



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18470.722566/2011-86
ACÓRDÃO	2302-004.124 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ASSOCIAÇÃO TEMPLO BEIT LUBAVITCH
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Súmula CARF nº 171. Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

CERCEAMENTO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE CLAREZA QUANTO À MULTA APLICADA. INOCORRÊNCIA.

Disponíveis os elementos formais e materiais para o pleno exercício do direito de defesa, não há que se falar em prejuízo ao contraditório.

MINISTRO DE CONFISSÃO RELIGIOSA. REMUNERAÇÃO. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Cabível a cobrança da contribuição social previdenciária quando o interessado não se insere no enquadramento legal excludente desta cobrança.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL.

Apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme o art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/91, na redação da Lei 9.528/97, configura descumprimento de dever jurídico tributário instrumental, sujeito à lavratura de Auto de Infração, com vistas à constituição do crédito tributário.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF nº 196.

No caso de multa por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida provisória nº 449/2008, a

retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário, em rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para aplicar ao descumprimento de obrigação acessória a penalidade mais benéfica, nos termos da Súmula CARF nº 196.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Carmelina Calabrese, o conselheiro(a) Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão nº 12-74.324, julgado pela 13ª Turma de Julgamento da DRJ/RJ1, no qual os membros daquele colegiado entenderam, por unanimidade de votos, dar provimento parcial a impugnação.

O processo em análise trata de Autos de Infração relativo a contribuições devidas à Seguridade Social incidentes sobre pagamento de remuneração a contribuintes individuais

classificados como Ministros de Confissão Religiosa. Bem como, de Autos de Infração lavrados por descumprimento de obrigação acessória.

O contribuinte impugnou os Autos de Infração alegando, em preliminar, a invalidade formal dos lançamentos, em face da expiração de prazo do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Se insurgiu quanto à fundamentação legal dos Autos de Infração de obrigações acessórias sustentando que houve cerceamento de defesa por motivos de excesso de citação de dispositivos legais. No mérito, sustentou, em síntese, que os valores pagos aos membros religiosos não são remuneratórios, de acordo com a Lei nº 10.170/2000, que acrescentou o §13 ao art. 22 da Lei 8.212/91. Aduz que o Fisco não comprovou o descumprimento da obrigação tributária. Sustenta que há uma confusão quanto à multa aplicada, o que dificulta a compreensão e cerceia a defesa. Após a apresentação da impugnação, visando “complementar e engrandecer as argumentações trazidas tempestivamente”, a Contribuinte juntou parecer do prof. Fábio Zambitte Ibrahim que sustenta a ausência de natureza remuneratória dos valores percebidos e a não incidência tributária.

Em julgamento, a DRJ decidiu que o fato de a intimação de um MPF complementar se dar em data posterior ao término da validade do MPF anterior não acarreta a nulidade do procedimento fiscal, eis que a empresa foi devidamente cientificada do início e das prorrogações da realização da auditoria fiscal. Para que as parcelas pagas pela entidade religiosa aos segurados contribuintes individuais que atuam como ministros de confissão religiosa não sejam caracterizadas como remuneração, deve ser atendida a condição de que tais valores independam da natureza e da quantidade do trabalho executado por esses segurados, o que deve ser comprovado pelo contribuinte. Apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, configura descumprimento de dever jurídico tributário instrumental. O preenchimento de folha de pagamento em desacordo com os padrões e normas estabelecidos na legislação previdenciária, enseja a aplicação de multa decorrente do descumprimento da obrigação acessória. Exonerou o contribuinte de parte do lançamento, por entender inaplicável o desconto de 11% do contribuinte individual (e-fls. 451-465).

Cientificado do acórdão, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 470-510), sustentando, em síntese: a) nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) por expiração do prazo (Als 37.269.203-6; 37.269.214-4; 37.269.216-8; e, 37.269.218-4); b) nulidade dos Autos de Infração por ausência de clareza quanto à multa aplicada; c) não incidência de contribuição previdenciária, pois os valores pagos aos membros religiosos não têm caráter remuneratório; d) que não consta nos autos qualquer questionamento quanto às atividades religiosas dos membros; e) impossibilidade de exigência de cumprimento de obrigação, em face da não incidência de contribuição previdenciária; f) nulidades dos autos de infração de obrigação acessória e inexigibilidade da multa aplicada; g) erro na aplicação das multas, pois a Lei nº 11.941/2009 prevê multa mais favorável.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Rosane Beatriz Jachimovski Danilevich**, Relatora

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, conheço do recurso.

2. Preliminares**2.1 Nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal por expiração do prazo**

O Recorrente sustenta a nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) por expiração do prazo relativamente aos AIs 37.269.203-6; 37.269.214-4; 37.269.216-8; e, 37.269.218-4, visto que no MPF, emitido em 25/05/2010, cuja intimação do Contribuinte ocorreu em 02/06/2010, consta que o seu prazo de execução é 21/09/2010.

Aponta que nos dias 29/07/2010 e 28/09/2010 foram recebidos dois Termos de Intimação Fiscal que foram atendidos nas datas solicitadas, bem como a intimação de 28/09/2010 deu-se sete dias após o término inicial do MPF, quando não havia qualquer prorrogação realizada, pois o primeiro Termo de Prorrogação foi lavrado em 25/11/2010, ou seja, dois meses após o vencimento do MPF.

Ocorre que o fato de a intimação de um MPF complementar se dar em data posterior ao término da validade do MPF anterior não acarreta a nulidade do procedimento fiscal, porquanto uma vez emitido e tendo sido o sujeito passivo cientificado de acordo com as normas legais que o regem, ele é plenamente válido.

A questão já se encontra pacificada pela Súmula CARF nº 171, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Assim sendo, a preliminar deve ser rejeitada.

2.2 Nulidade dos Autos de Infração por ausência de clareza quanto à multa aplicada

O Recorrente sustenta a ocorrência de cerceamento de defesa por ausência de clareza quanto à multa aplicada, visto que há um excesso de citação de dispositivos legais.

Ocorre que o cerceamento de defesa se caracteriza e assume relevância pelo prejuízo causado à parte. Se a Recorrente teve à sua disposição os elementos formais e materiais para o pleno exercício do direito de defesa, não há que se falar em prejuízo ao contraditório.

Segundo o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, são nulos os atos lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Bem como, as demais irregularidades, incorreções e omissões não importam em nulidade, nos termos do art. 60 do mesmo diploma legal, principalmente quando não interferem na solução do litígio, como no caso em exame.

Desse modo, a preliminar deve ser rejeitada.

3. Mérito

A Recorrente sustenta a não incidência de contribuição previdenciária por entender que os valores pagos aos membros religiosos não têm caráter remuneratório. Aduz, também, a impossibilidade de exigência de cumprimento de obrigação acessória, em face da não incidência de contribuição previdenciária, o que tornou inexigível a multa aplicada. E, por fim, sustenta que no AI 37.269.218-4 as multas aplicadas foram calculadas com erro, pois a Lei nº 11.941/2009 prevê multa mais favorável.

Assim consta na decisão recorrida (e-fls. 451-465):

21.4. Obviamente a retribuição concedida ao religioso deve visar exclusivamente seu sustento ou subsistência. Todavia, concessões de pagamentos de quantias diferenciadas a ministros de confissão religiosa a título de retribuição pelas atividades religiosas desempenhadas descaracterizam a situação, evidenciando o pagamento de verdadeira remuneração. A propagação da religião é decorrente da fé e não é compatível com a busca do enriquecimento pessoal ou de favorecimento individual de acordo com a situação de cada religioso.

21.5. Ao dizer, o impugnante, que não houve variações mês a mês do pagamento feito aos religiosos, equivoca-se no individual e pouco acerta no global. Ao se analisar a despesa global, mensalmente, há variações que chegam a 20% de competência para competência. Mas não é só: dentro de uma mesma competência, há religiosos recebendo mais de 200% do que outros. O que justifica isto? A fé não pode e não deve ser mensurada, bem como a assistência que deve ser dada à mesma. Por isto, a redação do referido parágrafo 13º veda a vinculação à quantidade de trabalho executado.

21.6. O deslinde da questão está, então, em saber se as mencionadas importâncias constituem ou não remuneração pelos serviços prestados e, por consequência, se integram ou não as bases de cálculo das contribuições sociais exigidas no presente processo.

21.7. Ora, se decorrem do mister religioso, como alega a defendente, e não guardam qualquer relação com a natureza ou a quantidade de serviços por eles executados, como justificar referida diferença dos dispêndios? Isto não esclareceu a impugnante.

21.8. E mais, não foi apresentada pela impugnante qualquer prova de que os valores pagos aos religiosos o foram:

I - em decorrência do mister religioso;

II - a título de subsistência.

21.9. Pelas razões expostas, forma-se o convencimento de que, efetivamente, os valores pagos assumem variantes de acordo com a natureza e forma de execução do trabalho, conforme demonstrado na planilha Anexo 1, do relatório fiscal, tendo, assim, caráter remuneratório, a integrar as respectivas bases de cálculo das exações ora exigidas.

21.10. Não restou, portanto, comprovado pela entidade em tela que os valores por ela pagos se enquadram nos moldes do disposto no § 13, do art. 22, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 10.170/2000.

O principal fundamento da autuação se dá pelo descumprimento ao disposto no §13, do art. 22, da Lei nº 8.212/1991:

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;

(...)

§ 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.** (Grifei)

Do dispositivo legal transcrito, depreende-se que são duas as espécies de valores que não se enquadram como remuneração direta ou indireta, quais sejam, a *remuneração paga em razão de seu mister religioso* e as *despesas com sua subsistência*. Bem como, que tais valores somente deixarão de integrar o salário de contribuição se forem fornecidos em condições que independam *da natureza e da quantidade do trabalho executado*.

Diante do caráter de exoneração tributária da norma, a sua interpretação deve ser literal, de modo que somente quando atendidos tais requisitos os valores despendidos pelas entidades religiosas serão afastados do campo da incidência de contribuição previdenciária.

Importa destacar que o art. 22 da Lei nº 8.212/1991 foi alterado pelas Leis nº 13.137/2015 e nº 14.057/2020, as quais, respectivamente, incluíram os §§ 14 e 16, a fim de orientar a interpretação do §13, resultando assim a nova redação:

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;

(...)

§ 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.

§ 14. Para efeito de interpretação do § 13 deste artigo: (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

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; (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

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. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

§ 15. (...)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 14.057, de 2020)

Do acima transcrito, constata-se que as alterações supervenientes, de cunho interpretativo, apenas deixam claro que as entidades podem trazer mais critérios informadores dos valores despendidos para fazer prova de seu direito, sendo que a referência genérica a “valores despendidos”, alcança inclusive valores pagos de forma e montante diferenciados, em pecúnia ou a título de ajuda de custo de moradia, transporte, formação educacional.

O exame dos autos revela que durante o procedimento de fiscalização foram expedidos termos de intimação para que a contribuinte prestasse esclarecimentos quanto à regularidade do não oferecimento à tributação de certos valores despendidos, haja vista que poderiam ser valores que se enquadram como subsistência - as prebendas ou estipêndios pagos, bem como, outros valores também. Todavia, nada restou esclarecido.

Diante da insuficiência de esclarecimentos e da ausência de prova de suas alegações, acertada é a decisão de piso, visto que o § 13, do art. 22, da Lei nº 8.212/91 prevê para o gozo da isenção o atendimento dos seguintes requisitos cumulativos: i) os valores têm que ser 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; ii) os valores têm que ser despendidos em face do seu mister religioso ou para sua subsistência; iii) os valores independam da natureza e da quantidade do trabalho executado.

Também não pode ser acolhido o argumento de que a exigência de cumprimento de obrigação acessória seria impossível em face da não incidência de contribuição previdenciária, tendo em vista que o objetivo da obrigação acessória é garantir informações ao Fisco, mesmo quando não há tributo a ser recolhido, pois isso faz parte do poder de fiscalização do Estado, nos termos do art. 113, §2º do CTN.

Conforme apontado na decisão de piso, mesmo que a Recorrente não considerasse os valores pagos a ministros religiosos como incidentes de contribuição previdenciária, tais valores deveriam constar na folha de pagamentos, em atenção ao disposto no art. 32, I, da Lei 8.212/91 e no art. 225, I e §9º, IV, do Regulamento da Previdência Social - Decreto 3.048/99.

Quanto ao suposto erro de cálculo nas multas aplicadas no AI 37.269.218-4, em razão de a Lei nº 11.941/2009 prever multa mais favorável, assiste razão ao Recorrente.

Conforme entendimento pacificado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na aferição com vistas à aplicação da retroatividade benigna, é preciso verificar se as penalidades sopesadas possuem a mesma natureza material, isto é, se são aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

No presente caso, a penalidade imposta decorreu da omissão dos fatos geradores em GFIP, prevista no §5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991. Desse modo, a penalidade de mesma natureza é aquela prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

De modo que o presente caso atrai a incidência do Súmula CARF nº 196 que possui o seguinte enunciado:

Súmula CARF nº 196. No caso de multa por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Considerando que a retroatividade benigna deve ser aplicada mediante a comparação entre a penalidade prevista no § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991 (dispositivo revogado) e aquela referida no art. 32-A da mesma lei, a decisão recorrida merece reforma.

4. Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para aplicar ao descumprimento de obrigação acessória a penalidade mais benéfica, nos termos da Súmula CARF nº 196.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz