



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 18470.732498/2012-44
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-004.672 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente IGREJA INTERNACIONAL DA GRAÇA DE DEUS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

MINISTROS DE CONFISSÃO RELIGIOSA. REMUNERAÇÃO (PREBENDA). REGRA ISENTIVA. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

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 considera-se como remuneração quando a entidade não comprova que seu fornecimento deu-se em condições que independam da natureza e da quantidade do trabalho executado. Por tratar-se de regra isentiva, a interpretação da lei deve ser literal.

BOLSA DE ESTUDOS.

Nos termos do inciso II, do §14, do artigo 22, da Lei nº 8.212/91, com redação interpretativa dada pela Lei nº 13.137/2015, os valores despendidos, ainda que pagos de forma e montante diferenciados a título de formação educacional, vinculados exclusivamente à atividade religiosa, não configuram remuneração direta ou indireta, de forma que não incidem contribuições previdenciárias patronais sobre tais rubricas.

No caso, no cálculo das contribuições previdenciárias patronais, devem ser excluídos do lançamento os valores de bolsas de estudos que efetivamente sejam vinculados à atividade religiosa, pagos pela entidade aos contribuintes individuais.

MULTA DE OFÍCIO

Para as Contribuições Previdenciárias, a imposição de penalizar o contribuinte infrator mediante aplicação de multa de ofício veio a ser instituída na forma da Medida Provisória MP nº 449/2008.

O período lançado encontrava-se já sob a vigência da MP 449/2008, a qual foi publicada em 04/12/2008, sendo esta convertida na Lei 11.941/2009.

Como a MP foi convertida em lei, nos termos do art. 62 da Constituição Federal, tem força de lei em todo o seu período de vigência, e, a teor do § 3º do mesmo artigo, manteve sua eficácia desde sua publicação.

Ademais, a legislação anterior à Medida Provisória nº 449/2008, não é, necessariamente mais benéfica ao contribuinte, uma vez que os percentuais da multa poderiam chegar ao patamar de 100% do valor do tributo cobrado, nos termos do art. 35, inciso III, “d”, da Lei nº 8.212/91.

Recurso Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir do cálculo das contribuições previdências incidentes sobre bolsas de estudos pagas aos contribuintes individuais os valores que se referem aos cursos de Teologia e ensino médio. Vencido o Conselheiro Fabio Piovesan Bozza, que propunha a realização de diligência para especificar a correlação entre os cursos subsidiados pela entidade e a atividade religiosa. Restaram vencidos: (a) a relatora e o Conselheiro Amílcar Barca Teixeira Júnior, que cancelavam o lançamento relativo às contribuições previdenciárias sobre os valores de prebenda pagos aos ministros de confissão religiosa e (b) o Conselheiro Fabio Piovesan Bozza, que dava provimento ao recurso voluntário para excluir a incidência das contribuições previdências sobre bolsas de estudos de todos os cursos e (c) o Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, que negava provimento ao recurso voluntário quanto a prebenda e todos os cursos oferecidos, exceto o curso de teologia. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Andrea Brose Adolfo. Ausentes os Conselheiros Ivacir Julio de Souza e Gisa Barbosa Gambogi Neves.

(Assinatura Digital)

João Bellini Júnior - Presidente.

(Assinatura Digital)

Alice Grecchi - Relatora.

(Assinatura Digital)

Andrea Brose Adolfo - Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Júnior (Presidente), Alice Grecchi, Amílcar Barca Teixeira Junior, Fabio Piovesan Bozza, Andrea Brose Adolfo, Julio Cesar Vieira Gomes.

Relatório

O presente lançamento trata-se de crédito para a Seguridade Social (AIOP DEBCAD 51.026.5006) no valor principal originário de R\$9.559.493,03, e acréscimos legais, abrangendo as competências 01/2009 a 12/2009.

Conforme o Discriminativo do Débito, fls. 04/11 do e-processo e o item 21 do REFISC – Relatório Fiscal, fls. 22/40 do e-processo, o lançamento é composto de 4 levantamentos:

* Levantamento BO2 – EDUCAÇÃO BOLSA DE ESTUDO (período de 01 a 12/2009). Contribuições a cargo da empresa, incidentes sobre a remuneração indireta paga a contribuintes individuais, apurada na conta 4.2.2.02.0002 – Educação (Bolsa de Estudo). Como tal remuneração não foi considerada tributável pela empresa, não foi informada em GFIP, entretanto, sobre a mesma foram lançadas contribuições previdenciárias, tendo em vista que os valores pagos visam custear o ensino superior dos religiosos, segurados sem vínculo empregatício com a autuada, não sendo enquadrados, portanto, na exclusão da incidência de contribuições previdenciárias determinada pelo art. 28, §9º, alínea “t” da Lei 8212/1991, cc. art. 214, §9º, inciso XIX do RPS – Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

* Levantamento CO2 – COOPERATIVA DE TRABALHO (período de 01 a 11/2009). Contribuições a cargo da empresa, incidentes sobre valores pagos a cooperativas de trabalho, apurados nas contas: 4.2.3.01.0003 – Serv. PJ; 4.2.7.01.0008 – Conhecimento de Frete; 4.2.4.01.0008 – Manut e Conserv – Outros e 4.1.3.01.0001 – Serv. Missões e Campanhas. Tais valores só foram informados em GFIP após o início do procedimento fiscal, restando não recolhidas as contribuições incidentes sobre os mesmos.

* Levantamento DI2 – DIFERENÇA SOBRE PAGAMENTO A CI (período de 02 a 12/2009). Diferenças de contribuições da parte da empresa não recolhidas, resultantes da comparação entre os valores recolhidos antes do início do procedimento fiscal e aqueles relativos a remunerações apuradas nas contas 4.2.3.01.0001 – Serv – PF e 4.2.7.01.0015 – Outras Despesas, pagas a segurados contribuintes individuais, os quais foram incluídos em GFIP retificadoras enviadas após o início do procedimento fiscal.

* Levantamento PB2 – PREBENDA (período de 01 a 12/2009). Contribuições incidentes sobre valores apurados na conta 4.1.1.01.001 – Prebenda – Ministro Conf. Religiosa, considerados pela Fiscalização como remuneração, conforme exposto no item 14 e seus subitens do REFISC, uma vez que os valores mínimo e máximo pagos apresentaram, ainda que dentro do mesmo estado, variações muito grandes (de 880% a 2000%), sem que a autuada as justificasse, embora tenha sido instada a fazê-lo. Assim sendo, o lançamento foi motivado pelos indícios de natureza remuneratória de tais valores, tendo em vista sua relação com a quantidade do trabalho executado pelos religiosos.

Segundo o Auditor Fiscal autuante, uma vez que o período considerado no lançamento é posterior à publicação da Medida Provisória nº 449/ 2008 (DOU de 4.12.2008), convertida na Lei 11.941/2009, foi aplicada a multa de ofício de 75% sobre o valor principal, prevista no art. 44 da Lei 9.430/1996, o que absorveu a penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória, de informar em GFIP todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas no presente AIOP.

Consta do item 31 do REFISC, vide fl. 37 do e-processo, que foi lavrada Representação Fiscal para Fins Penais (COMPROT 18470.732501/201220), pois foram constatados fatos que, em tese, configuram crimes contra a Seguridade Social definidos na Lei 9.983/2000.

A empresa foi cientificada do lançamento em 16/01/2013, vide fl. 3 do e-processo.

Foi apresentada impugnação em 15/02/2013, concentrada às fls. 2452 a 2463 e às fls. 2601 a 2612, juntando-se, às fls. 2464 a 2598 e às fls. 2613 a 2753 do e-processo, cópias de: comprovantes de capacidade postulatória, de relação de perguntas e respostas sobre a IN INSS/DC 89/2003 e a Lei 10.666/2003, de esclarecimentos prestados pela Previdência Social sobre a aplicabilidade da IN INSS/DC 87/2003 aos Ministros de Confissão Religiosa, de decisões da Justiça do Trabalho e do presente auto de infração.

Como alegações de defesa, apresenta:

Uma vez que os fatos considerados como geradores das contribuições previdenciárias lançadas no presente AIOP ocorreram em período anterior à publicação da Lei 11.941/2009 (DOU de 28/05/2009), deve ser aplicado ao lançamento a legislação a ela anterior, até a competência 05/2009, já que mais benéfica ao contribuinte (multa de 24%, em vez de 75%). Em outras palavras, pede-se a ultratividade da aplicação do art. 35, I, II e III da Lei 8.212/1991.

Os valores pagos aos Ministros de confissão religiosa a título de prebendas não integram a base de cálculo de contribuição previdenciária da parte patronal, até porque não há vínculo empregatício entre eles e a impugnante. Assim sendo, tais valores não teriam de ser informados em GFIP e nem caberia à impugnante promover a retenção e recolhimento da parte de segurados.

É predominante na Justiça do Trabalho o entendimento de que a relação mantida entre o Ministro de Confissão Religiosa e a Igreja em que atua é de natureza vocacional e voluntária e não obrigacional ou de subordinação, conforme demonstram as decisões apresentadas aos autos.

A Lei 8.212/1991, na redação da Lei 10.170/2000, determina em seu art. 22, §13 que não são considerados remuneração os valores despendidos em face do mister religioso ou para subsistência do religioso, desde que os mesmos independam da natureza e da quantidade do trabalho por ele executado.

O art. 9º da IN 971/2009 determina que apenas quando tais valores forem considerados remuneração é que ao religioso cabe contribuir como contribuinte individual, o que também é a orientação da Previdência Social, em sua página na internet.

Conforme informado à impugnante pela Previdência Social mediante o ofício juntado aos autos, os valores não considerados remuneração não devem ser objeto de desconto e nem declarados em GFIP.

As diferenças entre os valores de prebenda pagos aos Ministros de Confissão Religiosa que atuam junto à impugnante não podem servir de fundamento à autuação, pois a lei assim não dispõe, sendo justificáveis tais diferenças em função das particularidades de cada caso, pela necessidade de garantir a subsistência de forma digna dos religiosos e suas famílias.

O mesmo raciocínio deve ser aplicado aos valores pagos a título de bolsas de estudo aos religiosos, já que as mesmas visam ao aperfeiçoamento da atuação desses ministros junto aos fiéis, razão por que esses valores não constituem remuneração e, conseqüentemente, não devem ser informados em GFIP.

A Turma de Primeira Instância julgou improcedente a impugnação.

A ciência do Acórdão 12-56.271 da 14ª Turma da DRJ/RJ1, ocorreu em 18/09/2014 (fl. 2.980).

Sobreveio recurso voluntário em 16/10/2014 (fls. 2.983/3.028), que em suma, ratificou as razões da impugnação.

Não houve impugnação e recurso referente ao lançamento das Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa, incidentes sobre valores pagos a cooperativas de trabalho.

Em petição datada de 10/11/2015 (fls. 3.034/3.038), a contribuinte postulou pela aplicação do §14º, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 13.137/2015, o qual interpretou o §13º do art. 22 supracitado, argumentando que, “*se alguma dívida existia sobre a não caracterização da prebenda como possuidora de natureza remuneratória direta ou indireta, a mesma foi totalmente debelada através da modulação da nova legislação.*”

É o relatório.

Passo a decidir.

Voto Vencido

Conselheira Relatora Alice Grecchi

O presente recurso possui os requisitos de admissibilidade previstos no art. 33, do Decreto nº 70.235/1972, merecendo ser conhecido.

Insurge-se a recorrente quanto ao lançamento DEBCAD 37.388.3463, (fatos geradores não declarados em GFIP), relativamente ao item que refere-se à apuração de contribuições previdenciárias a cargo da empresa, incidentes sobre a remuneração indireta paga a contribuintes individuais, apurada na conta 4.2.2.02.0002 a título de Educação (Bolsa de Estudo), bem como contribuições incidentes sobre valores apurados na conta 4.1.1.01.001, à título de Prebenda paga aos Ministros de Confissão Religiosa, considerados pela Fiscalização como remuneração.

Com efeito, no que concerne ao lançamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a Prebenda paga aos Ministros de Confissão Religiosa, o mesmo fora fundamentado com base no §13, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, que assim preconizava:

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

[...]

*§ 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).

Com fundamento na parte final da redação do §13 do art. 22 supracitado, o Auditor Fiscal Autuante considerou que os valores pagos aos Ministros de Confissão Religiosa trataram-se de efetiva remuneração, conforme exposto no item 14 e seus subitens do REFISC, tendo em vista que os valores mínimo e máximo pagos apresentaram, ainda que dentro do mesmo Estado, variações muito grandes (de 880% a 2000%), sem que a autuada as justificasse, de forma que o lançamento foi motivado pelos indícios de natureza remuneratória de tais valores, em face da quantidade do trabalho executado pelos religiosos.

Ocorre que, a Lei nº 13.137/2015 alterou a Lei nº 8.212/1991, de forma que incluiu o §14 e incisos I e II no art. 22, os quais, deram redação interpretativa ao §13 do mesmo artigo. Vejamos:

§ 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)

Considerando que a referida alteração legislativa inserida no §14, do art. 22, da Lei nº 8.212/91 tem cunho interpretativo, a mesma retroage e deve ser aplicada aos fatos-geradores constantes do lançamento, conforme determina o art. 106 do CTN. *In verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Assim, em consonância com a redação atual do §14, do art. 22, cuja redação é interpretativa, os valores pagos a Ministros de Confissão Religiosa não configuram remuneração direta ou indireta, de forma que não incidem contribuições previdenciárias sobre tais rubricas.

Refira-se que em relação ao lançamento relativo às contribuições previdenciárias incidentes sobre Bolsas de Estudos pagas aos contribuintes individuais, no qual o Auditor Fiscal considerou como remuneração indireta, aplica-se também a interpretação dada no §14, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, que expressamente dispõe que os valores despendidos, ainda que pagos de forma e montante diferenciados a título de formação educacional, *vinculados exclusivamente à atividade religiosa*, não configuram remuneração direta ou indireta.

Da análise da Planilha constante em fls. 1.402/1.499, elaborada pelo auditor fiscal autuante (Anexo II), há a indicação dos beneficiários das bolsas de estudos e dos valores

despendidos a este título. Em fls. 2.397/2.400), a contribuinte traz uma Planilha, denominada de despesas com educação, a qual se refere à competência de dezembro de 2009, que relaciona os beneficiários e os cursos em que se encontravam matriculados, quais sejam: Teologia, Direito, Administração, Jornalismo, Pedagogia, Publicidade e Propaganda, Engenharia, Psicologia, Fisioterapia, Ensino Médio e Inglês.

Assim, considerando que o §14 do art. 22, de forma clara exclui do campo de incidência das contribuições previdenciárias os valores despendidos pela entidade religiosa à título de formação educacional, desde que vinculados à atividade religiosa, e considerando que as bolsas de estudos de curso superior se inserem no conceito de formação educacional, tais valores pagos aos contribuintes individuais referentes aos cursos de teologia, bem como ensino médio, não devem sofrer retenção de contribuições previdenciárias.

Portanto, quando do cálculo pela Secretaria da Receita Federal das contribuições previdenciárias incidentes sobre as bolsas de estudos, por força do §14, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, devem ser excluídos os valores despendidos aos contribuintes individuais no ano-calendário de 2009, referentes ao curso de Teologia, bem como ensino médio, uma vez que os demais cursos listados pela contribuinte, não tem vinculação com a atividade religiosa.

No que tange a insurgência da aplicação da penalidade de 75%, com fundamento no art. 44 da Lei 9.430/96, pois segundo o recorrente *“uma vez que os fatos considerados como geradores das contribuições previdenciárias lançadas no presente AIOP ocorreram em período anterior à publicação da Lei 11.941/2009 (DOU de 28/05/2009), deve ser aplicado ao lançamento a legislação a ela anterior, até a competência 05/2009, já que mais benéfica ao contribuinte (multa de 24%, em vez de 75%).”*

Com efeito, neste item, assiste razão a decisão *a quo*, conforme fundamentos abaixo transcritos:

[...] 10. O período lançado encontrava-se já sob a vigência da MP 449/2008, a qual foi publicada em 04/12/2008, sendo esta convertida na Lei 11.941/2009.

10.1. Como a MP foi convertida em lei, nos termos do art. 62 da Constituição Federal, tem força de lei em todo o seu período de vigência, e, a teor do § 3º do mesmo artigo, manteve sua eficácia desde sua publicação.

10.2. Assim sendo, não há que se falar em aplicação das novas regras apenas a partir da publicação da Lei 11.941/2009, devendo ser aplicadas a partir da vigência da MP 449/2008, exatamente como se constata no lançamento. [...]

Ademais, cumpre esclarecer, que a legislação anterior à Medida Provisória nº 449/2008, não é, necessariamente mais benéfica ao contribuinte, uma vez que os percentuais da multa poderiam chegar ao patamar de 100% do valor do tributo cobrado, nos termos do art. 35, inciso III, “d”, da Lei nº 8.212/91.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para, cancelar o lançamento relativo as contribuições previdenciárias sobre os valores de prebenda pagos aos ministros de confissão religiosa, bem como excluir do

cálculo das contribuições previdências incidentes sobre bolsas de estudos pagas aos contribuintes individuais os valores que efetivamente se referem aos cursos de Teologia e ensino médio, vinculados a atividade religiosa.

(Assinado Digitalmente)

Alice Grecchi - Relatora

Voto Vencedor

Conselheira Andréa Brose Adolfo.

Remuneração dos Ministros de Confissão Religiosa

A controvérsia reside na exclusão, do conceito de remuneração, dos valores despendidos pela entidade religiosa aos segurados contribuintes individuais que atuam como ministros de confissão religiosa.

O artigo 22, §13, da Lei nº 8.212, de 1991, estabelece que não se considera remuneração os valores despendidos pelas instituições religiosas aos seus ministros de confissão religiosa, desde que "fornecidos em condições que independam da natureza e quantidade do trabalho executado" (parte final do § 13, do art. 22).

Por se tratar de regra isentiva, a norma deve ser interpretada literalmente, a teor do disposto no artigo 111, II, da Lei nº 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional - CTN:

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. (grifo nosso)

Assim, para fazer jus a tal benefício caberia ao recorrente comprovar o preenchimento das condições estabelecidas no §13 do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 1991, o que não ocorreu, conforme os seguintes trechos do relatório fiscal:

14.7. Intimado a esclarecer os motivos em relação às diferenças constatadas entre os valores pagos a título de prebenda o sujeito passivo apresentou parecer jurídica datado de 09 de novembro de 2012, onde procura justificar a não incidência de contribuições previdenciárias sobre tais valores pagos a Ministros de Confissão Religiosa.

...

14.9. No entender da Fiscalização o parecer apresentado pelo sujeito passivo não esclarece os motivos para as diferenças constatadas entre os valores pagos a título de prebenda, a fim de justificar que tais pagamentos não ferem a condição legal de não ter relacionamento com a quantidade de trabalho. Desta forma novamente foi intimado o contribuinte para prestar esclarecimentos, tendo sido apresentado em 26 de novembro de

2012, um outro documento, não um parecer jurídico, e sim um esclarecimento do porque os pastores recebem prebenda, porém invocando como principal motivo, o exercício de uma vocação, e que o fim a que se destina é a ordem espiritual.

14.10. O sujeito passivo faz referência a aspectos religiosos, mas novamente não esclarece o motivo das diferenças entre os valores dos pagamentos realizados. (...) (Grifos no original.)

Na fase litigiosa, tanto em sede de impugnação, quanto no apelo recursal, as únicas alegações do contribuinte são no sentido de que a relação existente entre a igreja e o ministro de confissão religiosa é de natureza vocacional e não obrigacional ou de subordinação, sendo este o entendimento predominante na Justiça do Trabalho. Também, que os valores pagos são destinados a subsistência dos ministros e suas famílias, portanto a variação decorreria das "peculiaridades de cada região e das demandas que ensejam sua manutenção - dos pastores - nas mesmas". Continua, "a subsistência dos pastores depende de inúmeras variáveis, dentre as quais podemos destacar a localidade onde residem, seu estado civil - se casados ou solteiros - a manutenção de sua família - em tendo filhos em fase alimentar - dentre outros".

Registre-se que meras alegações não servem como prova, exceto se acompanhadas de documentação probatória.

Analisando os documentos acostados aos autos, especialmente os recibos de pagamento de e-fls. 1.919 a 2.647, verifica-se que mesmo para ministros de confissão religiosa sediados em uma mesma base territorial (mesmo município), havia grande variação nos pagamentos.

Portanto, no caso em exame, o recorrente não se desincumbiu da obrigação de demonstrar que a diferenciação entre os valores da prebenda não são decorrentes da natureza e da quantidade de trabalho executado por cada segurado, a teor do disposto na parte final do § 13 do artigo 22, da Lei nº 8.212, de 1991, devendo ser mantidos os valores constantes do levantamento PB2 - PREBENDA.

(Assinado Digitalmente)

Andrea Brose Adolfo