

Marcelo Magalhães Peixoto
Leonardo Ogassawara de Araujo Branco
Michell Przepiorka
(Coordenadores)



Contribuições: evolução jurisprudencial no CARF, STJ e STF

- Imunidades e isenções aplicadas às contribuições
- Conceito de receita
- Processo administrativo e judicial
- Contribuição ao PIS/Pasep e Cofins
- Não cumulatividade, conceito de insumos e questões afins
- Contribuições ao Sistema “S” e CIDEs
- Contribuições previdenciárias
- Contribuições: cooperativas e agronegócio
- Novas tecnologias, presente e futuro das contribuições no Brasil

C782

Contribuições : evolução jurisprudencial no CARF, STJ e STF / coordenadores Marcelo Magalhães Peixoto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Michell Przepiorka. - 1. ed. - São Paulo : MP, 2022.

1.172 p. ; 23 cm.

Inclui bibliografia

ISBN 978-85-7898-081-8

1. Direito tributário - Brasil. 2. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3. Administração e processo tributário - Jurisprudência - Brasil. I. Peixoto, Marcelo Magalhães. II. Branco, Leonardo Ogassawara de Araújo. III. Przepiorka, Michell.

22-76733

CDU: 34:351.713(81)

Meri Gleice Rodrigues de Souza - Bibliotecária - CRB-7/6439

Produção editorial/gráfica
S. Guedes Editoração

Impressão e acabamento
Docuprint

Diretor responsável
Marcelo Magalhães Peixoto

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2022
Avenida Paulista, 509, sala 510
01311-910 – São Paulo, SP
Tel./Fax: (11) 3105-7132
www.mpeditora.com.br
ISBN 978-85-7898-081-8

DA INEXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL SOBRE VALORES PAGOS A MINISTROS DE CONFISSÃO RELIGIOSA A TÍTULO DE PREBENDAS

Ives Gandra da Silva Martins

Sócio-fundador da Advocacia Gandra Martins. Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFMU, CIEE-SP, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército (ECEME), Superior de Guerra (ESG) e da Magistratura do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia). Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia), da PUC do Paraná e da PUC do Rio Grande do Sul. Catedrático da Universidade do Minho (Portugal). Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO/SP.

Roberta de Amorim Dutra

Advogada, integrante da Advocacia Gandra Martins. Mestranda em Direito Processual Constitucional Tributário pela PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pela USP e pelo CEU-IICS.

1 Introdução

A prebenda, do latim clássico *praebere* – que significa “apresentar”, “oferecer”, “ter” – designa uma renda ligada a um canonicato (dignidade atribuída a um cônego) representando benefício eclesiástico. Consiste em ajuda financeira para o ministro de confissão religiosa, a fim de ministrar o ensino religioso e interpretar a Bíblia, para que a comunidade possa ter acesso a esses ensinamentos.

De acordo com a Portaria Ministerial 397/2002, que aprovou a Classificação Brasileira de Ocupação (CBO 2002)¹, podemos entender por ministro de cunho religioso, os seguintes religiosos:

2631-05 – Ministro de cunho religioso: Abade, Abadessa, Administrador apostólico, Administrador paroquial, Agaipi, Agbagigan, Agente de pastoral, Agonjai. Alabê, Alapini, Alayan, Ancião, Apóstolo, Arcebispo, Arcipreste, Axogum, Babakekerê, Babalawô. Babalorixá, Babalosain, Babaojê, Babá de umbanda, Bik khu, Bikkuni, Bispo, Bispo auxiliar, Bispo coadjutor, Bispo emérito, Cambono, Capelão, Cardeal, Catequista, Clérigo, Confessor, Cura, Curimbeiro, Cônega, Cônego, Dabóce, Dada voduno, Daiosho, Derê, Dirigente espiritual de umbanda, Diácono, Diácono permanente, Dom, Doné, Doté, Dáia, Egbonmi, Ekédi, Episcopiza, Evangelista, Frade, Frei, Freira, Gaiaku, Gheshe, Gâtó, Humbono, Hunjai, Huntó, Instrutor de curimba, Instrutor leigo de meditação budista, Irmã, Irmão, Iyakekerê, Iyalorixá, Iyamorô, Iyawo, Izadioncoé, Kambondo pokó, Kantoku (diretor de missão), Kunhã-karai, Kyôshi (mestre), Lama budista tibetano, Madre superiora, Madrinha de umbanda, Mameto ndenge, Mameto nkisi, Mejitó, Metropolitana, Meôncia, Ministro da eucaristia, Ministro das ezéquias, Monge, Monge budista, Monge oficial responsável por templo budista (Jushoku), Monsenhor, Mosoyoyó, Muzenza, Muézin, Nhanderú arandú, Nisosan, Nochê, Noviço, Oboosan, Olorixá, Osho, Padre, Padrinho de umbanda, Pagé, Pastor evangélico, Pegigan, Pontífice, Pope. Prelado, Presbitero, Primaz, Prior, Prioressa, Pároco,

1. Disponível em: <<http://www.mtecbo.gov.br/cbsite/pages/pesquisas/BuscaPorTituloResultado.jsf>>. Acesso em: 22 abr. 2021.

Rabino, Reitor, Religiosa, Religioso leigo, Reverendo, Rimban (reitor de templo provincial), Roshi, Sacerdote, Sacerdotisa, Seminarista, Sheikh, Sokan, Superintendente de culto religioso, Superior de culto religioso, Superior geral, Superiora de culto religioso, Swami, Sóchó (superior de missão), Tata kisaba, Tata nkisi, Tateto ndenge, Testemunha qualificada do matrimônio, Toy hunji, Toy vodunnon, Upasaka, Upasika, Vigário, Voduno (ministro de culto religioso), Vodunsi (ministro de culto religioso), Vodunsi poncilê (ministro de culto religioso), Xeramôe (ministro de culto religioso), Xondaria (ministro de culto religioso), Xondáro (ministro de culto religioso), Ywyrájà (ministro de culto religioso).

Por essas razões, a natureza jurídica dessas atividades pastorais é de desoneração fiscal e está fora da incidência da tributação por se tratar de doação ou contribuição espontânea para despesas do pastor evangélico, em suas atividades no cumprimento das finalidades institucionais e espirituais da Igreja².

Neste artigo trataremos a abordagem justamente acerca da ausência de previsão para justificar a não incidência de tributação sobre as prebendas pagas aos ministros de confissão religiosa e a jurisprudência de nossos Tribunais acerca da referida matéria, que ultrapassa os liames do direito religioso e passa a ocupar lugar de destaque junto ao direito tributário.

2 Da inexistência de fato gerador que enseje a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de prebendas

Por serem os religiosos como qualquer cidadão, titulares de direitos fundamentais, o Decreto n. 3.048/1999, com a redação dada pelo Decreto n. 4.079/2002, estabelece em seu art. 9º, V, “c”, que “o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa”, “são segurados obrigatórios da previdência social”, na condição de “contribuinte individual”, consoante dispõe a Lei n. 8.213/1991, em seu art. 11, que determina:

Art. 11 - São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: (Redação dada pela Lei n. 8.647, de 1993)

[...]

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei n. 9.876, de 26.11.99)

[...]

c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa. (Redação dada pela Lei n. 10.403, de 8.1.2002)

Tal exigência de que o segurado ministro de confissão religiosa ou membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa, se enquadre como “contribuinte individual” é feita em razão de o Tribunal Superior do Trabalho não reconhecer vínculo empregatício aos religiosos que laboram para diversas igrejas. E não são, efetivamente, considerados empregados de tais instituições, por lhes faltarem características importantes

2. Roque Antonio Carrazza conceitua Igreja como “instituição religiosa que cultua, por meio de ritos próprios, um Ser Transcendental e que, no dizer expressivo de Del Giudice “tente a conseguir o bemcomum sobrenatural da santificação dos fiéis” (*Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 29).

da relação de emprego, que são a onerosidade e a subordinação. Não há contrato de emprego sem a devida remuneração.

Não havendo interesse material da pessoa que presta o serviço, mas um sentimento, uma espiritualidade, o vínculo que une o pastor à sua igreja é de natureza religiosa e vocacional, relacionado à resposta a um chamado interior e não ao intuito de percepção de remuneração terrena. A subordinação existente é de índole eclesiástica, e não empregatícia, e a retribuição recebida diz respeito exclusivamente ao necessário para a manutenção do religioso e de sua família.

Para que ocorra a incidência da contribuição previdenciária, nos termos do art. 195, I, "a", da CF, se faz necessário: "remunerar, pagar, creditar, via folha de salários ou de rendimentos, à pessoa física para prestação de serviço, mesmo sem vínculo empregatício", o que, efetivamente, não ocorre no caso das prebendas.

Trata-se, na verdade, de verba que tem natureza de auxílio ministerial ou prebenda, como bem reconhece a Lei n. 8.212/1991, que dispõe sobre a organização da seguridade social, nos §§ 13 e 14 do seu art. 22, ao estabelecer que:

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 efeitos desta Lei, os valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional com ministério 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 n. 10.170, de 2000)

§ 14 - Para efeito de interpretação do § 13 deste artigo: (Incluído pela Lei n. 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 são exemplificativos; (Incluído pela Lei n. 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 13.137/2015)

Para Geraldo Ataliba³, fato imponible é:

[...] o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que - por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal - dá nascimento à obrigação tributária.

Isso porque o pagamento de prebendas aos religiosos não tem o condão de se caracterizar como remuneração por vínculo empregatício e, portanto, inexistente o fato imponible, pressuposto necessário a ensejar o nascimento do tributo, pois o exercício da função da atividade religiosa não se caracteriza como objeto de prestação de serviços, uma vez que seu

3. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 68.

principal objetivo é a propagação da fé e assistência espiritual em função do compromisso de fé assumido junto à Igreja e à crença por ela adotada.

A propósito, vale a pena lembrar as lições de Roque Antonio Carrazza⁴:

[...] a hipótese de incidência traça uma moldura e que o fato imponible, para assim ser considerado, deve preenchê-la por inteiro, se faltar um aspecto, prazo ou pormenor, por mais singelo, ainda não ocorreu o fato imponible e, portanto, ainda não nasceu a obrigação tributária. Daí a sempre lembrada frase de Albert Hensel: “só deves pagar o tributo se realizas o fato imponible”.

Ora, se o fato imponible que enseja a incidência da contribuição previdenciária é a remuneração por relação de emprego e, no caso das prebendas, não se trata de relação de emprego, não há que se falar em obrigação tributária das entidades religiosas.

Nesse sentido, temos no corpo da Solução de Consulta COSIT 254/2016, de 26 de maio de 2017⁵, a seguinte conclusão:

8. Observe-se que os ministros religiosos não têm vínculo empregatício com a pessoa jurídica pagadora (igreja, etc.), pois inexistente contrato de trabalho com a organização religiosa, sendo os valores por eles recebidos caracterizados como rendimentos do trabalho não assalariado.

Vale dizer, inexistindo lei específica para o exercício da atividade religiosa, não há que falar em vínculo empregatício na relação entre um líder espiritual e sua instituição, pois trabalho religioso, seja ele qual for, nunca poderá ser caracterizado como vínculo trabalhista, na medida em que sua atividade é fruto do exercício da fé em uma divindade superior, segundo sua crença.

O art. 1º da Lei n. 10.170, de 29 de dezembro de 2000, assim dispõe:

Art. 1º. 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.

Nesse sentido, a jurisprudência trabalhista, também, de forma reiterada, tem entendido que sendo a atividade religiosa, vocacional com finalidade exclusivamente espiritual, não pode ser caracterizada como relação de emprego, consoante se lê das seguintes decisões:

EMENTA: Prestação de serviços religiosos, inexistência de vínculo empregatício. O desenvolvimento de atividade puramente religiosa não enseja o reconhecimento de relação natureza trabalhista, eis que tal atividade é decorrente exclusivamente de vocação espiritual sem fins materiais. Recurso ordinário conhecido e não provido (TRT-15, Acórdão 1.475, Rel. Juiz José Octávio Bigatto, *DOESP* 09.02.1995, p. 185).

4. CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 53.

5. Publicada no *DOU* de 28.06.2017, seção 1, p. 26. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=84068&visao=anotado>>. Acesso em: 22 abr. 2021.

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO – PASTOR EVANGÉLICO – RELAÇÃO DE EMPREGO – NÃO CONFIGURAÇÃO – REEXAME DE PROVA VEDADO PELA SÚMULA N. 126 DO TST. O vínculo que une o pastor à sua igreja é de natureza religiosa e vocacional, relacionado à resposta a uma chamada interior e não ao intuito de percepção de remuneração terrena. A subordinação existente é de índole eclesiástica, e não empregatícia, e a retribuição percebida diz respeito exclusivamente ao necessário para a manutenção do religioso. Apenas no caso de desvirtuamento da própria instituição religiosa, buscando lucrar com a palavra de Deus, é que se poderia enquadrar a igreja evangélica como empresa e o pastor como empregado. No entanto, somente mediante o reexame da prova poder-se-ia concluir nesse sentido, o que não se admite em recurso de revista, a teor da Súmula n. 126 do TST, pois as premissas fáticas assentadas pelo TRT foram de que o Reclamante ingressou na Reclamada apenas visando a ganhar almas para Deus e não se discutiu a natureza espiritual ou mercantil da Reclamada. Agravo desprovido (TST, AIRR 3652-2002-900-05-00, Quarta Turma, Rel. Min. Ives Gandra Martins Filho, j. 02.04.2003, DO 09.05.2003).

A Quarta Turma do Tribunal Superior do Trabalho negou seguimento ao recurso (agravo de instrumento) do pastor contra decisão de segundo grau, fundamentada no voto do relator, ministro Ives Gandra Martins Filho. O vínculo que une o pastor à sua igreja é de natureza religiosa e vocacional e a subordinação é de caráter eclesiástico, e não empregatícia, disse o relator. Para ele, *“a retribuição percebida diz respeito exclusivamente ao necessário para a manutenção do religioso”. “Todas as atividades de natureza espiritual desenvolvidas pelos ‘religiosos’, tais como administração dos sacramentos (batismo, crisma, celebração de missa, atendimento de confissão, extrema unção, ordenação sacerdotal ou celebração do matrimônio) ou pregação da Palavra Divina e divulgação da fé (sermões, retiros, palestras, visitas pastorais etc.), não podem ser consideradas serviços a serem retribuídos mediante uma contraprestação econômica, pois não há relação entre bens espirituais e materiais”,* disse o relator. Ele destacou que as pessoas que se dedicam às atividades de natureza espiritual *“o fazem com sentido de missão, atendendo a um chamado divino e nunca por uma remuneração terrena”*.

De acordo com Ives Gandra Martins Filho, o reconhecimento do vínculo de emprego só é admissível quando há desvirtuamento da instituição, ou seja, quando a Igreja estabelece o comércio de bens espirituais, mediante pagamento. *“Pode haver instituições que aparentam finalidades religiosas e, na verdade, dedicam-se a explorar o sentimento religioso do povo, com fins lucrativos”,* disse. Apenas nessa situação, ressaltou, é que se poderia enquadrar a igreja evangélica como empresa e o pastor como empregado. A Quarta Turma do TST não examinou eventual desvirtuamento da Igreja Universal porque a segunda instância não estabeleceu qualquer tese a respeito. Em recurso de revista, como o que foi apresentado pelo pastor, processualmente não cabe o reexame das provas.

O relator afirmou que, entre os juristas, há quase que unanimidade em não reconhecer a possibilidade de vínculo empregatício entre os ministros religiosos, sejam eles padres, pastores ou rabinos, e suas respectivas igrejas. Ives Gandra Martins Filho destacou ainda que, do ponto de vista jurídico, a organização do trabalho divide-se em seis modalidades: assalariado, eventual, autônomo, temporário, avulso e voluntário. A última, o voluntário, é caracterizada pela prestação de serviços sem remuneração a entidade pública ou particular sem fins lucrativos, mediante termo de adesão, que não resulta em vínculo empregatício. Essa modalidade de trabalho foi regulada pela Lei n. 9 608/98 em resposta à crescente discussão em torno da existência de relação de emprego entre os que colaboram espontânea e gratuitamente com entidades religiosas ou filantrópicas, sejam sacerdotes, pastores, ou simples fiéis. Não se trata do caso do pastor, afirmou o relator. Ele disse que o Tribunal Regional do Trabalho da Bahia (5ª Região) fundamentou-se em provas para firmar o convencimento de que o pastor *“respondeu a uma vocação, sem finalidade remuneratória”* (AIRR 3652/2002, site do TST, 15.04.2003).

ATIVIDADE PASTORAL NÃO É RELAÇÃO DE EMPREGO

A prestação de serviços pelo pastor a entidade religiosa não pode ser tida como relação de emprego, porque sua natureza é exclusivamente religiosa, motivada por fatores espirituais que não se identificam ou se resumem em coisas materiais, tendo como fundamento a convicção religiosa e não a contraprestação econômica mensurável.

O trabalho religioso não é prestado à Igreja, mas à comunidade religiosa, com fins humanitários, buscando um ideal que transcende os limites do Direito do Trabalho, eis que *ausentes os pressupostos dos artigos 2º e 3º da Consolidação das Leis do Trabalho*. Ao exercício de atividades religiosas aplica-se, por analogia, o disposto na Lei n. 9.608/98, que regula o trabalho voluntário e afasta o reconhecimento da relação de emprego.

RELAÇÃO DE EMPREGO – PASTOR – INEXISTÊNCIA (TRT-RO-7939/00, Primeira Turma, Rel. Juíza Jaqueline Monteiro de Lima Borges, publ. 27.10.2000).

No mesmo sentido prevê a Instrução Normativa n. 971/2009, da Secretaria da Receita Federal⁶, e, também, a Ordem de Serviço INSS n. 210, de 26 de maio de 1999 (DOU de 28.06.1999)⁷. A condição, portanto, para realização de tais gastos, é que o documento fiscal identifique perfeitamente a entidade destinatária do pagamento e a operação realizada.

O fato de inexistir vínculo empregatício nas atividades puramente religiosas não impede o reconhecimento da legitimidade dos gastos efetuados pelas entidades para a subsistência de seus ministros, tais como: alimentação, vestuário, hospedagem, transporte, assistência médica, odontológica etc., necessários à sobrevivência do cidadão e que atendem ao seu direito a uma existência digna, inclusive no aspecto educacional. De tal forma que, nenhuma ponderação de interesse do governo, para fins arrecadatórios, poderá resultar em desprestígio à dignidade do homem, por representar objetivo estrutural perseguido pela Constituição Federal.

Tampouco se justifica o fato de existir variação entre os valores pagos aos ministros de confissão religiosa dentro de um determinado Estado para ensejar a ocorrência do fato imponible, pois conforme estipulado expressamente na legislação de regência (art. 22, § 13, da Lei n. 8.212/1991), os valores oferecidos pelas instituições religiosas visam a garantir a subsistência dos ministros de confissão religiosa e de suas respectivas famílias e, portanto, resta evidente que devem ser examinadas peculiaridades de cada região e das demandas que ensejam a manutenção dos pastores, em suas áreas de atuação.

Resta claro, portanto, que a “gradação” elaborada pela instituição religiosa não pode servir de fundamento para a exigência tributária, uma vez que a lei a ela não condiciona e, também, porque a subsistência dos pastores depende de inúmeras variáveis, dentre as quais podemos destacar a localidade onde residem, seu estado civil, a manutenção de sua família, se no caso, tiver filhos em fase alimentar e escolar, dentre outros. Por exemplo, no Estado de São Paulo, dependendo da localidade, há inúmeras variáveis a serem consideradas, como

6. “Art. 9º – Deve contribuir obrigatoriamente na qualidade de contribuinte individual:

[...]

VIII – o ministro de confissão religiosa ou o membro de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa.”

7. “8.3.2 – Não serão consideradas como remuneração direta ou indireta, para os efeitos do inciso VII dos pressupostos básicos (Título II, Capítulos I ou II desta OS), os valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional com ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada e de congregação ou de ordem religiosa em face do seu mister religioso e /ou para sua subsistência em condições que independem da natureza e da quantidade de trabalho executado.

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

custo dos alugueres, dos deslocamentos, de alimentação etc. Assim, dependendo da Igreja onde o ministro de confissão religiosa estiver alocado, o ressarcimento de despesas por ele efetuadas para sua subsistência e de sua família pode ter variação percentual relevante, o que por si só, não há de induzir à conclusão adotada pela fiscalização quando da lavratura de auto, baseada em mera presunção e sem qualquer lastro fático.

Assim, a simples existência de variação dos valores de auxílios pastorais, oferecidos aos ministros de confissão religiosa não pode servir para desqualificar sua finalidade. A referida parcela, reitera-se, não tem cunho contraprestativo, não se podendo entendê-la como salário ou remuneração por serviços. Na mesma medida, o auxílio não é fixado em função da quantidade ou da qualidade do trabalho eclesiástico executado, mas como ressarcimento das despesas dos pastores com a manutenção de uma vida digna para si e suas famílias, conforme entendimento da própria previdência social, acima mencionado.

Portanto, para que ocorra o arbitramento da cota patronal sobre prebendas não são suficientes presunções e indícios apurados por agente fiscal. Torna-se necessário que sejam comprovados aqueles fatos, para a validade do lançamento.

A figura das presunções é conhecida de nosso ordenamento jurídico, estando inserida na categoria dos meios de prova, podendo ser assim definida de forma clássica: presunção é a compreensão lógica que se tira a partir de um fato conhecido para provar a existência de outro desconhecido.

Com efeito, toda norma atribui a certos fatos determinado modo, por força do princípio da imposição. Essas consequências somente serão concretizadas – a norma somente incidirá – se e quando ocorrer o fato da hipótese prevista na norma. Ou seja, para a efetivação da incidência, deve ser comprovada a demonstração da ocorrência de fato que figura como hipótese normativa, sem o que não poderá haver incidência.

No caso de não existência dessa correlação entre o fato conhecido e o fato desconhecido, a consequência jurídica ao fato conhecido não se dará por presunção, mas por ficção. E ficção não pode ser fato gerador de tributo. Nesse sentido, o primeiro subscritor do presente artigo assim escreveu:

A coerência do sistema tributário nacional, que hospeda os princípios da tipicidade fechada e estrita legalidade sem limites [...], afasta a possibilidade de adoção culerial das ficções, presunções e indícios, como técnica impositiva, à falta de conformação absoluta entre o fato detectado e a norma posta*.

No sistema brasileiro, prevalece o princípio da legalidade da tributação, assegurado pela Constituição Federal (art. 150, I), e o da tipicidade fechada (art. 97 do CTN), segundo o qual o tributo só nasce quando ocorrerem os fatos expressamente previstos, cumprindo, portanto, à Administração Pública demonstrar, provando que o fato gerador ocorreu para a exigência do crédito tributário.

8. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Presunções no Direito Tributário. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n. 9, p. 43, 1984.

A obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, definida em lei como necessária e suficiente, para poder ser exigido o tributo, conforme disposições expressas no Código Tributário Nacional, com eficácia de lei complementar, que em seu art. 114 estatui:

Art. 114 – Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Portanto, ao se tributar os valores de prebenda como remuneração indireta, fazendo sobre eles incidir contribuições previdenciárias, significa dar interpretação diversa daquela prevista na legislação, o que é expressamente vedado por nosso ordenamento jurídico.

Por fim, nem se alegue que, à época dos fatos geradores, não existia no ordenamento jurídico a atual redação do § 14 e seus incisos I e II no art. 22 da Lei 8.212/1991, uma vez que a Lei 13.137/2015⁹, que alterou a referida legislação, teve justamente de dar redação interpretativa ao § 13 do referido artigo para sanar os questionamentos criados em torno de tal matéria.

Tanto assim o é que, posteriormente, foi editada a Solução de Consulta Interna n. 06 COSIT, de 05.08.2019¹⁰, reconhecendo que os valores pagos por entidades religiosas aos seus ministros de confissão têm natureza de auxílio ministerial ou prebenda e não de remuneração e que o fato de serem pagos em montantes diferenciados, não é por si só, fator determinante para serem considerados como remuneração, afastando-se, assim, a incidência das contribuições previdenciárias, inclusive, quanto aos lançamentos já realizados. Confira-se:

MISTER RELIGIOSO. VALOR DIFERENCIADO DESPENDIDO PELAS ENTIDADES RELIGIOSAS E INSTITUIÇÕES DE ENSINO VOCACIONAL. CONDIÇÕES QUE INDEPENDAM DA NATUREZA OU DA QUANTIDADE DO TRABALHO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SUPERVENIÊNCIA DE NORMA INTERPRETATIVA.

O valor despendido pela entidade com o ministro de confissão religiosa, com os membros de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa, na situação estritamente delineada nos §§ 13 e 14 do art. 22 da Lei n. 8.212, de 1991, não é considerado remuneração para efeito da contribuição previdenciária a cargo da entidade religiosa.

O exercício do mister religioso não se confunde com outras atividades que o ministro de confissão religiosa também possa exercer na entidade.

9. “Art. 7º O art. 22 da Lei n. 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.”

10. Publicado no *Boletim de Serviço da Receita Federal do Brasil* de 06.08.2019, seção 1, p. 08. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sljut2consulta/link.action?idAto=102711&visao=anotado>>. Acesso em: 22 abr. 2021.

Os valores despendidos em montantes diferenciados para os ministros de confissão religiosa não constituem, por si só, fator determinante para serem considerados como remuneração a ensejar a incidência de contribuição previdenciária a cargo da entidade.

O § 14 do art. 22 da Lei n. 8.212, de 1991, é norma interpretativa e retroage aos fatos geradores ocorridos antes da publicação da Lei n. 13.137, de 2015.

Mantém-se o requisito segundo o qual somente não será considerado remuneração o valor despendido em face do mister religioso ou para a subsistência das pessoas físicas indicadas no § 13 do art. 22 da Lei n. 8.212, de 1991, que não seja concedido de forma diferenciada por conta da natureza e da quantidade do trabalho realizado.

Dispositivos legais: Lei n. 8.212, de 1991, art. 12, inciso V, alíneas “c” e “g”, art. 22, inciso III e §§ 13 e 14, arts. 32 a 33 (grifamos).

Referida solução de consulta é clara ao esclarecer que o § 14 do art. 22 da Lei 8.212/1991 é norma interpretativa, tendo, portanto, efeitos retroativos, a fim de alcançar os fatos geradores ocorridos antes da publicação da Lei 13.137/2015. Entretanto, referida orientação não foi suficiente para acabar com a discussão, vez que a própria Administração, por meio de seus agentes fiscais, não se curvou a tal entendimento, fazendo tábua rasa à edição da referida Consulta, e as autuações fiscais continuaram a prevalecer em torno das instituições religiosas, relativas ao período anterior à edição da Lei Federal 13.137/2015.

Buscando dar fim às dúvidas ainda existentes acerca de qualquer ilegalidade ou mesmo desvio de finalidade que pudesse ensejar tal exigência, é que foi editada a Lei Federal 14.557/2020 para aclarar tal situação, disciplinando que:

Art. 9º O art. 22 da Lei n. 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 n. 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 n. 13.137, de 19 de junho de 2015, consideradas nulas as autuações emitidas em desrespeito ao previsto no respectivo diploma legal”.

Portanto, os agentes fazendários, que vinham interpretando, a nosso ver, de forma errônea, a aplicabilidade da Lei 13.137/2015 somente para fatos geradores posteriores à sua edição, terão que se sujeitar à imposição determinada pelo novo diploma legal, deixando, assim, as entidades religiosas livres de autuações fiscais em decorrência da ausência de recolhimento de contribuição previdenciária sobre as prebendas.

Nesse sentido, o Poder Judiciário também tem reconhecido a inexigibilidade da indevida cobrança de contribuição previdenciária sobre prebendas das instituições religiosas, como trazemos à colação o recente julgado do Egrégio Tribunal Regional Federal da 2ª Região¹¹ que, ao apreciar caso sustentado por um dos subscritores do presente artigo, assim se manifestou:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE OS VALORES PAGOS A TÍTULO DE PREBENDA E BOLSAS DE ESTUDO SUPERIOR A MINISTROS DE CONFISSÃO RELIGIOSA. NÃO INCIDÊNCIA.

11. TRF-2, AC 0031301-63.2018.4.02.5101, Terceira Turma, Rel. Theóphilo Miguel, DJe 27.10.2020.

1. A questão posta à apreciação desta Corte cinge-se em se verificar a legitimidade da incidência da Contribuição Previdenciária sobre os valores pagos a título de Prebendas e Bolsa de Estudo Superior aos ministros de confissão religiosa vinculados à Entidade Religiosa.

2. O § 13 do art. 22 da Lei 8.212/91, incluído no referido diploma pela Lei 10.170/2000, preceitua que “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”.

3. Na hipótese, ao tempo do lançamento (27/01/2015 – fl. 4 da execução) o Fisco não dispunha da norma prevista no § 14 (acrescentada ao art. 22 da Lei 8.212/91 pela Lei 13.137 de 19/06/2015) expressamente destinada a interpretar, de forma autêntica, o § 13 que lhe antecede. *Verbis*: § 14. *Para efeito de interpretação do § 13 deste artigo: (Incluído pela Lei n. 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 n. 13.137, de 2015)*

4. A expressão “ainda que pagos de forma e montante diferenciados” presente no § 14, II, do art. 22 da Lei 8.212/91, estabelece que a mera diferença dos valores pagos aos sacerdotes, por si só, não é determinante para serem considerados como remuneração, a ensejar a incidência de contribuição previdenciária a cargo da entidade.

5. É notório que muitos componentes podem levar a entidade a fixar pagamentos diferenciados para seus sacerdotes, dentre eles o custo de moradia – que pode oscilar até dentro de um mesmo município; a quantidade de dependentes em idade escolar; os custos com transporte e alimentação e o grau de responsabilidade eclesial ocupada na entidade (v.g. é plausível que um arcebispo receba mais que um padre, sem que isso desnature seu ministério religioso), como demonstrado pela embargante (Fls. 15/16 – Evento 57).

6. O trecho final do § 13 do art. 22 da Lei 8.212/91 (“[...] desde que fornecidos em condições que independam da natureza e da quantidade do trabalho executado.”) deve ser interpretado de forma que se exija do Fisco, quando da lavratura do auto de infração, verifique que a natureza do trabalho desempenhado não é sacerdotal ou ao menos que o pagamento esteja sujeito à quantidade de ministrações realizadas (pregações, batismos etc.). O § 13 interpretado com § 14 do art. 22 da Lei 8.212/91, não dá margem a se concluir que a mera diferença de valor entre as prebendas descaracterize a verba, para torná-la remuneratória.

7. Ademais, a autuação está dissonante do recente posicionamento da própria Receita Federal sobre o tema, exarado pela Coordenação-geral de Fiscalização da Receita Federal na Solução de Consulta Interna n. 6 – COSIT, em 05/08/2019, em caráter vinculante no âmbito da Receita Federal, no qual se concluiu que “Os valores despendidos em montantes diferenciados para os ministros de confissão religiosa não constituem, por si só, fator determinante para serem considerados como remuneração a ensejar a incidência de contribuição previdenciária a cargo da entidade”. Embora esse entendimento não vincule o Poder Judiciário, revela a incongruência entre a autuação (lavrada em 2015) e o atual posicionamento da Fazenda no sentido da ilegitimidade da exação.

[...]

13. Portanto, é descabida a contribuição previdenciária sobre as prebendas bem como sobre as bolsas de estudo superior ofertadas aos ministros de confissão religiosa [...].

Referido julgado demonstrou a peculiaridade do tema abordado no presente artigo, levando em conta o princípio da razoabilidade¹² para aplicar a correta interpretação, acla-

12. Humberto Ávila esclarece: “A razoabilidade atua na interpretação dos fatos descritos em regras jurídicas. A razoabilidade exige determinada interpretação como meio de preservar a eficácia de princípios axiológicos”.

rada, inclusive, por diploma legislativo, à injusta tributação que vinha sendo imposta às instituições religiosas pelo pagamento de valores a seus ministros de confissão religiosa, que tem por escopo apenas suprir suas despesas e, em alguns casos, de sua família, sem qualquer escopo de se eximir do recolhimento de verbas previdenciárias, pois não se trata aqui de relação empregatícia a ensejar a contribuição previdenciária.

3 Conclusão

Ao longo deste trabalho foram levantadas questões sobre o significado da expressão “prebenda”, sua natureza jurídica e a ausência de previsão legal para incidência da contribuição previdenciária sobre o pagamento realizado pelas instituições religiosas a seus ministros de confissão.

Trouxemos a lume toda a legislação que trata da matéria e a ausência de qualquer hipótese de incidência que caracterize a atividade religiosa como relação de emprego e o caráter de contraprestação para a manutenção das necessidades materiais de seus ministros de confissão religiosa.

Pontuamos que a implementação de pagamentos gradativos e diferenciados pela instituição religiosa a seus membros não pode servir de fundamento para ensejar o emprego da tributação, sob pena de violação ao princípio da legalidade, previsto nos arts. 150, I, da CF e 97 do CTN.

O intuito do presente trabalho foi o de aclarar a questão, a fim de que as entidades religiosas não sejam mais apenadas, sofrendo a exigência de contribuições previdenciárias sobre o pagamento de prebendas aos seus dirigentes religiosos, como bem já restou aclarado seja pela legislação, seja pela jurisprudência de nossos Tribunais.

4 Referências bibliográficas

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BALLEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

mente subjacentes” (*Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 153).

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O sistema tributário na Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1991. v. 6.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Presunções no Direito Tributário. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n. 9, 1984.