



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10872.720007/2019-54
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.530 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de março de 2024
Recorrente IGREJA INTERNACIONAL DA GRAÇA DE DEUS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

PAF. INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIAÇÃO. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa. Ademais, trata-se de matéria já sumulada neste Conselho.

PAF. VERDADE MATERIAL. DOCUMENTAÇÃO IDÔNEA. APRESENTAÇÃO. FASE RECURSAL. REQUISITOS LEGAIS. OBSERVÂNCIA. ADMISSIBILIDADE.

Regra geral, a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo trazê-la em momento processual diverso, exceto nos impedimentos causados por força maior, assim como quando ela pretender fundamentar ou contrapor fato superveniente. Logo, atendidos os preceitos legais, admite-se documentação que objetive comprovar direito subjetivo de que são titulares os recorrentes, ainda que acostada a destempo.

CONFISSÃO RELIGIOSA. MINISTROS. INSTITUTOS DE VIDA CONSAGRADA. DE CONGREGAÇÃO. DE ORDEM RELIGIOSA. MEMBROS. SEGURADO OBRIGATÓRIO. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

Os ministros de confissão religiosa e os membros de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa são segurados contribuintes individuais da Previdência Social.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. SEGURADOS. REMUNERAÇÃO. PREBENDA. DESTINAÇÃO LEGAL. COMPROVAÇÃO. AUSENTE. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

As prebendas pagas pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional traduzem salário de contribuição, quando ausente a comprovação documental de que dito fornecimento, além de se destinar exclusivamente à prática do ofício religioso e à subsistência familiar dos seus ministros ou membros, independe da natureza e quantidade do trabalho por eles prestado.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. PREVISÃO LEGAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADOS NºS 4 E 108. APLICÁVEIS.

O procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando tributo a pagar, obrigatoriamente, implicará cominação de multa de ofício e juros de mora. Contudo, ditos acréscimos moratórios passam a incidir sobre referida penalidade tão somente a partir do respectivo vencimento sem o correspondente recolhimento.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). BENEFÍCIO FISCAL. OUTORGA. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO LITERAL. OBRIGATORIEDADE.

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa de cumprimento das obrigações tributárias acessórias.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

PAF. JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

PAF. DOUTRINA. CITAÇÃO. EFEITOS. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As citações doutrinárias, ainda quando provenientes de respeitáveis juristas, retratam tão somente juízos subjetivos que pretendem robustecer as razões defendidas pelo subscritor. Portanto, ante a ausência vinculação legalmente prevista, insuscetíveis de prevalecer sobre a legislação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas no recurso voluntário interposto e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros(a): Rodrigo Duarte Firmino, Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior e Rodrigo Rigo Pinheiro. Ausente a Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário referente às contribuições patronais incidentes sobre a remuneração paga aos contribuintes individuais.

Autuação e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância (Acórdão nº 02-94.946 - proferida pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), transcritos a seguir (processo digital, fls. 1.468 a 1.472):

No Relatório Fiscal de fls. 151/162, consta essencialmente que:

Constituem fatos geradores das contribuições sociais lançadas os valores pagos ou creditados a segurados contribuintes individuais, correspondentes às remunerações a título de prebenda recebida pelos ministros de confissão religiosa.

De acordo com a Lei nº 8.212/1991, art. 22, § 13, para que não sejam considerados remuneração, direta ou indireta, os valores pagos pelas entidades religiosas aos ministros de confissão religiosa em face do seu mister religioso ou para sua subsistência devem ser fornecidos em condições que independam da natureza e da quantidade do trabalho executado.

A partir da análise da contabilidade do sujeito passivo, foram constatados pagamentos aos Ministros de Confissão Religiosa a título de prebenda, escriturados na conta contábil 2393 - Prebenda - Ministro Conf. Religiosa, nos quais se verifica que determinados beneficiários receberam valores muito maiores do que outros, mesmo exercendo suas atividades na mesma região ou no mesmo município.

Assim, em 13/04/2018, o contribuinte foi intimado a esclarecer os motivos das diferenças verificadas e os critérios adotados para se estabelecer os valores pagos aos ministros de confissão religiosa, mas não atendeu a este item da intimação.

Em 02/10/2018, o contribuinte foi novamente intimado a apresentar os esclarecimentos citados acima.

Em resposta o sujeito passivo transcreveu o disposto no art. 22, parágrafos 13 e 14, inciso I e II, da Lei nº 8.212/1991, e informou que *"No que tange às diferenças existentes entre os valores pagos a título de prebenda, o mesmo dispositivo acima, prevê, de maneira inequívoca, a possibilidade de sua existência, sendo certo que a ocorrência de diferenças não retira a aplicação do disposto no § 13 a tais valores, cujas diferenças existentes não decorrem da natureza e da quantidade do trabalho executado"*.

Destarte, como o contribuinte, apesar das intimações, não esclareceu os motivos das diferenças verificadas e nem apontou os critérios utilizados para se estabelecer os valores pagos aos ministros de confissão religiosa, a Fiscalização concluiu que tais pagamentos foram realizados em desacordo com a legislação, devendo ser considerados remuneração e sobre eles incidir contribuição previdenciária.

(Grifo no original)

IMPUGNAÇÃO

Cientificado pessoalmente da autuação em 17/01/2019 (às fls. 1.321/1.322), o contribuinte apresentou defesa (fls. 1.329/1.363) em 15/02/2019 (data de protocolo, fl. 1.327). Na qual, em síntese:

Do cerceamento do direito de defesa por ausência de apreciação da prova produzida

Alega que o lançamento ignorou toda a prova documental produzida ao longo do processo fiscalizatório, razão pela qual cerceou o seu direito de defesa, devendo por isso ser anulado.

Afirma que as entidades com o seu perfil agregam em torno de si ministros de confissão religiosa, membros de institutos de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa, para a subsistência dos quais despendem recursos (prebendas) em condições que independem da natureza e da quantidade de trabalho executado. Acrescenta que não mantém com tais pessoas qualquer vínculo de natureza trabalhista, mas, exclusivamente, de natureza vocacional.

Apresenta jurisprudência do CARF em que se considerou cerceamento do direito de defesa o não exame de provas no julgamento administrativo de primeira instância.

Das inconsistências e obscuridades do auto de infração

Aduz que "... incorre a autoridade fiscal em erro material ao justificar que os recolhimentos seriam devidos, por força da presunção de que se trataria de remuneração, haja vista a variação dos recebimentos por igrejas".

Diz que "por tudo isso a exigência contida no auto em tela representa a exigência de importância indevida a título de tributo, pois inexistiu a ocorrência de fato gerador, devendo o trabalho fiscal ser desconstituído, por falta de sustentação legal e manifesta iliquidez e incerteza, carecendo dos requisitos essenciais do lançamento".

Da nulidade por vício formal decorrente de amparo em legislação já revogada em nosso ordenamento jurídico

Assevera que a Portaria SRF nº 1.687/2014 extinguiu o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, instituindo o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal -TDPF, mantido pela Portaria RFB nº 6.478/2017, vigente até a presente data.

Pugna pela nulidade do auto de infração, tendo em vista que sua origem revela-se manifestamente viciada, pois arrimado em termo inicial de Mandado de Procedimento Fiscal, já extinto pela Portaria RFB nº 1.687/2014.

Da ausência de demonstração pelo fisco acerca da ocorrência de desvio de finalidade pela impugnante

Alega que à Fiscalização não demonstrou de forma cabal, a existência do desvio por ela apontado, não sendo razoável transmitir ao contribuinte esse ônus.

Aduz que "... a presunção legal é a de que todos os bens e rendimentos da Impugnante são utilizados em suas atividades finalísticas, essenciais e necessárias, cabendo ao Poder Público o ônus da prova acerca de tal desvirtuamento".

Acrescenta que "... o Supremo Tribunal Federal manifestou entendimento no sentido de que a imunidade tributária somente pode deixar de ser reconhecida quando houver prova cabal de desvio de finalidade, o que efetivamente, não foi feito no caso".

Assevera que "... o agente fiscal não comprovou, no caso em tela, referido desvio, apto a justificar a aplicação de incidência de tributação sobre valores claramente destinados e necessários às finalidades essenciais da Impugnante".

Do mérito do auto

Alega ser organização religiosa de direito privado, sem fins lucrativos, de caráter beneficente, filantrópico, filosófico, educacional, cultural e assistencial, nos moldes do art. 44, inciso IV e § 1º do Código Civil, conforme objetivos e finalidades constantes dos artigos 5º e 6º de seu Estatuto.

Afirma que a relação mantida entre o Ministro de Confissão Religiosa e a Igreja Internacional da Graça de Deus possui natureza vocacional e não obrigacional, não havendo relação de emprego, e que a função dos pastores é ministrar e divulgar a palavra de Deus aos devotos, não havendo entre eles e a entidade vínculo de subordinação, nem tampouco elemento contraprestativo.

Diz que a verba tem natureza de auxílio ministerial ou prebenda, como bem reconhece a Lei nº 8.212/1991, nos §§ 13 e 14 do seu art. 22.

Acrescenta que a retribuição recebida diz respeito, exclusivamente, ao necessário para a manutenção do religioso e de sua família.

Cita a Ordem de Serviço INSS nº 210/1999 (DOU de 28/06/1999), que estabelece:

8.3.2 - Não serão consideradas como remuneração direta ou indireta, para os efeitos do inciso VII dos pressupostos básicos (Título II, Capítulos I ou II desta OS), os valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional com ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada e de congregação ou de ordem religiosa em face do seu mister religioso e /ou para sua subsistência em condições que independem da natureza e da quantidade de trabalho executado.

8.3.2.1 - São considerados, como gastos com subsistência, entre outros despendidos a título de alimentação, vestuário, hospedagem, transporte, assistência médica e odontológica, desde que o documento fiscal identifique perfeitamente a entidade e a operação realizada.

Assevera que a condição, portanto, para realização de tais gastos é tão somente que o documento fiscal identifique perfeitamente a entidade destinatária do pagamento e a operação realizada.

Alega que a própria Previdência Social, em sua página da internet, no *link* "perguntas e respostas", quanto aos valores pagos aos Ministros de Confissão Religiosa, assim responde:

Pergunta: Como deve ser a contribuição e o desconto da entidade religiosa sobre o valor pago ao ministro de confissão religiosa?

Resposta: De acordo com o parágrafo 13 do art. 22 da Lei nº 8.212/91, não se considera remuneração direta ou indireta, para efeito de contribuição previdenciária, os valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional com ministro de confissão religiosa, membros de instituto de vida consagrada, de congregação ou de

ordem religiosa em face do seu mister religioso ou para sua subsistência desde que fornecidos em condições que independam da natureza e da quantidade do trabalho executado.

Portanto, o valor pago ao ministro de confissão religiosa não é considerado remuneração, a menos que seja pago por tarefa executada, como exemplo, pela quantidade de missas rezadas, ou por casamento celebrado, por batismo, etc. Quando o valor é pago mensalmente para a subsistência do religioso, a lei não considera como remuneração, portanto, não deve ser informado na GFIP e nem ser descontada a contribuição do religioso. Só deve ser informado na GFIP, quando o valor for considerado remuneração.

Neste caso, o ministro de confissão religiosa deverá recolher sua contribuição sobre o valor por ele declarado, observados os limites mínimo e máximo do salário-de-contribuição, utilizando o código de recolhimento de contribuinte individual.

Cita que a posição da Previdência Social, através da Gerência Executiva Centro - São Paulo, quando, em resposta à consulta formulada (Ofício nº 21.001.04.0/802/2003), concluiu o seguinte:

Tendo em vista o exposto e considerando o teor da consulta formulada concluímos que o valor pago a Ministro de Confissão religiosa em face do seu mister religioso ou para a sua subsistência, nas condições preconizadas no comando legal acima transcrito, não é considerado remuneração e, portanto, não deve ser objeto de desconto conforme disposto na IN INSS/DC nº 87 nem declarado em GFIP (Guia de Depósito do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social).

Justifica a grande variação entre os valores pagos aos Ministros de Confissão Religiosa dentro de um mesmo Estado, dizendo que os valores oferecidos devem garantir a subsistência aos Ministros de Confissão Religiosa e as suas respectivas famílias, e que devem ser examinadas peculiaridades de cada região e das demandas que ensejam a manutenção dos pastores, em suas áreas de atuação.

Assevera que a "gradação" elaborada pela instituição religiosa não pode servir de fundamento para a exigência tributária, uma vez que a lei a ela não condiciona e também, porque a subsistência dos pastores depende de inúmeras variáveis, dentre as quais destaca a localidade onde residem, seu estado civil, se casados ou solteiros, a manutenção de sua família, em tendo filhos em fase alimentar e escolar, dentre outros.

Afirma que não há violação à razoabilidade que, numa mesma região ou Estado, haja pastores que recebam prebendas significativamente distintas, tendo em conta o custo de vida envolvido em sua manutenção. Por exemplo, no Estado de São Paulo, dependendo da localidade, há inúmeras variáveis a serem consideradas, como custo dos alugueres, dos deslocamentos, de alimentação, etc. Assim, dependendo da Igreja onde o Pastor esteja alocado, o ressarcimento de despesas por ele efetuadas para sua subsistência e de sua família pode ter variação percentual relevante, o que por si só, não há de induzir à conclusão adotada pela fiscalização quando da lavratura do auto, baseada em mera presunção e sem qualquer lastro fático.

Aduz que a inclusão do § 14 ao artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, pela Lei nº 13.137/2015, ao dar redação interpretativa ao §13 do referido artigo, possui efeitos retroativos.

Da ilegitimidade das multas aplicadas

Alega ofensa aos princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco na aplicação da multa no percentual de 75%.

Do descabimento da aplicação da taxa selic

Afirma que a taxa SELIC é inaplicável no âmbito tributário, quer como juros, quer como índice de correção monetária, uma vez que reflete valores muito diversos daqueles apurados por outros índices oficiais de correção monetária e possui natureza distinta dos juros moratórios previstos pelo Código Tributário Nacional, além de implicar em verdadeiro confisco.

Do pedido

Por fim requer sejam acolhidas as preliminares de nulidade, ou as razões de mérito para o cancelamento da autuação e das multas. Ou pelo menos que seja reduzida a multa, por ser desproporcional, e seja excluída a Selic.

(Grifo no original)

Julgamento de Primeira Instância

A 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte - DRJ/BHE, por unanimidade, julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 1.467 a 1.480):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

NULIDADE.

Não há que se falar em nulidade quando a exigência fiscal sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição da legislação e dos fatos suficientes para o conhecimento da infração cometida e não se vislumbrando nos autos a ocorrência de preterição do direito de defesa.

CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias a seu cargo.

COMPETÊNCIA DO AFRFB. IDENTIFICAÇÃO DE SEGURADO VINCULADO OBRIGATORIAMENTE AO RGPS.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil tem, dentre suas atribuições, competência para identificar a ocorrência de remuneração a segurados obrigatoriamente vinculados ao Regime Geral de Previdência Social.

MULTA E JUROS.

As multas e juros exigidos na constituição do crédito tributário por meio do lançamento fiscal de ofício decorrem de expressa disposição legal.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

É vedado ao fisco afastar a aplicação de lei, decreto ou ato normativo por inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, ratificando os argumentos apresentados na impugnação (processo digital, fls. 1.491 a 1.510).

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 19/11/2019 (processo digital, fl. 1.488), e a peça recursal foi interposta em 17/12/2019 (processo digital, fl. 1.489), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares**Nulidade do lançamento**

Inicialmente, registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional em caso de descumprimento, pois a autoridade não deve e nem pode fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência do lançamento. Confira-se:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento da Recorrente de que o lançamento ora contestado é nulo, supostamente porque houve cerceamento de defesa, vício formal e agressão a princípios constitucionais. Com efeito, entendo que o auto de infração contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, a nosso ver, as informações obrigatórias previstas nos

seus incisos I a VI, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa do autuado. Confirma-se:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Nestes termos, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, a Contribuinte foi regularmente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos relativos às contribuições referentes ao período sob procedimento fiscal (Termo de Início de Ação e Intimações subsequentes). Logo, compulsando os preceitos legais juntamente com os supostos esclarecimentos disponibilizados pelo Recorrente, a Autoridade Fiscal formou sua convicção, o que não poderia ser diferente, conforme preceitua o já transcrito art. 142 do CTN (processo digital, fls. 36 e seguintes).

A tal respeito, dito lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma transparente e precisa. É o que se observa no “Auto de Infração” e no “Relatório Fiscal”, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade (processo digital, fls. 145 a 1.323).

Tanto é verdade, que a Interessada refutou, de forma igualmente clara, a imputação que lhe foi feita, a teor de sua contestação e documentação a ela anexada. Nesse sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. Logo, não restaram dúvidas de que o Sujeito Passivo compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência, como e perante a quem se defender.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos I e II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou, **exclusivamente** quanto aos despachos e decisões, ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Assim entendido, a cogitação acerca do cerceamento de defesa é de aplicação **restrita** nas fases processuais posteriores à constituição do correspondente crédito tributário (despachos e decisões). É o que se infere dos comandos vistos na Constituição Federal, de 1988, art. 5º, inciso LV, e Decreto nº 70.235, de 1972, art. 14, nestes termos:

CF, de 1988:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Por conseguinte, dada a ausência da litigância durante o procedimento fiscal, os remédios jurídicos da ampla defesa e do contraditório se mostram inaplicáveis antes da autuação e respectiva impugnação tempestiva. Ademais, conforme art. 60 do mesmo Decreto, outras falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importasse forma diversa de nulidade. Confira-se:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ante o exposto, cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade, eis que o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto. Logo, já que o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado, razão por que esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Princípios constitucionais

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente, por ocasião da construção legal; o segundo, ulteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, conforme se discorrerá na sequência, o princípio da legalidade traduz adequação da lei tributária vigente aos preceitos constitucionais a ela aplicáveis, eis que

regularmente aprovada em processo legislativo próprio e ratificada tacitamente pela suposta inércia do judiciário. Por conseguinte, já que de atividade estritamente vinculada à lei, não cabe à autoridade tributária sequer ponderar a conveniência da aplicação de outro princípio, ainda que constitucional, em prejuízo do desígnio legal a que está submetida.

Como visto no art. 142, § único, do CTN, já transcrito em tópico precedente, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, que desempenha suas atividades nos estritos termos determinados em lei. Logo, haja vista reportada vinculação legal, a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta.

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional. Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, conforme Enunciado nº 2 de súmula da sua jurisprudência, transcrito na sequência:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Do exposto, improcede a argumentação da Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

Documentação apresentada em fase recursal

Regra geral, os argumentos e as respectivas provas devem ser apresentados na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo trazê-los em momento processual diverso, exceto nos impedimentos causados por força maior, assim como quando eles pretenderem fundamentar ou contrapor fato superveniente. Por conseguinte, atendidos os preceitos legais, admite-se documentação que objetive comprovar direito subjetivo de que são titulares os recorrentes, ainda que acostada a destempo. Afinal, tratando-se, da última instância administrativa, não parece razoável igual situação ser novamente enfrentada pelo Fisco, caso o contribuinte busque tutelar seu suposto direito perante o Judiciário.

Com efeito, trata-se de entendimento que vem sendo adotado neste Conselho, ao qual me filio quando entendo pertinente, pois, como se há verificar, aplicáveis ao feito os seguintes princípios:

1. do devido processo legal (CF, de 1988, art. 5º, inciso LIV), vinculando a intervenção Estatal à forma estabelecida em lei;

2. da ampla defesa e do contraditório (CF, de 1988, art. 5º, inciso LV), tutelando a liberdade de defesa ampla, [...com os meios e recursos a ela inerentes, englobados na garantia, refletindo todos os seus desdobramentos, sem interpretação restritiva]. Logo, correlata a apresentação de provas (defesa) pertinentes ao debate inaugurado no litígio (contraditório), já que inadmissível acatar este sem pressupor a existência daquela;

3. da verdade material (princípio implícito, decorrente dos princípios da ampla defesa e do interesse público), asseverando que, quanto ao alegado por ocasião da instauração do litígio, deve-se trazer aos autos aquilo que, realmente, ocorreu. Evidentemente, o documento extemporâneo deve guardar pertinência com a matéria controvertida na reclamação, sob pena de operar-se a preclusão;

4. do formalismo moderado (Lei nº 9.784, de 1999, art. 2º, incisos VI, IX, X, XIII e Decreto nº 70.235, de 1972, art. 2º, *caput*), manifestando que os atos processuais administrativos, em regra, não dependem de forma, ou terão forma simples, respeitados os requisitos imprescindíveis à razoável segurança jurídica processual. Ainda assim, acatam-se aqueles praticados de modo diverso do exigido em lei, quando suprido o desígnio legal.

Nessa perspectiva, em persecução da realidade fática, se for o caso, cabe ao julgador, inclusive de ofício e independentemente de pleito do contribuinte, resolver pela aferição dos fatos mediante a realização de diligências ou perícias técnicas. Trata-se, portanto, do dever que detém a administração pública de se valer de todos os elementos possíveis para aferir a autenticidade das declarações e argumentos apresentados pelos contribuintes, conforme preceitua o art. 18 do reportado Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Com efeito, cabível trazer o mandamento visto no Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, §§ 4º, alíneas “a”, “b” e “c”; e 5º, que estabelece o contexto onde documentação apresentada extemporaneamente será admitida, *verbis*:

Art. 16. [...]:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

Assim sendo, vale transcrever o art. 393, § único, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro), que trouxe a definição legal do “motivo de força maior”, assim como a manifestação doutrinária acerca do assunto:

Código Civil:

Art. 393. O devedor não responde [...]

Parágrafo único. O caso fortuito ou de força maior verifica-se no fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar ou impedir – Lei nº 10.406, de 2002, art. 393, § único.

Doutrina:

É o fato que se prevê ou é previsível, mas que não se pode, igualmente, evitar, visto que é mais forte que a vontade ou ação do homem [...] - Plácido e Silva, 12ª edição, Ed. Forense.

É o acontecimento inevitável, previsível ou não, produzido por força humana ou da natureza, a que não se pode resistir – Disponível em: <http://www.direitovirtual.com.br/dicionario//pagina/6&letra=F>.

Embora a lei não faça distinção entre estas figuras, o caso fortuito representa fato ou ato estranho à vontade das partes (greve, guerra etc.); enquanto força maior é a expressão destinada aos fenômenos naturais (raio, tempestade etc.) - Código Civil comentado, coordenador Cezar Peluso, 4ª edição, Ed. Manole.

Do que está posto, infere-se que o art. 16, § 4º, alínea “a”, do PAF excepciona a “força maior”, assim compreendido, somente o suposto obstáculo criado por terceiro, cujos efeitos são inevitáveis por parte do contribuinte.

Avançando propriamente na questão posta, registre-se que a Recorrente juntou aos autos, ainda que posteriormente à apresentação do recurso voluntário, novos documentos dos quais passamos a transcrever os seguintes excertos (processo digital, fls. 1.515 a 1.524):

Requerimento datado de 15 de setembro de 2020:

[...] vem, respeitosamente, perante Vossa Excelência, requerer a **juntada da Lei Federal 14057, de 14 de setembro de 2020 que, em seu artigo 9º, declara que o §14 do art. 22 da Lei 8212/91 é norma interpretativa, acarretando as consequências previstas nos arts. 106 e 110 do CTN, e, portanto, opera efeitos retroativos relativamente aos fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 13.137, de 19 de junho de 2015.**

Diante do reconhecimento, pelo Poder Legislativo, da natureza desse dispositivo legal, TODAS AS AUTUAÇÕES FISCAIS LAVRADAS PELA FALTA DE RECOLHIMENTO de contribuições previdenciárias sobre PREBENDAS anteriormente à aquela data, DEVEM SER CONSIDERADAS NULAS.

Requerimento datado de 01 de agosto de 2022:

1. Primeiramente, cumpre informar que foi emanado o **Ato Declaratório Interpretativo nº 01/2022**, ora anexado, no qual a **própria autoridade administrativa reconhece que os valores pagos por entidades religiosas aos seus ministros de confissão tem natureza de auxílio ministerial ou prebenda e não de remuneração e que o fato de serem pagos em montantes diferenciados, não é por si só, fator determinante para serem considerados como remuneração e que tal fato pode ocorrer devido a diversos critérios internos da entidade religiosa, afastando-se, assim, a incidência das contribuições previdenciárias, inclusive, quanto aos lançamentos já realizados, como ocorre no presente caso.**

(Grifo no original)

Como se vê, mencionada documentação guarda estrita relação com a controvérsia regularmente instaurada por meio da impugnação, cuidando tão somente de esclarecer a materialidade fática ali previamente delimitada. Logo, já que afastada a abertura de nova discussão jurídica, em conformidade com o Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, § 4º, alínea “a”, dela tomo conhecimento, eis que carreada aos autos supostamente em complementaridade àquela revelada por ocasião da impugnação.

Mérito

Prebendas pagas pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional

Os ministros de confissão religiosa e os membros de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa **são segurados contribuintes individuais** da Previdência Social. Contudo, as prebendas que lhes são pagas pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional não traduzem salário de contribuição, **quando comprovado que dito fornecimento, além de independer da natureza e quantidade do trabalho por eles executado, têm aplicação vinculada ao “ofício religioso” e à “sua subsistência”.**

A contextualização legal vigente nas competências autuadas era estabelecida pela Lei nº 8.212, de 25 de julho de 1991, arts. 12, inciso V, alínea “c”, e 22, inciso III, § 13, *verbis*:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

[...]

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

[...]

c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa; (Redação dada pela Lei nº 10.403, de 2002).

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

[...]

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

[...]

§ 13. Não se considera como remuneração direta ou indireta, para os efeitos desta Lei, os valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional com ministro de confissão religiosa, membros de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa **em face do seu mister religioso ou para sua subsistência** desde que **fornecidos em condições que independam da natureza e da quantidade do trabalho executado**. (Incluído pela Lei nº 10.170, de 2000). (grifo nosso)

Ocorre que, antes de iniciado o reportado procedimento fiscal, novo contorno legal foi estabelecido tocante ao tratamento tributário a ser despendido às referidas verbas, pois o art. 7º da Lei nº 13.137, de 22 de junho de 2015, refinou o entendimento até então traduzido pelo transcrito § 13. Mais precisamente, tanto destacou o caráter apenas exemplificativo dos critérios norteadores das prebendas como assegurou não se configurarem remuneração, ainda que pagas em montantes diferenciados, mas desde que vinculadas exclusivamente às atividades religiosas. Confira-se:

Art. 7º O art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar acrescido do seguinte § 14:

“Art. 22.

§ 14. Para efeito de interpretação do § 13 deste artigo:

I - os critérios informadores dos valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional aos ministros de confissão religiosa, membros de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa não são taxativos e sim exemplificativos;

II - os valores despendidos, ainda que pagos de forma e montante diferenciados, em pecúnia ou a título de ajuda de custo de moradia, transporte, formação educacional, vinculados exclusivamente à atividade religiosa não configuram remuneração direta ou indireta.” (NR)

Ademais, o art. 9º da Lei nº 14.057, de 14 de setembro de 2020, manifesta que o vigente § 14 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, aí incluído pela Lei nº 13.137, de 2015, tem caráter interpretativo, devendo seus efeitos jurídicos retroagirem, consoante prevê o art. 106 do CTN, nestes termos:

Art. 9º O art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar acrescido do seguinte § 16:

“Art. 22.

§ 16. Conforme previsto nos arts. 106 e 110 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), o disposto no § 14 deste artigo aplica-se aos fatos geradores anteriores à data de vigência da Lei nº 13.137, de 19 de junho de 2015, consideradas nulas as autuações emitidas em desrespeito ao previsto no respectivo diploma legal.” (NR)

Em igual pressuposto, cabe destacar o pronunciamento do Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, lastreado por meio do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 1, datado de 29 de julho de 2022, nestes termos:

Art. 1º Os valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional com ministros de confissão religiosa, com os membros de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa, **em face do mister religioso ou para a subsistência**, não são considerados como remuneração direta ou indireta, nos termos do §13 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

§1º A existência de diferenciação quanto ao montante e à forma nos valores despendidos com os ministros e membros, **comprovada em atos constitutivos, normas internas ou em outros documentos hábeis da instituição religiosa**, que pode ocorrer em função de critérios como antiguidade na instituição, grau de instrução, irredutibilidade dos valores, número de dependentes, posição hierárquica e local do domicílio, não caracteriza esses valores como remuneração sujeita à contribuição prevista no inciso III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

§2º Serão consideradas remuneração somente as parcelas pagas com características e em condições que, comprovadamente, **estejam relacionadas à natureza e à quantidade do trabalho executado**, hipótese em que o ministro ou membro, em relação a essas parcelas, será considerado segurado contribuinte individual, prestador de serviços à entidade ou à instituição de ensino vocacional.

Finalizando a contextualização legislativa da matéria, é oportuno destacar que o contribuinte individual tem por salário de contribuição a remuneração pelo exercício de atividade, por conta própria, durante o mês considerado, consoante art. 28, inciso III, da Lei Previdenciária já referida precedentemente. Confira-se:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

A contextualização fática impõe-se discorrer, previamente, tanto acerca da interpretação da legislação tributária que concede isenção como tocante ao ônus da prova dos supostos fatos impeditivos, modificativos e extintivos do lançamento.

Interpretação literal da legislação que concede isenção

Considerando que a tributação é a regra no exercício da competência tributária, as hipóteses de outorga de isenção e de dispensa do cumprimento de obrigação acessória devem ser

interpretadas literalmente, por traduzirem exceções no ordenamento jurídico. Nessa ótica, conforme o art. 111 do CTN, o entendimento acerca do gozo da isenção pretendida pela Contribuinte deve ser restritivo, nestes termos:

Lei nº 5.172, de 1966:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Por oportuno, o art. 175, parágrafo único, do CTN ratifica mencionada perspectiva restritiva, pois mantém a exigência de referida interpretação literal para a dispensa do cumprimento de obrigação acessória, ainda que haja outorga de isenção do suposto crédito tributário a ela vinculada. Confira-se:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

[...]

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.

Ônus de provar os fatos impeditivos, modificativos e extintivos do lançamento

Após intimada sob regular procedimento administrativo, cabe à Contribuinte fazer prova dos supostos fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito da Repartição Fiscal constituir o crédito tributário por meio do respectivo lançamento. É o que se abstrai do prescrito no art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1976, combinado com o art. 373, inciso II, da Lei nº 13.105, de 17 de março de 2015 (Novo Código de Processo Civil – Novo CPC), *verbis*:

Decreto nº 70.235, de 1976:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Novo CPC, de 2015:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

[...]

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Passando propriamente à análise do caso concreto, vale transcrever os seguintes excertos do Relatório Fiscal (processo digital, fls. 155 a 157):

17. A fim de que a vontade do legislador, representante da sociedade brasileira, seja atendida, e para que as verbas pagas aos ministros de confissão religiosa não sejam consideradas remuneração, cabe ao Fisco a verificação da existência de diferenças de valores pagos e cabe ao fiscalizado, devidamente intimado, demonstrar precisa e claramente os motivos e os critérios adotados para tais diferenças, assim como comprovar com documentação idônea tais alegações.

18. Nesse sentido, a partir da análise da contabilidade do sujeito passivo foram constatados pagamentos aos Ministros de Confissão Religiosa a título de prebenda, escrituradas na conta contábil 2393 – Prebenda – Ministro Conf. Religiosa, nos quais se verifica que determinados beneficiários receberam valores muito maiores do que outros, mesmo exercendo suas atividades na mesma região ou no mesmo município, conforme se verifica no Anexo I deste relatório.

19. A título de exemplificação, foram apresentadas no quadro abaixo as diferenças percentuais entre as menores e maiores prebendas em algumas regiões do país, pagos no mês de maio/2014.

UF	Menor Prebenda (R\$)	Maior Prebenda (R\$)	Variação (%)
SP	245,93	17.000,00	6.912,54
PE	1.200,00	13.543,37	1.128,61
RJ	36,00	13.000,00	36.111,11
MG	600,00	13.000,00	2.166,67
AM	1.200,00	13.000,00	1.083,33
MT	1.200,00	12.000,00	1.000,00
PA	1.200,00	12.000,00	1.000,00
BA	1.200,00	12.000,00	1.000,00
AC	1.200,00	10.000,00	833,33
GO	1.200,00	10.000,00	833,33

20. Em 13/04/2018 o sujeito passivo teve ciência do Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 2, no qual foram requisitados, dentre outros, esclarecimentos de forma precisa sobre os motivos das diferenças de valores pagos aos ministros de confissão religiosa e escriturados na conta contábil 2393 – Prebenda – Ministro Conf. Religiosa, assim com a composição de tais valores pagos. Não houve atendimento a este item da intimação.

21. Em virtude do silêncio do sujeito passivo, em 02/10/2018 o mesmo teve ciência do Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 3, no qual novamente foram requisitados os esclarecimentos citados no parágrafo anterior.

22. Em resposta o sujeito passivo transcreve o disposto no art. 22, parágrafos 13 e 14, inciso I e II, da Lei 8.212/1991, e informa, ainda, que “*No que tange às diferenças existentes entre os valores pagos a título de prebenda, o mesmo dispositivo acima, prevê, de maneira inequívoca, a possibilidade de sua existência, sendo certo que a ocorrência de diferenças não retira a aplicação do disposto no § 13 a tais valores, cujas diferenças existentes não decorrem da natureza e da quantidade do trabalho executado*”. A resposta consta do Anexo II deste relatório.

23. Quanto ao fato de que a legislação preveja a possibilidade de diferenças de valores pagos aos contribuintes individuais ministros de confissão religiosa, não há questionamento, entretanto tais diferenças devem ser verificadas pelo Fisco, a fim de

que não haja dúvidas de que não decorram na natureza e da quantidade do trabalho executado. Entretanto o sujeito passivo não demonstrou de forma precisa e clara os motivos e os critérios adotados para que tais diferenças existam.

24. Diferenças tão grandes de valores como as demonstradas no quadro acima, muitas vezes no mesmo município, exigem que os critérios para suas definições sejam demonstradas claramente, não sendo aceitável que simples alegações satisfaçam tal exigência.

25. Ademais, não foram apresentados quaisquer documentos, ainda que por amostragem, que demonstrassem os cálculos dos valores pagos para que ficasse claramente evidenciado que tais valores variam somente em função do custo de vida na localidade. (Grifo nosso)

26. A manifestação do contribuinte não esclarece claramente os motivos das diferenças entre os valores de prebenda, assim como não demonstra os critérios para que alguns ministros de confissão religiosa recebam mais que outros. Sendo assim, fica evidente que tais pagamentos foram realizados em desacordo com a legislação, devendo incidir contribuição previdenciária sobre os mesmos.

Como se vê, o fundamento da autuação não foi a divergência entre os valores das prebendas pagas, mas sim a falta de comprovação dos critérios adotados, aí se incluindo as provas de não **estarem relacionadas à natureza e à quantidade do trabalho executado** pelos respectivos beneficiários, bem como **terem destinação exclusiva à prática do ofício religioso e à subsistência familiar dos seus ministros ou membros**.

Fundamentos da decisão de origem

O art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, faculta o relator fundamentar seu voto mediante os fundamentos da decisão recorrida, bastando registrar dita pretensão, nestes termos:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

[...]

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

Nessa perspectiva, o Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse afastar minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem. Logo, amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do julgamento *a quo*, nestes termos :

Da ausência de demonstração pelo fisco acerca da ocorrência de desvio de finalidade pela impugnante

O argumento de que a Fiscalização não demonstrou a ocorrência de desvio de finalidade da impugnante não tem o condão de infirmar as conclusões fiscais, pois o fundamento da autuação não foi esse, mas a não comprovação de que os valores pagos aos pastores

atendem ao disposto nos parágrafos 13 e 14 do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, levando a Fiscalização a concluir que tais pagamentos integram a base de cálculo das contribuições lançadas.

Do mérito

Afirma a defesa que a relação mantida entre o Ministro de Confissão Religiosa e a Igreja Internacional da Graça de Deus, possui natureza vocacional e não obrigacional, não havendo relação de emprego, e que a função dos pastores é ministrar e divulgar a palavra de Deus aos devotos, não havendo entre eles e a entidade vínculo de subordinação, nem tampouco elemento contraprestativo.

[...]

De acordo com o relatório fiscal, diante da exigência legal acima e da grande variação nos valores pagos a pastores atuantes, até mesmo em uma mesma localidade, a Fiscalização intimou e reintimou o contribuinte a apresentar os critérios para composição dos valores pagos e os motivos das variações verificadas. Contudo tais intimações não foram atendidas nesse ponto não tendo sido apresentados elementos que comprovassem que os valores foram pagos em condições que independam da natureza e da quantidade do trabalho executado.

Dessa feita, ante a negativa do contribuinte em apresentar os critérios adotados na determinação dos valores pagos aos pastores e comprovar o enquadramento dos referidos pagamentos aos ditames do parágrafo 13 do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, tais dispêndios foram considerados remuneração e base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas.

O contribuinte por ocasião da defesa também não comprovou que os pagamentos foram realizados em respeito à Lei nº 8.212/1991, no § 13 do seu artigo 22.

De acordo com os artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, a defesa deve ser instruída com os elementos comprobatórios de suas alegações.

Assim, considerando que a defesa não apresentou nenhuma comprovação de suas alegações, estas não podem ser acatadas.

Quanto à Ordem de Serviço INSS nº 210/1999 citada pela defesa, tem-se que tal documento apenas repete a condição para que os pagamentos não sejam considerados remuneração (a mesma da Lei nº 8.212/1991) e diz que são considerados gastos com a subsistência dos pastores (cita exemplos), **"desde que o documento fiscal identifique perfeitamente a entidade e a operação realizada"**.

No ponto, como a defesa não apresentou nenhum documento referente aos tais gastos com a subsistência dos pastores, a referida ordem de serviço não lhe auxilia na sua argumentação.

Melhor sorte não tem a defesa ao citar a resposta da própria Previdência Social, em sua página da internet, no *link* "perguntas e respostas", quanto aos valores pagos aos Ministros de Confissão Religiosa e a posição da Previdência Social, através da Gerência Executiva Centro - São Paulo, quando, em resposta à consulta formulada (Ofício nº 21.001.04.0/802/2003).

Os referidos posicionamentos não apresentam nada além de repetir que não serão considerados remuneração os valores pagos "... em face do seu mister religioso ou para sua subsistência desde que fornecidos **em condições que independam da natureza e da quantidade do trabalho executado**" (grifo nosso), portanto não trazem nenhum elemento ou entendimento adicional que possa corroborar os argumentos do contribuinte.

A defesa justifica a grande variação entre os valores pagos aos Ministros de Confissão Religiosa dentro de um mesmo Estado, dizendo que os valores oferecidos devem garantir a subsistência aos Ministros de Confissão Religiosa e as suas respectivas famílias, e que devem ser examinadas peculiaridades de cada região e das demandas que ensejam a manutenção dos pastores, em suas áreas de atuação. Acrescenta que os valores para a subsistência dos pastores depende de inúmeras variáveis, dentre as quais destaca a localidade onde residem, seu estado civil, se casados ou solteiros, a manutenção de sua família, em tendo filhos em fase alimentar e escolar, dentre outros.

Mais uma vez apresenta alegações desprovidas de provas.

Não basta alegar de forma genérica que os valores de subsistência dos pastores dependem de muitos fatores, como a defesa se limita a fazer.

Seria necessário que fossem apresentados critérios objetivos adotados para a determinação dos valores com a especificação e comprovação para cada pastor considerado na atuação (cujos valores foram contabilizados em conta referida no relatório).

Por exemplo, a impugnante poderia ter demonstrando através da apresentação de uma norma interna ou qualquer outro documento contemporâneo ao pagamento, que regulamentasse que um determinado pastor recebeu valores maiores que outro por residir na cidade A, ou por ser casado, ou por ter maior número de filhos, etc.

A defesa sequer apresentou, por escrito, as razões das diferenças dos pagamentos efetuados a cada pastor no período considerado na atuação.

Afirma a impugnante que não há violação à razoabilidade que, numa mesma região ou Estado, haja pastores que recebam prebendas significativamente distintas.

Cumpra esclarecer que a variação existente entre os valores pagos aos ministros de confissão religiosa, por si só, não fez com que os pagamentos fossem tributados. Isso ocorreu devido a inexistência de comprovação de que os referidos pagamentos foram efetuados nos termos do parágrafo 13 do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991.

Diz ainda a defesa que o ressarcimento de despesas efetuadas para subsistência do pastor e de sua família pode ter variação percentual relevante, o que por si só, não há de induzir à conclusão adotada pela fiscalização.

Tal argumento não lhe socorre, pois sem a apresentação dos comprovantes das despesas ressarcidas, tais alegações não podem ser acatadas, pois não se pode verificar a natureza e a efetividade das referidas despesas eventualmente ressarcidas de modo a justificar as diferenças dos valores pagos aos pastores.

(Revogada....)

Em 15/08/2019, a Impugnante apresentou a petição de fls. 1.451/1.453, na qual solicita a juntada da Solução de Consulta Interna nº 06 - COSIT, de 05/08/2019 (fls. 1.454/1.466), e alega que nesse documento a própria autoridade administrativa reconhece que os valores pagos por entidades religiosas aos seus ministros de confissão tem natureza de auxílio ministerial ou prebenda e não de remuneração, e que o fato de serem pagos em montantes diferenciados, não é por si só, fator determinante para serem considerados como remuneração.

Importante observar que consta na referida solução de consulta conforme transcrito a seguir:

Mantém-se o requisito segundo o qual **somente não será considerado** remuneração o valor despendido em face do mister religioso ou para a subsistência das pessoas físicas indicadas no §13 do art. 22 da Lei nº 8.212, de

1991, que não seja concedido de forma **diferenciada** por conta da **natureza** e da **quantidade** do trabalho realizado.

[...]

Além disso, as situações que determinaram tais pagamentos **devem ser demonstradas por meio de documentação idônea** que permita evidenciar as **circunstâncias que motivaram** os valores despendidos.

[...]

33. Naturalmente, **não se concebe** que valores pagos **de forma diferenciada** para membros de uma mesma entidade **sejam realizados de forma aleatória**. Ao contrário, tais valores devem ser pagos tendo em conta **critérios e padrões transparentes estabelecidos previamente pela entidade** em seus estatutos sociais ou outro documento.

[...]

O valor despendido pela entidade religiosa ou instituição de ensino vocacional com o ministro de confissão religiosa, com os membros de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa, **na situação estritamente delineada no §13 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991**, não é considerado remuneração para efeito da contribuição previdenciária a cargo da entidade, conforme prevê este dispositivo.

Assim, mesmo após a edição da norma interpretativa do §14 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, que tem efeito retroativo, **mantém-se o entendimento** segundo o qual somente **não é considerado remuneração o valor despendido** em face do mister religioso ou para a subsistência das pessoas físicas indicadas no §13 desse artigo, **que não seja concedido de forma diferenciada por conta da natureza e a quantidade do trabalho realizado**, (grifos nossos)

Assim, tal solução de consulta não trouxe nenhum elemento novo capaz de infirmar as conclusões fiscais, pois, apenas reafirma que as diferenças nos valores, por si só, não podem ensejar a tributação, e, como visto, a presente autuação fundamentou-se na inexistência de comprovação de que os referidos pagamentos foram efetuados nos termos do parágrafo 13 do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991.

Dessa feita, a referida solução de consulta não tem o condão de modificar o presente lançamento.

Multa de ofício e juros de mora aplicáveis

As aplicações da multa de ofício e dos juros de mora se impõem, respectivamente, pelos arts. 44, I, e 61, §3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Confirma-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes **multas**: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (grifo nosso)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Art. 61. [...]

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão **juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao

vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifo nosso)

Acrescente-se que tais matérias já estão pacificadas perante este Conselho, segundo os Enunciados nºs 4 e 108 de súmulas da sua jurisprudência, abaixo transcritos:

Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. **(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).**

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. **(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)**

Como visto, reportada matriz legal impede que a aplicação de tais acréscimos seja submetida à discricionariedade das autoridades tributárias, cujas atividades são vinculadas, nos termos do CTN, art. 142, parágrafo único, transcrito precedentemente. Por conseguinte, o procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando imposto a pagar, obrigatoriamente, implicará na cominação de mencionados acréscimos legais, nos exatos termos da referida legislação vigente.

Do exposto, improcede a argumentação do Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

Vinculação jurisprudencial

Como se pode verificar, os efeitos da jurisprudência que a Recorrente trouxe no recurso devem ser contidos pelo disposto nos arts. 472 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 506 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), os quais estabelecem que a sentença não reflete em terceiro estranho ao respectivo processo. Logo, por não ser parte no litígio ali estabelecido, a Contribuinte dela não pode se aproveitar. Confirma-se:

Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Lei nº 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do

CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme art. 98 do Regimento Interno do CARF - RICARF -, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Confirma-se:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Assim entendido, dita pretensão recursal não pode prosperar, por absoluta carência de amparo legislativo.

Citações doutrinárias

A Recorrente busca robustecer suas razões de defesa mediante citações doutrinárias provenientes de respeitáveis juristas, as quais tão somente traduzem juízos subjetivos dos respectivos autores. Nesse contexto, não compreendem as normas complementares nem, muito menos, integram a legislação tributária, respectivamente, delimitadas por meio dos arts. 100 e 108 do CTN, *verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa [...];

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal [...]

[...]

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

Ademais ditos ensinamentos sequer estão arrolados como meio de integração do direito positivo a teor Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, art. 4º, com a redação dada pela Lei nº 12.376, de 30 de dezembro de 2010 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – LINDB). Confira-se:

Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

A propósito, é notório que os entendimentos dos notáveis juristas refletem tanto no processo legislativo, por ocasião da construção legal, como na elaboração dos demais atos normativos, traduzindo valiosa contribuição para o avanço do direito positivo. No entanto, conquanto dignos de respeito e consideração, não podem sobrepor à legislação tributária, que é orientada pelo princípio da estrita legalidade.

Conclusão

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas no recurso voluntário interposto e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz