

FÉ E TRIBUTO

UMA ANÁLISE DO INSTITUTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E DAS OBRIGAÇÕES VINCULADAS ÀS PREBENDAS

Valter Araujo GONÇALVES¹

ORCID: 0009-0008-4983-6163

Ihgor Jean Rego²

ORCID: 0000-0003-4884-1426

RESUMO

Este artigo resulta da análise documental dos preceitos normativos que regem regime o tributário diferenciado que concede às organizações religiosas imunidade quanto à incidência de impostos e isenção quanto à contribuições governamentais. Tomando por premissa de que a imunidade tributária tem por característica básica o fato de ser incondicionada e subjetiva, buscou-se observar as implicações práticas da incidência dessa garantia fundamental amparada pela Constituição Federal de 1988. Ampliando as análises sobre o regime o tributário diferenciado a que se submetem as organizações religiosas, desenvolveram-se observações do mecanismo governamental de tributação da prebenda e o risco de uma possível descaracterização da sua natureza. Como resultados, comprovou-se a inviolabilidade da imunidade tributária de organizações religiosas, a qual possibilita a recuperação de todo tipo de imposto cobrado de forma indevida, no período dos últimos cinco anos, e verificou-se a natureza contributiva da prebenda que, em decorrência da vocação religiosa, visa a propagação da fé, que se institui em proveito não da pessoa jurídica eclesiástica, mas, sim, da comunidade atendida pelo templo religioso, sendo essa a base das principais fundamentações do caráter imutável da imunidade tributária de templos de qualquer culto.

Palavras-chave

Côngrua. Imunidade. Isenção. Prebenda. Tributação.

1 Graduando em Direito, Centro Universitário São Lucas, Rondônia. E-mail: valteraraujogoncalves@gmail.com. Artigo científico elaborado sob orientação do professor Me. Ihgor Jean Rego; valtergoncalvesaraujo@gmail.com

2 Advogado, chefe da assessoria jurídica da Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia - CAERD, mestre em direito, professor universitário no Centro Universitário São Lucas / AFYA; ihgori@gmail.com



FAITH AND TRIBUTE

AN ANALYSIS OF THE INSTITUTE OF TAX IMMUNITY AND OBLIGATIONS LINKED TO THE *PREBENDA*

ABSTRACT

This article results from the documentary analysis of the normative precepts that govern the differentiated tax regime that grants religious organizations immunity from the incidence of taxes and exemption from government contributions. Taking as a premise that the basic characteristic of tax immunity is the fact that it is unconditional and subjective, we sought to observe the practical implications of the incidence of this fundamental guarantee supported by the Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988. Extending the analysis of the differentiated tax regime to which religious organizations submit, observations were made of the governmental mechanism for taxing the *prebenda* (stipend) and the risk of a possible mischaracterization of its nature. As a result, the inviolability of the tax immunity of religious organizations was proved, which makes it possible to recover all types of taxes improperly collected, in the last five years, and the contributory nature of the *prebenda* was verified, which, as a result of the religious vocation, aims at the propagation of the faith, which is instituted for the benefit not of the ecclesiastical legal entity, but, rather, of the community served by the religious temple, which is the basis of the main foundations of the immutable character of the tax immunity of temples of any cult .

Keywords

Immunity. Exemption. *Prebenda*. Stipend. Taxation.

Submetido em: 10/05/2023 – Aprovado em: 14/06/2023 – Publicado em: 21/06/2023

1 INTRODUÇÃO

O Brasil republicano sempre foi um Estado laico. O caráter laico do Estado já estava consagrado desde 7 de janeiro de 1890, quando foi promulgado o Decreto 119-A, que tornava o Brasil (já republicano desde 1889) um país laico. Na Lei Maior de 1988, o conceito da separação fundamental entre as questões de Estado e as relativas à fé desponta de maneira mais evidente.

Nesse contexto, de laicidade, templos religiosos, bem como todos os bens e serviços destinados ao exercício da fé, não pagam impostos, porque as pessoas jurídicas por trás dessas organizações estão entre as instituições relacionadas no inciso VI, do artigo 150, da Constituição Federal de 1988, onde é expressamente vedada a cobrança de impostos de qualquer natureza:

Os magistrados e os juristas chamados de doutrinadores do direito denominam como imunidade tributária essa vedação constitucional do Estado de exercer a cobrança de impostos a determinadas instituições. Quando ocorre a suspensão de uma cobrança de um tributo por meio de uma lei (infraconstitucional) trata-se, nesse caso, do instituto da isenção tributária.

Percebe-se, então, que no caso da imunidade tributária a proteção legal é “maior”. Pois, por mais que essa questão seja reiteradamente debatida nas esferas políticas, para o doutrinador tributarista Roque Antônio Carrazza (2014), por se tratar de uma garantia fundamental, a imunidade tributária das organizações religiosas tem a proteção constitucional com status de cláusula pétrea.

Cláusula pétrea é um dispositivo constitucional que não pode ser alterado nem mesmo por Proposta de Emenda à Constituição (PEC). As cláusulas pétreas inseridas na Constituição do Brasil de 1988 estão dispostas em seu artigo 60, § 4º, e são elas: a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes; e os direitos e garantias individuais.

Essa proteção constitucional impede, por exemplo, que um determinado governante, de forma indireta, por meio da elevação da carga tributária, possa inviabilizar atividade de culto, ferindo um direito fundamental, assegurado no inciso VI, do art. 5º da Carta Magna, onde se lê: “é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias”.

Assim, essa imunidade tributária incide inclusive sobre os tributos de importação de bens e equipamentos destinados ao exercício da atividade fim da instituição religiosa, existindo diversos precedentes judiciais nesse sentido. No entanto, no que se refere à prebenda (ou cônica) os parâmetros normativos são outros.

Nesse espaço de reflexão, antes de adentrar os aspectos tributários relativos à prebenda, cabe uma rápida análise das implicações práticas da imunidade e da isenção que caracterizam o regime tributário diferenciado das organizações religiosas. Para tanto, por meio

de uma pesquisa documental (FONSECA, 2002), foram analisados os principais dispositivos legais do arcabouço normativo tributário brasileiro relativos ao tema.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA INCONDICIONADA E SUBJETIVA

Apesar da expressão imunidade não aparecer no artigo 150 da constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988), é nesse ponto da Constituição que esse instituo está estabelecido, onde se lê que *“sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre templos de qualquer culto”*. O alcance dessa imunidade tributária está estabelecido no mesmo artigo, em seu parágrafo 4º, o qual diz que *“as vedações expressas no inciso VI, alíneas ‘b’ e ‘c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”*.

Considerando, assim, a clareza solar com o que é instituída a imunidade e também pormenorização do seu alcance, estabelecida no mesmo artigo, caracterizada está o seu caráter incondicional. Com isso, não cabe a cobrança de qualquer imposto direto sobre tudo que diz respeito sobre ao exercício da fé em templos de qualquer culto (CARRAZZA, 2021).

A relação de impostos governamentais não é pequena: Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), imposto relativo ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto Territorial Rural (ITR), Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto Sobre Serviços (ISS), Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e, até mesmo, Imposto de Importação (II). Assim sendo, constitucionalmente, tem-se por vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a possibilidade de cobrar tais tributos dos templos de qualquer culto.

Se, p.ex., uma organização religiosa comprar um veículo com registro de propriedade em seu nome (pessoa jurídica) e esse bem for utilizado em razão da atividade fim, a imunidade tributária alcança também o IPVA. Pela mesma razão, a imunidade irá alcançar a propriedade de um barco, de um salão de festas ou de um imóvel rural que destine à assistência social ou às atividades de culto (retiro espiritual), sendo vedada a cobrança de tributos sobre esses bens (CARRAZZA, 2021).

Outro caso onde a prática demonstra certa confusão diz respeito ao imóvel da igreja destinado como uma “casa pastoral”. Quando esta é utilizada única e exclusivamente como residência do ministro religioso e sua família, nesse caso, fica difícil a caracterização do alcance da imunidade. Porém, se nesse mesmo local ocorrem reuniões de oração, estudos com grupos pequenos (células) ou ainda atendimentos individuais, configura-se a existência de um vínculo

direto entre o uso do imóvel e a atividade fim da organização religiosa, atraindo a imunidade tributária.

Mais um exemplo do alcance da imunidade tributária, ocorre quando a instituição religiosa possui vários imóveis e neles não exerce qualquer atividade; nesse caso, não se fala em exercício da atividade fim nesses locais e, portanto, ocorre sobre eles a incidência de tributos (IPTU ou ITR). Supondo, porém, que a instituição destine um desses bens para a locação a terceiros e o valor apurado nos aluguéis seja aplicado integralmente na atividade fim, sobre essa renda incide a imunidade (Súmula Vinculante 52 do STF).

A dúvida mais comum está no caso de uma igreja explorar economicamente um de seus imóveis, por exemplo, sediando nele uma empresa que exerça a cobrança pelo uso do estacionamento? Nesse caso, se ficar configurado o exercício de uma atividade mercantil pura e simples, sobre ela deve incidir todos os impostos. Contudo, se o mesmo imóvel serve simultânea e precipuamente à atividade fim, atraída está a imunidade. Ou ainda, se toda a renda desta atividade mercantil for destinada à atividade fim da organização religiosa, também haverá incidência da imunidade tributária. O mesmo vale para a criação de uma escola ou de uma instituição de assistência social (CARRAZZA, 2021).

Até aqui, os exemplos dados se enquadram na situação da organização religiosa ser a proprietária do imóvel ou de um bem ou prestar ela mesma um serviço. Mas, sabe-se que diversas igrejas utilizam imóvel alugado para exercer a fé. Como o IPTU desses imóveis está quase sempre incluso no contrato de locação, tais organizações acabam pagando esse imposto. Era assim até o ano de 2022.

A Emenda Constitucional nº 116, de fevereiro de 2022, que passou a estabelecer que, no caso da propriedade predial e territorial urbana, o imposto previsto não incide sobre templos de qualquer culto, *“ainda que as entidades abrangidas pela imunidade de que trata a alínea ‘b’ do inciso VI do caput do art. 150 da Constituição sejam apenas locatárias do bem imóvel”* (§ 1o, art. 156, CRFB/1988). Com isso a imunidade tributária passou a estar vinculada diretamente à pessoa jurídica, configurando uma imunidade subjetiva, própria do sujeito de direito, nesse caso, a organização religiosa.³

Assim sendo, pode-se dizer que não é apressado o argumento de que até mesmo nos contratos de comodato, onde são cedidos imóveis às organizações religiosas para que neles exerçam sua atividade fim, nesses casos, pode-se pleitear, por equiparação, a atração da imunidade tributária, dada sua natureza subjetiva.

Pelo princípio da anterioridade, esse dispositivo relacionado a ocupação templos alugados terá influência sobre os impostos indevidamente cobrados a partir de janeiro de 2023.

Sobre o IPTU, vale ressaltar que é comum prefeituras lançarem os impostos sobre todos os imóveis e exigirem que as instituições religiosas apresentem, anualmente, documento comprobatório da imunidade tributária. Caso uma organização religiosa tenha realizado pagamento, cabe restituição dos valores pagos nos últimos cinco anos, por meio de

³ A esse respeito ver a decisão do STF no Recurso Especial 325.822/SP.

ação de recuperação tributária (por via administrativa, na própria prefeitura, ou por via judicial).

Ainda quanto à imunidade tributária, deve-se dizer que esta não dispensa as organizações religiosas de comprovarem fielmente suas receitas e despesas, inclusive tendo a obrigatoriedade de entregar, anualmente, a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e declarar o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), que é obrigatório para todas as pessoas jurídicas, à exceção das micro e pequenas empresas que se enquadram no Simples Nacional.

3 OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS VINCULADAS À PREBENDAS

Por definição, o termo prebenda (significa “apresentar”, “oferecer”, “fornecer”), designa *stricto sensu* um benefício eclesiástico destinado aqueles que exercem um ofício religioso, em tempo integral ou parcial, com objetivo de prover sua própria subsistência e de sua família. Nesses casos, a expressão cônica também é comumente utilizada e tem o mesmo sentido de prebenda.

Se a igreja, como qualquer outra instituição religiosa, tem um tratamento tributário diferenciado, o mesmo não se pode dizer a respeito daqueles que recebem a prebenda.

3.1 Imposto de Renda Retido na Fonte

A cobrança do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre os pagamentos aos líderes religiosos é a primeira diferença que merece destaque. A Receita Federal do Brasil (RFB) emitiu a Solução de Consulta 254-Cosit em 26 de maio de 2017, afirmando que os valores recebidos por religiosos são tributários ao IRRF.

Além disso, há muito tempo a RFB exige a retenção e o repasse do IRRF em todas as remunerações dos ministros religiosos, com base no artigo 167 do Decreto 3.000/1999. Esse decreto foi revogado, mas o Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que trata do Imposto de Renda, estabelece no seu artigo 182 a obrigação das organizações religiosas de reterem o IRRF dos pagamentos aos seus ministros e repassarem os valores à RFB:

II - não exclui a possibilidade de as entidades mencionadas por lei serem responsáveis pela retenção na fonte do imposto que lhes cabe e não as dispensa de realizar atos, previstos em lei, para assegurar o cumprimento das obrigações tributárias por terceiros (Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional, art. 9º, § 1º).

Portanto, é evidente que, apesar da imunidade concedida às instituições religiosas, a RFB justifica a cobrança do IRRF sobre os valores percebido pelos ministros, com base no Decreto do Imposto de Renda, o qual obriga as instituições a realizar regularmente a retenção e o repasse desse tributo aos cofres públicos.

A tabela progressiva de imposto de renda, popularmente conhecida como "tabela de imposto de renda", serve como referência para a retenção do imposto de renda. Essa tabela se aplica, de forma geral, aos rendimentos tributáveis recebidos por pessoa física. Atualmente, em 2023, os residentes no Brasil que receberam rendimentos tributáveis acima de R\$ 28.559,70 ao ano, o equivalente a cerca de R\$ 2.380 por mês, devem declarar o Imposto de Renda. Além disso, devem declarar, também, aqueles que receberam rendimentos isentos, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte acima de R\$ 40 mil, e os que obtiveram ganhos de capital na alienação de bens ou direitos sujeitos à incidência do Imposto em qualquer mês. Se a soma dos valores mensais ultrapassar o limite de isenção, as alíquotas do imposto de renda variarão entre 7,5% e 27,5%.

É importante ressaltar que, como já mencionado, a legislação brasileira atribui à pessoa jurídica (instituição religiosa) a responsabilidade pela retenção e recolhimento do IRRF. Portanto, caso essa retenção não seja feita, cabe à organização religiosa regularizar a situação, estando sujeita à correção monetária, juros e multas para valores recolhidos em atraso, além de possíveis penalidades financeiras decorrentes das alterações nas obrigações acessórias prestadas pela organização.

A Receita Federal emite pareceres sobre a base de incidência do IRRF sobre os valores recebidos pelos ministros religiosos, enfatizando que esses valores podem ser referentes a qualquer título, como côngrua, prebenda, ajuda de custo, entre outros. Em um desses pareceres, a RFB debate novamente essa questão e destaca da existência de disparidades nos valores das prebendas repassadas aos ministros de uma mesma instituição.

Na Solução de Consulta Interna nº 6 (Cosit, de 05/08/2019), a RFB constatou que os valores eram pagos com considerável variação entre os beneficiários que, teoricamente, estavam desempenhando as mesmas atividades, o que indicaria a não observância dos requisitos legais. Nesse caso, as variações seriam justificadas pela natureza ou quantidade de trabalho, o que é vedado pela lei. Esses pagamentos seriam caracterizados como remuneração, o que implica a incidência de contribuição previdenciária tanto da parte patronal quanto dos segurados, pois estes são contribuintes individuais da Previdência Social. Naturalmente, não se pode ter como razoável que valores pagos de forma diferenciada para membros de uma mesma entidade sejam determinados aleatoriamente. Antes disso, esses valores devem ser pagos levando em consideração critérios e padrões transparentes estabelecidos previamente pela entidade em seus estatutos sociais ou em outro documento (CARRAZZA, 2021).

Ante tais disposições normativas, torna-se necessário compreender o valor e a inevitabilidade de estabelecer-se critérios claros e objetivos para a definição das prebendas, garantindo a coerência e a transparência dos fundamentos que embasam a tomada de decisão dos responsáveis pela administração das organizações religiosas.

3.2 Contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social

Sobre as implicações previdenciárias acerca dos valores recebidos a título de prebenda. Nesse contexto, primeiro, deve-se observar a natureza desse tipo de renda.

Prebendas (ou cômruas) são valores pagos ao ministro de confissão religiosa para seu sustento, independentemente do tipo e da quantidade do trabalho executado, como preveem os parágrafos 13 e 14, do artigo 22, da Lei nº 8.212/1991, como se vê:

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

§ 13. Não se considera como remuneração direta ou indireta, para os efeitos desta Lei, os valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional com ministro de confissão religiosa, membros de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa em face do seu mister religioso ou para sua subsistência desde que fornecidos em condições que independam da natureza e da quantidade do trabalho executado (Incluído pela Lei nº 10.170, de 2000).

§ 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).

Torna-se importante reiterar que se trata de uma espécie de remuneração que não tem qualquer relação com natureza do trabalho prestado. Ou seja, os valores são destinados somente com o mister religioso, para prover sua subsistência.

A fundamentação base para essa argumentação pode ser verificada, também, no artigo 1º da Lei nº 10.170, de 29 de dezembro de 2000:

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.

A legislação que normatiza a Previdência Social denomina a prebenda como “salário-de-contribuição”, e regulamenta o tema no parágrafo 16, do artigo 214, do Decreto nº 3.048/1999:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

§ 16. Não se considera remuneração direta ou indireta 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 pelo Decreto nº 4.032, de 2001).

Além do dispositivo legal acima citado, incide sobre o tema a Instrução Normativa nº 2110, de 17 de outubro de 2022, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e das contribuições devidas a terceiros, administradas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), a qual estabelece, em seu artigo 30, que a base de cálculo da contribuição social previdenciária dos segurados do RGPS é o “salário de contribuição”⁴, Como se vê no parágrafo 7º dessa IN:

§ 7º - O salário de contribuição do 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 (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, §§ 13 e 14, e art. 28, caput, inciso III; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 214, caput, inciso III, e §§ 16 e 17; Solução de Consulta Cosit nº 130, de 14 de setembro de 2021).

Ora, sendo a contribuição previdenciária relativa à prebenda definida, exclusivamente, pelo valor declarado pelo ministro religioso, entende-se que, nesse caso, não é devida a contribuição previdenciária. Ou seja, não se tem a obrigatoriedade da retenção de 11% do INSS, bem como, não há uma base legal de cálculo para a contribuição do INSS Patronal de 20%, uma vez que não há relação de trabalho, e sim de superveniência de dispêndios com ministro de confissão religiosa.⁵

Contudo, considerando a impossibilidade de caracterização de uma relação trabalhista, ainda assim, torna-se obrigatório o envio das informações relativas à prebenda nas declarações acessórias encaminhadas à RFB, como, por exemplo, no eSocial, preenchendo a categoria de trabalhadores com o código 781 (ministro de confissão religiosa ou membro de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa). Caso contrário, a RFB pode afastar a

⁴ O “salário de contribuição” deve observar os limites mínimo e máximo instituídos no art. 28 da Lei nº 8.212/1991, e no art. 214 do Regulamento da Previdência Social, de 1999.

⁵ Com relação à contribuição sindical patronal, as instituições religiosas estão dispensadas do recolhimento anual, conforme art. 587 da CLT.

tipologia dos recebimentos do ministro de confissão religiosa no exercício de sua atividade vocacional (CARRAZZA, 2021).

Apesar disso, para que o ministro possa ser amparado pelos mecanismos públicos de seguridade social, torna-se necessário recolher, por si próprio, a contribuição do INSS, na categoria de “contribuinte individual”, com base no cálculo de 20% do valor que ele decidir declarar, conforme diz o artigo 65, parágrafo 4º, da IN 971 de 2009:

§ 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% do valor por ele declarado, observados os limites mínimo e máximo do salário de contribuição.

Ainda o parágrafo 11 do art. 55, da IN 971 de 2009 institui que:

§ 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.

Mesmo após o aposentado, o ministro religioso deve fazer o recolhimento do INSS (20%), como “contribuinte individual” (observando os limites mínimos e máximos do salário de contribuição), pelo que está instituído no artigo 12 da IN RFB 971 de 2009:

Art. 12 - O aposentado por qualquer regime de previdência social que exerça atividade remunerada abrangida pelo RGPS é segurado obrigatório em relação a essa atividade, nos termos do § 4º do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, ficando sujeito às contribuições de que trata a referida Lei.

Existe ainda a possibilidade de recolhimento do INSS, com base na categoria de contribuinte individual, por meio do Plano Simplificado de INSS da RFB. O Plano Simplificado apresenta-se como uma ferramenta de inclusão previdenciária, estabelecendo um percentual de contribuição reduzido, passando de 20% da remuneração para 11% do valor do salário mínimo vigente, resultando em uma significativa redução da contribuição individual ao INSS.⁶

⁶ A possibilidade de implementação do Plano Simplificado se deu a partir da publicação da Lei Complementar nº 123/2006, com efeitos a partir de abril/2007 (Decreto nº 6.042/2007). Assim, segundo as informações disponíveis na plataforma *web* do INSS do Governo Federal, esse Plano Simplificado se aplica, exclusivamente, à categoria de “contribuinte individual”, que trabalha por conta própria e não seja prestador de serviço à empresa ou equiparada, e também ao facultativo, que é aquele que não exerce atividade.

3.3 Sobre a Possibilidade de Configuração de Vínculo Trabalhista

No Direito do Trabalho existe o chamado “Princípio da Primazia da Realidade”, o qual define que em uma relação de trabalho o que realmente importa são os fatos que ocorrem, mesmo que algum documento formalmente indique o contrário. Assim, vale mais a realidade do que aquilo que está formalizado no contrato.

Com isso, deve-se compreender que há uma linha tênue entre a interpretação da forma de remuneração recebida em uma relação empregatícia, com vínculo trabalhista, mesmo que em uma organização religiosa, e a remuneração especificada exclusivamente como prebenda, referente aos pagamentos realizados aos ministros religiosos para o exercício do seu ministério.

Sendo da natureza da prebenda o valor despendido pela entidade religiosa ou pela instituição de ensino vocacional, em face do seu mister religioso ou para a sua subsistência, independentemente da natureza e da quantidade do trabalho executado, não cabem, também, nessa relação, a imposição, por parte da instituição religiosa, de regras semelhantes aos contratos de trabalho amparados pela Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT).

No Tribunal Superior do Trabalho (TST) já está consolidado o entendimento de que para ocorrer a caracterização do vínculo empregatício, promovendo a atração da CLT, pelo princípio da primazia da realidade, deve-se observar a presença de quatro requisitos essenciais: a pessoalidade, a subordinação, a onerosidade, a não eventualidade. Para o doutrinador Mauricio Godinho Delgado, há ainda um quinto requisito essencial, que seria o trabalho ser prestado por uma pessoa física.

Nessa linha de entendimento, a Terceira Turma do TST já reconheceu a existência de vínculo de emprego, condenando uma organização religiosa a indenizar todas as verbas trabalhistas provenientes da comprovada relação empregatícia.⁷ No entanto, no seu voto, o próprio relator do processo, o ministro Alexandre Agra Belmonte, argumentou que:

O desempenho da função para presidir cultos, com o auxílio de liturgia, por si só, não configura vínculo empregatício, nem o trabalho de distribuir ou recomendar literatura (folhetos, livros e revistas) e atuar na TV e rádio para disseminar a fé da igreja. Da mesma forma, o recebimento de remuneração, quando não objetiva retribuir o trabalho, e sim prover o sustento de quem se vincula a essa atividade movido pela fé, também não configura o vínculo de emprego, nos termos da Lei 9.608/98, que dispõe sobre o trabalho voluntário.

Porém, aplicando o princípio da primazia da realidade, o ministro assinalou:

Diante desse quadro, a ficha pastoral de ingresso na instituição e de conversão à ideologia da igreja torna-se documento absolutamente

⁷ Processo: RR-1007.13.2011.5.09.0892. Esse é um tema bastante controverso no âmbito do judiciário trabalhista. Nesse mesmo caso julgado pela Terceira Turma do TST, no TRT da 9ª Região o pedido do ministro religioso foi julgado improcedente, sendo esta decisão judicial reformada através de voto unânime dos ministros da Corte superior.

irrelevante, uma vez que o seu conteúdo foi descaracterizado pelos depoimentos, sendo o contrato de trabalho um contrato realidade, cuja existência decorre do modo de prestação do trabalho e não da mera declaração formal de vontade.

No entanto, segundo a Sétima Turma do TST, apesar da similaridade com a relação empregatícia, o vínculo formado entre a instituição religiosa e o ministro destinado à assistência espiritual e à propagação da fé, se deu *“em proveito, não da pessoa jurídica eclesiástica, mas, sim, da comunidade atendida pelo templo religioso [...] e a natureza da prestação dos serviços decorria da vocação religiosa e visava à propagação da fé”*.⁸

3 METODOLOGIA

De acordo com Vergara (2006), Yin (2005) e Gil (2002), uma metodologia pode ser caracterizada quanto aos meios, assim, considerando o modo estruturação desse tema, o método de pesquisa escolhido será o documental. Segundo João José Saraiva da Fonseca (2002), a pesquisa documental recorre a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico, tais como: tabelas estatísticas, jornais, revistas, relatórios, documentos oficiais, cartas, filmes, fotografias, pinturas, tapeçarias, vídeos de programas de televisão, etc.

Nesta pesquisa, o principal método de análise foi o dedutivo, pois segundo (FACHIN, 2017) o método dedutivo, numa condição inversa ao indutivo, parte de uma situação abrangente para a particularidade, numa relação descendente. Ainda segundo Fachin (2017), a metodologia de pesquisa dedutiva utilizada constitui-se em uma investigação exploratória de premissas, cuja ênfase é dada a descobertas e práticas ou diretrizes que precisam modificar-se na elaboração de alternativas. Para Lakatos (2007), se todas as premissas são verdadeiras, a conclusão deve ser verdadeira. Portanto este é o método mais indicado para a presente pesquisa.

Em termos metodológicos, vale ressaltar que analisar aspectos críticos de um dispositivo constitucional não deixa de ser uma abordagem de um fenômeno social. Entendendo o instituto da imunidade tributária como um produto resultante de disputas sócio-políticas (SILVEIRA, 1999).

Porém, nesse exercício de tentativa de captura dos nuances das visões de mundo impressas, literalmente, em documentos legais, aflora o risco de influenciar-se pela noção de controle sobre a sociedade, tão comum na ciência moderna, em particular a ocidental, talvez porque muitas das convenções sociais se afirmam em pares opostos: material e imaterial, corpo e mente, corpo e espírito, científico e não-científico, cultural e natural, justificando, com isso, a textura científica de determinadas disciplinas (SUASSUNA, 2005).

⁸ Processo: E-RR-1000-31.2012.5.01.0432

Essa oposição dual poderia influenciar negativamente a concepção do que vem a ser natural, como já alertou Bruno Latour (1994). Mesmo que o “campo” desta pesquisa tenha se apresentado como uma realidade latente, já impressa em normas, cristalizada em textos legais. Ao tomar diante dos olhos tais dispositivos, como pesquisador, vivencia-se o risco de dimensionar as percepções a partir do próprio modelo de sociedade, em muito pautado por mecanismos complexos e conflituosos, embasado em relações de causa e efeito, ou mesmo causas estruturais, correspondentes aos fatores históricos e estruturais que são próprios do pesquisador (HABERMAS, 1999).

4 CONCLUSÃO

Com relação ao regime tributário diferenciado que concede às organizações religiosas imunidade quanto à incidência de impostos, para sintetizar a matéria, deve-se ter em mente que: se a cobrança governamental é caracterizada como imposto (IRPJ, INSS, IPI, IOF, ICMS, IPVA, IPTU, ISS, ITBI e II) e recai sobre um bem ou serviço que se destina precipuamente para a manutenção do exercício da atividade fim da instituição religiosa, a Constituição Federal veda tal cobrança. Caso a instituição, inadvertidamente, realizou pagamento de um imposto, torna-se plenamente possível pleitear a devolução dos valores indevidamente pagos nos últimos cinco anos, independente do tipo de imposto em questão.

Essa proteção normativa do livre exercício da fé tem despertado inúmeros movimentos políticos na busca de sua revogação. Atualmente, está em tramitação no Congresso Nacional o Projeto de Lei 3050/21, que submete templos de qualquer culto às regras vigentes para as pessoas jurídicas que determinam o pagamento de três contribuições para o financiamento da Seguridade Social (CSLL, Cofins e PIS). A medida propõe a revogação do tratamento tributário diferenciado hoje destinado às igrejas que lhes confere a isenção dessas contribuições.

Dentre os argumentos no sentido da revogação desse tratamento tributário diferenciado está o da existência de muitas fraudes, com a lavagem de dinheiro e com os desvios de finalidade, acarretando a construção de verdadeiros impérios que acabam por financiar o crime. Ora, nesse caso, não se trata de um problema tributário, mas, inegavelmente, de questões do direito penal, a serem apuradas por todo aparato policial do Estado.

Em relação aos aspectos legais relacionados à prebenda, considera-se de suma importância que haja uma definição clara, técnica e formal de tudo que diz respeito à sua ocorrência, isso por meio da devida escrituração contábil e o adequado preenchimento e envio aos órgãos governamentais das declarações acessórias pertinentes, tanto por parte das organizações religiosas, quanto por parte dos ministros a elas vinculados. Assim, m mitiga-se, ou ao menos minimiza-se, a probabilidade de recolhimento tributário indevido ou de questionamentos futuros.

Por fim, ante uma complexa legislação tributária que, por consequência, gera cada vez mais entendimentos complexos, expressos nos posicionamentos dos órgãos públicos arrecadatários, torna-se fundamental a manutenção de uma contabilidade que retrate, fidedignamente, a origem de suas receitas e a correta aplicação dos recursos, em total sintonia com sua atividade fim.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto nº 119-A, de 7 de janeiro de 1890. **Prohíbe a intervenção da autoridade federal e dos Estados federados em matéria religiosa, consagra a plena liberdade de cultos, extingue o padroado e estabelece outras providências.** Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/d119-a.htm>. Acesso em: 24 abr. 2023.

BRASIL. Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. **Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm>. Acesso em: 24 abr. 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 24 abr. 2023.

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. **Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm>. Acesso em: 24 abr. 2023.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. **Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.** Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 24 abr. 2023.

BRASIL. Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999. **Aprova o Regulamento da Previdência Social.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048.htm>. Acesso em: 24 abr. 2023.

BRASIL. Lei nº 10.170 de 29 de dezembro de 2000. **Acrescenta parágrafos ao art. 22 da Lei 8.212, de 24/07/1991, dispensando as instituições religiosas do recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre o valor pago aos ministros de confissão religiosa, membros de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa.** Disponível em: <<https://legislacao.presidencia.gov.br/atos>>. Acesso em: 24 abr. 2023.

BRASIL. Receita Federal do Brasil- RFB. Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009. **Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937>>. Acesso em: 24 abr. 2023.

- BRASIL. STF. **Súmula Vinculante 52**. DJE de 22-6-2015. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas>>. Acesso em: 24 abr. 2023.
- BRASIL. Receita Federal do Brasil – RFB. Solução de Consulta 254-Cosit, de 26 de maio de 2017. **Assunto: obrigações acessórias. Ementa: retenção na fonte. Ministros de confissão religiosa**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=84068&visao=anotado>>. Acesso em: 24 abr. 2023.
- BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. **Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 24 abr. 2023.
- BRASIL. Receita Federal do Brasil- RFB. **Solução de Consulta Interna nº 6 – Cosit, de 05/08/2019**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=102711&visao=anotado>>. Acesso em: 24 abr. 2023.
- BRASIL. Receita Federal do Brasil- RFB. Instrução Normativa nº 2110, de 17 de outubro de 2022. **Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e das contribuições devidas a terceiros, administradas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB)**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=126687>>. Acesso em: 24 abr. 2023.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2021. 968 p.
- FACHIN, Odília. **Fundamentos da metodologia científica: noções básicas em pesquisa científica**. São Paulo: Saraiva, 2017.
- FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002.
- GIL, Antonio Carlos. **Metodologia do Ensino Superior**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- LAKATOS, Eva Mario. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- SILVEIRA, Maria L. Uma situação geográfica: do método à metodologia. In: **Revista Território**, ano IV, nº 6, jan. / jun. 1999.
- SUASSUNA, Dulce *et al.* A relação corpo-natureza na modernidade. **Sociedade e Estado**. v. 20, n.1. Brasília, 2005 .
- VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- YIN, Robert K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. 3ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.