

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais****PROCESSO** 19515.721450/2014-71**ACÓRDÃO** 2302-003.779 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA**SESSÃO DE** 4 de junho de 2024**RECURSO** VOLUNTÁRIO**RECORRENTE** IGREJA MESSIANICA MUNDIAL DO BRASIL**RECORRIDA** FAZENDA NACIONAL**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

CERCEAMENTO DE DEFESA. FISCALIZAÇÃO.

Súmula CARF nº162. Inaplicável contraditório e ampla defesa no procedimento fiscalizatório.

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.

ÔNUS DA PROVA.

Compete à impugnante a demonstração dos fatos extintivos, impeditivos ou modificativos do crédito tributário regularmente apurado. A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO

A recusa na prestação de informações e na apresentação dos livros contábeis, recibos de pagamentos e outros documentos solicitados pela fiscalização autoriza o lançamento por arbitramento, com aferição indireta da base de cálculo.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DAS CONDUTAS PREVISTAS NA LEI.

Somente é justificável a exigência da multa qualificada de 150%, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964.

Não ficando claramente evidenciada a ocorrência de dolo na conduta do contribuinte, deve ser excluída a qualificação da multa de ofício.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. Súmula CARF nº28

A emissão de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) constitui dever funcional dos Auditores-Fiscais, não cabendo no julgamento administrativo a apreciação do conteúdo desta peça, a qual será enviada às autoridades competentes em momento oportuno.

Súmula CARF nº28. O CARF não é competente para se pronunciar sobre RFFP.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial para afastar a qualificação da multa de ofício, vencido o relator Alfredo Jorge Madeira Rosa que manteve a qualificação da multa, reduzindo o percentual para 100%, nos termos da alteração trazida pela Lei nº14.689/2023. Designado para redator do voto vencedor o conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa.

(documento assinado digitalmente)

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alfredo Jorge Madeira Rosa - Relator

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Freitas de Souza Costa - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Freitas de Souza Costa, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração AI — DEBCAD 51.013.464-5, FPAS 515: de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas/creditadas aos seus segurados contribuintes individuais, período de 01/01/2010 a 31/12/2010.

Na ação fiscal, tendo examinado livros e documentos da IGREJA MESSIÂNICA MUNDIAL DO BRASIL (IMMB), relativamente ao ano calendário 2010, a fiscalização entendeu que os valores pagos aos Ministros de Confissão Religiosa teriam sido em desacordo com a lei, devendo ser considerados remuneração. Segundo a Auditora-Fiscal, os valores pagos aos ministros religiosos da entidade constituíram remuneração, por não se enquadrarem no disposto no § 13 do art.22 da Lei no 8.212, de 24/7/1991.

Reproduzimos abaixo trecho do relatório do acórdão de DRJ, o qual destaca trechos do Relatório Fiscal (e-fls. 150/180) que descrevem os fatos relatados pela fiscalização.

I - DA DESCARACTERIZAÇÃO DAS PREBENDAS DOS MINISTROS

3.- Em seu Relatório Fiscal, a Autoridade Fiscal diz que os valores pagos aos ministros religiosos da entidade constituíram remuneração, por não se enquadrarem no disposto no § 13, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

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).

3.1.- Observa-se pelo dispositivo transcrito, no que se refere aos ministros de confissão religiosa e membros de institutos de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa, que são duas as espécies de valores que não se enquadram como remuneração direta ou indireta, para efeitos da lei supracitada:

- a) a remuneração paga em razão de seu mister religioso;
- b) as despesas com sua subsistência.

3.2.- Que no Brasil, "ministro de confissão religiosa", é um conceito jurídico que define todo líder ou responsável por templo ou grupo de qualquer culto, enquadrando nessa categoria: Pastores, Presbíteros, Diáconos, Obreiros, Padres, Ministros, Pais de Santo, Mulás, Rabinos, etc. Deve haver reconhecimento de sua ordenação por parte da comunidade religiosa da qual faz parte.

3.3.- Que cabe destacar que a denominação "ministros de confissão religiosa" deve ser entendida de forma restritiva, já que os mesmos recebem tratamento excepcional às regras gerais estabelecidas na legislação previdenciária (exclusão dos valores a eles despendidos pelas entidades religiosas do conceito de remuneração para os fins previdenciários).

Da Inobservância do Conceito de “Subsistência”

4.- Os ministros não foram informados em GFIP pela igreja, já que os valores a eles pagos não foram considerados pela entidade como "remuneração", a Autoridade Fiscal solicitou a folha de pagamentos a fim de se proceder a análise destes valores. Foram encontrados pagamentos de importâncias expressivas, maiores, por exemplo, que a remuneração de Ministro do Supremo Tribunal Federal, Anexo 1 - "FOLHA DE PAGAMENTO DOS MINISTROS" (fls. 181/189), que claramente não se enquadram como destinadas ao sustento de suas necessidades vitais.

5.- Que em sua definição, subsistência é *um conjunto de coisas essenciais à sobrevivência de uma pessoa, a seu sustento, à manutenção da sua vida e da vida de sua família. Não há espaço para luxo, para artigos supérfluos, tampouco para qualquer tipo de enriquecimento pessoal*. Este último aliás, incompatível com o exercício do ministério religioso.

5.1.- E que, em que pese não haver uma definição legal do que deve compor a subsistência de uma pessoa, podemos afirmar, utilizando o senso comum, que a soma dos meios de subsistência deve ser suficiente para que o trabalhador e sua família supram suas necessidades naturais, como alimentação, higiene, transporte, saúde, vestuário, habitação, educação e lazer.

5.2.- A Lei 8.212/91, no § 13, art. 22, determina expressamente que os valores pagos por instituição religiosa a seus ministros que não são considerados remuneração direta ou indireta são aqueles destinados à sua subsistência. De acordo com a legislação, a retribuição concedida ao ministro religioso deve visar exclusivamente seu sustento ou subsistência. Diante disto, concessões de parcelas elevadas a ministros de confissão religiosa a título de retribuição pelas atividades religiosas desempenhadas só seriam justificadas no caso dos recursos serem utilizados, por exemplo, para tratamento de doença grave de um membro da família. Critérios como estes justificariam um valor de subsistência elevado para um ou outro ministro. Não foi o que se constatou durante o procedimento fiscal. Assim, os pagamentos de valores elevados descaracterizaram as prebendas, evidenciando o pagamento de verdadeira remuneração. A propagação da religião é decorrente da fé e não é compatível com a busca do enriquecimento pessoal.

6.- Em resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL - TIF 03, a igreja esclareceu a doutrina em que acredita e que permeia suas decisões nos diversos âmbitos, inclusive na determinação do valor pago mensalmente aos seus ministros (fls. 190/196). Vejamos alguns trechos:

*“Além do **aumento de responsabilidade**, existem **graus sacerdotais** previstos no Estatuto Social da Igreja, que são classificados em **assistente, adjunto e dirigente**.*

(...)

*E no que tange aos critérios utilizados para estabelecer os valores das prebendas dos ministros, a Igreja Messiânica, nos termos do § 1º, do artigo 44, do Código Civil determina que as organizações religiosas possuem liberdade de organização e estrutura interna de funcionamento, estipula dentro das **necessidades individuais de cada ministro** o valor que este receberá pelo seu mister religioso.*

*Diante de tal fato, a Igreja Messiânica, como organização religiosa, **a seu critério define o valor do estipêndio pago** aos seus sacerdotes, podendo este variar não em razão da sua natureza ou quantidade, mas sim por outros **critérios que a direção da Igreja avaliar**, tais como antigüidade, **nível de responsabilidade**, entre outros, ..." (grifo nosso)*

6.1.- Segundo a doutrina da Igreja Messiânica, a abstinência das coisas materiais não é algo desejável, não é "Belo". E, viver de maneira "bela" como indivíduo, além de uma obrigação moral/espiritual, seria também uma boa ação, pois causaria uma sensação agradável às demais pessoas. Esta "beleza" englobaria as roupas, a alimentação e a moradia. É compreensível, portanto que, face às convicções espirituais da Igreja, seus ministros recebam mais do que o suficiente para a subsistência. E a Igreja tem total liberdade de decidir o valor que quer pagar a cada um de seus ministros. Porém, estes valores, quando não se enquadrarem no disposto na Lei, como foi verificado, constituem base de cálculo de contribuições previdenciárias.

6.2.- Que adicionalmente, durante o procedimento fiscal, verificou-se que, além dos estipêndios pagos em valor claramente maior que o necessário à subsistência e cujos valores pagos apresentam grandes oscilações, foram efetuados pagamentos a ministros sob a rubrica "Prêmios e Gratificações" (conta 4110201003 e 4110204002). A Autoridade Fiscal solicitou esclarecimentos por meio do TIF 03. A Igreja Messiânica esclareceu que "O *estipêndio extra concedido em janeiro tem por objetivo atender as necessidades básicas dos sacerdotes de fazer frente às despesas extras notoriamente incidentes no início do ano, tais como: IPTU, IPVA, material escolar, matrícula, entre outros. "Conta Prêmio e Gratificações" (4110201003) se refere à remuneração extra concedido aos funcionários no mês de maio e (4110204002) é referente ao estipêndio extra concedido especialmente aos ministros, também, no mês de maio*".

6.2.1.- Analisando os comprovantes das 51 solicitações de resgate (Anexo 3 - "Resgates Fundo de Amparo" – fls. 197/247) apresentadas, verificou-se que somente três pedidos foram efetuados em virtude de necessidades médicas e odontológicas. Todos os demais resgates efetuados tiveram uma ou mais das seguintes justificativas:

- compra ou reforma de imóvel;
- pagamento de dívidas (cartão de crédito, faculdade, cheque especial, etc);

- aquisição de automóvel.

