



Solução de Consulta nº 130 - Cosit

Data 14 de setembro de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

MINISTRO DE CONFISSÃO RELIGIOSA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. IMPOSTO SOBRE A RENDA. INCIDÊNCIA NA FONTE E NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. BASES DE CÁLCULO.

Para fins de incidência da Contribuição Previdenciária, o salário-de-contribuição de ministro de confissão religiosa, enquanto contribuinte individual, consiste no montante por ele mesmo declarado, em face do seu múnus ou para a sua subsistência, desde que fornecido em condições que independam da natureza e da quantidade do trabalho executado.

Deve, porém, referido montante equivaler a uma importância compreendida entre os limites mínimo e máximo do salário-de-contribuição, ainda que inferior ou superior à quantia efetivamente recebida, pelo ministro, da entidade eclesiástica à qual se vincula.

Caso o pagamento pela entidade religiosa ou instituição de ensino vocacional se dê com características inerentes a remuneração por serviços prestados, isto é, de forma proporcional à natureza e à quantidade de trabalho executado pelo ministro de confissão religiosa; ou ocorra em razão do exercício de outra atividade que não seja o mister religioso; ou, ainda, de forma excedente ao necessário para fins de subsistência da pessoa, todo o valor assim recebido deve ser considerado base de cálculo para fins de Contribuição Previdenciária do segurado, respeitados os limites mínimo e máximo do salário-de-contribuição.

Não obstante, por outro lado, diferentemente do que ocorre no âmbito da Contribuição Previdenciária nesta hipótese, é tributável pelo Imposto sobre a Renda, na fonte e na Declaração de Ajuste Anual, a totalidade da renda e dos proventos de qualquer natureza cuja disponibilidade econômica ou jurídica o ministro de confissão religiosa adquira, nos termos da legislação de regência desse imposto.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, arts. 150, inciso II, e 153, inciso III, § 2º, inciso I; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, arts. 9º, inciso IV, alínea "b" e § 1º; arts. 43 a 45, e art. 97, inciso IV; Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, arts. 12, inciso V, alínea "c"; 22, incisos I e III, §§ 13, 14 e 16; 28, incisos I e III, §§ 3º e 5º; 32 e 33; Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, art. 11, inciso V,

alínea “c”; Regulamento do Imposto sobre a Renda de 2018 (RIR/2018), aprovado pelo art. 1º do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 1º, 33, 34, 36, 38, 76, inciso I, 178, 677, 681 e 685; Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, arts. 9º, inciso VIII; 55, inciso III e § 11; 58, inciso XXV e § 4º; 65, § 4º, e 70, e Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014.

Relatório

Trata-se de consulta interposta por sedizente ministro de culto da Igreja de Roma, cujo texto é adaptado a seguir.

2. Inicialmente, colaciona o § 11 do art. 55 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, segundo o qual, a partir de 1º de abril de 2003, independentemente da data de filiação, o salário-de-contribuição para o ministro de confissão religiosa ou membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa, desde que o valor despendido pela entidade eclesiástica ou pela instituição de ensino vocacional, em face do seu múnus ou para a sua subsistência, independa da natureza e da quantidade do trabalho executado, é o valor por ele declarado, observados os limites mínimo e máximo do salário-de-contribuição.
3. Alega que o mencionado dispositivo não deixa claro se o valor declarado pelo ministro de confissão religiosa deve corresponder ao valor recebido de fato, pelo que é possível entender, a seu ver, que pode contribuir com o valor máximo para a previdência social, ainda que, de fato, não tenha recebido tal valor da entidade eclesiástica.
4. Salaria, por outro lado, que o ministro de culto não está isento do Imposto sobre a Renda, pelo que os valores recebidos das organizações religiosas são tributáveis como rendimentos do trabalho não assalariado e assemelhados, nos termos do art. 38, II, do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda de 2018), sujeitos inclusive à retenção na fonte, consoante os arts. 178 e 685 desse diploma legal e da Solução de Consulta Cosit nº 254, de 16 [sic; rectius: 26] de maio de 2017.
5. Articula que, diferentemente do que se verifica quanto à Contribuição Previdenciária, o ministro de culto recolherá o Imposto sobre a Renda incidente sobre os valores de fato recebidos por ele da organização religiosa à qual se vincula, e não sobre o valor que ele declara.
6. Portanto, apresenta a questão se o ministro de culto pode declarar determinado valor para fins de Contribuição Previdenciária (por exemplo, no limite máximo permitido) e outro valor para efeito de Imposto sobre a Renda, consistente no que de fato recebeu da organização religiosa, "entre outros possíveis valores de incidência".
7. Neste rumo, formula dois quesitos:

i) Nos termos do art. 55, § 11, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, o ministro de culto pode declarar o salário-de-contribuição em valor inferior ou superior àquele que de fato recebeu da organização religiosa, desde que respeite os limites mínimo e máximo?

ii) O valor do salário-de-contribuição declarado por ministro de culto para fins previdenciários deve corresponder aos valores constantes nas declarações do Imposto sobre a Renda? Ou pode haver divergência nos valores declarados para fins da Contribuição Previdenciária e do Imposto sobre a Renda?

8. Enfim, presta as declarações exigidas pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

9. Esse é o relatório, em síntese.

Fundamentos

10. Visto estarem preenchidos, com efeito, os requisitos estampados na legislação de regência, cumpre, de início, realizar o exame positivo de admissibilidade dos autos, conquanto estes aludem a dois tributos distintos administrados por esta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, de vez que se trata de matérias conexas, conforme Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 3º, § 9º.

11. Nada obstante, ressalta-se que, mediante a interposição de consulta, não se sobrestão os prazos de recolhimento de tributo retido na fonte, de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco sua solução convalida informações apresentadas no feito, sem prejuízo do poder-dever da Administração Tributária de, por meio de procedimento fiscal, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela resposta, forte no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 9º, 11 e 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

12. Adentrando no mérito processual, recorde-se que a fixação das bases de cálculo dos tributos é matéria de reserva legal, em conformidade com o art. 97, inciso IV, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional (CTN).

13. Assim sendo, no tocante à Contribuição Previdenciária, estabelece a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

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

[...]

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

[...]

c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa; (Redação dada pela Lei nº 10.403, de 2002).

[...]

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

II - empregador doméstico - a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico.

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. (Redação dada pela Lei nº 13.202, de 2015)

[...]

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).

[...]

§ 13. Não se consideram 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; (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)

[...]

§ 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)

[...]

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei

ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

[...]

§ 3º O limite mínimo do salário-de-contribuição corresponde ao piso salarial, legal ou normativo, da categoria ou, inexistindo este, ao salário mínimo, tomado no seu valor mensal, diário ou horário, conforme o ajustado e o tempo de trabalho efetivo durante o mês. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

§ 5º O limite máximo do salário-de-contribuição é de [...], reajustado a partir da data da entrada em vigor desta Lei, na mesma época e com os mesmos índices que os do reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.”

(grifou-se)

14. Convém transcrever estas disposições da Instrução Normativa RFB nº 971, de 17 de novembro de 2009:

“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;

[...]

Art. 55. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

III - para o segurado contribuinte individual:

a) filiado até 28 de novembro de 1999, que tenha perdido a qualidade de segurado após essa data, considerando os fatos geradores ocorridos a partir da nova filiação, a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de atividade por conta própria, durante o mês, observados os limites mínimo e máximo do salário-de-contribuição;

b) filiado até 28 de novembro de 1999, considerando os fatos geradores ocorridos até 31 de março de 2003, o salário-base, observada a escala transitória de salários-base;

c) filiado a partir de 29 de novembro de 1999, a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de atividade por conta própria, durante o mês, observados os limites mínimo e máximo do salário-de-contribuição;

d) independentemente da data de filiação, considerando os fatos geradores ocorridos desde 1º de abril de 2003, a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observados os limites mínimo e máximo do salário-de-contribuição;

[...]

§ 11. A partir de 1º de abril de 2003, independentemente da data de filiação, o salário-de-contribuição para o ministro de confissão religiosa ou membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem

religiosa, desde que o valor despendido pela entidade religiosa ou pela instituição de ensino vocacional, em face do seu mister religioso ou para a sua subsistência, independa da natureza e da quantidade do trabalho executado, é o valor por ele declarado, observados os limites mínimo e máximo do salário-de-contribuição.

[...]

Art. 58. Não integram a base de cálculo para fins de incidência de contribuições:

[...]

XXV - o valor despendido por entidade religiosa ou instituição de ensino vocacional com ministro de confissão religiosa, membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa em face do seu mister religioso ou para sua subsistência, desde que fornecido em condições que independam da natureza e da quantidade do trabalho executado;

[...]

§ 4º Para efeito de interpretação do inciso XXV:

(Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.867, de 25 de janeiro de 2019)

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; e

(Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.867, de 25 de janeiro de 2019)

II - os valores despendidos, ainda que pagos de forma e em 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 Instrução Normativa RFB nº 1.867, de 25 de janeiro de 2019)

[...]

Art. 65. A contribuição social previdenciária do segurado contribuinte individual é:

[...]

§ 4º 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.

[...]

Art. 70. As disposições contidas nesta Seção aplicam-se, no que couber, ao aposentado por qualquer regime previdenciário que retornar à atividade como segurado contribuinte individual, ao síndico de condomínio isento do pagamento da taxa condominial e ao ministro de confissão religiosa ou membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa, desde que a remuneração paga ou creditada pela entidade religiosa ou pela instituição de ensino vocacional dependa da natureza e da quantidade do trabalho executado, observado o disposto no inciso III do art. 55.”

(destacou-se)

15. Percebe-se que, de acordo com o art. 65, § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, na situação prevista no seu art. 55, § 11, a contribuição do ministro de confissão religiosa, na qualidade de contribuinte individual, a partir de 1º de abril de 2003,

corresponderá a 20% (vinte por cento) do valor por ele mesmo declarado, observados os limites mínimo e máximo do salário-de-contribuição.

16. Assim sendo, nesta hipótese, depreende-se que o salário-de-contribuição do ministro de culto, a ser por este declarado, deve equivaler a uma importância compreendida entre os limites mínimo e máximo do salário-de-contribuição, ainda que inferior ou superior ao montante efetivamente recebido da instituição eclesiástica à qual se vincula o ministro.

17. Entretanto, registre-se que essa regra depende do cumprimento dos seguintes requisitos legais: o valor despendido pela entidade religiosa ou pela instituição de ensino vocacional deve independer da natureza e da quantidade do trabalho executado. Caso o pagamento se dê com características inerentes a remuneração por serviços prestados, isto é, de forma proporcional à natureza e à quantidade de trabalho executado, todo o valor recebido com essas características deve ser considerado base de cálculo para fins de Contribuição Previdenciária do segurado, respeitados os limites mínimo e máximo do salário-de-contribuição.

18. Nesse diapasão, o exercício do mister religioso 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. 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.

19. De outra banda, acentue-se que os arts. 150, inciso II, e 153, inciso III, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988; os arts. 9º, inciso IV, alínea "b" e § 1º, 43 a 45 do Código Tributário Nacional, de 1966; os arts. 1º, 33, 34, 36, 38, 76, 178, 677, 681 e 685 do Regulamento do Imposto sobre a Renda de 2018 (RIR), aprovado pelo art. 1º do Decreto nº 9.580, de 2018, e a Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014 — aos quais se remete, por motivo de brevidade — trazem disposições relativas à determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda aplicáveis à espécie sob exame.

20. De modo que, diferentemente do que ocorre com o salário-de-contribuição declarado pelo ministro de confissão religiosa — que, como visto, independe dos valores efetivamente recebidos por este da entidade eclesiástica à qual se vincula, desde que observados os aludidos limites mínimo e máximo —, é tributável pelo Imposto sobre a Renda, na fonte e na Declaração de Ajuste Anual, a totalidade da renda e dos proventos de qualquer natureza cuja disponibilidade econômica ou jurídica o ministro de confissão religiosa adquira, nos termos da legislação de regência desse imposto.

Conclusão

21. Frente ao exposto, responde-se ao consulente que:

i) Para fins de incidência da Contribuição Previdenciária, o salário-de-contribuição de ministro de confissão religiosa, enquanto contribuinte individual, consiste no montante por ele mesmo

declarado, em face do seu múnus ou para a sua subsistência, desde que fornecido em condições que independam da natureza e da quantidade do trabalho executado. Deve, porém, referido montante equivaler a uma importância compreendida entre os limites mínimo e máximo do salário-de-contribuição, ainda que inferior ou superior à quantia efetivamente recebida, pelo ministro, da entidade eclesiástica à qual se vincula;

ii) Caso o pagamento pela entidade religiosa ou instituição de ensino vocacional se dê com características inerentes a remuneração por serviços prestados, isto é, de forma proporcional à natureza e à quantidade de trabalho executado pelo ministro de confissão religiosa; ou ocorra em razão do exercício de outra atividade que não seja o mister religioso; ou, ainda, de forma excedente ao necessário para fins de subsistência da pessoa, todo o valor assim recebido deve ser considerado base de cálculo para fins de Contribuição Previdenciária do segurado, respeitados os limites mínimo e máximo do salário-de-contribuição;

iii) Não obstante, por outro lado, diferentemente do que ocorre no âmbito da Contribuição Previdenciária nesta hipótese, é tributável pelo Imposto sobre a Renda, na fonte e na Declaração de Ajuste Anual, a totalidade da renda e dos proventos de qualquer natureza cuja disponibilidade econômica ou jurídica o ministro de confissão religiosa adquira, nos termos da legislação de regência desse imposto.

À consideração superior.

Assinado digitalmente

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminha-se à Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir) e à Coordenação de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

Assinado digitalmente

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF04

De acordo. Encaminha-se à Coordenação-Geral de Tributação.

Assinado digitalmente

FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Copen

Ordem de Intimação

Aprovo a solução acima. Nada obstante, informa-se que desta decisão cabe a interposição de recurso especial, sem efeito suspensivo, e de representação de divergência, na forma do art. 48, §§ 5º a 10, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e dos arts. 19 a 21 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, bem como do art. 10 da Norma de Execução Cosit nº 1, de 25 de junho de 2014, sendo aplicável esta última hipótese no caso de existência de despacho decisório de ineficácia sobre a espécie fundado no art. 18, VII e IX, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

Publique-se. Intime-se. Adote a unidade da RFB do domicílio tributário do consulente as medidas adequadas à observância do presente ato (Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 23, V).

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