

Confusão sobre a isenção tributária para Líderes Religiosos

1º) O ADI RFB nº 01, de 29 de julho de 2022 se refere APENAS a contribuição previdenciária patronal, ou seja, a contribuição prevista no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991¹, cujo fundamento constitucional é o art. 195, I, alínea “a” da CRFB/88 e essa restrição consta no próprio preâmbulo do ADI, conforme quadro ilustrativo a seguir.

2º) Os ministros de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa são segurados obrigatórios do RGPS, na categoria de contribuinte individual, por determinação do art. 12, inciso V, alínea “c” da Lei nº 8.212, de 1991². Todavia, isso não impede a instituição religiosa, na qual o ministro/membro integra de, por liberalidade, considerá-lo como seu segurado empregado, já que tal enquadramento confere maior proteção trabalhista e previdenciária ao ministro/membro (segurado do RGPS). Por isso, há a previsão do art. 2º do ADI, conforme quadro ilustrativo abaixo.

Quadro ilustrativo:

ADI RFB nº 01	Explicação ponto a ponto
O SECRETÁRIO ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o Anexo I da Portaria RFB nº 20, de 5 de abril de 2021, tendo em vista o disposto nos §§13, 14 e 16 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 , declara:	O preâmbulo do ADI, em função do destaque em amarelo, restringe a matéria sobre a qual ele se refere, qual seja, a contribuição previdenciária patronal (e exclusivamente este tributo) que incide sobre os valores pagos a ministros de confissão religiosa quando estes atuam exclusivamente em face do seu mister ou para a sua subsistência. Logo, qualquer outra atuação do ministro, como a realização da gestão da entidade religiosa não está incluída no ADI e, portanto, sofrem incidência de contribuição previdenciária normalmente.
Art. 1º Os valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional com ministros de confissão religiosa, com os membros de instituto de	Esse caput traz a regra geral prevista na legislação previdenciária a saber, Lei nº 8.212, de 1991, RPS e IN RFB 2.110, de 2022. É dizer, quando o ministro atua no exercício da sua atividade vocacional (seu mister religioso), ele, na verdade, não está em uma relação de trabalho que é a relação jurídica necessária para que haja a incidência da contribuição previdenciária. No exercício vocacional, o ministro não presta

¹ Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de [...]

² 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; [\(Redação dada pela Lei nº 10.403, de 2002\)](#).

<p>vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa, <u>em face do mister religioso ou para a subsistência</u>, não são considerados como remuneração direta ou indireta, <u>nos termos do §13 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.</u></p> <p>Nota: Lei nº 8.212, de 1991 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 <u>desde que fornecidos em condições que independam da natureza e da quantidade do trabalho executado.</u></p>	<p>serviços a entidade religiosa (o que seria essencial para configurar uma relação de trabalho), mas aos fiéis que comparecem. Logo, a regra, é a não incidência da CPP nesse caso. Frise-se, mas isso apenas e tão somente quando o ministro atua exclusivamente no desempenho do seu mister religioso. Por isso, a legislação previdenciária sequer considera o que o ministro recebe nessa situação como remuneração (seja direta ou indireta). Ocorre, todavia, que o legislador optou por ser cauteloso (para evitar desvirtuamentos), mesmo nessa situação do exercício religioso, se a atuação se der de forma que ela dependa da natureza e da quantidade do trabalho, o valor recebido se tornaria remuneração e, portanto, estaria sujeito a incidência de contribuição previdenciária. Por isso, o ADI fez questão de frisar que não será considerado remuneração se a situação se der NOS TERMOS do §13 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, que é o parágrafo que traz os requisitos necessários para que o valor recebido não seja considerado remuneração.</p>
<p>§1º A existência de diferenciação quanto ao montante e à forma nos valores despendidos com os ministros e membros, comprovada em atos constitutivos, normas internas ou em outros documentos hábeis da instituição religiosa, que pode ocorrer em função de</p>	<p>O §1º do ADI explica as situações em que os requisitos são observados e, portanto, os casos em que não haverá a incidência da contribuição previdenciária patronal - CPP (que é a prevista no art. 22, III da Lei nº 8.212, de 1991 – já que esse mesmo diploma legal – no art. 12, V, alínea “c” – determina que o ministro é segurado obrigatório do RGPS, mas na categoria de segurado contribuinte individual). Vale destacar que o §1º menciona: - os valores despendidos aos ministros/membros podem ser pagos de forma diferenciada, conforme autoriza o inciso II, do §14 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991³ e duas Soluções de Consulta da</p>

³ Art. 22 [...] § 14. Para efeito de interpretação do § 13 deste artigo: [\(Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015\)](#)

<p>critérios como antiguidade na instituição, grau de instrução, irredutibilidade dos valores, número de dependentes, posição hierárquica e local do domicílio, não caracteriza esses valores como remuneração sujeita à contribuição prevista no inciso III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.</p>	<p>Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, publicadas em 2018 e 2019, portanto, muito antes da publicação do ADI, como será examinado mais adiante;</p> <p>- mas essa diferenciação deve ser justificada, ou seja, comprovada, conforme prevê o item 31 da Solução de Consulta Interna Cosit nº 6, de 05 de agosto de 2019;</p> <p>- os critérios informadores dos valores despendidos previstos no ADI (antiguidade, grau de instrução, irredutibilidade, número de dependentes, posição hierárquica e local de domicílio), que são exemplificativos, estão conforme o caput, ou seja, seguem os termos do §13 citado. É dizer, não podem ser entregues em condições que dependam da natureza e da quantidade do trabalho executado. Esses critérios já foram apontados pela RFB bem antes do ADI, em Soluções de Consulta emitidas pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), que vinculam toda a RFB, por força do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013 (reproduzido no art. 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021 – atualmente em vigor). É o caso da Solução de Consulta Cosit, nº 6, de 17 de janeiro de 2018, notadamente os itens 8, 9 e 10⁴; e a Solução de Consulta Interna da Cosit nº 6, de 05 de agosto de 2019, em especial, os itens 28 a 35⁵.</p>
--	---

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](#))

⁴ **Solução de Consulta Cosit, nº 6, de 17 de janeiro de 2018** [...] 8. No caso em análise, a instituição relata que estabeleceu um critério para calcular o valor a ser pago aos missionários. Tal critério utiliza como parâmetro a **antiguidade** (número de anos trabalhando na instituição), estado civil (adicional para o missionário casado), **número de filhos dependentes** e ainda outro adicional que dependerá da série que estes filhos estão cursando (infantil, fundamental ou médio). Destes, o único que poderia, em tese, ter alguma relação com a natureza ou quantidade do trabalho executado seria a antiguidade. Entretanto, analisando o critério é possível perceber que não importa se o missionário trabalhou um número de horas de trabalho maior ou menor, ou qual foi a tarefa executada: o que importa é se ele estava ou não na instituição. Portanto, a natureza e quantidade de trabalho é irrelevante.

9. Como os critérios adotados pela instituição para o cálculo do valor a ser pago para o missionário independem da natureza e quantidade de trabalho, estes valores não são considerados como remuneração para fins do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 (por força do § 13 deste artigo).

10. Registre-se que o **mesmo raciocínio poderia ser aplicado caso a instituição se utilizasse de outros critérios** que não dependessem da natureza ou da quantidade do trabalho executado, tais como o grau de escolaridade ou a idade do religioso.

Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=93582>. Acesso em 26.01.2024.

⁵ **Solução de Consulta Interna da Cosit nº 6, de 05 de agosto de 2019**: [...]

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**.

<p>§2º Serão consideradas remuneração somente as parcelas pagas com características e em condições que, comprovadamente, estejam relacionadas à natureza e à quantidade do trabalho</p>	<p>Esse §2º, que está vinculado ao caput, ou seja, que se refere ao ministro que atua exclusivamente no exercício da sua fé, está trazendo a consequência do descumprimento dos requisitos do §13 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 e ainda deixa claro que somente nesse caso, repita-se, quando há o descumprimento dos requisitos – descumprimento que precisa ser comprovado pelo Fisco (o que é praxe e apenas reproduz determinação do art. 10, incisos III e IV do Decreto nº 70.235, de 1972⁶, que disciplina o processo administrativo fiscal) mesmo no exercício da fé, é que os valores despendidos se tornam remuneração,</p>

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. **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.

Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=102711>. Acesso em 26.01.2024.

⁶ Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a **descrição do fato;**

IV - a **disposição legal infringida e a penalidade aplicável;**

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

<p>executado, hipótese em que o ministro ou membro, em relação a essas parcelas, será considerado segurado contribuinte individual, prestador de serviços à entidade ou à instituição de ensino vocacional.</p>	<p>uma vez que, fora do exercício vocacional, atuação essa que não é objeto do ADI em comento, por óbvio, os valores despendidos estarão sujeitos à CPP.</p>
<p>Art. 2º O disposto no art. 1º não impede que a entidade religiosa ou a instituição de ensino vocacional estabeleça relação de emprego com seus ministros ou membros, hipótese em que deverá recolher as contribuições sociais incidentes sobre os valores a eles pagos, como segurados empregados, conforme previsto nos incisos I e II do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.</p>	<p>Esse artigo apenas trata de uma liberalidade, pela qual todo contratante pode optar, de considerar os ministros/membros que integram a instituição como seus segurados empregados, uma vez que tal opção confere maior proteção trabalhista e previdenciária aos religiosos e encontra amparo no princípio da proteção, deduzido do art. 7º da CRFB/88. Nesse caso, a CPP não seria a prevista no art. 22, III, restrita a caracterização dos ministros como Contribuinte individual (que é a regra trazida pela Lei nº 8.212, de 1991), mas a prevista no art. 22, incisos I e II, própria para a caracterização como segurados empregados.</p>

Conclusão: o ADI RFB nº 01, de 2022 não concede isenção de contribuição previdenciária patronal. Ele apenas objetiva explicar o dispositivo legal pertinente – o § 13 do art. 22 da Lei nº 8.213, de 1991 – que autoriza essa “isenção” ou “não incidência”, trazendo maior segurança jurídica as relações jurídicas que abordam esse tema. Todavia, como se depreende, ele não inova, mas apenas fala o que as Soluções de Consulta da Cosit mencionadas já diziam desde 2018/2019. A diferença é que a Solução de Consulta é a resposta a uma ou mais perguntas tributárias afetas a um fato determinado sobre o qual aplica-se a legislação tributária. O ADI, diferentemente, não trata de um fato determinado, mas analisa a legislação em abstrato. Como se percebe, a análise do ADI não divergiu das Soluções de Consulta mencionadas. Ao revés, foi ao encontro delas e as ratificou. Sua virtude foi estabelecer em um texto curto de rápida leitura a interpretação que a Cosit já exarava em várias laudas. Assim, pode-se afirmar que o **ADI RFB nº 01/2022** poderia não ter sido publicado, pois não inovou em nada, uma vez que apenas disse mais do mesmo e a suspensão da sua eficácia pelo **ADE RFB Nº 1 de 15 de janeiro de 2024**, por sua vez, não trouxe prejuízo algum aos tempos religiosos, pois, por meio dele, nada conseguiram de diferente do que já estava previsto na Lei nº 8.212, de 1991 e nas Soluções de Consulta mencionadas.