6.3.- Que, em que pese a Igreja declarar que o estipêndio pago aos ministros da Igreja Messiânica é para sua subsistência, do qual deve retirar o sustento de sua família, o custeio dos estudos dos seus filhos, transporte, seguro, lazer, aluguel ou financiamento da casa própria, entre outros itens do dia a dia, verificou-se que os valores pagos a seus ministros (em harmonia com os preceitos preconizados pela doutrina da Igreja Messiânica) são incompatíveis com o conceito de subsistência.

7.- A Igreja fornece aos seus ministros um plano de previdência privada, chamado "Previdência Messius" (Anexo 4 - "Previdência Messius" – fls. 248/250). O ministro faz um aporte mensal e a Igreja também faz um aporte a favor do ministro. Não seria necessário, portanto, incluir no pagamento aos ministros um valor que pudesse ser utilizado para a contratação de um plano de previdência privada, já que a própria igreja lhes oferece o Plano de Previdência Messius.

7.1.- A Igreja também oferece plano de assistência médica e odontológica aos ministros (Anexo 5 - "Plano Assistência Médica" – fls. 251/275 e Anexo 6 - "Plano Odontológico" – fls. 276/305), o que também diminuiria o valor de "subsistência" que deveria ser pago mensalmente a eles.

8.- Como já mencionado através da análise das folhas de pagamentos do contribuinte, foram encontradas significativas oscilações nos valores percebidos pelos ministros ao longo do ano. Questionada por meio do TIF 03, a Igreja Messiânica Mundial do Brasil – IMMB esclareceu que as oscilações ocorreram basicamente pelos seguintes motivos:

- *ESTIPÊNDIO EXTRA DE JANEIRO;*

- *ESTIPÊNDIO EXTRA DE MAIO.*

8.1.- Assim, estes benefícios pagos em dinheiro foram considerados como remuneração, e foram colocados no **Levantamento "RE"** (Anexo 12 - Tabela I – fls. 331/339).

9.- Outra constatação relevante diz respeito aos reajustes concedidos pela Igreja aos seus ministros. Questionada (TIF 03) acerca da política adotada para reajustar anualmente os valores pagos aos seus ministros, considerando a existência de inflação do Brasil, o contribuinte esclareceu que "procura adotar, sempre que possível, os mesmos índices e critérios estabelecidos pelo 'Sindicato dos Empregados em Instituições Benéficas, Religiosas e Filantrópicas de São Paulo', cujo reajuste anual ocorre no mês de julho". Em consulta ao sítio do referido Sindicato, obtivemos a Convenção Coletiva do período (Anexo 7 - "Convenção Coletiva Sindicato" – fls. 306/317), em que consta como índice de reajuste a ser aplicado 6% (seis por cento).

9.1.- Ora, a expressão "sempre que possível" dá a entender que a regra é conceder o reajuste do sindicato, índices diversos seriam exceções. Não foi o

ocorrido. Na planilha em anexo (Anexo 8 -"Planilha Reajustes" – fls. 318/324), extraída da DIRF 2011 / ano-calendário 2010, constam os valores pagos durante o ano de 2010 aos ministros. Foi verificado o percentual de aumento concedido pela IMMB entre os meses de julho a setembro e o índice médio de reajuste encontrado foi de 27% (vinte e sete por cento), mais de quatro vezes maior do que o determinado pelo sindicato.

9.1.1.- No presente caso, fortalece a convicção formada de que os estípidios pagos pela IMMB estão longe de constituir apenas a subsistência de seus ministros.

9.1.2.- Assim restou demonstrado, que, não bastassem as prebendas serem concedidas em valores incompatíveis com a definição de subsistência, os benefícios pagos pela Igreja contribuíram para sua caracterização como remuneração, e, por conseguinte, base de cálculo de contribuições previdenciárias.

9.2.- Diante de tudo o que foi exposto, formou-se a convicção de que os valores pagos aos ministros somados aos benefícios a eles concedidos transformaram suas prebendas em robustas remunerações, haja vista a não observância do disposto no § 13, do art. 22, da Lei nº 8.212, de 24/7/1991.

Da Determinação dos Valores de Prebendas Caracterizados como Remuneração

10.- Primeiramente, foram retirados os valores pagos aos ministros que:

- Exerceram cargo de responsabilidade, sendo responsáveis, pela direção da Igreja e administração das unidades religiosas (Anexo 15 - Tabela II - **Levantamento "DI"** – fls. 344); e

- Exerceram outras atividades, estranhas à pregação religiosa (Anexo 17 - Tabela III - **Levantamento "KO"** – fls. 353).

11.- A Autoridade Fiscal, através do TIF 03, solicitou ao contribuinte: *"Esclarecer os critérios utilizados para estabelecer os valores das "PREBENDAS" dos ministros. Demonstrar parâmetros utilizados para se chegar ao valor de subsistência dos ministros. Apresentar regulamento, norma interna ou documento similar que corrobore os critérios adotados pela instituição"*. O contribuinte respondeu à intimação, porém, sem discriminar detalhada e exaustivamente todos os critérios utilizados pela instituição para chegar ao valor da prebenda de cada ministro.

11.1.- Como não foram esclarecidos os critérios utilizados para a composição de cada prebenda, não foram apresentados quaisquer estudos efetuados pela própria Igreja para a determinação do que seria o valor de subsistência a ser pago aos seus ministros, coube a esta fiscalização escolher um valor de "corte".

11.2.- Desta forma, para se fazer o “corte” entre os valores pagos aos ministros que se encaixariam no conceito de subsistência, sendo, portanto, considerados prebendas e os valores considerados como remuneração, foi utilizado o arbitramento, que é uma forma de apuração de crédito tributário. Ou seja, a base de cálculo das contribuições previdenciárias foi arbitrada. Tal procedimento é previsto pela Lei nº 8.212, de 24/07/1991, em seu art. 33, §§ 3º, 4º e 6º:

Art. 33 -

(...)

§ 3º *Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, **lançar de ofício** a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)". (grifo nosso)*

12.- A Autoridade Fiscal utilizou-se, para determinar o valor de subsistência, de uma reportagem do portal Globo (Anexo 09 – “Artigo DIEESE – subsistência” – fls. 327/328) sobre o aumento da cesta básica. E em consulta ao sítio do DIEESE, na seção “Cesta Básica Nacional - Salário Mínimo Nominal e Necessário”, tem-se a relação mensal do salário-mínimo necessário apurado no ano de 2010 (Anexo 10 – “DIEESE - salário-mínimo necessário em 2010”). Tirando-se a média anual, chegou-se ao valor de R\$ 2.110,26.

12.1.- Em relação aos tributos vigentes à época, atingiu-se o teto do salário de contribuição em R\$ 3.467,40 (Portaria nº 408 de 17/08/2010), e a última faixa da Tabela Progressiva para o cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física para o exercício de 2011, ano-calendário 2010, estava em R\$ 3.743,19.

12.2. Assim, de posse de todas as informações citadas sobre os salários vigentes à época, e considerando as eventuais diferenças entre os tamanhos das famílias dos ministros, eventuais quadros de necessidades especiais decorrentes de problemas de saúde de familiares, diferenças entre custos de vida nas diferentes cidades do país, entre outros aspectos, optou-se por adotar como valor de subsistência, **o maior dos valores mencionados**, qual seja, o constante na parte superior da Tabela do IRPF: **R\$ 3.743,19**.

12.3.- Portanto, tendo como base a folha de pagamentos dos ministros fornecida pela igreja, apenas foram consideradas como prebendas os valores inferiores ou iguais a R\$ 3.743,19. Os demais foram considerados **em sua totalidade como remuneração** (grifou-se esta expressão de modo a destacar que àquele ministro que recebe acima do valor de isenção tem “toda” a remuneração considerada como salário de contribuição), e compõem o levantamento “RE”, conforme TABELA I (Anexo 12 – “TABELA I - **Levantamento RE**” – fls. 331/339).

12.4.- Foram lançadas no levantamento “RE” as bases de cálculo da parte patronal correspondente às remunerações constantes na tabela acima mencionada.

12.5.- Ressalta a Autoridade Fiscal em seu relatório que, o que se está apurando é fruto da inobservância da Lei, é o descumprimento das condições estabelecidas pelo legislador que permitiriam à Igreja usufruir da isenção do recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a seus ministros religiosos.

Da Existência de Hierarquia entre os Ministros, com Reflexos nas Prebendas Percebidas por Eles

13.- O Estatuto da instituição (fls. 111/116), confirma a existência de alguns níveis hierárquicos entre os ministros. Vejamos:

CAPÍTULO XI - Do Sacerdócio.

Art. 25 - Sacerdotes são aquelas pessoas escolhidas entre os membros e que, após freqüentarem o curso ministrado pela igreja, Curso de Formação de Sacerdotes, recebem o título de Ministro outorgado pela Igreja Messiânica Mundial - Sekai Kyu Sei Kyo.

Art. 26 - Os graus sacerdotais na Igreja Messiânica Mundial do Brasil são os seguintes, por ordem hierárquica: Ministro-Dirigente, Ministro-Adjunto e Ministro-Assistente."

13.1.- A Lei nº 8.212/91 determina, no § 13 do art. 22 que:

Art. 22

(...)

§ 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 10.170, de 2000).

13.1.1.- Desta forma, quando a entidade religiosa oferece maior remuneração aos ministros com maiores responsabilidades deixa de cumprir a exigência de fornecer pagamentos que “independam da natureza e da quantidade de trabalho executado”.

13.2.- Outra evidência da forma desigual com que os ministros são tratados, variando conforme o nível hierárquico ocupado, pode ser vista na Ata da Reunião do Conselho Deliberativo da Igreja Messiânica do Brasil, realizada em 02/09/2009 (Anexo 14 - "Ata 02/09/2009" – fls. 342/343), a seguir transcrita:

"...ordem do dia: (a) Aprovação de verba orçamentária extra para aquisição de veículos, despesas de seguro e taxas, no valor de R\$ 1.727.000,00 (um milhão, setecentos e vinte e sete mil reais)...o Reverendo Hajime Tanaka esclareceu aos senhores Conselheiros que, em virtude do envelhecimento da frota da Igreja, vem aumentando de modo considerável as despesas de manutenção, e ainda, diante da necessidade de aquisição de novos veículos para servirem aos Diretores Regionais, Gestores Administrativos e Responsáveis de Área para o desempenho de suas funções pastorais, foram cotados: cinco veículos VW Pólo Sedan 1.6 ao custo unitário de R\$ 43.000,00 e total de R\$ 215.000,00 para uso dos Diretores Regionais; três veículos GM Meriva 1.4 ao custo unitário de R\$ 40.000,00 e total de R\$ 120.000,00 para uso dos Diretores Regionais e trinta e sete veículos Ford Fiesta Sedan 1.6 ao custo unitário de R\$ 33.000,00 e total de R\$ 1.221.000,00 para uso dos Gestores Administrativos e Responsáveis de Área; além disto, estão previstos mais R\$ 171.000,00 com despesas de seguros e taxas. Com a palavra, o Reverendo Mikio Takase enfatizou que os veículos escolhidos são condizentes com as funções desempenhadas pelos reverendos e ministros," (grifos nossos)

13.2.1.- Percebe-se que os veículos fornecidos aos Diretores Regionais foram mais caros (e, neste caso, melhores) que os veículos fornecidos aos Gestores Administrativos e Responsáveis por Área, hierarquicamente inferiores. Ora, se os veículos destinavam-se exclusivamente ao "desempenho de suas funções pastorais", o que explica esta diferenciação de modelos encontrada? Tal procedimento seria até compreensível em uma empresa com fins lucrativos, em que são fornecidos aos principais executivos veículos e equipamentos compatíveis com o cargo por eles ocupado. Porém, numa entidade religiosa, tal procedimento causa estranhamento.

13.3.- Ainda em resposta ao TIF 03, o contribuinte diz que:

*"A Igreja Messiânica, como organização religiosa, **a seu critério define** o valor do estipêndio pago aos seus sacerdotes, podendo este variar não em razão da sua natureza ou quantidade, mas sim por outros critérios que a direção da Igreja avaliar, tais como **antiguidade, nível de responsabilidade**, entre outros." (grifo nosso)*

13.4.- Formou-se, portanto, o convencimento de que, efetivamente, os valores pagos assumem variantes de acordo com a natureza e forma de execução do trabalho, a justificar tratamento não isonômico entre os ministros.

13.5.- Na TABELA II - **Levantamento "DI"** (Anexo 15 – fls. 344) consta a relação dos ministros com as respectivas remunerações variadas em função de assumirem o cargo de Presidente e Diretores Regionais.

13.5.1.- Cabe destacar que todos os ministros elencados no levantamento “DI” também têm suas prebendas descaracterizadas em função da inobservância da exigência legal de recebimento para subsistência.

Do Descumprimento do Próprio Estatuto

14.- O Estatuto da Igreja (fls. 111/116), diz no seu CAPÍTULO XI, art. 27:

CAPÍTULO XI - Do Sacerdócio

(...)

*Art. 27 - Os sacerdotes poderão receber da Igreja estipêndio capaz de garantir sua subsistência, **desde que se dediquem exclusivamente à pregação religiosa,**" (grifo nosso)*

14.1.- Assim, pelo exposto, a condição para recebimento de estipêndio por parte da IMMB seria a dedicação exclusiva à pregação religiosa.

14.2.- Porém, por meio da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica enviada pela Igreja, no ano-calendário de 2010 (Anexo 16 - DIPJ 2010 – fls. 345/352), verificamos que ela é proprietária (possui 99% do capital) da empresa Korin Empreendimentos e Participações Ltda (CNPJ 00.118.249/0001-04).

14.2.1.- Através de pesquisas nos bancos de dados da SRF a Autoridade Fiscal encontrou cinco empresas associadas à marca Korin, quais sejam:

- Korin Empreendimentos e Participações Ltda (00.118.249/0001-04)
- Korin Agropecuária Ltda (00.153.705/0001-49)
- Korin Agricultura Natural (03.725.746/0001-50)
- Korin Preservação e Recuperação do Meio Ambiente Ltda (08.183.347/0001-29)
- Korin Administração de Franquia Ltda (13.307.123/0001-11)

14.2.2.- Sienta que TODOS os sócios-administradores/responsáveis são ministros da Igreja Messiânica. Tanto na condição de sócios-administradores quanto na condição de administradores, estes ministros executam atividades nas empresas mencionadas, podendo, inclusive, ser responsabilizados nos casos de má gestão. Isto porque é dever do administrador conduzir a sociedade empresarial em estrita obediência aos fins a que se destina. Ora, as empresas Korin não possuem caráter filantrópico, tendo como finalidade, portanto, a obtenção de lucro. Ainda que não constassem nas folhas de pagamentos destas empresas, é inquestionável a importância destes ministros na sua gestão e na obtenção de resultados positivos.

14.3.- Assim, não há dedicação exclusiva à pregação religiosa conforme determina o Estatuto, não tendo que se falar, portanto, em estipêndio. Os valores

recebidos por estes ministros possuem a natureza de remuneração, devendo ser alcançados, portanto, pela tributação.

14.4.- No Anexo 17 (“TABELA III - **Levantamento KO**” – fls. 353), constam os ministros que compuseram o quadro societário das empresas Korin e tiveram suas atividades desenvolvidas nessas empresas do grupo. Desta forma, os valores pagos aos ministros lotados nas empresas Korin foram lançados no levantamento “KO”.

15.- A entidade religiosa, portanto, não comprovou que os valores por ela pagos a seus ministros 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. Constatou-se que tais pagamentos possuem, na realidade, caráter remuneratório, devendo, portanto, integrar as respectivas bases de cálculo das contribuições sociais devidas pela entidade. E devem, por conseguinte, ser informados nas correspondentes GFIPs do período, consoante regramento do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, na redação vigente na ocasião da ocorrência de referida infração.

DA IMPUGNAÇÃO

16.- O contribuinte tomou ciência dos lançamentos em 12/12/2014 (fls. 362) e apresentou impugnação em 13/01/2015 (fls.366/417), considerada tempestiva pelo órgão preparador (fls. 504), com as alegações a seguir sintetizadas.

17.- Inicialmente, a Impugnante faz um relato sobre a finalidade da Igreja Messiânica Mundial e seus objetivos. No Brasil, a Igreja Messiânica Mundial iniciou suas atividades em 10 de setembro de 1955. Os Ensinamentos de Meishu-Sama encontraram grande receptividade no povo brasileiro, tendo expandido sua atuação por todo o território nacional em aproximadamente seiscentas unidades religiosas atualmente.

17.1.- Que com o objetivo de desenvolver a prática dos ensinamentos de Meishu-Sama (Mokiti Okada) no que concerne à Alimentação Natural e a Preservação do Meio Ambiente, a Igreja Messiânica Mundial do Brasil instituiu a empresa "Korin", cuja instituição foi aprovada na Assembléia Geral Extraordinária da Igreja, realizada em 28/05/1994. Que na ocasião, o Presidente da ora Impugnante, Reverendo Tetsuo Watanabe, fez uma breve exposição sobre o objetivo da "Korin", ressaltando a sua vital importância para o futuro do movimento messiânico na construção do Paraíso Terrestre, idealizado pelo Fundador, destacando que suas atividades estariam focadas na agropecuária, agroindústria, educação, arte, academia sanguetsu (estilo de ikebana - arte de arranjo floral), ou seja, práticas intrínsecas aos praticantes da fé messiânica. Portanto, as empresas "Korin" foram criadas para cumprir uma finalidade religiosa, qual seja, a de difundir os ideais e ensinamentos de Mokiti Okada no campo da Alimentação Natural, proporcionando aos fiéis e a sociedade em geral,

alimentos saudáveis, livres de agrotóxicos e produtos químicos, com o objetivo de alcançar a verdadeira saúde preconizada pelo Mestre.

17.2.- Portanto, é um equívoco afirmar que os Ministros designados pela Igreja para atuar nas empresas Korin não estejam desempenhando um mister religioso, porquanto foram instituídas justamente para a propagação dos sagrados ensinamentos de Mokiti Okada. Que o fato de serem pessoas jurídicas com finalidade lucrativa não afasta o mister religioso exercido pelos ministros nestas empresas, pois foram designados pela Igreja para que os fins colimados sejam alcançados.

18.- Que o artigo 195 da Constituição Federal, define quais são as fontes de custeio da Seguridade Social, dentre as quais estabelece em seu inciso I, que as contribuições sociais são devidas pelo empregador, empresa e entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro.

18.1.- Que a ora impugnante, uma instituição religiosa sem fins lucrativos, não se enquadra em nenhuma categoria de contribuinte estatuída no artigo 195 da Constituição Federal.

18.2.- Nos termos do art. 150, inciso VI, letra "b" da Constituição Federal, os templos de qualquer culto gozam de imunidade tributária, a qual, no entanto, abrange somente os impostos, e, além disso, estende-se apenas ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais das instituições religiosas (art. 150, § 4º). A referida imunidade, pois, não abrange as contribuições de seguridade social, cuja natureza jurídica é diversa da dos impostos. Isto quer dizer que os templos estão, em princípio, sujeitos a pagar contribuição previdenciária "patronal" sobre a folha de salários dos empregados que vierem a contratar. Em princípio, porque nada impede que o legislador federal venha a lhes conceder isenção (CTN, arts. 176 a 179). Mas, no atual panorama legislativo, as igrejas de qualquer culto estão sujeitas a pagar contribuição sobre a soma da folha de salários dos empregados que contratarem, sem prejuízo, é claro, de descontarem as contribuições por eles devidas à Previdência, recolhendo-as ao INSS, uma vez que tanto empregadores como empregados estão obrigados, por força do Texto Constitucional, a financiar a seguridade social (CF/88, art. 195, inc. I e II).

18.3.- Nota-se a impossibilidade jurídica de enquadramento dos templos no conceito de empresa, uma vez que a finalidade institucional dos templos religiosos não consiste em exercício de atividades econômicas, quer de produção ou de circulação de bens, quer ainda de prestação de serviços, com vistas à obtenção de lucros. No caso das igrejas, estas constituem associações voltadas tão somente para a ministração da fé e da doutrina religiosa, uma congregação de fiéis que, no prédio ou no templo sagrado, exercem atos de louvor, de adoração e

de comunhão espiritual com o Criador. Bem por isso, os templos não se enquadram no conceito de empresa, na dicção do art. 195, inciso I, da CF/88. E, se as igrejas não podem ser consideradas empresas, também não podem ser equiparadas às empresas. E por que não podem? Simplesmente porque o legislador não possui a liberdade de manipular institutos e conceitos jurídicos, por expressa proibição do já citado art. 110 do Código Tributário Nacional. Como já se viu, a expressão "empresa" possui contornos jurídicos muito bem definidos no direito privado brasileiro, e admitir que o legislador pudesse equiparar qualquer instituição às empresas seria subverter a ordem jurídica tributária, que veda a tributação por analogia (CTN, art. 108, § 1º).

18.3.1.- Apesar disso, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (a denominada Lei de Custeio da Previdência Social) equiparou à empresa, para efeitos previdenciários, "a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade", entre outros (art. 15, parágrafo único). Ora, o legislador não tem liberdade para equiparar qualquer instituição à empresa, principalmente para fins tributários. Em matéria de tributação, ele só pode equiparar aquilo que, ontologicamente, guarda razoável semelhança com o objeto da equiparação. Só são passíveis de equiparação os institutos que possuam características que guardem semelhança ontológica entre si, sob pena de comprometimento da própria segurança jurídica da tributação.

18.3.2.- As igrejas não podem ser legalmente equiparadas às empresas, embora possam ser equiparadas aos empregadores, para os efeitos legais. Portanto, uma coisa é empresa, e outra coisa é empregador. E é nesta última categoria que se inserem as igrejas, quando contratam empregados para prestação de serviços nos templos (escriturários, faxineiros, cozinheiros, jardineiros, zeladores, etc). Em tais casos, a relação é tipicamente contratual, porque os empregados estão ligados à igreja por vínculo regido pela CLT, estando os templos obrigados a reter e recolher a contribuição incidente sobre a folha de salários de tais trabalhadores.

18.4.- Com a finalidade de prover a subsistência daqueles que, deixando as suas atividades seculares, passam a dedicar-se com exclusividade ao ministério eclesiástico, é comum que as igrejas ou denominações religiosas, por deliberação de seus conselhos ou presbitérios, forneçam aos seus respectivos sacerdotes o denominado subsídio pastoral, consistente numa soma em dinheiro, destinado a suprir as necessidades básicas do ministro religioso e de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, vestuário, higiene etc. Esse subsídio recebe, no direito canônico, o nome de cônica ou prebenda.

19.- Relativamente à contribuição previdenciária a cargo da Igreja, incidente sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, prevista na Lei federal nº 8.212, de 24.7.91, art. 22, § 13, a ora Impugnante diz que não contrariou o preceito legal. Entende a Impugnante que o mencionado parágrafo não é auto aplicável, no que tange a subsistência, na medida em que não define

critérios e até mesmo o conceito de subsistência, indispensáveis para definir a hipótese de incidência do tributo, precipuamente porque tratando-se de um conceito de alta subjetividade, não se pode deixar ao livre arbítrio do agente fiscalizar a sua definição.

19.1.- Que ao agente fiscalizador não cabe conceituar e definir os critérios de subsistência, não estão previstos na Lei, sob pena de extrapolar a sua competência ao legislar em matéria tributária. Portanto, até que seja devidamente regulamentado o § 13 do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, no que tange especificamente ao que seja enfim para fins tributários a subsistência, entendemos pela isenção da contribuição previdenciária de 20% sobre as prebendas dos Ministros.

DO LEVANTAMENTO RE

20.- Improcede a exigência de contribuições previdenciárias, visto que os pagamentos aos ministros religiosos não podem ser considerados como "remuneração", conforme fora informado pela Impugnante no curso do processo.

21.- Que o Ministro da Igreja Messiânica, através do estipêndio percebido, consegue dar um sustento capaz de atender as suas necessidades vitais básicas, e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo. E que a própria Constituição Federal, em seu artigo 7º, inciso IV, prima pelo acima afirmado, demonstrando que um valor recebido a título de estipêndio que não seja capaz de suportar as necessidades básicas de um chefe de família, acima elencadas, contradiz a própria Carta Magna.

21.1.- Cita diversos julgados em que não está caracterizada a relação de vínculo empregatício entre ministros, pastores, sacerdotes e suas igrejas.

21.2.- Que o Ministro de confissão religiosa é um segurado obrigatório da Previdência Social, assim definido pelo art. 12, caput, inciso, V, alínea "c" da Lei nº 8.212/91, sendo sua a responsabilidade exclusiva em declarar sobre que valor deve contribuir para a Previdência, sendo ainda o responsável tributário pelo recolhimento.

21.3.- Que o valor pago aos ministros não deve compor essa base de cálculo, entretanto estes devem recolher a guia GPS, como contribuintes individuais, o valor correspondente a 20% (vinte por cento) sobre o montante por ele declarado como recebido da instituição, devendo este estar entre o salário mínimo nacional vigente e o teto da previdência social. Essa assertiva encontra base legal na Instrução Normativa RFB nº 971 de 13/11/2009, art. 65, caput e § 4º, que assim dispõe:

Art. 65. A Contribuição Social previdenciária do segurado contribuinte individual é:

(...)

§4. A contribuição do ministro de confissão religiosa ou membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa, na situação prevista no § 11 do art. 55, a partir de 1º de abril de 2003, corresponderá a 20% (vinte por cento) do valor por ele declarado, observados os limites mínimo e máximo do salário-de-contribuição.

22.- Carece de fundamentação e comprovação a assertiva fazendária de que os ministros da Igreja recebem mais do que o suficiente para a subsistência, e que ultrapassariam um suposto teto legal (para fins de incidência da contribuição previdenciária). Ademais, os estipêndios foram entregues aos Ministros pelo mister religioso desempenhado, o que afasta a obrigatoriedade de vinculação ao critério de subsistência, pois a o parágrafo 13º, do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 estabelece que não se considera remuneração os valores pagos aos ministros em face do seu mister religioso **ou** para a sua subsistência. Portanto, a Lei é clara, ao estabelecer que, se o Ministro recebe os seus estipêndios em face do seu mister religioso, tal valor não sofre a incidência da contribuição previdenciária "patronal" de 20%, independente do critério de subsistência. Fosse a intenção do legislador considerar o mister religioso e a subsistência como condições para a não incidência da contribuição, ter-se-ia utilizado a conjunção "E", ou seja, "em face do seu mister religioso e para a sua subsistência".

22.1.- Outrossim, a Impugnante já havia elucidado ao fisco que parte das verbas rotuladas de "prêmios e gratificações", na realidade, destinavam-se ao "Fundo de Amparo ao Ministro", não estando vinculadas a metas, resultados, cargos, e outros critérios.

22.1.1.- Os gastos apontados pelo fisco - com o objetivo de desnaturar o levantamento de valores do Fundo -, na realidade, enquadram-se rigorosamente no âmbito do Fundo de Amparo, porque tratam de valores necessários e indispensáveis às pessoas físicas, como é o caso de compra e reforma de imóvel, aquisição de automóvel, etc.

22.2.- O Fisco não demonstra e nem comprova que referidos valores seriam incompatíveis com o conceito de subsistência.

23.- Quanto ao Plano de previdência privada ("Previdência Messius") - trata-se do Instituto de Previdência e Assistência Social Messiânico. Constitui Entidade Fechada de Previdência Complementar, criada na forma de Sociedade Civil, sem fins lucrativos, instituída pela Igreja Messiânica Mundial do Brasil, e mantida pelas empresas conveniadas, denominadas Patrocinadoras.

23.1.- A circunstância de se considerar na prebenda do ministro valores pertinentes a plano previdenciário, e assistência médica e odontológica, tem o objetivo de possibilitar uma subsistência mais completa, uma vez que um único plano nem sempre é suficiente em razão de limites, carências, etc.

23.2.- E também não é verídico que a Igreja arque com as despesas de assistência médica (UNIMED) de seus Ministros. Quanto ao plano de saúde

UNIMED a Igreja participa com 30% (trinta por cento) da mensalidade apenas dos seus colaboradores (funcionários e ministros). Ou seja, as despesas com assistência médica mensal UNIMED são deduzidas das prebendas dos Ministros.

24.- Quanto aos veículos, foi esclarecido que destinam-se exclusivamente para o desempenho da missão pastoral e não são utilizados para fins pessoais, como, deslocar-se da residência até a Igreja e vice versa.

25.- Alega a Impugnante que, a assertiva fazendária de que são concedidos benefícios similares, ou até mesmo melhores do que os usufruídos por um trabalhador celetista, não significa que deva haver equiparação nos referidos regimes jurídicos, e, por decorrência objetivar-se mesmos efeitos.

25.1.- Que o Auditor se equivocou, quanto ao alegado custeio promovido pela Impugnante atinente a algumas das necessidades básicas dos ministros (assistência médica e previdência privada), o que não deve implicar, necessariamente, na diminuição das prebendas. E ainda porque tais benefícios são desonerados da contribuição previdenciária.

26.- Quanto aos reajustes dos valores anuais pagos aos seus ministros, a Impugnante esclarece que "procura adotar, sempre que possível, os mesmos índices e critérios estabelecidos pelo Sindicato dos Empregados em Instituições Benéficas, Religiosas e Filantrópicas de São Paulo, cujo reajuste anual ocorre no mês de julho". Que o fato de ocorrer reajuste em período diferente do apontado, e percentuais distintos, por vezes, decorrem do fato de que as diferenças objetivavam recompor o montante dos estipêndios, sendo esta uma avaliação absolutamente desconexa e sem sentido para a análise jurídica do presente caso.

27.- Com relação ao valor de subsistência levantado pelo fisco, não tem sentido e muito menos fundamento jurídico o fisco escolher um valor qualquer de "corte", invocando a Lei federal nº 8.212/1991, que estabelece o seguinte:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

27.1.- Desta forma, singelamente, o fisco informa que "optou-se por adotar o maior dos valores mencionados, qual seja, o constante na parte superior da

tabela do IRPF: R\$ 3.743,19". Que os valores iguais ou inferiores foram considerados como prebendas, sendo os demais (superiores) considerados como remuneração, compondo o **Levantamento "RE"**.

27.2.- Insurge-se a Impugnante, alegando que a apuração fiscal de valores totalmente distintos e a escolha de um outro valor, mais significativo, por si só, demonstra a insegurança, incerteza, e absoluta falta de critério jurídico, e a manifesta ilegalidade.

27.3.- A fiscalização simplesmente optou por um determinado valor, captado da Tabela do Imposto de Renda da Pessoa Física. Este procedimento fazendário, por si só, revela precariedade porque o presente processo trata de "contribuições previdenciárias patronais, e os valores relativos à subsistência de trabalhadores", situação nitidamente distinta do Imposto de Renda. A apuração da "contribuição previdenciária patronal" tem natureza distinta do "imposto de renda", em razão do que os elementos, tetos, e parâmetros previstos na legislação deste tributo não podem servir para a quantificação da mencionada contribuição. Portanto, não há como ser acolhida a pretensão fazendária.

DO LEVANTAMENTO "DI"

28.- Quanto à descaracterização das prebendas por existência de hierarquia entre os ministros, a Impugnante diz serem improcedentes as exigências de contribuições pertinentes às diferenciadas atribuições de competências aos Ministros (Dirigente, Adjunto e Assistente), e que venham a envolver hierarquização de natureza administrativa.

28.1.- É certo que em praticamente todas as ordens religiosas existe uma hierarquia eclesiástica e naturalmente, os sacerdotes executam diversas tarefas complementares e diferentes entre si, mas todas convergindo para um único objetivo: a pregação religiosa por todas as formas e meios possíveis e legitimamente aceitos. Importante frisar que tal hierarquia, entretanto, não pode ser confundida com aquela que decorre da relação de emprego, caracterizada pela subordinação do empregado às ordens emanadas do empregador.

28.2.- A subordinação aos superiores religiosos não tem o significado de subordinação profissional, mas sim de submissão espiritual, decorrente da fé e da vocação religiosa, não se confundindo a hierarquia da Igreja com a hierarquia profissional, porque o religioso é submisso, não só a Deus, mas também aos seus representantes eleitos pela fé.

29.- Quanto à diferenciação dos veículos fornecidos, basicamente três modelos, Meriva, Polo Sedan e Ford Fiesta, foram disponibilizados para que os Ministros pudessem cumprir a missão pastoral, levando-se em consideração a segurança, conforto e distância que percorrem em suas áreas de atuação. Os ministros responsáveis de região, denominados diretores, percorrem uma área maior no seu mister religioso enquanto que os ministros responsáveis de área e gestores, exercem o seu mister em áreas menores, daí porque, a diferenciação

dos veículos. Nota-se, ainda, que não são veículos de luxo, mas todos de padrão médio.

30.- O fisco examina a Lei n. 8.212/91 (§ 13, do art. 22) e entende que os valores despendidos pela ora Impugnante não objetivam a subsistência dos seus servidores, pelo fato de que foram fornecidos em condições que dependem da natureza e da quantidade do trabalho executado, devendo ser considerados como remuneração direta ou indireta.

30.1.- Os valores foram entregues aos Ministros em face do mister religioso que desempenham, e não estão vinculados a natureza e a quantidade do trabalho executado. Nível de responsabilidade, hierarquia sacerdotal, tempo de servir a Obra de Deus, não se confundem com a natureza do trabalho e não há óbice para que possam ser adotados para definir diferentes estipêndios, sem que, com isso, leve ao entendimento de que tais valores estão sendo pagos em função da natureza e da quantidade do trabalho executado.

30.2.- Que a Lei estabelece dois critérios cumulativos para afastar a isenção: natureza do trabalho e quantidade do trabalho executado. Ou seja, é necessário que ambos estejam presentes, não bastando apenas a presença de um para afastar a isenção da contribuição previdenciária.

30.2.1.- Frisa a Impugnante que a fiscalização não demonstrou convincentemente que a diferenciação dos estipêndios esteja vinculada à natureza ou à quantidade do trabalho executado, individual e muito menos concomitantemente, no desempenho do mister religioso dos Ministros.

DO LEVANTAMENTO “KO”

31.- Quanto à descaracterização das prebendas por descumprimento do estatuto, a Impugnante assinala que as glosas fazendárias não se justificam.

31.1.- O exercício de atividades junto às empresas do Grupo Korin, de nenhuma forma, despreendem-se da preocupação religiosa dos sacerdotes, consoante os esclarecimentos prestados pela ora Impugnante, na seguinte forma:

"Todos os ministros da Igreja são formados para além das atribuições de realizar cultos, cerimônias religiosas, orientações aos fiéis. Neste sentido, também realizam a pregação religiosa relacionadas a assuntos ou temas específicos da doutrina messiânica no campo da arte, da agricultura, educação e afins, junto às entidades coligadas e seus departamentos internos."

31.2.- A participação dos Ministros nas empresas do grupo "Korin" - que têm como objeto principal atividades de natureza agropecuária e a agricultura - justifica-se plenamente em razão da Igreja também cultivar os alimentos naturais na forma preconizada por Mokiti Okada.

DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES

32.- Alega a Impugnante que não está correto o critério adotado para apurar a base de cálculo (a RFB considerou o montante bruto das folhas de pagamento, sem levar em conta a linha de corte da Auditoria Fiscal, no importe de R\$ 3.743,19), pois dever-se-ia considerar os valores excedentes a linha de corte e não toda a remuneração dos Ministros que perceberam prebendas superiores ao arbitrado, sob pena de se tributar a parte isenta, assim considerada como de subsistência pelo fisco.

32.1.- Portanto, ainda que se cogite de legitimidade ao tipo de exigência tributária, **o Auto de Infração deve ser retificado para que sejam elaborados novos cálculos com as devidas reduções na forma aduzida pela Impugnante**, a fim de conferir liquidez ao pretense crédito tributário.

DAS MULTAS APLICADAS. QUALIFICAÇÃO INDEVIDA

33.- Diz a Impugnante que há que se considerar que as multas exacerbadas (de natureza confiscatória) somente deveriam ser aplicadas em situações excepcionais em decorrência de plena e indiscutível sonegação tributária, de natureza dolosa, em que o sujeito passivo de modo deliberado objetivasse ocultar a realização de suas atividades e proceder ao recolhimento de valores devidos ao fisco.

33.1.- Que somente se poderia cogitar de autêntica sonegação/fraude nos casos de inexistência de contabilidade, registros, documentos, ausência de recolhimentos de valores tributários, previdenciários, etc; firmas fantasmas, clandestinas; adulteração de documentos, registros; passivo fictício; omissão de receitas; saldo credor de caixa, etc.

33.2.- Um fato que aponta para a falta de dolo de subtrair informações da fiscalização é que as diversas atividades religiosas da Impugnante, encontram-se devidamente contabilizadas e documentadas, tanto que o fisco obteve com facilidade todos inúmeros elementos atinentes ao ano de 2010, podendo, com facilidade, elaborar relações de pessoas, gastos, etc.

33.3.- Não houve sonegação ou fraude, dolosas, com o fito de não recolher a contribuição previdenciária. Como é cediço, a GFIP não disponibiliza campo para informar as prebendas pagas aos ministros de confissão religiosa e, por seu turno, os valores integrais pagos sofreram a retenção e o recolhimento do Imposto de Renda, devidamente informados a Receita Federal pela Impugnante.

33.3.1.- No caso específico de “segurados contribuintes individuais das GFIPS”, a ora Impugnante demonstrara que procedera às devidas informações, trazendo mesmo a esta impugnação a discriminação de todos os pagamentos efetuados às específicas pessoas.

33.4.- Assim, na remota hipótese de ser mantido o Auto de Infração impõe-se a retificação da multa impositiva (de 150% para 75%).

DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

34.- A lavratura do Auto de Infração, por si só, não pode implicar a decorrente representação por suposto crime contra a ordem tributária, nos termos da legislação federal, uma vez que o processo administrativo goza de mera presunção de liquidez e certeza do crédito tributário, sujeito a impugnações dos contribuintes e respectivos julgamentos administrativos.

34.1.- Destarte, a comunicação ao Ministério Público de fatos que configurem ilícitos penais, em detrimento da Fazenda Pública, somente poderá ser promovida após o término do processo administrativo tributário que tenha mantido a exigência tributária, em observância da postura adotada pelo STF.

DO PEDIDO

35.- Requer seja acolhida a Impugnação para o fim de ser decidida a integral insubsistência do Auto de Infração, com a conseqüente extinção das exigências.

35.1.- Requer, subsidiariamente, caso o pedido principal de decretação de insubsistência total do auto não seja acolhida, o refazimento do Auto de Infração para que sejam devidamente retificados os cálculos relativos às contribuições patronais, aplicando o corte preconizado pelo próprio fisco para todas as prebendas dos Ministros que recebem acima deste valor, tributando-se apenas os valores excedentes.

O acórdão *a quo*, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, apresentando a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

ENTIDADE RELIGIOSA. EQUIPARAÇÃO A EMPRESA PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS

Para fins previdenciários, a instituição religiosa é equiparada à empresa, nos termos da lei, não havendo qualquer distinção quanto à finalidade ou à natureza do empreendimento analisado.

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.

ÔNUS DA PROVA.

Compete à impugnante a demonstração dos fatos extintivos, impeditivos ou modificativos do crédito tributário regularmente apurado. A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO

A recusa na prestação de informações e na apresentação dos livros contábeis, recibos de pagamentos e outros documentos solicitados pela fiscalização autoriza o lançamento por arbitramento, com aferição indireta da base de cálculo.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964.

MULTA CONFISCATÓRIA.

Não é confiscatória a multa de ofício aplicada de acordo com os parâmetros estabelecidos na legislação.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

A emissão de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) constitui dever funcional dos Auditores-Fiscais, não cabendo no julgamento administrativo a apreciação do conteúdo desta peça, a qual será enviada às autoridades competentes em momento oportuno.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário tempestivo no qual alega:

- tempestividade;
- preliminarmente, a alteração da Lei nº 8.212/1991 pela Lei nº 13.137/2015;
- que *“o fisco não conferiu oportunidade à Igreja Recorrente para apresentar o devido contraditório, o que também caracteriza autêntico cerceamento do direito de defesa”*;
- que os pagamentos aos ministros religiosos não podem ser considerados como remuneração;
- que, *“maliciosamente, a Autoridade Fazendária Julgadora omite o teor do já ventilado parágrafo 14 do artigo 22 da Lei 8.212/91, que fora introduzido pela Lei 13.137/2015”*;
- que o *“Fisco não demonstra e nem comprova que referidos valores seriam incompatíveis com o conceito de subsistência”*;
- que *“não é verídico que a Igreja Recorrente arque com as despesas de assistência médica (UNIMED) e odontológica de seus Ministros(...)Ou seja, as despesas com assistência médica mensal UNIMED e odontológica são deduzidas das prebendas dos Ministros”*;

- que *“todos os valores que foram pagos aos ministros no decorrer do período fiscalizado (01/2010 a 12/2010) estão acobertados pelo manto da isenção prevista no parágrafo 13 do artigo 22 da Lei 8.212/91, e em total consonância com a interpretação dada pelo parágrafo 14 do citado artigo 22 (...)”*;
- que *“os procedimentos fazendários são precários, no tocante à apuração de valores que extravasariam os limites de subsistência”*;
- que não se confunde hierarquia da igreja com hierarquia profissional, não havendo subordinação patronal;
- que a administração da igreja é extensão da atividade pastoral;
- que *“dever-se-ia considerar os valores excedentes a linha de corte e não toda a remuneração dos Ministros que perceberam prebendas superiores ao arbitrado, sob pena de se tributar a parte isenta, assim considerada como de subsistência pelo fisco”*;
- que não procede a aplicação da multa de 150%, porque confiscatória e não houve fraude;
- questiona a Representação Fiscal para Fins Penais;

Por fim, pede o cancelamento do débito fiscal reclamado e, alternativamente, que seja feito recálculo para tributar apenas a parte excedente à linha de corte adotada pela fiscalização.

É o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relator.

Conhecimento

O Recurso Voluntário é tempestivo, e merece ser conhecido.

Preliminares

À e.fl. 551 o recorrente traz como questão preliminar a alteração da Lei nº8.212/1991 pela Lei nº 13.137/2015.

O argumento foi trazido apenas em sede recursal, todavia, entendo não estar maculado pela preclusão.

A citada alteração legislativa entrou em vigor com sua publicação em 22/06/2015. Logo, data posterior à apresentação da peça impugnatória em 13/01/2015. Portanto, trata-se de direito superveniente, nos termos do Decreto nº70.235/1972, art. 16, §4º, alínea “b”.

O art. 7º, da Lei nº 13.137/2015, alterou o art. 22 da Lei nº 8.212/1991, inserindo o §14, com a seguinte redação:

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)

O parágrafo 14, incluído, tem natureza expressamente interpretativa em relação ao §13, o qual fundamentou o auto de infração.

Diante do relevante direito superveniente, o qual não poderia ter sido alegado na peça impugnatória, o contribuinte juntou ao seu recurso a alegação para que fosse aplicado o novel dispositivo no julgamento por este CARF.

O acórdão *a quo* não citou explicitamente a alteração legislativa, todavia, ela também não havia sido trazida à lide pelo contribuinte antes do julgamento pela DRJ. Tendo sido trazida apenas após o julgamento de DRJ, este CARF é o órgão julgador competente a apreciar a questão, conforme preceitua o Decreto nº 70.235/1972 em seu art. 16, §6.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 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.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (grifos do relator)

Consultando a legislação tributária, assim dispõe o CTN em seu artigo 106, inciso I:

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;(grifo do relator)*

A redação adotada pelo novel dispositivo não deixa dúvidas de seu caráter interpretativo:

§ 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.”

Ratificando o caráter interpretativo do §14 do art. 22 da Lei nº8.212/1991, foi ainda incluído o §16 pelo art. 9º da Lei nº14.057/2020.

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.”

O §16 incluído pela Lei nº14.057/2020 acrescentou que seriam “*consideradas nulas as autuações emitidas em desrespeito ao previsto no respectivo diploma legal*”. A vigência deste dispositivo iniciou com a publicação no DOU de 14/09/2020.

No sentido de que a apreciação dos fatos deve ser feita à luz do direito superveniente, assiste razão ao recorrente. A apreciação se dará levando em conta tanto a alteração trazida pela Lei nº 13.137/2015, suscitada no Recurso Voluntário, quanto a alteração trazida pela Lei nº14.057/2020, posterior à apresentação do Recurso Voluntário.

O recorrente alega também, e.fl.565, que “*o fisco não conferiu oportunidade à Igreja Recorrente para apresentar o devido contraditório, o que também caracteriza autêntico **cerceamento do direito de defesa***”.

Sem razão o recorrente.

Primeiramente, em relação ao procedimento de fiscalização, trata-se de fase inquisitória, não havendo que se falar em contraditório e ampla defesa. A questão já se encontra pacificada pela Súmula CARF nº162.

Súmula CARF nº 162

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 2401-004.609, 2201-003.644, 1302-002.397, 1301-002.664, 1301-002.911, 2401-005.917 e 1401-004.061.

Embora não se fale em contraditório e ampla defesa durante a fiscalização, é inegável que o contribuinte teve ampla oportunidade de apresentar esclarecimentos sobre os fatos questionados pela fiscalização.

Após a fiscalização, o contribuinte pode apresentar todas suas alegações de fato e de direito na peça impugnatória. Insatisfeito, teve nova oportunidade de apresentá-los, e até de incluir novos argumentos, no presente Recurso Voluntário apresentado. O direito do contribuinte

ao contraditório e à ampla defesa foi plenamente respeitado durante todo presente processo administrativo.

Acolho parcialmente as preliminares, apenas no sentido de que a apreciação de mérito deve levar em conta o direito superveniente.

Mérito

O principal fundamento da autuação se dá pelo suposto descumprimento do disposto na Lei nº8.212/1991, art. 22, §13.

CAPÍTULO IV

DA CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA

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.

O parágrafo citado, quando atendidos seus requisitos, tem o condão de afastar valores do campo da incidência de contribuição previdenciária patronal. Haja vista o caráter de exoneração tributária da norma, esta deve ser interpretada literalmente, de modo restritivo.

Após a autuação, o art. 22 da Lei nº8.212/1991 foi alterado pelas leis federais nº13.137/2015 e nº14.057/2020, as quais, respectivamente, incluíram os parágrafos 14 e 16, diretamente relacionados ao §13, resultando na nova redação abaixo transcrita. Cumpre destacar que, infralegalmente, também houve a edição do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 1, de 29 de Julho de 2022, o qual encontra-se suspenso, por força do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 1, de 15 de Janeiro de 2024.

CAPÍTULO IV

DA CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA

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)

O §13 deixa claro que há requisitos para que os valores despendidos não sejam considerados remuneração direta ou indireta. Os requisitos não foram revogados, pelo contrário, seguem inalterados até o presente momento. As alterações trazidas pelos §§14 e 16 foram no sentido de orientar a interpretação do §13. Não tendo os requisitos sido revogados, não se pode dar interpretação que os esvazie materialmente.

Do texto podem ser extraídos os seguintes requisitos cumulativos:

- i) os valores têm que ser despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional;
- ii) os valores têm que ser despendidos com ministro de confissão religiosa, membros de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa;
- iii) os valores têm que ser despendidos em face do seu mister religioso **OU** para sua subsistência.

Neste ponto a lei traz alternativamente as possibilidades dos valores terem sido despendidos tanto em face do mister religioso, quanto em face da subsistência. Entendo que, mesmo para situação de subsistência, há a necessidade do mister religioso, para que se mantenha algum elemento de conexão com os objetivos primários da entidade. Ademais, há duas condicionantes finais explícitas, que agem cumulativamente:

- iv) que os valores sejam fornecidos em condições que: independam da natureza E da quantidade do trabalho executado.

Assim, a leitura possível desse conjunto de requisitos, é de que a lei se refere a valores despendidos, de forma genérica. Há valores que se enquadrarão como subsistência, aqui se identificam as prebendas ou estipêndios pagos. E, residualmente, pode haver valores outros. Porém, subsistência ou não, há a obrigatoriedade de estarem vinculados ao mister religioso, e de que suas condições independam da natureza e da quantidade do trabalho executado.

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. E, que a referência genérica a “valores despendidos”, aproveita inclusive valores pagos de forma e montante diferenciados, em pecúnia ou a título de ajuda de custo de moradia, transporte, formação educacional.

Contudo, **essa amplitude interpretativa deve ser compreendida dentro das balizas estabelecidas, e mantidas, no §13.**

A Auditora-Fiscal, durante o procedimento de fiscalização, buscou esclarecer – dentre os valores despendidos e não oferecidos à tributação das contribuições previdenciárias patronais – quais o contribuinte efetivamente possuía comprovação de que atendiam os requisitos acima.

Para isso foram expedidos sucessivos termos de intimação, para que o contribuinte prestasse esclarecimentos quanto à regularidade do não oferecimento à tributação de certos valores despendidos.

Por fim, a fiscalização entendeu haver infrações tributárias, e centrou sua autuação nos seguintes pilares argumentativos:

- a) Inobservância do conceito de subsistência;
- b) Hierarquia entre ministros, com reflexos nas prebendas percebidas por eles;
- c) Descumprimento do próprio estatuto da entidade;

Abaixo analisaremos cada um deles, argumentação favorável e contrária, e eventuais impactos do direito superveniente.

Da Inobservância do conceito de subsistência

Este foi o primeiro filtro aplicado pela fiscalização. Aferir se os estipêndios pagos, e sobre os quais não foram recolhidas contribuições previdenciárias patronais, possuíam características passíveis de enquadramento como subsistência.

A lei optou por não trazer um valor objetivo, fixo, para os valores dispendidos. Não obstante, a lei trouxe, e manteve, uma referência, a subsistência. O fato de não haver um conceito ou valor fixo legal de subsistência permite maior adequação, no momento da aplicação da lei, haja vista a noção de subsistência poder contemplar uma variação de valores, a depender das situações fáticas. Isso também permite ao contribuinte maior amplitude de justificativas, para demonstrar seu direito. Tendo a palavra subsistência como norteador, nem fiscalização, nem contribuinte, têm liberdade total para defenderem qualquer valor, descolado da realidade e da referência da subsistência.

Neste contexto e, tendo em vista que os ministros não foram informados em GFIP pela igreja, foi solicitada pela fiscalização a folha de pagamento. Na folha de pagamento apresentada, a fiscalização se deparou com remunerações que chegavam a superar a remuneração de Ministros do STF, as quais, por certo, não poderiam ser entendidas como para mera subsistência, conforme detalhado no Relatório Fiscal.

Além dos estipêndios pagos, foram identificados valores outros durante a fiscalização, contabilizados como Prêmios e Gratificações.

Para esclarecer os critérios empregados pelo fiscalizado para estabelecer os referidos estipêndios, à e.fl. 162 o Relatório Fiscal destaca:

Por meio do Termo de Intimação Fiscal — TIF — lavrado em 13/11/2014, foi efetuada a seguinte solicitação: "Esclarecer os critérios utilizados para estabelecer os valores das "PREBENDAS" dos ministros. Demonstrar parâmetros utilizados para se chegar ao valor de subsistência dos ministros.

Apresentar regulamento, norma interna ou documento similar que corrobore os critérios adotados pela instituição". O contribuinte respondeu à intimação, porém, sem discriminar detalhada e exaustivamente todos os critérios utilizados pela instituição para chegar ao valor da prebenda de cada ministro.

Assim, como até a presente data não foram esclarecidos os critérios utilizados para a composição de cada prebenda, não foram apresentados quaisquer estudos efetuados pela própria Igreja para a determinação do que seria o valor de subsistência a ser pago aos seus ministros, coube a esta fiscalização escolher um valor de "corte".

Diante da insuficiência dos esclarecimentos prestados, e da necessidade de se estabelecer um valor de corte, a fim de se apurar a base do cálculo do tributo a ser lançado, a Auditora-Fiscal recorreu ao arbitramento, nos termos da Lei nº. 8.212, de 24/07/1991, em seu art. 33 §§ 3º, 4º e 6º.

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Com base em critérios detalhados no Relatório Fiscal, a Auditora-Fiscal, conservadoramente, estabeleceu a linha de corte mais alta e favorável ao contribuinte. Foi arbitrado que apenas valores superiores a R\$3.743,19 estariam fora do conceito de subsistência,

devendo ser considerados integralmente como remuneração. À época dos fatos geradores, o valor de R\$3.743,19 indicava o início da última faixa da Tabela Progressiva para o cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física, valor superior aos demais encontrados pela fiscalização por outros critérios de pesquisa.

Alega o contribuinte, em Recurso Voluntário, que:

Ademais, a ora Recorrente deixara claro que "o estipêndio pago aos ministros da Igreja Messiânica é para sua subsistência, do qual deve retirar o sustento de sua família, o custeio dos estudos dos seus filhos, transporte, seguro, lazer, aluguel ou ,financiamento da casa própria, entre outros itens do dia-a-dia".

O Fisco não demonstra e nem comprova que referidos valores seriam incompatíveis com o conceito de subsistência.

O contribuinte não fez prova de suas alegações, tampouco trouxe critério ou valor alternativo, para contrapor o critério adotado pelo fisco. O arbitramento realizado inverteu o ônus da prova, não tendo o contribuinte se desincumbido desse ônus.

Acertada a decisão da DRJ, da qual destaco trecho abaixo, acolhendo seus argumentos:

*42.3.1.- Por outro lado, a Impugnante não trouxe aos autos, uma contestação expressa acerca do **valor** encontrado pela Autoridade Fiscal, limitando-se a considerar a falta de critério jurídico e a sua legalidade. Pois bem, o esclarecimento dos critérios utilizados ou estudo para a determinação do que seria o "valor de subsistência" à Autoridade Fiscal, ou a sua apresentação em sede de defesa, talvez tornasse evidente o cumprimento da exigência pela Impugnante, ou não. Mas neste caso, deve-se manter o valor arbitrado pela fiscalização.*

Não se vislumbra a alegada precariedade do procedimento fiscal, no tocante à apuração de valores que extravasariam os limites de subsistência.

Também não pode ser acolhido o pedido para que a tributação incida apenas sobre o excedente do valor de corte. Conforme bem destacou o acórdão de DRJ, o art. 22 da Lei nº8.212/1991 assim dispõe em seu inciso III.

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). (grifo nosso)

Da hierarquia entre ministros, com reflexos nas prebendas percebidas por eles

Neste tópico, a Auditora-Fiscal demonstra que há o pagamentos de valores aos ministros, que guardam dependência com a natureza e/ou a quantidade do trabalho executado.

Ressalta a Auditora:

Ora, tal hierarquização não traria problemas se fosse apenas uma questão organizacional, sem influência na prebenda recebida pelos ministros. No entanto, conforme já demonstrado e reforçado a seguir, e como pode ser observado na planilha demonstrativa dos pagamentos dos ministros, o valor pago a estes ministros hierarquicamente superiores é maior do que os valores pagos aos demais.

Fica demonstrada uma diferenciação que não encontra guarida na interpretação inserida pelo §14 do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, posto que não respeita os limites pré-estabelecidos no §13. Não se trata aqui de confundir hierarquia da igreja com hierarquia profissional, ou subordinação patronal, tampouco essa questão é aventada pelo auto de infração.

A fiscalização demonstra que há a execução de funções administrativas, havendo um acréscimo de trabalho e de responsabilidades, bem como uma distinção quanto à natureza do trabalho executado, em relação aos demais ministros. Há inclusive ministros que desempenham funções administrativas em empresas do ramo de alimentos pertencentes à IMMB. Tais distinções refletem em remuneração direta e indireta, seja em valores recebidos em pecúnia, seja em benefícios como veículos melhores à disposição, melhores planos de saúde, previdência, dentre outros benefícios recebidos. Não há como prosperar o argumento de que essas funções seriam extensões da atividade pastoral, trata-se de atividades distintas, e que exigem conhecimentos específicos distintos.

Equivoca-se o recorrente ao afirmar:

Ad argumentandum, note-se que a Lei estabelece dois critérios cumulativos para afastar a isenção: natureza do trabalho e quantidade do trabalho executado. Ou seja, é necessário que ambos estejam presentes, não bastando apenas a presença de um para afastar a isenção da contribuição previdenciária.

A lei não estabelece dois critérios cumulativos para afastar a isenção. A lei estabelece dois critérios cumulativos para que a isenção seja possível! Condiciona o texto legal a: “desde que fornecidos em condições que independam da natureza e da quantidade do trabalho executado”.

Ou seja, há de haver uma independência dos valores fornecidos em relação à natureza E à quantidade do trabalho executado, cumulativamente. Se houver situação de dependência de apenas um desses itens, já não há que se cogitar isenção, os pagamentos deverão ser considerados remuneração!

Do descumprimento do próprio Estatuto

Adicionalmente, o Relatório Fiscal explicita situação que descumpriria o próprio estatuto da entidade.

‘CAPÍTULO XI — Do Sacerdócio

(...)

Art 27— Os sacerdotes poderão receber da Igreja estipêndio capaz de garantir sua subsistência, **desde que se dediquem exclusivamente à pregação religiosa.** '(grifo nosso)

Pelo exposto, a condição para recebimento de estipêndio por parte da IMMB seria a dedicação exclusiva à pregação religiosa.

As atividades desenvolvidas em empresas do grupo, já destacadas neste voto, e detalhadas no Relatório Fiscal, afastariam a possibilidade de dedicação exclusiva à pregação, afastando, por conseguinte, o recebimento de estipêndio para subsistência pelos ministros, conforme estabelecido no estatuto da igreja.

A fiscalização elaborou lista com os ministros que são sócio administradores de empresas não filantrópicas controladas pela IMMB. Para esses casos há, além de descumprimento do estatuto, percebendo estipêndio, e não se enquadrando como subsistência, há a questão mais grave do recebimento não se dar em face de seu mister religioso, para além da diferenciação dependente da natureza do trabalho executado.

Sobre este tópico, transcrevemos abaixo algumas das alegações trazidas pelo recorrente, fazendo a respectiva apreciação:

A regra estatutária não pode ser compreendida de modo dogmático, categórico, no sentido de que o sacerdote — durante as 24 horas do dia — deva estar de modo exclusivo, permanente, e direto, centrado nos ensinamentos religiosos, ao culto, à celebração de ofícios, etc.

Não é isso que afirma o auto de infração. A questão é sobre dedicação exclusiva, e não sobre o exercício de uma função 24 horas por dia. Pelo texto do próprio estatuto, é indiferente se a dedicação é de 1 hora por dia ou de 24 horas por dia, desde que seja exclusiva.

Da e.fl. 570 trazemos a seguinte alegação do recorrente:

O questionamento do exercício de atividades junto às empresas do Grupo Korin, de nenhuma forma, desprende-se da preocupação religiosa dos sacerdotes, consoante os esclarecimentos anteriormente prestador pela ora Recorrente, (...)

Ora, não se questiona que os ministros possam também conduzir ritos religiosos nos recintos empresariais. Contudo, essa função é assessória dentro da atividade empresarial desenvolvida, e dos cargos e funções ocupados, ainda que tais ritos possuam obrigatoriedade à luz da doutrina da igreja. Eventuais pontos de contato entre a igreja e a empresa, no contexto religioso, não têm o condão de transmutar atividades tão distintas, igualando-as ou tornando uma, extensão necessária da outra, perante o fisco.

Dos débitos

O Relatório Fiscal esclarece a composição do crédito tributário lançado.

Em relação a descaracterização das prebendas por inobservância do conceito de subsistência, foi utilizado o levantamento RE, detalhado no anexo 12 (e.fls. 331/339).

Em relação a descaracterização das prebendas por existência de hierarquia entre os ministros, foi utilizado o levantamento DI (ministros que ocuparam cargos de diretoria, presidência e vice-presidência), detalhado no anexo 15 (e.fl.344).

Em relação a descaracterização das prebendas por descumprimento do estatuto, foi utilizado o levantamento KO (ministros que exerceram atividades nas empresas Korin), detalhado no anexo 17 (e.fl.353).

Os nomes e valores presentes em uma lista não se repetem em outra lista. Da análise conjunta das três listas, frente às diferentes alegações e elementos de prova, e à luz do direito superveniente, tecemos as seguintes considerações.

O entendimento esposado neste voto, tendo em conta as alterações legislativas que ocorreram posteriormente à autuação, ou mesmo posteriormente ao acórdão de DRJ e apresentação do recurso, são no sentido já explicitado no início deste voto.

A interpretação possível a qual se chegou foi de que, a lei, ao se referir a valores despendidos, não se refere apenas a estipêndio, é dado guarida a valores para além do estipêndio.

O estipêndio estaria vinculado a uma questão de subsistência, sendo tal entendimento reproduzido inclusive no estatuto do recorrente. Também deveria respeitar a independência quanto à natureza e a quantidade do trabalho executado.

Os demais valores despendidos, para além dos estipêndios, também devem respeitar a independência quanto à natureza e a quantidade do trabalho executado, bem como se dar em face do mister religioso.

O levantamento RE refere-se a estipêndios, estando vinculado à questão da subsistência, e tendo sido feito arbitramento que inverteu o ônus da prova. O recorrente não trouxe elementos que esclarecessem os critérios que utilizou, de modo a afastar o critério adotado no arbitramento. Tampouco a legislação superveniente afastou a questão da subsistência, de modo a socorrer o recorrente. Haja vista que o recorrente não demonstrou cabalmente critérios outros, relacionando-os com os casos elencados, conforme permitiria a novel legislação.

De modo diverso, os levantamentos DI e KO, remetem a valores que não se confundem com estipêndio, não havendo cotejamento quanto à subsistência. A infração nestes itens foi em virtude dos valores serem despendidos sem independência em relação à natureza e a quantidade dos trabalhos executados. Ministros exercendo cargos de direção, ou figurando como sócios-administradores de empresas com fins lucrativos, cujo controle é da IMMB.

O recorrente também não conseguiu desconstituir os argumentos da fiscalização que foram acolhidos pela DRJ.

Alegações como a de que é um número reduzido de ministros que figuram como sócios ou executivos de empresas, ou mesmo que *“não é verídico que a Igreja Recorrente arque com as despesas de assistência médica (UNIMED) e odontológica de seus Ministros(...)Ou seja, as despesas com assistência médica mensal UNIMED e odontológica são deduzidas das prebendas dos Ministros”*, em nada refutam a argumentação central do auto de infração, mantida pelo acórdão de DRJ, e que deve ser mantida também nesta 2ª instância administrativa.

Da Representação Fiscal para Fins Penais

Sobre o questionamento quanto à Representação Fiscal para Fins Penais, o acórdão de DRJ bem esclareceu sobre o dever de representar inscrito na Portaria da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB nº 2.439, de 21/12/2010.

Ademais, o CARF já se pronunciou no seguinte sentido.

Súmula CARF nº 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 303-33810, de 05/12/2006 Acórdão nº 296-00105, de 10/02/2009
Acórdão nº 201-81384, de 03/09/2008 Acórdão nº 106-16727, de 23/01/2008
Acórdão nº 201-78848, de 09/11/2005 Acórdão nº 106-13820, de 18/02/2004

Das multas aplicadas

Para os valores do Levantamento RE, anexo 12, relacionados no DD – Discriminativo de Débito (e.fls. 136/142), foi aplicada a multa de ofício de 75%, conforme mandamento legal discriminado no relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito (e.fls. 143/144).

Para os valores dos Levantamentos DI e KO, anexos 15 e 17, também relacionados no relatório DD, foi aplicada multa qualificada de 150%.

O motivo da qualificação da multa foi a conduta dolosa demonstrada pela ação reiterada em sentido contrário ao próprio estatuto da igreja, incorrendo nas situações legalmente tipificadas para qualificação da multa de ofício.

Descreve o Relatório Fiscal:

Ora, a partir do momento em que **consta em seu próprio Estatuto** (documento interno, contendo as diretrizes elaboradas e aprovadas pela própria IMMB) a condição de exclusividade à pregação religiosa para a caracterização de um ministro religioso, e que esta **exigência foi repetidamente descumprida em relação a diversos ministros**, pode-se afirmar que a Igreja **omitiu deliberadamente as remunerações** destes ministros das suas GFIPs, além de não oferecê-las, mês após mês, à tributação.

Ou seja, os valores repassados a tais pessoas foram consignados como prebendas na folha de pagamento dos ministros, em flagrante desacordo com o estipulado no Estatuto Social da entidade (**de conhecimento, obviamente, de seus dirigentes**), o qual atribui prebendas apenas àqueles que se dediquem exclusivamente à pregação religiosa.

Assim, por causa dos critérios por ela mesma estabelecidos, a Igreja não poderia ter omitido os valores pagos a estes ministros das suas GFIPs, **visto que era de seu conhecimento o seu não enquadramento na definição de estipêndio**, mas de verdadeira remuneração. **Ao fazê-lo, retardou o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias.**

Em relação ao percentual aplicado na qualificação da multa, qual seja, 150%, se insurge afirmando que não procede a aplicação da multa de 150%, porque confiscatória e não houve fraude.

A ocorrência de fraude ou não foi superada nos parágrafos anteriores. Contudo, em relação a considerar exagerado o percentual aplicado, assiste razão ao contribuinte, frente recente inovação legislativa.

Neste sentido, deve ser aplicada a retroatividade benigna trazida pela Lei nº14.689/2023, que alterou o §1º do art. 44 da Lei nº9.430/1996, reduzindo a multa de 150% para 100%, quando não for verificada reincidência.

Conclusão

Voto por conhecer do Recurso Voluntário, acolher parcialmente as preliminares, no sentido de reconhecer o direito superveniente e, no mérito dar PARCIAL PROVIMENTO, no sentido de aplicar a retroatividade benigna, reduzindo a multa qualificada a 100%.

(documento assinado digitalmente)

Alfredo Jorge Madeira Rosa

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa - Redator designado

Peço *vênia* ao ilustre relator para discordar de seu entendimento apenas na questão relativa à qualificação da multa aplicada.

Ao contrário do que entendeu a fiscalização e o I. relator, não entendo ter havido ocorrência de fraude ou dolo capaz de ensejar a aplicação da multa qualificada no patamar de 150%.

Sobre a qualificação da multa de ofício, entendo oportuno destacar que se trata de medida de exceção, já que a regra é a aplicação do percentual de 75%, razão pela qual é necessário buscar apoio na legislação de regência:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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; II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Por sua vez a Lei 4.502/64 prescreve:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A leitura integrada dos dispositivos legais supracitados evidência que, seja no caso de sonegação, fraude ou conluio, indispensável que, inequivocamente, esteja presente o elemento subjetivo (dolo) na conduta do contribuinte; de forma a demonstrar que este quis, de fato, alcançar os resultados capitulados pelo artigo 71 e 72 da Lei 4.502/64.

Ainda que seja difícil aferir o ponto a partir do qual uma conduta deixa de constituir mera infração à legislação tributária e passa ser uma conduta dolosa, punível com a qualificação da multa de ofício, é certo que, no caso em tela, a Autoridade Fiscal justificou a duplicação do percentual da penalidade pelo fato de ter constatado que contribuinte teria o conhecimento do não enquadramento dos valores pagos aos seus Ministros na definição de estipêndio, mas de verdadeira remuneração.

Entendo diferente, tal fato não foi resultado de ação dolosa, praticada pelo contribuinte com o objetivo de reduzir o tributo devido ou impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador. Apenas decorreu de uma interpretação equivocada sobre os valores pagos como não sendo passíveis de incidência de contribuições previdenciárias.

Ante ao exposto, voto no sentido de excluir a qualificação da multa, reduzindo-a ao patamar de 75%.