação da medida não foram concretamente motivadas, haja vista que, mais uma vez, o Juiz de primeiro grau se limitou a autorizar a inclusão de outros terminais a prorrogação das diligências já em vigor e a exclusão de outras linhas telefônicas, nos moldes requeridos pelo Parquet, sem registrar, sequer, os nomes dos representados adicionados e daqueles em relação aos quais haveria continuidade das diligências, nem sequer dizer as razões pelas quais autorizava as medidas.
4. Na clássica lição de Vittorio Grevi (*Libertà personale dell'imputato e costituzione*. Giuffrè: Milano, 1976, p. 149), cumpre evitar que a garantia da motivação possa ser substancialmente afastada "mediante o emprego de motivações tautológicas, apodíticas ou aparentes, ou mesmo por meio da preguiçosa repetição de determinadas fórmulas reiterativas dos textos normativos, em ocasiões reproduzidas mecanicamente em termos tão genéricos que poderiam adaptar-se a qualquer situação."
5. Esta Corte Superior admite o emprego da técnica da fundamentação *per relationem*. Sem embargo, tem-se exigido, na jurisprudência desta Turma, que o juiz, ao reportar-se a fundamentação e a argumentos alheios, ao

menos os reproduza e os ratifique, eventualmente, com acréscimo de seus próprios motivos. Precedentes.

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

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

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

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

Desde que bem motivada e fundamentada, a dispensa de diligência não viola o contraditório, a ampla defesa ou o devido processo legal, bem como não implica cerceamento de defesa, nos termos da Súmula CARF 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Evidentemente, a presença de motivação e de fundamentação ao ato de indeferimento da diligência é plenamente controlável no âmbito administrativo, pois não há discricionariedade ao agente público na busca pela adequada constituição do crédito tributário.

No caso em exame a diligência é prescindível, na medida em que o critério decisório determinante para a rejeição da imunidade não seria afastado por correções posteriores das obrigações acessórias.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade.

Sem mais preliminares, passo ao exame de mérito.

4 MÉRITO

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

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

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

Preponderariam:

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

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

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

Conclusivamente, a linguagem do art. 14 do CTN não permite à autoridade lançadora 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"¹. Neste

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

opções até então teoricamente disponíveis, de modo a frustrar a esperança legítima ou ilegítima das pessoas que não foram contempladas. Decerto, tão somente por si a feitura de opções não garante a distribuição equitativa dos recursos disponíveis. É plenamente concebível um cenário caracterizado pela canalização prioritária de recursos para maximizar o "bem coletivo" de uma parcela específica da população, com a consequente diminuição do atendimento das necessidades e dos desejos do grupo restante. Ainda que mantidas a equidade e a eficiência do dispêndio da moeda, mantém-se o risco de que algumas necessidades continuem desatendidas. O voluntariado particular ou privado é uma forma de enfrentar as deficiências do sistema de distribuição de utilidades à população. Em outras palavras, a independente intervenção do particular colabora para reequilibrar cisternas marcadas pela destinação ineficiente ou insuficiente de utilidades. Nesse sentido, Alexis de Tocqueville atribuiu aos norte-americanos a característica de depender do Estado para prover certas utilidades coletivas, num curioso exercício da democracia. Segundo a definição aqui adotada, somente haverá voluntariado na medida em que houver medida adensada de livre-arbítrio e de autodeterminação individual, segundo a consciência e a convicção

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

Intimas 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.

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.

4.2 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 consequente recolhimento de contribuições previdenciárias e retenção de imposto de renda na fonte, afasta qualquer cogitação razoável de tentativa de uso indevido de benefícios fiscais ou de distribuição velada de lucros. Esta escolha consciente pelo enquadramento tributário mais oneroso demonstra transparência e boa-fé incompatíveis com a alegação de simulação ou dissimulação.

A observação das práticas remuneratórias no mercado de trabalho contemporâneo revela que o pagamento de bônus por resultado tornou-se componente ordinário das políticas de gestão de recursos humanos, aplicável indistintamente a entidades com e sem fins lucrativos. A idiossincrasia do modelo brasileiro de relações trabalhistas, que combina proteções legais robustas com flexibilidade para arranjos remuneratórios variados, permite e até incentiva a

adoção de sistemas de remuneração variável como instrumento de alinhamento entre os objetivos institucionais e o desempenho individual dos colaboradores. Pretender que entidades sem fins lucrativos se abstenham de práticas remuneratórias amplamente difundidas no mercado significaria condená-las a desvantagem competitiva na atração e retenção de talentos, comprometendo, em última análise, sua capacidade de cumprir suas finalidades institucionais.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Diante do exposto, acolho o argumento.

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

4.3 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.

4.4 INAPLICABILIDADE DOS JUROS À MULTA DE OFÍCIO, POR NÃO COMPOREM O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ARTS. 139 E 161 DO CTN)

O recorrente argumenta inexistir base legal para incidência de juros sobre o valor da multa.

Porém, o art. 161 do CTN prevê expressamente a incidência de juros sobre o crédito tributário inadimplido. O art. 113, §1º, do mesmo código dispõe que a penalidade pecuniária compõe a obrigação principal, sendo portanto **compreendida no conceito de crédito tributário**.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4.5 APLICAÇÃO DA TAXA SELIC

O recorrente argumenta inexistir base legal para incidência de juros sobre o valor da multa.

Nos termos da Súmula 108/CARF:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

5 DISPOSITIVO

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino