

**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES**

**“IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE
QUALQUER CULTO (art. 150, VI, b, da CF) E A SUA
EXTENSÃO A REMUNERAÇÃO DOS SACERDOTES E
PASTORES INCLUSIVE A DOAÇÕES - CÔNGRUA
PAROQUIAL - DESONERAÇÃO DO I.R.” - CONSULTA**

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES

Advogada em São Paulo, integrante da Advocacia Gandra Martins, Membro do Conselho Superior de Direito da Federação do Comércio do Estado de São Paulo, Membro do IASP e Professora do Instituto Internacional de Ciências Sociais - Centro de Extensão Universitária.

CONSULTA

Consulta-nos a **REGIONAL LESTE I DA CNBB**, por meio do seu Presidente, **CARDEAL DOM ORANI JOÃO TEMPESTA**, sobre questões relacionadas com a IMUNIDADE TRIBUTÁRIA concedida aos Templos e a sua extensão a remuneração de SACERDOTES e PASTORES, inclusive doações denominadas **côngrua paroquial**, destinadas a sustentação do presbítero.

A Consulta está assim formulada:

“Os Bispos do Regional Leste 1, reunidos em assembleia, suscitaram dúvida acerca da conveniência, oportunidade e obrigação dos sacerdotes recolherem Imposto de Renda sobre côngruas.

Não há consenso em relação ao dever de recolhimento do tributo em razão do entendimento de que a côngrua não é equiparada a salário ou remuneração de serviço, inclusive por força do Acordo Brasil Santa Sé.

Também não há consenso em relação à referida tributação em razão de possível afronta ao princípio constitucional da liberdade religiosa e da imunidade tributária dos templos.

É necessário esclarecer preliminarmente que existem duas formas mais comuns de recebimento da côngrua: através da pessoa jurídica das Dioceses (Mitras) ou por doação de pessoas físicas.

Vale ressaltar que a côngrua é um numerário entregue ao ministro religioso que tem livre arbítrio para utilização do recurso.

No caso dos párocos, a sua manutenção integral é custeada pela Paróquia, independente do pagamento de côngrua. O sacerdote que não está provisionado para uma paróquia recebe a côngrua para sua manutenção integral.”

Dessa forma, a Consulente indaga:

- “1. Em que consistem o “patrimônio”, a “renda” e o “serviço” relacionados às finalidades essenciais dos templos, conforme imunidade prevista na Constituição Federal (artigo 150, VI, “b” e § 4º) e no Acordo Internacional entre Brasil e Santa Sé (artigo 15)? O seu reconhecimento pode ser condicionado de algum modo pelo Poder Executivo?
2. Segundo o Direito do Trabalho, qual é a natureza jurídica do “ministério ordenado” e da “côngrua”?
3. Está a côngrua sob a garantia da imunidade de impostos (CF, art. 150, VI, “b” e § 4º)?
4. Em caso negativo para a questão acima, se este recolhimento caracterizaria alguma vinculação de prestação de serviço ou emprego, em contrariedade com o previsto no Acordo Brasil Santa Sé.
5. Ainda em caso negativo para a imunidade mencionada, qual o código de recolhimento se aplicaria a esse tipo de ganho junto à Receita Federal?
6. Qual seu entendimento sobre a conveniência de eventual consulta à Receita Federal sobre o tema?”

RESPOSTA

Antes de responder as indagações da Consulente, torna-se necessário examinar o conteúdo da Constituição Federal, quanto aos princípios fundamentais da República e a questão da “Imunidade Tributária”, como limitação ao poder de tributar, à luz da Constituição, do Código Tributário Nacional e da Jurisprudência de nossos

Tribunais, sobre a matéria.

Os artigos 1º e 3º da CF estabelecem os fundamentos do Estado brasileiro:

“Art. 1º - A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e dos Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - **a cidadania;**

III - **a dignidade da pessoa humana;**

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.”

“Art. 3º - Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

Esse modelo de Estado representa um modelo de Estado de Direito voltado para legalidade e voltado também para a defesa dos direitos sociais.

O Estado Democrático de Direito, portanto, é aquele que assegura os direitos e garantias do cidadão perante o Estado. Entre esses direitos estão a **cidadania** (II) e a **dignidade da pessoa humana** (III).

Quando se fala em **cidadania**, fala-se em **dignidade da pessoa humana**. O constituinte teve a preocupação de afirmar não só que a Constituição é destinada ao cidadão, mas também que o governo tem de respeitá-la, numa tentativa de garantir uma nação solidária, onde impere a dignidade do ser humano.

Para assegurar a **dignidade da pessoa humana**, a lei e o Estado deverão respeitar o cidadão e prover as condições necessárias para o ser humano crescer e desenvolver suas potencialidades.

A dignidade da pessoa humana é um valor supremo que compreende o **conteúdo de todos os direitos fundamentais do homem**, desde o direito à vida.

Essa tutela constitucional da dignidade da pessoa humana e a sua densidade valorativa, resultam na prescrição de que a ordem econômica há de ter por fim assegurar a todos a existência digna (art. 170), a ordem social visará à realização da justiça social (art. 193), à educação, ao desenvolvimento da pessoa e seu preparo para o exercício da cidadania (art. 205), etc., não como meros enunciados formais, mas **como indicadores do conteúdo normativo eficaz da dignidade da pessoa humana**.

José Afonso da Silva, após observar que Kant já afirmava que a autonomia (liberdade) é o princípio da **dignidade da natureza humana**, escreve:

“Não basta porém, a liberdade formalmente reconhecida, pois a dignidade da pessoa humana reclama **condições mínimas de**

existência, existência digna conforme os ditames da justiça social como fim da ordem econômica. É de se lembrar que constitui um desrespeito à dignidade da pessoa humana um sistema de profundas desigualdades, uma ordem econômica em que inumeráveis homens e mulheres são torturados pela fome, inúmeras crianças vivem na inanição, a ponto de milhares delas morrerem em tenra idade. Não é concebível uma vida com dignidade entre a fome, a miséria e a incultura. A liberdade humana com frequência se debilita quando o homem cai na extrema necessidade, pois a igualdade e dignidade da pessoa exigem que se chegue a uma situação social mais humana e mais justa.”¹

Como se constata o bem jurídico a ser protegido pela norma constitucional quanto a dignidade da pessoa humana é a vida. O Direito Natural, aquele direito que o Estado só pode reconhecer, mas não pode criar, existe por força dessa dignidade humana.

Este, portanto, é o conteúdo do valor da dignidade da pessoa humana, como cidadão e como um dos princípios que fundamenta o Estado brasileiro.

Em linhas gerais, o princípio da dignidade da pessoa humana representa as exigências fundamentais do ser humano como escopo de lhe assegurar os recursos de que dispõe a sociedade para a manutenção de uma existência digna, resguardando-lhe ainda as condições indispensáveis para o desenvolvimento de suas potencialidades. Assim, o princípio em causa protege várias dimensões da realidade humana como a honra, a imagem, a educação, a saúde, a

¹ “Comentário Contextual à Constituição” - Malheiros Editores - 2005 - pp. 38/39.

assistência social, etc.

Para cumprimento desses objetivos sociais, o Estado necessita do apoio e da cooperação de toda sociedade, eis que sozinho não consegue disponibilizar recursos suficientes para atendimento dessas finalidades, principalmente nas áreas de educação, saúde e assistência social, que são fundamentais para a dignidade humana e o bem comum da sociedade.

