

FLÁVIO COUTO BERNARDES
JUSELDER CORDEIRO DA MATA
VALTER DE SOUZA LOBATO
(COORDENADORES)

ABRADT:
ESTUDOS EM HOMENAGEM AO
PROFESSOR JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES



Belo Horizonte
2022

CAPÍTULO 34

ENTIDADES RELIGIOSAS E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: CRÍTICA ÀS RECENTES ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS (LEI N.º 14.057/2020)

Marciano Seabra de Godoi
Anthéia Aquino Melo

RESUMO: O estudo argumenta que as recentes alterações na legislação da contribuição social sobre o lucro e na legislação da contribuição previdenciária promovidas pela Lei n.º 14.057/2020 têm objetivos obscuros e incongruentes, podendo ser interpretadas como interferências legislativas indevidas no papel dos órgãos administrativos e judiciais responsáveis pela aplicação da legislação, em busca de certa “blindagem” tributária de entidades religiosas que desvirtuam sua natureza e se dedicam à prática de atividade econômica empresarial.

INTRODUÇÃO

O objetivo do presente artigo é examinar recentes alterações legislativas na normatização da sujeição das entidades religiosas a contribuições sociais de seguridade social e indagar qual o seu real propósito prático. A hipótese a ser investigada é que essas alterações legislativas são lógica e tecnicamente falhas e, no fundo, almejam a “blindagem” tributária de entidades religiosas que desvirtuam sua natureza e se dedicam à prática de atividade econômica empresarial.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E REMUNERAÇÃO DOS MINISTROS DE CONFISSÃO RELIGIOSA: HISTÓRICO LEGISLATIVO ATÉ 2015

Em sua redação original, o art. 195 da Constituição de 1988 previa a incidência de contribuição social sobre a folha de salários, de responsabilidade dos empregadores:

manifestado pela fiscalização previdenciária na Orientação Normativa INSS nº 6/1996, que no item 1.4 dispensava as entidades religiosas do recolhimento da contribuição prevista na LC nº 84/96 sobre a remuneração de autônomos:

1.4. Não se aplica, ainda, o disposto neste item ao ministro de confissão religiosa, no tocante aos valores recebidos em face do trabalho religioso, tendo em vista não existir contrato de trabalho ou de prestação de serviço entre este e a instituição que o congrega.

Em 1998, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 20/98, que alterou a redação do art. 195 da CF/88, para ampliar a base de incidência das contribuições sociais previdenciárias e explicitar que, além do salário, os demais rendimentos do trabalho, mesmo em relação sem vínculo empregatício, constituem base para o cálculo da contribuição:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe presta serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Após alterações promovidas na Lei nº 8.212/91 em 1999 pela Lei nº 9.876, os ministros de confissão religiosa foram especificamente enquadrados como segurados obrigatórios da previdência na condição de contribuintes individuais. A redação do artigo 12 da Lei nº 8.212/91, com a alteração promovida pela Lei nº 9.876/99, era a seguinte³:

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, quando mantidos pela entidade

³ Em 2002 a redação do inciso V foi novamente alterada pela Lei nº 10.403, cuja redação é a atualmente vigente, mas o enquadramento dos ministros de confissão como contribuintes individuais permaneceu.
Art. 12. [...]
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).

a que pertencem, salvo se filiados obrigatoriamente à Previdência Social em razão de outra atividade ou a outro regime previdenciário, militar ou civil, ainda que na condição de inativos; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Em relação às entidades religiosas, o art. 15, parágrafo único, da Lei nº 8.212/91⁴, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, equiparava a empresa a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, o que abarcava as entidades com finalidade religiosa:

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; [...]

Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

Assim, da interpretação da Lei nº 8.212/91 após as alterações promovidas pela Lei nº 9.876/99, tinha-se que as entidades religiosas, uma vez equiparadas às empresas, seriam responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias sobre a remuneração paga aos ministros de confissão religiosa (contribuintes individuais), conforme previsto no seu art. 22, III.

Diante dessa explicitação da sujeição das entidades religiosas à incidência da contribuição social previdenciária sobre os valores pagos aos ministros de confissão religiosa, foi apresentado o Projeto de Lei nº 2.445/00 pelo então Deputado Philemon Rodrigues, pastor e teólogo⁵, dispendo sobre a isenção das entidades religiosas quanto à contribuição previdenciária devida pelas empresas e entidades equiparadas em relação aos pagamentos feitos a contribuintes individuais. A justificativa para a proposta foi justamente a iminência da cobrança da contribuição previdenciária em relação à remuneração dos ministros de confissão religiosa⁶.

⁴ O parágrafo único foi novamente alterado em 2015 pela Lei nº 13.202, cuja redação é a atualmente vigente, mas tal alteração não implicou modificação em relação à equiparação das entidades religiosas à empresa:
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. (Redação dada pela Lei nº 13.202, de 2015)

⁵ Disponível em: <https://www.camara.leg.br/deputados/74756/biografia>.
⁶ Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?jsessionid=978F83E2B56084A961E6274738B92A2.proposicoesWeb2?codteor=1120958&filename=Dossie+-PL+2445/2000.

A proposta inicial era a de inclusão de um §12 ao art. 22 da Lei nº 8.212/91⁷, para dispor que a cobrança da contribuição previdenciária em relação à remuneração dos contribuintes individuais não se aplicaria às instituições religiosas, no tocante aos valores pagos a ministros de confissão religiosa e ao membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa, em face do trabalho por ele desenvolvido.

A proposta foi aprovada na Câmara dos Deputados e seguiu para o Senado, que a aprovou com revisão de seu texto, determinando a alteração da redação do §12 e também a inclusão do §13 ao art. 22 da Lei nº 8.212/91, para determinar que não se considera prestação de serviço o trabalho dos ministros religiosos e também que não se considera remuneração os valores despendidos pelas entidades religiosas em relação a eles. Cite-se o texto proposto pelo Senado:

Art. 22 . [...]

§12. Para os fins desta Lei não se considera como prestação de serviço e nem constitui vínculo empregatício o trabalho religioso de ministro de confissão religiosa, membros de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa e não se considera como remuneração os valores recebidos em razão dos serviços religiosos que prestar a fiel ou comunidade de fiéis da instituição que o congrega.

§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.

Em Parecer exarado no âmbito do Senado Federal, foi registrado que os ministros de confissão religiosa desempenhariam trabalho religioso, que não configura contrato de trabalho, já que a atividade é fruto de ideais e da vocação, cuja finalidade é espiritual e não profissional, sem que seja visada a percepção de salário. A conclusão foi a de que “a dispensa do recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre o valor pago aos ministros de confissão religiosa pelas instituições religiosas não caracteriza um privilégio ou concessão, mas simplesmente se impõe por se tratar de uma contribuição indevida”.

O projeto seguiu para sanção presidencial, mas foi vetada a inclusão do §12 ao art. 22 da Lei nº 8.212/91, sob o fundamento de que a medida exoneraria os ministros religiosos da obrigatoriedade de recolher a contribuição

⁷ Art. 22. [...]

§12. Não se aplica o disposto no inciso III deste artigo às instituições religiosas no tocante aos valores pagos ao ministro de confissão religiosa e ao membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa, em face do trabalho religioso por eles desenvolvido.

previdenciária devidas por eles próprios (parte do segurado) e, com isso, os excluiria do regime geral da previdência social, que é contributivo, no sentido de que assegura somente aqueles que contribuem para o sistema (art. 201, §1º, da CF/88). Com esse veto, foi publicada a Lei nº 10.170/00, que incluiu apenas o §13 ao art. 22 da Lei nº 8.212/91, excluindo do conceito de remuneração os valores pagos pelas entidades religiosas aos seus ministros, em face do mister religioso ou para subsistência, “desde que fornecidos em condições que independam da natureza e da quantidade do trabalho executado”.

Note-se bem: o citado §13 elenca duas condições essenciais para que os valores não sejam considerados como remuneração: (i) o pagamento deve se dar “em face do seu mister religioso ou para sua subsistência”; e (ii) os valores devem ser fornecidos “em condições que independam da natureza e da quantidade de trabalho executado” pelo ministro.

Ou seja, até esse momento, a legislação se apresentava bastante razoável e justa: não afastava da contribuição previdenciária todo e qualquer valor pago aos ministros de confissão religiosa, mas somente aqueles pagamentos que de fato constituem algo peculiar a esse ofício. Qual a rationale dessa legislação vigente em 2000? Se uma igreja remunera um ministro com base no número de missas ou cultos realizados num dia, ou com base no número de fiéis ou no valor do dízimo arrecadado nas missas ou cultos, ou ainda com base nas habilidades performáticas dos ministros, deixa-se o campo de uma atividade exclusivamente religiosa baseada na simples subsistência e adentra-se o campo de uma prestação onerosa de serviços, que deve ser naturalmente tributada pela contribuição previdenciária.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E REMUNERAÇÃO DOS MINISTROS DE CONFISSÃO RELIGIOSA: A ALTERAÇÃO LEGISLATIVA DE 2015 (LEI N.º 13.137)

Em 2015, foi proposto pelo Deputado Manuel Júnior a Emenda nº 97⁸ à Medida Provisória nº 668/2015 (que elevava as alíquotas do PIS e da COFINS Importação), que pretendia incluir o §15 à Lei nº 8.212/91, para dispor: “aplica-se o disposto ao §13, independente de valores diferenciados pagos, desde que não se caracterize quantidade de trabalho como fator de remuneração”.

A justificativa dessa proposta foi o “intuito de aprimorar o debate sobre a matéria”, apresentando “uma importante demanda da sociedade”. Nada mais.

No Parecer nº 09/2015⁹, elaborado pela Comissão Mista eleita para a análise da MP nº 668/15, foi proposta a inclusão de disposição interpretativa

⁸ Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/119575>

⁹ Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/119575>

na Lei nº 8.212/91 quanto à remuneração dos ministros de confissão religiosa, com o objetivo de evitar divergência de entendimento sobre o tema:

Entendemos por bem fazer ingressar na legislação positivada norma interpretativa do §13 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Assim, fica explicitado que a previsão de não se considerar remuneração os valores despendidos por entidades religiosas com seus profissionais da fé inclui gastos diversos, desde que vinculados à atividade religiosa. Trata-se de mera regra de interpretação, para que se evite divergência de entendimentos sobre o tema.

Com isso, no Projeto de Lei de Conversão nº 6/2015¹⁰ foi proposta a inclusão do §15 ao art. 22 da Lei nº 8.212/91, dispondo que os critérios informadores dos valores pagos aos ministros de confissão religiosa seriam apenas exemplificativos e que o pagamento diferenciado, quando exclusivamente vinculado à atividade religiosa, não se configuraria remuneração. O texto inicialmente proposto foi revisto pela Câmara dos Deputados, mas a ideia central foi aprovada.

A Lei nº 13.137/15 (resultado da conversão da MP nº 668/15), determinou a inclusão do §14 ao artigo 22 da Lei nº 8.212/91 nos seguintes termos:

Art. 22 [...]

§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)

A relevância do texto legal usar a expressão “para efeito de interpretação (...)” consiste na possibilidade de produção de efeitos retroativos, conforme previsão do art. 106, I, do Código Tributário Nacional¹¹. Isso significa que a legislação de 2015, afirmando em seu texto um expresso caráter interpretativo, foi feita para ser aplicada inclusive quanto a fatos geradores ocorridos antes de 2015.

¹⁰ Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?jsessionid=node0b595zws749ma3wx4mfrsd71y437807.node0?codteor=1331093&filename=PLV+6/2015+MPV+66815+%3D%3E+MPV+668/2015

¹¹ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Veja-se que, a esta altura, em 2015, já se percebe claramente que a legislação, fruto do lobby da bancada religiosa, buscava ampliar ao máximo as condições nas quais a remuneração dos ministros religiosos se via livre da incidência da contribuição previdenciária.

O expresso caráter interpretativo do §14 do art. 22 da Lei nº 8.212/91, e sua consequente aplicação retroativa, não eram questionados pela Receita Federal do Brasil, conforme evidencia a Solução de Consulta Interna COSIT nº 6/2019¹², segundo a qual “o §14 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, é norma interpretativa e retroage aos fatos geradores ocorridos antes da publicação da Lei nº 13.137, de 2015”. Vale ressaltar que os entendimentos veiculados pela COSIT são vinculantes para os Auditores Fiscais da RFB¹³.

Mesmo com o § 14 do art. 22 da Lei nº 8.212/91 tendo buscado ampliar fortemente (e retroativamente) o âmbito de desoneração da remuneração dos ministros religiosos, remanesce uma condição básica para essa desoneração, contida no § 13 do mesmo artigo: para que não sejam tributados pela contribuição previdenciária, os valores despendidos pelas igrejas para pagamento dos ministros religiosos podem ter “forma e montante diferenciados”, podem ser pagos “em pecúnia ou a título de ajuda de custo de moradia, transporte, formação educacional”, mas de todo modo devem ser “fornecidos em condições que independem da natureza e da quantidade do trabalho executado” (parte final do § 13 do art. 22 da Lei nº 8.212/91).

¹² 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 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.

¹³ Instrução Normativa RFB nº 1.396/13:

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

A ALTERAÇÃO LEGISLATIVA DE 2020 (LEI 14.057/20) QUANTO À CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A REMUNERAÇÃO DOS MINISTROS DE CONFISSÃO RELIGIOSA: QUAL O SEU REAL OBJETIVO?

Em 2020, a legislação previdenciária foi novamente objeto de alteração legislativa na parte relativa à remuneração dos ministros de confissão religiosa. O Deputado David Soares, filho do fundador da Igreja Internacional da Graça de Deus (o pastor RR Soares), apresentou proposta de Emenda aditiva¹⁴ ao Projeto de Lei nº 1.581/20¹⁵, para dispor que as alterações promovidas pela Lei nº 13.137/15 na redação do art. 22 da Lei 8.212/91 teriam efeitos retroativos e que seriam nulas as autuações fiscais expedidas em desrespeito à norma.

A justificativa para a alteração legislativa proposta foi a de que:

Nos últimos tempos, as entidades religiosas vêm sendo sujeitos passivos de autuações oriundas de interpretações equivocadas da legislação, sem levar em consideração posteriores modificações do ordenamento.

As autuações afrontam diversos dispositivos do ordenamento jurídico, mas por não serem taxativos o suficiente, permitem interpretações distorcidas por parte dos órgãos do fisco. Como resultados dessas ações, entidades religiosas são obrigadas a ingressarem na justiça para terem seus direitos resguardados e a interpretação da lei reafirmada perante as autoridades do fisco, entretanto, isso tudo gera um custo de tempo e mão de obra.

Tais autuações acabam por praticamente inviabilizar a continuidade dos relevantes serviços prestados por tais entidades. Visando combater essa prática, torna a lei ainda mais clara e com isso reduzir a judicialização e até mesmo o gasto equivocado de horas de trabalho do fisco com entidades religiosas.

O Projeto de Lei nº 1.581/20 foi convertido na Lei nº 14.057/20, tendo sido aprovada a inclusão do §16 ao art. 22 da Lei nº 8.212/91, nos termos da Emenda aditiva proposta pelo Deputado David Soares, cuja redação (atualmente em vigor) é a seguinte:

¹⁴ CÂMARA DOS DEPUTADOS (Brasil). **Emenda ao PL 1581/2020**. Regulamenta o acordo direto para pagamento com desconto ou parcelado de precatórios federais, com a destinação dos descontos obtidos pela União ao enfrentamento da situação de emergência de saúde pública de importância internacional relacionada ao coronavírus (Covid19), ou ao pagamento de dívidas contraídas pela União para fazer frente a tal situação emergencial. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1907616&filename=EMP+1+%3D%3E+PL+1581/2020. Acesso em: 13/10/2020.

¹⁵ Regulamenta o acordo direto para pagamento com desconto ou parcelado de precatórios federais, com a destinação dos descontos obtidos pela União ao enfrentamento da situação de emergência de saúde pública de importância internacional relacionada ao coronavírus (Covid19), ou ao pagamento de dívidas contraídas pela União para fazer frente a tal situação emergencial.

Art. 22 [...]

§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)

A que se destinou essa alteração legislativa? O caráter interpretativo da norma do § 14 sempre foi expressamente previsto em seu texto, e sua aplicação retroativa (nos termos do art. 106 do CTN) era reconhecida pela própria Receita Federal do Brasil (Solução de Consulta Interna COSIT nº 6/2019). Então por que o legislador editou em 2020 mais uma norma no mesmo sentido da norma de 2015?

No caso de autuações fiscais lavradas eventualmente em desrespeito aos critérios fixados em 2000 (§ 13) e em 2015 (§ 14), seu controle de legalidade cabe naturalmente aos órgãos administrativos e judiciais responsáveis pela aplicação da legislação, e não ao Congresso Nacional.

No caso de uma cobrança administrativa em que restou caracterizado que a contribuição previdenciária era devida, visto que a remuneração do ministro religioso levou em conta a natureza e a quantidade do trabalho executado (como no caso do Processo n.º 18470.732498/201244, Acórdão n.º 2301004.672 - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CARF, Sessão de 10 de maio de 2016, Contribuinte Igreja Internacional da Graça de Deus), a norma de 2015 não determina sua desconstituição, e a norma de 2020 - corretamente interpretada - tampouco considera nula a autuação.

O mais provável é que as entidades que pagaram verbas a ministros de confissão religiosa desrespeitando o critério do § 13 do art. 22 da Lei nº 8.212/91 utilizem essa norma de 2020 para buscar desconstituir *ope legis* os lançamentos anteriormente efetuados. Esperemos que o poder judiciário e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não aceitem tal manobra, claramente ilegal.

Quanto à menção do novo § 16 do art. 22 da Lei nº 8.212/91 ao art. 110 do CTN, nada pode explicá-la, a não ser o persistente fascínio que esse dispositivo do CTN exerce sobre os tributaristas, especialmente quando se trata de defender os interesses do contribuinte.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO E ENTIDADES RELIGIOSAS

A contribuição social incidente sobre o lucro está prevista no art. 195 da Constituição desde a sua redação original.

Conforme competência outorgada constitucionalmente, já em dezembro de 1988 foi publicada a Lei nº 7.689, instituindo a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL das pessoas jurídicas. O artigo 1º da Lei nº 7.689/88 definiu o critério material para a incidência (auferir lucro), o art. 2º dispôs sobre a base para o cálculo da contribuição (resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda) e o art. 4º, na sua redação original, sobre o sujeito passivo da contribuição (pessoa jurídica e equiparados):

Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. [...]

Art. 4º São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária.

As entidades religiosas constituem-se sob a forma de pessoas jurídicas de direito privado, conforme dispunha o art. 16, I, da Lei nº 3.071/16¹⁶ (Código Civil de 1916) e dispõe o atual art. 44, IV, da Lei nº 10.406/02¹⁷ (Código Civil de 2002). Portanto, se consideramos isoladamente apenas a norma de sujeição passiva ("pessoas jurídicas domiciliadas no país"), podemos pensar que as entidades religiosas, sendo pessoas jurídicas, sujeitam-se à incidência da CSL.

Contudo, quando se considera a hipótese de incidência da contribuição (auferir lucro), e também sua base de cálculo (valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda), percebe-se que as entidades religiosas, enquanto tal, não são colhidas pela incidência da contribuição social sobre o lucro. Uma entidade religiosa, enquanto tal, não auferir lucro. Se a autoridade fiscal encontra num caso concreto elementos para sustentar que uma entidade religiosa está praticando atos de comércio, desenvolvendo atividade econômica ou coisa que o valha, deve autuar a pessoa jurídica não na condição de "entidade religiosa" mas sim na condição de uma empresa de fato. E isso vale tanto para a contribuição social sobre o lucro quanto para o imposto sobre a renda, dado que naturalmente não tem aplicação, nesse caso, a imunidade das entidades religiosas sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com suas finalidades essenciais (art. 150, VI, "b" e § 4º da Constituição).

¹⁶ Art. 16. São pessoas jurídicas de direito privado:

I. As sociedades civis, religiosas, piás, morais, científicas ou literárias, as associações de utilidade pública e as fundações.

¹⁷ Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado: [...]

IV - as organizações religiosas; (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)

Não estamos afirmando que a norma de imunidade do art. 150, VI, "b" e § 4º da Constituição também se estende à contribuição social sobre o lucro (vide Solução de Divergência COSIT nº 39/13). Estamos afirmando que, pela análise da hipótese de incidência da contribuição criada pela Lei 7.689/88, ela não alcança as entidades religiosas enquanto tais. A contribuição pode alcançar, isso sim, entidades religiosas que tenham atuado fora de suas funções típicas, como aliás foi o caso na autuação fiscal (envolvendo imposto sobre a renda, contribuição social sobre o lucro e contribuição do Finsocial) mantida pelo Conselho de Contribuintes no acórdão nº 101-93.037 (sessão de 12 de abril de 2000, 1.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, Contribuinte Igreja Universal do Reino de Deus).

A ALTERAÇÃO LEGISLATIVA DE 2020/2021 (LEI 14.057/20) QUANTO À SUJEIÇÃO PASSIVA DA CSL: QUAL O SEU REAL OBJETIVO?

Em 2020, o antes mencionado Deputado David Soares, na mesma Emenda aditiva ao Projeto de Lei nº 1.581/20 analisada *supra*, propôs uma nova redação para o art. 4º da Lei nº 7.689/88. A justificativa para a alteração legislativa foi a alegação de que as entidades religiosas estariam sendo alvo de autuações oriundas de interpretação equivocada da legislação, sendo a explicitação necessária para evitar essas autuações e a judicialização da matéria.

O Projeto de Lei nº 1.581/20 foi convertido na Lei Ordinária nº 14.057/20, mas foi vetada pelo Presidente Jair Bolsonaro a proposta de não sujeição das igrejas à incidência da CSL. Nas razões de veto¹⁸, o Presidente se mostrou sensível à proposta de isenção dos templos religiosos da incidência da CSL, registrando que "o veto não impede a manutenção de diálogos, esforços e a apresentação de instrumentos normativos que serão em breve propostos pelo Poder Executivo com o intuito de viabilizar a justa demanda".

Não obstante a manifestação pela legitimidade da medida, o Presidente vetou a alteração legislativa pertinente à CSL em função do óbice imposto pela Lei de Responsabilidade Fiscal:

Apesar de entender meritória e concordar com a propositura legislativa, ao afastar a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre os

¹⁸ BRASIL. Lei nº 14.057, de 11 de setembro de 2020. Disciplina o acordo com credores para pagamento com desconto de precatórios federais e o acordo terminativo de litígio contra a Fazenda Pública e dispõe sobre a destinação dos recursos deles oriundos para o combate à Covid-19, durante a vigência do estado de calamidade pública reconhecido pelo Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020; e altera a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2020/lei-14057-11-setembro-2020-790631-veto-161486-pl.html>. Acesso em 13/10/2020.

templos de qualquer culto, bem como prever a nulidade das autuações realizadas de forma retroativa, estendendo a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, 'b', da Constituição da República, por meio do caráter interpretativo da norma proposta, percebe-se que não foram atendidas as regras orçamentárias para a concessão de benefício tributário, em violação ao art. 113 do ADCT, art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 2000 (LRF) e art. 116 da Lei nº 13.898, de 2019 (LDO), podendo a sanção incorrer em crime de responsabilidade deste Presidente. Outrossim, o veto não impede a manutenção de diálogos, esforços e a apresentação de instrumentos normativos que serão em breve propostos pelo Poder Executivo com o intuito de viabilizar a justa demanda.

Contudo, na sessão do dia 17.03.2021¹⁹, o veto do Presidente foi rejeitado pelo Congresso Nacional, com a aprovação da alteração legislativa conforme abaixo:

Redação original do art. 4º da Lei nº 7.689/88:

Art. 4º São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária.

Redação do art. 4º da Lei nº 7.689/88 após alteração pela Lei nº 14.057/20:

Art. 4º São contribuintes as pessoas jurídicas estabelecidas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária, ressalvadas as vedadas na alínea 'b' do inciso VI do caput do art. 150 da Constituição Federal, na forma restritiva prevista no §4º do mesmo artigo.

Parágrafo único: Conforme previsto nos arts. 106 e 110 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), passam a ser consideradas nulas as autuações feitas em descumprimento do previsto no "caput" deste artigo, em desrespeito ao disposto na alínea "b" do inciso VI do "caput" do art. 150 da Constituição Federal, na forma restritiva prevista no § 4º do mesmo artigo.

Indagamos novamente: a que se destinou essa abstrusa alteração legislativa? No caso de uma entidade religiosa que atua como tal, sem desvirtuar sua natureza jurídica, a Lei 7.689/88 nunca a incluiu na hipótese de incidência da contribuição social sobre o lucro. Não há lançamentos fiscais de CSL contra entidades religiosas consideradas como tais pelos auditores da Receita Federal e, se os houvesse, seriam prontamente rechaçados pelo poder judiciário. Com efeito, em todos os casos em que a Receita Federal promove lançamentos de CSL contra entidades religiosas, a premissa lógica é que a pessoa jurídica desbordou e desvirtuou suas atividades típicas, tendo praticado atividade própria de uma empresa²⁰.

¹⁹ Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/vetos/-/veto/detalhe/13705/6>. Acesso em 13 jun. 2021.

²⁰ Vide acórdão n.º 101-93.037 (sessão de 12 de abril de 2000, 1.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, Contribuinte Igreja Universal do Reino de Deus, exercício de 1991) e acórdão n.º 101-92-545 (sessão de

Já no caso de uma entidade religiosa que pratica atos de comércio e exerce atividade econômica, estaria essa norma de 2020 blindando-a contra a cobrança de contribuição social sobre o lucro? Parece ter sido efetivamente essa a intenção do legislador. É bastante reveladora, nesse sentido, a proposta que a Câmara dos Deputados aprovou em 2017 (Projeto de Lei de conversão n.º 23/2017), *verbis*:

Art. 17. Ficam remetidos os débitos de tributos, inclusive contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, de entidades religiosas e instituições de ensino vocacional, sem fins lucrativos, inscritos ou não em dívida ativa da União, inclusive aqueles objeto de parcelamentos anteriores, rescindidos ou ativos, em discussão administrativa ou judicial, ou provenientes de lançamento de ofício e efetuados após a publicação desta Lei, incidentes sobre o patrimônio, renda ou serviços.

O objetivo que é claro na norma acima (fulminar todas as cobranças tributárias formuladas pela Receita Federal contra as entidades religiosas) parece estar oculto na norma de 2020 em relação à CSL. Quanto à norma acima, registre-se que ela foi – felizmente – rejeitada pelo Senado Federal e não chegou a vigorar.

Assim como dissemos no tópico anterior, o mais provável é que as entidades religiosas que foram autuadas pela Receita Federal (exigência de CSL) por atuarem fora de seu objeto social praticando atos de comércio e exercendo atividade econômica utilizem essa norma de 2020 (no CARF ou em processos judiciais em curso) para buscar desconstituir *ope legis* tais lançamentos, afinal a norma de 2020 determina que “passam a ser consideradas nulas as autuações feitas em descumprimento” da esdrúxula “exclusão” das entidades religiosas do âmbito de incidência da CSL. Esperemos que o poder judiciário e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não aceitem tal manobra, que configuraria uma absurda blindagem tributária em favor das entidades religiosas que desvirtuam sua natureza jurídica e exercem atividade econômica.

CONCLUSÃO

Não é papel do Congresso Nacional realizar controle de legalidade de lançamentos tributários, determinando a anulação de cobranças realizadas em contrariedade com a legislação aplicável. Isso é uma função dos órgãos administrativos e judiciais responsáveis pela aplicação da legislação tributária.

23 de fevereiro de 1999, 1.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, Contribuinte Igreja Universal do Reino de Deus, exercícios 1993 e 1994).

Contudo, no caso das entidades religiosas, que tem um poderoso lobby de influência no poder legislativo, tem-se assistido a um movimento segundo o qual, quando o CARF e o judiciário não consideram que os lançamentos tributários devem ser desconstituídos, o Congresso Nacional entra em cena para determinar essa desconstituição, mesmo que mediante normas esdrúxulas do ponto de vista lógico e técnico. No caso das recentemente aprovadas alterações na legislação da contribuição social sobre o lucro e na legislação da contribuição previdenciária sobre remuneração de ministros de confissão religiosa, as normas parecem carregar objetivos obscuros e incongruentes, podendo ser interpretadas como interferências legislativas indevidas no papel dos órgãos administrativos e judiciais responsáveis pela aplicação da legislação, em busca de certa "blindagem" tributária de entidades religiosas que desvirtuam sua natureza e se dedicam à prática de atividade econômica empresarial.

CAPÍTULO 35

O MÍNIMO EXISTENCIAL E AS DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Marcus Abraham

RESUMO: O artigo se propõe a trazer reflexões sobre o fenômeno das desonerações tributárias correlacionando-o com a proteção ao mínimo existencial. Expõe-se o conceito de mínimo existencial, estabelecendo uma distinção entre um sentido *fraco* e *forte* no pensamento de autores tradicionais e contemporâneos, as controvérsias em torno dele e os compromissos estatais na sua garantia. Posteriormente, é apresentado como as desonerações tributárias podem configurar mecanismos tributários com fins extrafiscais de tutela deste mínimo existencial, a partir de opções feitas pelo legislador. Tais escolhas desonerativas, se feitas de forma razoável, longe de configurarem violação ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva, antes auxiliam em sua efetiva concretização na busca de uma sociedade mais justa e solidária.

I. INTRODUÇÃO

Neste artigo em que presto minhas homenagens ao inesquecível Professor José Souto Maior Borges, que pontificou desde a Faculdade de Direito do Recife formando incontáveis gerações de alunos, gostaria de exaltar o exímio tributarista trazendo reflexões sobre um aspecto do direito tributário que o consagrou: o fenômeno das desonerações tributárias, imortalizado em sua obra "Isenções tributárias", depois remodelada no texto "Teoria geral da isenção tributária". A este tema, pretendo associar considerações sobre a proteção ao mínimo existencial.

A estrutura desse texto será a de, primeiramente, expor o conceito de mínimo existencial, estabelecendo uma distinção entre um sentido *fraco* e *forte* de tal conceito no pensamento de autores tradicionais e contemporâneos, as controvérsias em torno dele e os compromissos estatais na sua garantia.

Posteriormente, será apresentado como as desonerações tributárias podem configurar mecanismos tributários com fins extrafiscais de tutela deste mínimo existencial, a partir de opções feitas pelo constituinte (imunidades) ou pelo legislador (isenções), ostentando também como tal discussão aparece na jurisprudência do STF.