

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta Interna nº 6 - Cosit**Data** 05 de agosto de 2019**Origem** COORDENAÇÃO-GERAL DE FISCALIZAÇÃO (COFIS)**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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 nº 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.

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 nº 8.212, de 1991, é norma interpretativa e retroage aos os fatos geradores ocorridos antes da publicação da Lei nº 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 nº 8.212, de 1991, que não seja concedido de forma **diferenciada** por conta da **natureza** e da **quantidade** do trabalho realizado.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991, art.12, inciso V, alíneas “c” e “g”, art.22, inciso III e §§13 e 14, arts. 32 a 33.

Relatório

Trata-se de consulta interna formulada pela Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis) que versa sobre o alcance da não incidência de contribuição previdenciária a cargo das entidades religiosas e instituições de ensino vocacional sobre os valores despendidos com ministros de confissão religiosa, e outros, de que trata o §13 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, em especial, tendo em conta o dispositivo interpretativo do §14 do mesmo artigo, incluído pela Lei nº 13.137, de 19 de junho de 2015.

2. A consulta foi encaminhada a esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), pela Subsecretaria de Fiscalização (Sufis) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

3. O objetivo é esclarecer em que medida a mencionada norma interpretativa altera o entendimento que vinha sendo aplicado à matéria, e se esse novo entendimento seria aplicado de forma retroativa, conforme o inciso I, art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), alcançando lançamentos já realizados.

4. Relatou-se que, tendo em conta o disposto no §13 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, segundo o qual não se considera remuneração valores despendidos para o exercício do mister religioso em condições que não dependam da natureza e quantidade do trabalho realizado, foram lavrados autos de infração após terem sido identificados pagamentos que não atenderam a estes requisitos.

5. Segundo informação prestada na consulta “constatou-se que os montantes eram pagos com bastante variação de valores entre os beneficiários que, em tese, estariam

desempenhando as mesmas atividades, situação que indicaria a não observância dos requisitos legais indicados. No caso, as variações seriam explicadas pela natureza ou quantidade de trabalho, situações vedadas pela lei”. “Tal fato caracterizaria tais pagamentos como remuneração, circunstância que determina a incidência da contribuição previdenciária da parte patronal e da parte dos segurados por serem contribuintes individuais da Previdência Social.”

6. Em 19 de junho de 2015, foi publicada a Lei nº 13.137, de 2015, acrescentando o §14 no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, esclarecendo em seu inciso II que “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”.

7. É relatado ainda outro ponto que tem gerado incertezas. Refere-se à amplitude da descaracterização dos valores despendidos em relação aos beneficiários. O §13 do art. 22 da Lei 8.212, de 1991, estabelece que os valores devem ser pagos para subsistência. Em alguns autos de infração, entretanto, há situações em que a grande maioria das pessoas beneficiadas recebem valores que estão enquadrados em um montante aceito como sendo a título de subsistência, enquanto um grupo reduzido recebe valores que estariam muito acima daquilo recebido pelos demais. O questionamento é em relação à amplitude da descaracterização e o montante do crédito tributário que será lançado. Nos casos em que a maioria dos beneficiários recebem quantias enquadradas no conceito de subsistência e um número reduzido recebe valores muito superiores, se o lançamento deve alcançar todos os beneficiários ou apenas os que tiverem recebido pagamento muito acima dos demais.

8. O entendimento da consulente é que os requisitos anteriores devem continuar sendo observados, mas que há necessidade de serem realizadas diligências nos casos em que os lançamentos foram efetuados tendo por fundamento apenas os pagamentos de montantes diferenciados. Isto é, aplicação retroativa do dispositivo interpretativo. Além disso, as situações que determinaram tais pagamentos devem ser demonstradas por meio de documentação idônea que permita evidenciar as circunstâncias que motivaram os valores despendidos.

9. Quanto à amplitude do lançamento, em relação aos beneficiários que forem identificados sem o devido enquadramento nos conceitos estabelecidos pela lei, especificamente a subsistência, somente em relação a estes deverá ser efetuado o lançamento do crédito tributário, tendo em vista os demais estarem em conformidade.

Fundamentos

10. De início, apresenta-se o arcabouço normativo em que os §§ 13 e 14 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, que trata da matéria sob análise, estão inseridos:

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

[...]

V - como contribuinte individual:

[...]

c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa;

[...]

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;

Art. 15....

[...]

Parágrafo único. Equiparam-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual e a pessoa física na condição de proprietário ou dono de obra de construção civil, em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.

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. (Incluído pela Lei nº 10.170, de 2000).

[...]

§ 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;

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. (grifou-se)

11. A contribuição a cargo da entidade religiosa e das instituições de ensino vocacional, uma vez que são equiparadas a empresa, incide sobre a remuneração paga ao empregado e ao contribuinte individual que lhe presta serviço, conforme o parágrafo único do art. 15 e o incisos I a III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

12. Por sua vez, o ministro de confissão religiosa, os membros de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa estão previstos como espécie de contribuinte individual no art. 12, inciso V, alínea “c”.

13. Excepcionalmente, poderá ocorrer até mesmo a caracterização de vínculo de emprego, caso sejam observados elementos indicadores dessa relação, tais como, horário definido para reuniões, participação obrigatória em cultos e programas, remuneração mensal com subordinação a metas de arrecadação de contribuições dos fiéis, sob pena de rebaixamento

ou transferência, recebimento de prêmios, como automóvel ou casa, de acordo com a produtividade, ou punição caso metas não sejam cumpridas, situações essas que constituem desvirtuamentos do exercício do mister religioso.

14. Para o jurista Ives Gandra Martins Filho, no julgamento do Agravo de Instrumento em Recurso de Revista - AIRR 3652/2002-900-05-00, “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...”.

15. Por outro lado, importante ressaltar que o exercício do mister religioso, para efeito da norma sob análise, não se confunde com o exercício de outras atividades que o missionário também possa vir a exercer na estrutura da instituição religiosa, tais como, direção, administração, gerenciamento, membro de conselho fiscal, serviço de contabilidade e outras atividades, que constituem verdadeira prestação de serviço à entidade.

16. Neste sentido, veja a distinção na Classificação Brasileira de Ocupações da Portaria nº 397, de 9 de outubro de 2002, do então Ministério do Trabalho, elaborada com a participação de especialistas e instituições afins às diversas ocupações.

1143-05 Dirigente e administrador de organização religiosa - Coordenador de entidade religiosa; Diretor de entidade religiosa; Gestor de entidade religiosa; Secretário-executivo de entidade religiosa.

DESCRIÇÃO SUMÁRIA

Implementam a missão religiosa; representam, jurídica e legalmente, a instituição; gerenciam operações administrativas e financeiras; coordenam atividades; articulam recursos humanos e materiais;

2631-10 Missionário

DESCRIÇÃO SUMÁRIA

Realizam liturgias, celebrações, cultos e ritos; dirigem e administram comunidades; formam pessoas segundo preceitos religiosos das diferentes tradições; orientam pessoas; realizam ação social na comunidade; pesquisam a doutrina religiosa; transmitem ensinamentos religiosos; praticam vida contemplativa e meditativa; preservam a tradição e, para isso, é essencial o exercício contínuo de competências pessoais específicas.

17. Desse modo, os valores pagos pelo exercício de outra atividade que não seja o mister religioso, ou que não sejam pagos para fins de subsistência da pessoa que o exerce, conforme os §§ 13 e 14 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, são considerados remuneração sujeita à incidência de contribuição previdenciária a cargo da entidade, conforme dispõe o inciso III do art. 22 da mesma lei.

18. Lembre-se que a instituição religiosa tem imunidade de impostos, conforme a alínea “b”, inciso IV e art. 150 da CF/88, mas não de contribuições. Ela também não tem isenção de contribuições previdenciárias, o que seria inconstitucional uma vez que descumpriria, por vias transversas, as disposições do inciso XI do art. 167 da CF/88, segundo o qual é vedada a utilização dos recursos provenientes das contribuições previdenciárias sobre o salário e remunerações para outra finalidade que não seja o pagamento de benefícios previdenciários.

19. Como se vê, no caso sob análise é crucial a diferenciação entre as **atividades inerentes ao exercício do mister religioso**, de natureza espiritual, que enseja o dispêndio de recursos para amparo e custeio das pessoas que as exercem, e as **atividades de natureza distinta que constituem verdadeiras prestação de serviço à entidade**, e cuja retribuição pecuniária estará sujeita à incidência da contribuição previdenciária.

20. Também caracterizam remuneração para fins de incidência da contribuição, os valores cujo pagamento dependa de metas de arrecadação para a entidade ou outras metas por ela estabelecidas, vinculadas à quantidade de trabalho realizado.

21. Então, a discriminação entre os valores pagos por conta de uma e outra destas situações deve ser verificada para que se possa identificar quais valores são ou não considerados remuneração, para efeito de incidência da contribuição previdenciária, nos termos do inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, ou do §13 do mesmo dispositivo.

22. O pagamento de valores despendidos pela instituição à pessoa física para o exercício do mister religioso de forma **englobada** com a remuneração devida por outros serviços prestados à instituição, sem que haja qualquer discriminação, **pode constituir** uma das principais causas de pagamento de valores **diferenciados** entre os ministros de confissão religiosa de uma mesma entidade, cuja diferença constitui remuneração sujeita à contribuição previdenciária.

23. Dessa forma, para uma melhor compreensão da matéria, é importante a análise dos termos que compõem o §13 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991:

a) **Remuneração direta ou indireta** - valores pagos a qualquer título, em pecúnia, ou em forma de utilidades, bens ou serviço, como retribuição por serviço prestado, que constitui base de incidência da contribuição, conforme o inciso III do art.22 da Lei nº 8.212, de 1991;

b) Entidades que, em regra, são contribuintes das contribuições previdenciárias a que se refere o art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991:

b.1) entidades religiosas;

b.2) instituições de ensino vocacional.

c) Pessoas físicas a que se refere o § 13 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991:

c.1) ministro de confissão religiosa (o código de ocupação 2631-10 traz uma lista dos diversos nomes dados àqueles que se pode entender como sendo ministros de confissão religiosa);

c.2) membros de instituto de vida consagrada;

c.3) membro de congregação;

c.4) membro de ordem religiosa.

d) finalidade dos valores despendidos - **Este é um dos pontos centrais do dispositivo** e determinante para aplicação da norma excludente do crédito tributário:

d.1) Valores despendidos **com o ministro de confissão religiosa, em face do mister religioso, ou para sua subsistência;**

d.2) Valores despendidos com **as demais pessoas físicas indicadas, para sua subsistência** - algumas dessas pessoas professam sua fé apenas vivendo separadas da sociedade, enclausuradas, em oração, estudando, ensinando, outras visitando doentes, presos, asilos, outras, que por algum motivo não podem realizar qualquer tipo de trabalho, como velhice ou doença, necessitam que seu sustento seja promovido pela instituição a qual pertence, ou seja, não exercem um mister religioso de forma ostensiva como o ministro de confissão religiosa;

e) condições impostas pela lei para que, sobre os valores despendidos, não haja incidência da contribuição previdenciária, o que também está relacionado à finalidade prevista na lei:

e.1) não podem estar condicionados à **natureza** ou **quantidade** do trabalho executado. Do contrário, o valor passaria a ter características próprias de remuneração por serviço prestado, levando-se em conta a produtividade ou o tipo do trabalho. No caso, não se trataria de exercício de mister religioso, mas de um desvirtuamento dele.

f) Exemplos de atividades executadas no exercício do mister religioso:

f.1) ministrar sacramentos (batismo, crisma, celebração de missa, atendimento de confissão, extrema-unção, celebração de matrimônio e outros);

f.2) pregação ou ensino da doutrina (sermões, retiros, palestras, visitas pastorais, e outros).

24. Sobre os elementos acima mencionados é que dispõe a norma estabelecida no §14 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, e é em relação a estes elementos que se analisará o impacto do dispositivo 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.

25. A primeira observação que se faz é que, concebido como tendo natureza interpretativa, o §14 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, tem efeito retroativo, porém não pode se **descolar** do §13 do mesmo artigo, para ampliar a sua abrangência para outras situações além do exercício de mister religioso ou para a subsistência do ministro e de sua família, ou seja, não se pode estender o alcance da norma para as demais atividades da entidade religiosa ou de ensino vocacional, como equivocadamente poderia parecer a primeira vista, tendo em conta o termo “atividade religiosa” empregado no inciso II do §14, ou, ainda, afastar a exigência de que os valores despendidos para o exercício do mister religioso e subsistência das pessoas

físicas ali indicadas independam da **natureza e da quantidade** do trabalho por elas realizadas, lembrando-se de que a entidade religiosa não tem, ela própria, imunidade nem isenção da contribuição previdenciária.

26. Vê-se também que o inciso I do §14, ao mencionar critérios exemplificativos, refere-se, na verdade, às parcelas enumeradas no inciso II do mesmo parágrafo.

27. Já o inciso II do §14 se refere à questão dos valores pagos em montantes diferenciados, **sinalizando que este fato, por si só, não é determinante para serem considerados como remuneração a ensejar a incidência de contribuição previdenciária a cargo da entidade**, sendo este o ponto central em torno do qual circundam os questionamentos apresentados na consulta.

28. É fato que o custo com moradia de quem tem uma família numerosa é maior do que o de quem tem uma família pequena. Assim como é maior o custo de vida de quem vive na capital em relação àquele que vive em uma pequena cidade do interior. Mesmo dentro de um mesmo município, existem regiões cujas peculiaridades explicam o pagamento diferenciado para cobrir custos com moradia, transporte, alimentação, dentre outros. Há também custos diferenciados para a formação religiosa dos missionários. Essas são algumas das razões que podem dar ensejo aos pagamentos efetuados em montantes diferenciados.

29. Igualmente, os pagamentos efetuados de forma diferenciada em razão da posição ocupada pelo ministro de confissão religiosa dentro de uma hierarquia existente na igreja, em que há nítida definição do papel de cada um de seus integrantes, **exclusivamente voltada ao exercício do mister religioso**, não constitui salário de contribuição.

30. Como se vê, são muitos os componentes que levam a entidade a fixar, em seus estatutos ou outros documentos pertinentes, pagamentos em montantes diferenciados para seus missionários, sem que isso possa caracterizar inobservância ao § 13 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

31. **É levando-se em conta a compreensão de todas as considerações aqui apresentadas que deve ser aplicado o entendimento segundo o qual o simples fato dos valores serem concedidos de forma diferenciada não pode ser fundamento para que sejam considerados como remuneração, inclusive quanto aos lançamentos já realizados.**

32. Todavia, na situação em que a entidade não registra em sua escrituração elementos que justifiquem o pagamento de **valores diferenciados**, com base em documentação que demonstre que os valores foram pagos exclusivamente em razão do mister religioso ou para a subsistência do ministro e de sua família, capazes de afastar a caracterização do pagamento como sendo por conta da **natureza** ou **quantidade** do trabalho executado ou até mesmo por conta do exercício de outra atividade que não seja o mister religioso, os valores diferenciados, **pagos a maior**, poderão ser considerados remuneração para efeito de incidência da contribuição previdenciária a cargo da entidade.

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

34. Além disso, a instituição deve escriturar, de forma segregada, os valores pagos ao missionário por conta do exercício do mister religioso dos valores pagos pelo exercício de outras atividades desenvolvidas por ele e que constituem prestação de serviço à entidade.

35. A escrituração da instituição, além de ser necessária à transparência de sua atuação junto a seus membros, constitui obrigação tributária acessória prevista na legislação, conforme arts. 32 e 33 da Lei nº 8.212, de 1991, podendo o fisco, na falta de entrega de documentação ou de informação suficiente, quando intimada a entidade para a sua apresentação, lançar o valor devido, conforme o §3º do art. 33 desta lei.

36. Assim, os lançamentos porventura já realizados devem ser analisados caso a caso, para verificar se há ou não a necessidade de alguma providência.

37. Por fim, o lançamento somente deverá ser efetuado em relação às pessoas, e em relação aos valores pagos sem a devida observância às condições estabelecidas pela lei.

Conclusão

38. Ante as considerações apresentadas responde-se à consulente que:

38.1. O valor despendido pela entidade religiosa ou instituição de ensino vocacional com o ministro de confissão religiosa, com os membros de instituto de vida consagrada, de

congregação ou de ordem religiosa, na situação estritamente delineada no §13 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, não é considerado remuneração para efeito da contribuição previdenciária a cargo da entidade, conforme prevê este dispositivo.

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

38.3. Os lançamentos realizados antes da norma interpretativa do §14 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, devem ser analisados caso a caso, para verificar se há ou não a necessidade de serem revistos pela autoridade lançadora ou pela autoridade julgadora, pois o simples fato de os valores serem concedidos de forma diferenciada não pode ser fundamento para que sejam considerados como remuneração.

38.4. O lançamento de contribuição a cargo da entidade e da pessoa física deverá ser efetuado em relação às pessoas para as quais foram pagos valores sem o devido enquadramento nos elementos estabelecidos pela lei, especialmente valores pagos de forma diferenciada.

Assinado digitalmente
CARMEM DA SILVA ARAÚJO
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da DPrev

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Copen

Aprovo a Solução de Consulta. Encaminhe-se o e-processo à consulente e divulgue-se na forma do art. 8º da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 8 de abril de 2015.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador Geral de Tributação