É com esse objetivo que surgem as entidades privadas, sem fins lucrativos, as Associações e Fundações, com o propósito de colaboração participativa, o chamado terceiro setor, bem como os templos destinados ao ensino religioso e propagação da fé e assistência social, como meio de convivência social, representando a liberdade de culto assegurado pela Constituição.

Embora a prestação de serviços públicos essenciais seja suportada pelos recursos que o Estado retira da sociedade por meio de tributos, tais recursos são sempre insuficientes, não podendo o governo prescindir da colaboração dessas entidades, que prestam relevantes serviços, sem finalidades de lucro.

Por esta razão, ao definir o sistema tributário e a competência tributária, a Constituição estabelece certas desonerações para fins de preservar valores, que são inerentes ao perfil de Estado Democrático de Direito, adotado pelo país. Tais desonerações são as **imunidades tributárias** que estão fora da competência tributária. Trata-se de limitação ao poder de tributar.

A grande discussão que se tem colocado sobre a questão é:

a) se a legislação ordinária poderia dispor sobre a imunidade tributária ou se a matéria deverá ser regulada por lei complementar, como determina o art. 146, II da CF, por tratar-se de limitação constitucional ao poder de tributar; e

b) se o ente tributante, que não recebe competência para tributar, teria o poder de regular as imunidades, de forma a restringi-las, ou até mesmo a retirá-las, ou seja: a imunidade para a qual a Constituição não estabelece limitação em sua extensão é limitada por lei ordinária para atender programas de governo.

A questão foi examinada perante o Supremo Tribunal Federal, por meio de Ações Diretas de Inconstitucionalidades - ADIs nºs 2.028; 2.228-8; 2.621-6; 2.545, todas apensadas e no RE nº 566.622, em tema de repercussão geral.

Nessas ações ficou assentado pela Suprema Corte que as imunidades constitucionais em matéria tributária somente podem ser disciplinadas por lei complementar na forma do art. 146, II da Constituição Federal.

A Constituição Federal, no art. 150, VI elenca as diversas hipóteses de imunidades de **impostos** e no § 7º do art. 195, que menciona a imunidade para **contribuições sociais**, nos seguintes termos:

“Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

b) **templos de qualquer culto;**

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

Em relação às contribuições sociais, o § 7º do art. 195 da CF, preceitua:

“§ 7º - São isentas de contribuição social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”

Há uma imprecisão técnica no dispositivo constitucional ao fazer menção à isenção, pois, tratando-se de desoneração concedida pelo texto constitucional, configura-se imunidade às contribuições sociais, condicionada ao atendimento dos requisitos estabelecidos em lei, que deve ser lei complementar, por força do art. 146, II da CF.

Conforme Jurisprudência do STF, em Acórdão proferido pela 1ª Turma no **RMS nº 22.192**, tendo como Relator o Ministro CELSO DE MELLO, em caso patrocinado por nosso escritório, em que o primeiro dos subscritores deste sustentou oralmente perante a Corte, entendeu que a cláusula inscrita no art. 195, § 7º da CF

configura imunidade, não isenção.

Esse entendimento foi confirmado no julgamento da ADI 2028, em que o STF reconheceu a imunidade tributária tanto de **impostos** (art. 150, VI, “b” e “c”) como em relação a contribuições sociais (§ 7º do art. 195), ambos da Constituição Federal.

A regra da imunidade tal como colocada na Constituição Federal, tanto em relação à impostos como em relação às contribuições sociais, não é autoaplicável. Vale dizer, o dispositivo necessita de lei normativa, pois a Constituição condicionou a outorga da imunidade a que sejam observados os requisitos de lei.

Sendo a imunidade uma limitação ao poder de tributar, a expressão “atendidos os requisitos de lei”, a que faz menção o texto constitucional, trata-se de normas gerais que necessitam ser disciplinadas por lei complementar, por força do art. 146, II da CF, que dispõe:

“Art. 146 - Cabe à lei complementar:
(...)
II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
(...).”

Compreende-se a razão da exigência de lei complementar para veicular essas limitações. É que se fosse, o constituinte, deixar a critério do poder tributante a fixação de requisitos necessários para o gozo da imunidade, à evidência, com o intuito de maior arrecadação, poderia ela criar obstáculos, que viriam a frustrar a finalidade para a

qual a imunidade foi inserida na Lei Maior.

A lei complementar veicula normas gerais que obrigam todas as entidades federativas. Trata-se de lei explicitadora da Constituição, que exige para sua aprovação maioria absoluta (art. 69).

A expressão “**atendidos os requisitos de lei**”, do texto constitucional, portanto, refere-se aos requisitos estabelecidos em lei complementar.

A lei de complementação à vedação e conteúdo da Constituição Federal, no caso, é o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), com eficácia de complementar, e que por força do § 5º do art. 34 das Disposições Constitucionais Transitórias, foi recepcionada pela Constituição de 1988. Em seus arts. 9º e 14 estabelece as condições para que as entidades assistenciais, sem fins lucrativos possam gozar de imunidade.

Os arts. 9º e 14 do CTN estabelecem:

“Art. 9º. É vedado à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios:

(...)

IV - cobrar imposto sobre:

(...)

c) o patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos e de instituição de educação ou de assistência social observados os requisitos fixados na Seção II deste capítulo.

(...).”

“Art. 14. O dispositivo na alínea *c* do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - *não distribuírem* qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - *aplicarem integralmente*, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - *manterem escrituração* de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.”
(grifamos)

Referidos dispositivos do Código Tributário Nacional elencam, portanto, *as condições que as entidades que desenvolvem tais atividades devem preencher para gozar da desoneração tributária, e que representam verdadeiras balizas que devem ser observadas pelo legislador ordinário.*

Os requisitos previstos pelo legislador complementar são três: (a) não distribuição de lucros ou parcela de seu patrimônio; (b) aplicação integral dos recursos, no País, na manutenção dos objetivos institucionais, sendo proibida a remessa para o exterior; (c) escrituração regular e cumprimento de obrigação acessória.

Desta forma, tanto em relação a *impostos*, como em relação a *contribuições sociais*, a disciplina referente às condições da imunidade está prevista nos arts. 9º e 14 do CTN, embora esses dispositivos façam menção a impostos, aplica-se igualmente às contribuições sociais, por força do art. 146, II da CF por tratar-se de imunidade, embora o § 7º do art. 195 da CF faça menção à isenção,

pois, tendo a desoneração origem diretamente na Constituição, a sua configuração é de imunidade, conforme decisão no STF no RMS nº 22.192-2/DF, *DOU* 19.12.1996.

Além desses requisitos o § 1º do art. 9º do CTN determina que a imunidade *não* exclui a responsabilidade das entidades pelos tributos que devam ser retidos na fonte, e não dispensa a prática de atos, previstos em lei, que assegurem o cumprimento de obrigações tributárias de terceiros.

Assim, uma vez preenchidos os requisitos constitucionais e os da lei complementar pelas entidades, a imunidade é incontestada e os benefícios decorrentes consequência natural da *intentio legis*.

Os requisitos de lei complementar (art. 14 do CTN) é que estabelecem as notas características das instituições que a Lei Maior deseja ver livres de impostos e contribuições para a seguridade social, não podendo os entes tributantes acrescentar quaisquer outros requisitos.

A Constituição Federal refere-se expressamente à inexistência de fins lucrativos como a “*ratio essentia*” da imunidade dessas atividades.

Por esta razão, a lei, no caso de imunidade, é a **lei complementar**, já que, a teor da orientação da doutrina e da jurisprudência, esse tipo de desoneração configura uma limitação ao poder de tributar. Bem por isso, a sua previsão no texto constitucional

está na Seção dedicada à imposição de limites à competência impositiva.

A lei complementar, portanto, que regula a matéria é o CTN, cujo art. 14 institui os requisitos para que uma entidade possa gozar da imunidade tributária, tanto em relação a impostos como em relação a contribuições sociais (ADI 2028 e Apensos), razão pela qual foi declarada inconstitucional **toda** legislação ordinária que pretendeu disciplinar a imunidade tributária.²

Vale dizer, em todos esses processos, a questão central que permitiu a sua apreciação conjunta (ADIs 2028; 2228; 2621 e 2036, julgadas em conjunto com o RE nº 566.622 - Repercussão Geral), cujo mérito foi o **reconhecimento da inconstitucionalidade de leis ordinárias** editadas para estabelecer requisitos para o gozo das imunidades tributárias em relação a **impostos** e das **contribuições sociais** para entidades sem fins lucrativos de **saúde, educação e assistência social**, entre os quais incluem os **templos de qualquer culto**, em razão de atividades de **assistência social e religiosas por eles exercida**, em razão da liberdade de culto, assegurado pela

² - **ADI 2028**: Lei 9732/98 - arts. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, III da Lei 8212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º e arts. 4º, 5º e 7º.

- **ADI 2228**: Lei 8212/91 - art. 55, II e III, na redação do art. 5º da Lei 9429/96; subsidiariamente, na redação original; Lei 8742/93; - art. 18, III e IV da Lei 8742/93 - Decreto 2536/98 - arts. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º, art. 4º e § único; e, subsidiariamente, Decreto 752/93 - arts. 1º, IV, 2º, IV, §§ 1º e 3º, 7º, § 4º.

-**ADI 2621**: Medida Provisória 2187-13 - art. 3º, na parte que alterou a redação do inciso II do art. 55 da Lei 8212/91; - art. 5º, na parte que alterou a redação dos arts. 9 e 18, III, IV da Lei 8742/93; Decreto 2536/98 - arts. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º, art. 4º e § único; e, subsidiariamente: Decreto 752/93 - arts. 1º, IV, 2º, IV, §§ 1º e 3º, 7º, § 4º.

-**ADI 2036**: Lei 9732/98 - arts. 1º, que altera o artigo 55, III, da Lei 8212/91 e lhe acrescenta os parágrafos 3º, 4º e 5º; e os arts. 4º, 5º e 7º.

Constituição Federal, dada a competência da lei complementar para fazê-lo (art. 146, II da CF).

Referida decisão, ocorreu em sessão de **16/02/2016**, finalizada em **02/03/2017**, pela Suprema Corte. Discutiu-se, portanto, a **inconstitucionalidade formal da legislação ordinária** acima especificada, especialmente das Leis n^{os} 8.212/91 e 9.732/98 para regular as imunidades do art. 195, § 7^o da CF, por não se tratar de lei complementar. O que resulta que toda exigência fiscal com fundamento no art. 55, I e II da Lei n^o 8.212/91, não pode prevalecer pela inconstitucionalidade da referida norma.

Não há, pois, como prevalecer o entendimento administrativo de impedir o gozo das desonerações constitucionais.

Com efeito, ainda que tenha ocorrido equívoco contido no acórdão proferido nas ADIs 2028, 2228 e 2621, ao aduzir que, ali, o voto majoritário teria sido do saudoso Ministro **TEORI**, quando o voto que prevaleceu foi o do Relator Ministro **JOAQUIM BARBOSA**, em sentido idêntico ao dos votos proferidos pelo Min. Marco Aurélio, as desonerações constitucionais não poderão ser retiradas.

O equívoco havido na elaboração do acórdão, que foi objeto de Embargos de Declaração - certamente em decorrência do número de sessões pelas quais se prolongou o julgamento - é facilmente passível de desfazimento, pela simples leitura do inteiro teor dos votos proferidos, a demonstrar que votaram com o Relator Ministro **JOAQUIM BARBOSA** - segundo o qual só a lei complementar pode

estabelecer requisitos para gozo da imunidade - os Ministros **CÁRMEN LÚCIA, ROBERTO BARROSO, RICARDO LEWANDOWSKI** (que reviu o voto inicialmente proferido) **CELSO DE MELLO** e **MARCO AURÉLIO DE MELLO**, na linha do voto proferido no **RE 566.622**.

Assim, acompanharam o Ministro **TEORI**, tão somente os Ministros **LUIZ FUX, DIAS TOFFOLI** e **ROSA WEBER**, que, tendo composto a **corrente minoritária**, não poderia sequer ter sido designada para a relatoria - equívoco que ocorreu certamente em virtude do prolongamento do julgamento por mais de uma década, como acima mencionado.

Posto que as **ADIs** foram julgadas em conjunto com o **RE 566.622**, já que o mérito de todos esses processos é idêntico, o **entendimento que prevaleceu foi exatamente o esposado pelo Min. Marco Aurélio**, no acórdão daquele feito. Vale dizer, **ser necessária lei complementar para o estabelecimento de requisitos para o gozo da imunidade, inclusive matéria procedimental, como se vê do seguinte trecho do voto:**

“Da necessidade de interpretar teleologicamente as imunidades tributárias, amplamente reconhecida pelo Supremo como meio ótimo de realização dos valores e princípios subjacentes às regras imunizantes, ressalta o dever corolário de interpretar estritamente as cláusulas restritivas relacionadas, inclusive a constitucional. Daí advém a reserva absoluta de lei complementar, conforme o art. 146, inciso II, da Carta de 1988, para a disciplina das condições referidas no § 7º do art. 195, sob pena de negar seja a imunidade discutida uma **“limitação ao poder de tributar”**”.

Cabe à lei ordinária apenas prever requisitos que não extrapolem os estabelecidos no Código Tributário Nacional ou em lei complementar superveniente, sendo-lhe vedado criar obstáculos novos, adicionais aos já previstos em ato complementar.

.....
Não pode prevalecer a tese de constitucionalidade formal do artigo sob o argumento de este dispor acerca de constituição e funcionamento das entidades beneficentes. De acordo com a norma discutida entidades sem fins lucrativos que atuem no campo da assistência social deixam de possuir direito à imunidade prevista na Carta de República enquanto não obtiverem título de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal, bem como Certificado ou Registro de Entidades ou Fins Filantrópicos fornecido, exclusivamente, pelo Conselho Nacional do Serviço Social.

Ora, não se trata de regras procedimentais acerca dessas instituições, e sim de formalidades que consubstanciam “exigências estabelecidas em lei” ordinária para o exercício de imunidade. Tem-se regulação do próprio exercício da imunidade tributária em afronta ao disposto no art. 146, inciso II, do Diploma Maior.

Sob o pretexto de disciplinar aspectos das entidades pretendentes à imunidade, o legislador ordinário restringiu o alcance subjetivo da regra constitucional, impondo condições formais reveladoras de autênticos limites à imunidade. De maneira disfarçada ou não, promoveu regulação do direito sem que estivesse autorizado pelo art. 146, inciso II, da Carta.

Não impressiona a alegação da necessidade de tal disciplina para evitar que falsas instituições de assistência social sejam favorecidas pela imunidade. (...) os requisitos estipulados no art. 14 do Código Tributário Nacional satisfazem, plenamente, o controle de legitimidade dessas entidades a ser implementado pelo órgão competente para tanto - a Receita Federal do Brasil. O § 1º do aludido art. 14 permite, inclusive, a suspensão do benefício caso seja atestada a inobservância dos parâmetros definidos.

.....
(...) os requisitos previstos nos incisos I e II do art. 55 da Lei 8.212 de 1991, não implicam controle, pelo órgão competente, capaz de levar à adoção da medida suspensiva, mas condições prévias, impeditivas do exercício da imunidade independente de verificar-se qualquer irregularidade, e cuja satisfação depende da atuação de um órgão burocrático, sem função de fiscalização tributária, denominado Conselho Nacional de Assistência Social. Isso não significa que as entidades beneficentes não devam ser registradas em órgãos da espécie ou reconhecidas como de utilidade pública. O ponto é que esses atos, versados em lei ordinária, não pode ser, conforme o artigo 146, inciso II da Carta, constitutivos do direito à imunidade, nem pressupostos anteriores do exercício deste. **Possuem apenas eficácia declaratória, de modo que a negativa de registro implique motivo suficiente para a ação de controle pelo órgão fiscal - a Receita Federal do Brasil - ao qual incumbe a verificação do não atendimento às condições materiais do artigo 14 do mencionado Código.**”
(grifamos)

Resta claro, portanto, que esse entendimento - que dá escorreita aplicação às normas constitucionais e põe fim à **insegurança jurídica** que levou ao ajuizamento de inúmeras demandas - deve **prevalecer relativamente a todos esses processos, já que foram julgados conjuntamente (ADIs 2028, 2228, 2621, 2036 e RE 566.622), sendo rigorosamente o mesmo.** A prevalência do defendido pela Fazenda, implicaria transformar a procedência decretada em verdadeira vitória de Pirro, tornando inócua as decisões proferidas após 18 anos de tramitação da matéria perante o Supremo Tribunal Federal!

Por fim, como bem ressaltado no trecho do Min. Marco Aurélio, não se questiona o poder-dever da Administração de expedir atos de certificação para fins de controle do preenchimento dos requisitos previstos na lei complementar (art. 14 do CTN) para gozo da imunidade pelas entidades em tela. Porém, esses atos, cuja previsão pode constar de lei ordinária, **“não podem ser, conforme o artigo 146, inciso II da Carta, constitutivos do direito à imunidade, nem pressupostos anteriores do exercício deste”**.

E conclui, “no caso presente, **tendo as Entidades demonstrado nos autos o cumprimento de todos os requisitos estabelecidos nesse dispositivo legal, resulta nítido que gozam de imunidade das contribuições sociais**, nos termos do que determina o art. 195, § 7º da CF, sendo manifestamente ilegítimas as exigências contidas no auto de infração em relação à COFINS”.

As decisões proferidas pelo STF, nos autos das ADIs 2028, 2228, 2621, 2036 e RE 566.622 têm **efeito vinculante**, nos termos do que determinam os **arts. 102, § 2º e 103-A da CF, que vinculam os demais órgãos do Poder Judiciário e da Administração à observância das decisões de mérito proferidas pelo STF em controle concentrado e das Súmulas conformadas em processos de repercussão geral**. Tanto que, **nos termos constantes do Parecer 00144/2017/GAB/SGCT/AGU, no qual a própria AGU, estabelece a orientação a ser tomada pela Administração, em cumprimento às decisões do STF, reconhecendo a sua força imperativa eficácia imediata**, conforme se verifica da ementa, abaixo transcrita:

“EMENTA: **Parecer de força executória.** Julgamento em conjunto das ADIs 2.228 e 2.621. Parcial procedência do pedido para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 2º, inciso IV; 3º, inciso VI, § 1º e § 4º; art. 4º, parágrafo único, todos do Decreto 2.536/1998; assim como dos arts. 1º, inciso IV; 2º, inciso IV, e § 1º e § 3º; e 7º, § 4º, do Decreto 752/1993. Decisão provisória. Ordem imperativa. Exequibilidade imediata.”

Como se vê, se a própria Fazenda, examinando caso relativo a exigências fundadas na legislação questionada nas ADIs 2228 e 2621, considera que as decisões do STF têm efeito imediato, não há qualquer fundamento jurídico para deixar de aplicar a decisão da Suprema Corte, sob pena de violação aos arts. 102, § 2º e 103-A da CF.

Tal pedido se justifica, inclusive por força do princípio da **eficiência**, previsto no art. 37 da CF, uma vez que a questão foi dirimida pelo STF, com efeito erga omnes, com aplicação imediata, em prol do interesse público, evitando demandas que acarretam condenação do Estado em honorários.

Feitas essas considerações, passamos a responder as indagações da Consulente:

1) Em que consistem o “patrimônio”, a “renda” e o “serviço” relacionados às finalidades essenciais dos templos, conforme imunidade prevista na Constituição Federal (artigo 150, VI, “b” e § 4º) e no Acordo Internacional entre Brasil e Santa Sé (artigo 15)? O seu reconhecimento pode ser condicionado de

algum modo pelo Poder Executivo?

A Constituição Federal, no Capítulo dedicado às Limitações ao Poder de Tributar, em seu art. 150, VI, “b”, “c” e § 4º preceitua:

“Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

b) **templos de qualquer culto;**

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

(...)

§ 4º - 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.”

Temos insistido na tese de exigência de lei complementar para disciplinar a matéria das imunidades, na forma do art. 146, II da Constituição Federal.

A matéria foi reconhecida pelo STF, nas ADIs 2028 e Apensos e no RE nº 566.622, que acolheu esse entendimento, à luz da Constituição Federal, com **efeito vinculante**.

Por outro lado, a promulgação do Acordo no Brasil entre a Santa Sé e a República Federativa do Brasil, efetuado em 11 de

fevereiro de 2010, quanto a imunidade tributária, em seu art. 15, estabelece:

“Art. 15 - Às pessoas jurídicas eclesíásticas, assim como ao patrimônio, renda e serviços relacionados com as suas finalidades essenciais, é reconhecida a garantia de imunidade tributária referente aos impostos, em conformidade com a Constituição brasileira.”

O primeiro dos subscritores da presente Consulta, ao comentar referido dispositivo do Acordo do Brasil com a Santa Sé, faz menção a Dom Lorenzo Baldissieri que em seu livro “Diplomacia Pontifícia - Acordo Brasil - Santa Sé - Intervenções”, observa:

“O texto, mais uma vez, lança no cenário jurídico internacional uma norma que o poder civil brasileiro havia estabelecido na sua Constituição, e com **abrangência de todas as religiões**.

O Acordo sintetiza o que já se inclui no ordenamento jurídico brasileiro e está explicitado pelo seu mais alto intérprete, o Supremo Tribunal Federal. Nesta Corte, já se explicitou que “a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, letra b, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. Até mesmo os cemitérios, porque o STF os entende como “extensões de entidades de cunho religioso” também se abrigam na causa de imunidade do art. 150 da Constituição.

Não há, portanto, aqui, privilégio para a Igreja Católica em face das demais denominações religiosas.”³

³ Obra citada pg. 117.

“Seus comentários são absolutamente procedentes. Eu mesmo, ao comentar a imunidade tributária dos templos (art. 150, inciso VI, letras “b” e “c”), escrevi:

“b) templos de qualquer culto;

6.9.2. A imunidade dos templos

A imunidade consagrada objetiva não permitir ao Estado que imponha restrições às relações do ser criado com Seu Criador. Não há no direito brasileiro desde a República - em que o Estado e a Igreja Católica deixaram de ter relações jurídicas especiais em face de ser o Catolicismo religião oficial à época da monarquia - qualquer preconceito ou distinção entre os diversos cultos. O dispositivo exterioriza a preocupação de que o Estado não impeça o exercício da maior aspiração do ser humano, que é compreender os mistérios da existência e responder às questões primeiras a respeito de suas dúvidas sobre a vida, o mundo e o Universo, sobre a origem e o destino de tudo, sobre a razão de ser da sua presença no mundo.”⁴

(...)

“Entendo que não apenas o prédio em que o culto ocorre, mas todas as atividades correlatas são imunes, desde que dirigidas às suas finalidades superiores.”⁵

Quanto ao Acordo entre Brasil e Santa Sé, nada foi acrescentado sobre a imunidade tributária, apenas deu ênfase ao que já estava mencionado pela Constituição Federal.

Referido Tratado não privilegia apenas as instituições da igreja católica, mas abrange todas as outras religiões, no que diz

⁴ **Vittorio Cassone** ensina: “A imunidade objeto da letra “b” procura resguardar da tributação os templos de qualquer culto, e deve ser conjugada com o artigo 5º, VI, que garante a inviolabilidade e a liberdade de consciência e de crença, assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida na forma da lei, a proteção aos locais de culto e às suas liturgias” (*“Sistema tributário nacional na nova Constituição”* - Atlas - 1989 - pg. 45).

⁵ *“O Sistema Tributário na Constituição”* - 6ª ed. - Saraiva - São Paulo - 2007 - pp. 298/300.

respeito a imunidades tributárias.

Quanto aos templos, não pode haver dúvidas, uma vez que a garantia da Constituição à liberdade religiosa, não poderia o seu exercício ser dificultado por tributos, que poderiam inviabilizá-la.

O inciso IV do art. 3º da CF, ao não permitir qualquer discriminação de qualquer natureza, no regime democrático brasileiro, assim como diversos dos dispositivos do art. 5º assecuratórios de ampla liberdade religiosa e de culto, demonstram que o art. 15 do Tratado é apenas reiterativo daquilo que está insito nas cláusulas constitucionais mencionadas.

O **patrimônio** objeto tutelado pela norma de imunidade constitucional deve ser entendido como **todo o conjunto de bens e direitos da entidade**. O patrimônio não é algo divisível, é uno, cada entidade possui um único patrimônio, que compreende seus direitos, bens e propriedades imóveis. Não faz sentido reduzir o conceito de patrimônio apenas àquela parcela correspondente à propriedade do templo, ou seja, onde está edificada a igreja, ou da sede da entidade no caso de entidade assistencial, como pretendem as Municipalidades para efeitos de IPTU.

De **Plácito e Silva** (Vocabulário Jurídico, 12ª ed., Volume III, Forense, 1997, p. 330) na 16ª edição de seu vocabulário jurídico, sobre o **conceito de universalidade do patrimônio**, escreve:

“Nesta acepção, o patrimônio é considerado uma universalidade de direito, constituindo, assim, uma unidade jurídica, abstrata e

distinta dos elementos materiais que o compõem, de modo que podem ser estes alterados, pela diminuição ou aumento, ou mesmo desaparecerem, sem que seja afetada sua existência, que se apresenta juridicamente a mesma durante a vida do titular dos direitos ou relações jurídicas que o formam.

Que o patrimônio, desde que se apresenta como uma universalidade. Tem que ser único, embora, por uma ficção jurídica se permita seu fracionamento, como nos casos dos benefícios de inventário e na sucessão dos bens do ausente.

(...)

Quer então significar que a totalidade do patrimônio somente se separa da pessoa quando esta morre, porque nas alienações de bens que formam seu conteúdo não há transferência de patrimônio, mas de parcelas dele.”

Também é relevante observar o conceito de patrimônio, do ponto de vista econômico.

Segundo **Lopes de Sá** (Dicionário de Contabilidade, 7^a ed., Atlas, 1986, p. 315):

“Patrimônio deve ser entendido como o conjunto de bens, débitos, créditos e dotações ou provisões que se acham à disposição de uma azienda em dado momento.”

Desta forma, resta que **o patrimônio**, tomando-se seu conceito econômico, não pode se restringir, de modo algum, apenas a um único bem, mas a totalidade dos bens e direitos a eles relativos.

Quanto as atividades econômicas exercidas por entidades imunes o primeiro dos subscritores da presente Consulta, **ao interpretar o § 4º do art. 150 da CF**, escreve:

“De rigor, qualquer das entidades imunes que explore variado tipo de atividade econômica, apenas o faz objetivando obter recursos para suas atividades essenciais.

O discurso do parágrafo anterior é mais incisivo, contundente e jurídico. O regime jurídico do serviço prestado é aquele que oferta, ou não, imunidade à entidade beneficente. A preocupação de não permitir concorrência desleal ou privilégios na exploração das atividades econômicas levou o constituinte a veicular um discurso mais claro e preciso no concernente aos próprios poderes tributantes ou sua administração autárquica e empresarial.

O § 4º, todavia, ao falar em atividades relacionadas, poderá ensejar a interpretação de que todas elas são relacionadas, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais.

Como na antiga ordem, considero não ser esta a interpretação melhor na medida em que poderia ensejar concorrência desleal proibida pelo art. 173, § 4º, da Lei Suprema.

Com efeito, se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado, não houvesse a barreira e ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência, mas livre de impostos. Ora, o texto constitucional atual objetivou, na minha opinião, eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, § 4º, e 150, § 4º, impõe a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciadas nos incs. b e c do art. 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam da proteção imunitória.

Exemplificando. Uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel não atrai, pois, a incidência do IPTU, ou goza a entidade de imunidade para não pagar imposto de renda.

A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nesta hipótese, a nova atividade, embora indiretamente referenciada, não é imune, porque poderia ensejar a dominação de mercados ou eliminação de concorrência sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente.” (Comentários à Constituição do Brasil, 6º Vol. - Tomo I - Ed. Saraiva, 1990, pp. 203/206)

À evidência, apenas se a atividade econômica provocar desequilíbrio na concorrência, a imunidade não se lhe aplica, visto que a destinação exclusiva para as finalidades das entidades imunes, que não provoque desequilíbrio na livre concorrência, não retira a imunidade de tais atividades, como acima foi comentado.

A EXEGESE DO § 4º DO ART. 150 DA CF/88

À luz do entendimento do Supremo Tribunal Federal, intérprete da Constituição, a exploração de atividades mercantis pelas entidades imunes, a partir de seu patrimônio, não pode ser objeto de tributação, **desde que destinada integralmente ao atendimento de suas atividades institucionais**, conforme os seguintes julgados: **STF RE 116.188-4/SP; RE 218.503-8/SP; RE 257.700-6/MG; RE 237.718-6/SP**, entre outros.

O entendimento da Suprema Corte, portanto, é no sentido de que a exploração de estacionamento, terreno e imóvel locado por entidades imunes, não caracterizam atividades mercantis para efeitos de exigência tributária.

No caso de entidades assistenciais e dos templos, esse mesmo entendimento deve ser aplicado, em razão da exploração de suas atividades, **todas elas necessárias para gerarem recursos que são aplicados integralmente no atendimento dos objetivos sociais, filantrópicos e de assistência social.**

É importante ressaltar que o STF mudou seu posicionamento ao longo de décadas passadas e vem dando **interpretação mais ampla** ao instituto da imunidade, defendendo uma teoria ampliativa quanto à extensão dos efeitos desonerativos a atividades essenciais da igreja (**RE nº 578.562-9/BA; Apelação nº 4030197.62.2013.8.26.0114-TJ/SP**).

Resta evidente, assim, que a melhor exegese neste tema é aquela que preconiza a amplitude da expressão **“rendas relacionadas com as atividades essenciais”**, conforme o § 4º do art. 150 da CF/88, que resultou na Súmula nº 724 do STF, com o seguinte verbete:

“Súmula 724: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.”

Importante foi o julgamento realizado em 18/12/2000, pelo STF (RE nº 257.700-6/MG) - Rel. Ministro Ilmar Galvão), que entendeu pela interpretação ampliativa da imunidade para os imóveis pertencentes aos templos, mencionados pelo **art. 150, VI, “b” da CF**,

embora a Súmula nº 724 faça menção ao **art. 150, VI, “c” da CF**.

A **RENDA** deve ser entendida **toda** arrecadação obtida pelos templos e pelas entidades assistenciais que administram as igrejas mantenedoras do templo, tais como doações, contribuições, aluguéis, etc. compreendendo também todas atividades realizadas pela comunidade de natureza beneficente, como jantares, sorteios, reuniões, etc. destinadas a obras de assistência social. Essas doações podem ser de natureza genérica ou com destinação específica para um determinado objetivo do templo, tais como reformas de imóveis, ampliação, novas construções, etc.

Os **SERVIÇOS** compreendem todas as atividades assistenciais exercidas pelos templos.

Os templos de qualquer culto, representados pelas igrejas, prestam relevantes atividades de Assistência Social, mediante **entidades assistenciais que administram as igrejas mantenedoras do templo**, que têm natureza beneficente, as mais diversas, tais como: filantrópica, hospitalar, cultural, educacional, sem fins lucrativos, que desenvolvem atividades ao lado do Estado, por meio de assistências prestadas mediante Pastorais: da criança, do adolescente, dos idosos, de assistência às famílias dos enfermos, etc.

Essas atividades constam dos Estatutos Sociais dessas entidades, além de assistência domiciliar às famílias necessitadas, desempregados, estabelecimentos destinados à formação moral e recuperação de presos nas mais diversas penitenciárias, etc.

À evidência, para que as entidades assistenciais possam cumprir tais objetivos institucionais, necessitam de recursos que advém de doações, contribuições, etc., além de alugueis dos imóveis que constituem o patrimônio dessas entidades e são integralmente aplicados em seus objetivos institucionais e ainda são insuficientes, em razão do grande número de desassistidos, principalmente nas grandes cidades, considerando o deslocamento de pessoas de outras localidades, que procuram melhores oportunidades de emprego e moradia, além de atendimento aos emigrantes de outros países que fogem das guerras.

A imunidade dos templos de qualquer culto a que se refere o art. 150, VI, “b” da CF/88, se apresenta **cada vez mais relevante, pelo aumento significado das atividades envolvidas pelo Terceiro Setor, que buscam a melhoria de vida do ser humano com o exercício de atividades fundamentais, que propagam, além do ensino religioso, a liberdade e igualdade dos homens.**

O Código Civil de 2002, se refere a essas entidades como Organizações Religiosas (art. 44, IV), que executam atividades de alcance amplo, notadamente na promoção social e na propagação da fé, contribuindo, assim, para diminuição de problemas que assolam o país.

Diante desse contexto, é imprescindível a observância pelos Poderes Constituídos, da garantia constitucional da imunidade tributária outorgada pela Constituição Federal de 1988, aos templos

de qualquer culto, como forma de respeito à liberdade de crença e de culto e também pela importante colaboração das organizações religiosas na atenção aos problemas sociais às classes menos favorecidas, em uma sociedade desigual.

Por essa razão, ao conceder a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, a Constituição não está concedendo um benefício, um favor, mas **tutelando um valor jurídico reconhecido como fundamental para o Estado, a interpretação do art. 150, VI, alíneas “b” e “c” da CF/88**, deve ser ampla e teleológica, como tem entendido a Suprema Corte, nos julgados antes mencionados.

Tanto que mais recentemente, entendeu o Supremo Tribunal Federal, por decisão plenária, em **estender a imunidade tributária aos cemitérios** que consubstanciam **extensões de entidades de cunho religioso**, conforme se lê da seguinte ementa:

“RE nº 578.562-9/BA

Relator: **MIN. EROS GRAU**

Recorrente: **SOCIEDADE DA IGREJA DE SÃO JORGE E CEMITÉRIO BRITÂNICO**

Recorrido: **MUNICÍPIO DE SALVADOR**

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, “B”, CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO.

1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles.

2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade

que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, “b”.

3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido.”

No mesmo sentido o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, em julgamento realizado em 05/02/2015, por decisão unânime, estendeu a imunidade tributária ao templo em construção, em que a Municipalidade de Campinas pretendia exigir ISS sobre a construção, conforme se lê da ementa:

“Apelação nº 4030197-62.2013.8.26.0114 - Campinas

Apelante: **MUNICÍPIO DE CAMPINAS**

Apelado: **ASSOCIAÇÃO BÍBLICA E CULTURAL NOVA EUROPA**

Voto nº 2630

APELAÇÃO CÍVEL - Ação declaratória - ISS sobre construção de templo religioso - Imunidade reconhecida, nos termos do art. 150, inc. IV, CF - O templo está vinculado às finalidades da entidade religiosa - Obra realizada em regime de mutirão - Inocorrência de prestação de serviços sujeita à exação municipal - Sentença mantida - Recurso **DESPROVIDO.”**

Percebe-se, que a interpretação ampliativa da imunidade que foi dada pela Suprema Corte, teve por objetivo, proteger valores maiores contidos em princípios constitucionais, tais como: a livre divulgação de ideias, de conhecimentos, de proteção da cultura e da liberdade de culto e propagação da fé religiosa.

RESPOSTA: Para efeitos de imunidade tributária, todas atividades sociais decorrentes dos templos de qualquer culto,

destinadas a arrecadas valores para custeio de suas atividades, inclusive de aluguéis, estão abrangidas pela desoneração constitucional, assim como o patrimônio, renda ou serviços, conforme entendimento ampliativo do Supremo Tribunal Federal (art. 150, VI, “b” e § 4º da CF), reproduzido pelo Acordo Internacional entre Brasil e Santa Sé (art. 15).

Entendemos que o reconhecimento dessa desoneração tributária **não** pode ser condicionada de algum modo pelo Poder Executivo.

2) Segundo o Direito do Trabalho, qual é a natureza jurídica do “ministério ordenado” e da “côngrua”?

O art. 1º da Constituição Federal, ao estabelecer que a República Federativa do Brasil constitui-se em **Estado Democrático de Direito** e tem como fundamentos: I - a **soberania**; II - a **cidadania**; III - a **dignidade da pessoa humana** e IV - os **valores sociais do trabalho** e **da livre iniciativa**.

Ora, não se pode falar nos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, a que faz menção o **art. 3º da CF**, de **construir uma sociedade livre, justa e solidária**; e **promover o bem de todos**, sem reconhecer a cidadania e a dignidade da pessoa humana e **os valores do trabalho**, entre os quais estão o **direito à alimentos, como um direito de todo ser humano**, pois o **bem jurídico protegido é a vida e a dignidade humana**, razão pela qual não poderão ser considerados **como remuneração** direta ou indireta

os valores despendidos pelas entidades religiosas ao **ministério ordenado**, a esse título e da **côngrua**, também denominada **côngrua paroquial**, assim entendida a tradição cristã paroquial e dever moral e religioso do crente contribuir financeiramente para sustentação do seu pároco (o mesmo que presbítero).

Embora consideramos que essa remuneração esteja abrangida pela **imunidade tributária** em razão da natureza jurídica das entidades religiosas e instituições de ensino vocacional com ministro de confissão religiosa, o Direito do Trabalho reconhece como **isenção** ao estabelecer a desoneração tributária.

Esse reconhecimento de isenção é feito pela Lei nº 8.212/91, que dispõe sobre a Organização da Seguridade Social, no §§ 13 e 14 do seu art. 22, ao estabelecer que:

“§ 13 - Não se considera como remuneração direta ou indireta, para 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)

E também pela Ordem de Serviço INSS nº 210, de 26 de maio de 1999 (DOU de 28/06/99), que estabelece:

“8.3.2 - Não serão consideradas como remuneração direta ou indireta, para os efeitos do inciso VII dos pressupostos básicos (Título II, Capítulos I ou II desta OS), os valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional com ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada e de congregação ou de ordem religiosa em face do seu mister religioso e /ou para sua subsistência em condições que independem da natureza e da quantidade de trabalho executado.

8.3.2.1 - São considerados, como gastos com subsistência, entre outros despendidos a título de alimentação, vestuário, hospedagem, transporte, assistência médica e odontológica, desde que o documento fiscal identifique perfeitamente a entidade e a operação realizada.”

A condição, portanto, para realização de tais gastos, é que **o documento fiscal identifique perfeitamente a entidade e a operação.**

Por serem os religiosos como qualquer cidadão, **titulares de direitos fundamentais**, o Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 4.079/2002, estabelece em seu art. 9º, V, “c”, que **“o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de**

vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa, são segurados obrigatórios da previdência social, na condição de “contribuinte individual”.

Tal exigência do INSS de segurado como “**contribuinte individual**” é feita em razão de o **Tribunal Superior do Trabalho não reconhecer vínculo empregatício aos religiosos e padres que laboram para diversas igrejas não são, em regra, considerados empregados de tais instituições**, pois lhe falta uma característica importante da relação de emprego, que é a onerosidade. Não há contrato de emprego sem a devida remuneração.

Nesse aspecto o **trabalho reveste-se de natureza religiosa**, não havendo interesse material da pessoa que presta o serviço, mas um sentimento, uma espiritualidade.

Nesse sentido é a Jurisprudência trabalhista em que entende que a atividade religiosa, com finalidade exclusivamente espiritual, consoante se lê das seguintes decisões:

“EMENTA: Prestação de serviços religiosos, inexistência de vínculo empregatício. O desenvolvimento de atividade puramente religiosa não enseja o reconhecimento de relação natureza trabalhista, eis que tal atividade é decorrente exclusivamente de vocação espiritual sem fins materiais. Recurso ordinário conhecido e não provido. (TRT - 15ª Região, Acórdão, 1.475 - Rel. Juiz José Octávio Bigatto, DOESP, 09-02-1995, p. 185).”

“EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - PASTOR EVANGÉLICO - RELAÇÃO DE EMPREGO - NÃO-

CONFIGURAÇÃO - REEXAME DE PROVA VEDADO PELA SÚMULA Nº 126 DO TST. O vínculo que une o pastor à sua igreja é de natureza religiosa e vocacional, relacionado à resposta a uma chamada interior e não ao intuito de percepção de remuneração terrena. A subordinação existente é de índole eclesiástica, e não empregatícia, e a retribuição percebida diz respeito exclusivamente ao necessário para a manutenção do religioso. Apenas no caso de desvirtuamento da própria instituição religiosa, buscando lucrar com a palavra de Deus, é que se poderia enquadrar a igreja evangélica como empresa e o pastor como empregado. No entanto, somente mediante o reexame da prova poder-se-ia concluir nesse sentido, o que não se admite em recurso de revista, a teor da Súmula nº 126 do TST, pois as premissas fáticas assentadas pelo TRT foram de que o Reclamante ingressou na Reclamada apenas visando a ganhar almas para Deus e não se discutiu a natureza espiritual ou mercantil da Reclamada. Agravo desprovido. (TST, AIRR 3652-2002-900-05-00, 4ª Turma, 02-04-2003, Rel. Min. Ives Gandra Martins Filho, DO, 09-05-2003).”

“A **Quarta Turma do Tribunal Superior do Trabalho** negou seguimento ao recurso (agravo de instrumento) do pastor contra decisão de segundo grau, fundamentada no voto do relator, ministro **Ives Gandra Martins Filho**. O vínculo que une o pastor à sua igreja é de natureza religiosa e vocacional e a subordinação é de caráter eclesiástico, e não empregatícia, disse o relator. Para ele, “*a retribuição percebida diz respeito exclusivamente ao necessário para a manutenção do religioso*”. “*Todas as atividades de natureza espiritual desenvolvidas pelos ‘religiosos’, tais como administração dos sacramentos (batismo, crisma, celebração de missa, atendimento de confissão, extrema unção, ordenação sacerdotal ou celebração do matrimônio) ou pregação da Palavra Divina e divulgação da fé (sermões, retiros, palestras, visitas pastorais etc.), não podem ser consideradas serviços a serem retribuídos mediante uma contraprestação econômica, pois não há relação entre bens*

espirituais e materiais”, disse o relator. Ele destacou que **as pessoas que se dedicam às atividades de natureza espiritual “o fazem com sentido de missão, atendendo a um chamado divino e nunca por uma remuneração terrena”**.

De acordo com **Ives Gandra Martins Filho**, o reconhecimento do vínculo de emprego só é admissível quando há desvirtuamento da instituição, ou seja, quando a Igreja estabelece o comércio de bens espirituais, mediante pagamento. *“Pode haver instituições que aparentam finalidades religiosas e, na verdade, dedicam-se a explorar o sentimento religioso do povo, com fins lucrativos”*, disse. Apenas nessa situação, ressaltou, é que se poderia enquadrar a igreja evangélica como empresa e o pastor como empregado. A **Quarta Turma do TST** não examinou eventual desvirtuamento da Igreja Universal porque a segunda instância não estabeleceu qualquer tese a respeito. Em recurso de revista, como o que foi apresentado pelo pastor, processualmente não cabe o reexame das provas.

O relator afirmou que, entre os juristas, há quase que unanimidade em não reconhecer a possibilidade de vínculo empregatício entre os ministros religiosos, sejam eles padres, pastores ou rabinos, e suas respectivas igrejas. **Ives Gandra Martins Filho** destacou ainda que, do ponto de vista jurídico, a organização do trabalho divide-se em seis modalidades: assalariado, eventual, autônomo, temporário, avulso e voluntário. A última, o voluntário, é caracterizada pela prestação de serviços sem remuneração a entidade pública ou particular sem fins lucrativos, mediante termo de adesão, que não resulta em vínculo empregatício. Essa modalidade de trabalho foi regulada pela Lei nº 9.608/98 em resposta à crescente discussão em torno da existência de relação de emprego entre os que colaboram espontânea e gratuitamente com entidades religiosas ou filantrópicas, sejam sacerdotes, pastores, ou simples fiéis. Não se trata do caso do pastor, afirmou o relator. Ele disse que o **Tribunal Regional do Trabalho** da Bahia (5ª Região) fundamentou-se em provas para firmar o convencimento de que o pastor *“respondeu a uma vocação, sem finalidade remuneratória”*. (AIRR 3652/2002) (Site do TST, 15/04/03)

“ATIVIDADE PASTORAL NÃO É RELAÇÃO DE EMPREGO:

A prestação de serviços pelo pastor a entidade religiosa não pode ser tida como relação de emprego, porque sua natureza é exclusivamente religiosa, motivada por fatores espirituais que não se identificam ou se resumem em coisas materiais, tendo como fundamento a convicção religiosa e não a contraprestação econômica mensurável.

O trabalho religioso não é prestado à Igreja, mas à comunidade religiosa, com fins humanitários, buscando um ideal que transcende os limites do Direito do Trabalho, eis que *ausentes os pressupostos dos artigos 2º e 3º da Consolidação das Leis do Trabalho*. Ao exercício de atividades religiosas aplica-se, por analogia, o disposto na Lei nº 9.608/98, que regula o trabalho voluntário e afasta o reconhecimento da relação de emprego. **RELAÇÃO DE EMPREGO - PASTOR - INEXISTÊNCIA.”**

(TRT-RO-7939/00 - 1ª T. - Rel. Juíza Jaqueline Monteiro de Lima Borges - Publ. MG 27.10.00)

O fato de **inexistir vínculo empregatício nas atividades puramente religiosas não impede o reconhecimento de gastos pelas entidades com subsistência daqueles que praticam atividades religiosas, tais como: alimentação, vestuário, hospedagem, transporte, assistência médica, odontológica, etc., necessários a sobrevivência do cidadão e o seu direito a uma existência digna.**

O conceito constitucional de dignidade da pessoa humana, como direito fundamental, obriga a uma densificação valorativa no seu amplo sentido, não somente de natureza pessoal, como social e até mesmo cultural. Não é concebível uma vida com dignidade sem

alimentos, vestuário, assistência social, etc., no seu mais amplo sentido, como valores indicativos do conteúdo normativo eficaz do reconhecimento da **dignidade da pessoa humana**.

O valor da pessoa humana é traduzido juridicamente pelo *princípio da dignidade humana*.

Em linhas gerais, o princípio da dignidade da pessoa humana representa as exigências fundamentais do ser humano com o escopo de lhe assegurar os recursos de que dispõe a sociedade para a manutenção de uma existência digna, resguardando-lhe ainda as condições indispensáveis para o desenvolvimento de suas potencialidades. Assim, o princípio em causa *protege* várias dimensões da realidade humana como a honra, a imagem a educação à saúde, a assistência social etc.

De tal forma que nenhuma ponderação de interesse do governo poderá resultar em desprestígio à dignidade do homem, por representar objetivo estrutural perseguido pela Constituição Federal.

Quanto a **côngrua**, também denominada **côngrua paroquial** a tradição cristã paroquial e dever moral e religioso do crente, consiste em contribuir financeiramente para sustentação digna de seu pároco, também denominado presbítero. Estando ele a serviço da paróquia todos os dias e todas as horas, ministrando sacramentos e o ensino religioso, os paroquianos precisam contribuir, para que ele possa servir em disponibilidade total. Isto ocorre desde o regime das Capitâneas donatárias, em que cumpria aos donatários essa obrigação,

para que a comunidade pudesse ser assistida pelo presbítero nos sacramentos da igreja.

RESPOSTA: Entendemos que a natureza jurídica das atividades pastorais é de **imunidade tributária**. O vínculo que une o pastor à igreja é de natureza religiosa e vocacional. A imunidade tributária também abrange a cônica que está fora de tributação, por tratar-se de doação espontânea para ser aplicada inteiramente nos objetivos institucionais da igreja.

Para o Direito do Trabalho a desoneração tributária tem natureza de isenção, não configurando relação de emprego. O vínculo que une o pastor à igreja é de natureza religiosa e a subordinação é de **caráter eclesiástico** e **não** relação de emprego, para efeitos trabalhistas.

Os direitos e garantias fundamentais assumem posição de destaque nas relações entre Estado e cidadão, por estabelecerem limites de atuação do Estado para a necessária segurança jurídica.

E a segurança jurídica somente se concretizará com um rigoroso respeito à Constituição.

Para efeitos de imunidade tributária, todas as atividades sociais decorrentes dos templos de qualquer culto são abrangidas pela desoneração constitucional, assim como o patrimônio, renda ou serviços, em razão da equiparação entre as letras “b” e “c” do art. 150, inciso VI da norma Constitucional,

conforme entendimento da Suprema Corte.

3) Está a cônica sob a garantia da imunidade de impostos (CF, art. 150, VI, “b” e § 4º)?

RESPOSTA: Sim. Ver resposta ao quesito anterior.

À luz da Constituição e da interpretação do Supremo Tribunal Federal ao § 4º do art. 150 da CF, sendo a cônica doação espontânea é alcançada pela imunidade tributária desde que tais valores sejam aplicados integralmente nos objetivos institucionais da igreja.

4) Em caso negativo para a questão acima, se este recolhimento caracterizaria alguma vinculação de prestação de serviço ou emprego, em contrariedade com o previsto no Acordo Brasil Santa Sé.

A resposta consta do quesito anterior. Sendo doação espontânea não caracteriza vinculação de prestação de serviço ou emprego.

5) Ainda em caso negativo para a imunidade mencionada, qual o código de recolhimento se aplicaria a esse tipo de ganho junto à Receita Federal?

RESPOSTA: Indagação prejudicada pelas respostas aos quesitos 3 e 4.

6) Qual seu entendimento sobre a conveniência de

**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES**

eventual consulta à Receita Federal sobre o tema?

RESPOSTA: Por todos os argumentos expostos na presente Consulta, entendemos desnecessária formulação de Consulta à Receita Federal sobre o tema, mas como nos últimos tempos, nem sempre a Receita Federal tem acatado as decisões do Poder Judiciário, deixamos para VV. SS. decidirem.

Este é nosso entendimento, S.M.J.

São Paulo, 19 de dezembro de 2017.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES