

02/03/2017

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.028 DISTRITO FEDERAL**

**RELATOR** : **MIN. JOAQUIM BARBOSA**  
**REDATORA DO ACÓRDÃO** : **MIN. ROSA WEBER**  
**REQTE.(S)** : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE-  
HOSPITAIS, ESTABELECIMENTOS E SERVIÇOS - CNS  
**ADV.(A/S)** : IVES GANDRA DA SILVA MARTINS  
**INTDO.(A/S)** : PRESIDENTE DA REPÚBLICA  
**INTDO.(A/S)** : CONGRESSO NACIONAL

**EMENTA**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVERSÃO EM ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. CONHECIMENTO. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, e 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REGULAMENTAÇÃO. LEI 8.212/91 (ART. 55). DECRETO 2.536/98 (ARTS. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º e PARÁGRAFO ÚNICO). DECRETO 752/93 (ARTS. 1º, IV, 2º, IV e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º). ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DISTINÇÃO. MODO DE ATUAÇÃO DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. TRATAMENTO POR LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS MERAMENTE PROCEDIMENTAIS. REGRAMENTO POR LEI ORDINÁRIA. Nos exatos termos do voto proferido pelo eminente e saudoso Ministro Teori Zavascki, ao inaugurar a divergência: **1.** “[...] fica evidenciado que (a) entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI); (b) a Constituição Federal não reúne elementos discursivos para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social; (c) a definição desta condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF cumpra a finalidade que lhe é designada pelo texto constitucional; e (d) esta tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde

**ADI 2028 / DF**

que respeitados os demais termos do texto constitucional.”. 2. “Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas.”. 3. Procedência da ação “nos limites postos no voto do Ministro Relator”.

Arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente da conversão da ação direta de inconstitucionalidade, integralmente procedente.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, por maioria, em conhecer da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, vencidos os Ministros Roberto Barroso, Dias Toffoli, Cármen Lúcia e Marco Aurélio. No mérito, por unanimidade e nos termos do voto do Ministro Teori Zavascki, o Tribunal julgou procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1998. Aditou seu voto o Ministro Marco Aurélio para, vencido na preliminar de conversão da ação direta em arguição de descumprimento de preceito fundamental, assentar a inconstitucionalidade formal do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212/1991, na redação conferida pelo art. 1º da Lei nº 9.732/1998. Ausente, justificadamente, o Ministro Roberto Barroso, que proferiu voto em assentada anterior. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Sessão plenária presidida pela Ministra Cármen Lúcia.

Brasília, 02 de março de 2017.

**ADI 2028 / DF**

**Ministra Rosa Weber**  
**Redatora do acórdão**

04/06/2014

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.028 DISTRITO FEDERAL**

**RELATOR** : **MIN. JOAQUIM BARBOSA**  
**REQTE.(S)** : **CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE-  
HOSPITAIS, ESTABELECIMENTOS E SERVIÇOS - CNS**  
**ADV.(A/S)** : **IVES GANDRA DA SILVA MARTINS E OUTROS**  
**INTDO.(A/S)** : **PRESIDENTE DA REPÚBLICA**  
**INTDO.(A/S)** : **CONGRESSO NACIONAL**

**RELATÓRIO**

**O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - (Relator):**

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional da Saúde, Hospitais Estabelecimento e serviços contra o art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, III da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os parágrafos 3º, 4º e 5º; bem como contra os arts. 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732/1998.

Os artigos impugnados têm a seguinte redação:

Lei 8.212/1991:

“Art. 1o Os arts. 22 e 55 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, passam a vigorar com as seguintes alterações:

‘ Art.55.....

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

§ 3o Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

§ 4o O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do

**ADI 2028 / DF**

disposto neste artigo.

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.

.....

Lei 9.732/1998:

“Art. 4º As entidades sem fins lucrativos educacionais e as que atendam ao Sistema Único de Saúde, mas não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, gozarão da isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 1991, na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial, desde que satisfaçam os requisitos referidos nos incisos I, II, IV e V do art. 55 da citada Lei, na forma do regulamento.

Art. 5º O disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, na sua nova redação, e no art. 4º desta Lei terá aplicação a partir da competência abril de 1999.

.....

Art. 7º Fica cancelada, a partir de 1º de abril de 1999, toda e qualquer isenção concedida, em caráter geral ou especial, de contribuição para a Seguridade Social em desconformidade com o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, na sua nova redação, ou com o art. 4º desta Lei.”

O requerente afirma que as modificações havidas na Lei 8.212/1991 visam a restringir o conceito de entidade beneficente de assistência social. Segundo entende, os dispositivos impugnados limitam a concessão de isenção das contribuições instituídas pelos arts. 22 e 23 da mencionada lei às entidades que promovam exclusivamente assistência social em caráter gratuito, ou ao menos dediquem 60% de sua capacidade de atendimento ao Sistema Único de Saúde (SUS).

**ADI 2028 / DF**

Narra que as normas impugnadas também restringem a desoneração tributária à proporção do valor empregado no atendimento à saúde de caráter assistencial.

Diante do quadro exposto, sustenta o requerente que a modificação do regime de reconhecimento da imunidade das entidades beneficentes viola o art. 146, II, da Constituição. A desoneração das entidades beneficentes de assistência social às contribuições para custeio da seguridade social deve ser classificada como **imunidade**, e não **isenção**, porquanto expressamente prevista no art. 195, § 7º da Constituição. Por se tratar de **limitação ao poder de tributar**, a normatização do benefício concedido às entidades beneficentes está sob a **reserva de lei complementar**.

No que se refere à inconstitucionalidade material, aponta a requerente violação aos arts. 195, § 7º, 199, *caput*, § 1º, 196, 197, § 6º, 203, 204, I, II e IV, todos da Constituição.

Em primeiro lugar, o requerente afirma que as normas em exame confundem os conceitos de **beneficência** e **filantropia**. A imunidade prevista no art. 197, § 7º da Constituição aplica-se às entidades que atuem em **benefício de outrem (beneficentes)**, bastando tratar-se de entidade **sem fins lucrativos**. Não se exige que a entidade seja **filantrópica** para reconhecimento da imunidade.

Na mesma linha, entende-se ser irrelevante para os fins do art. 195, § 7º da Constituição a circunstância de a entidade ser ou não integrante do SUS, já que seria suficiente sua caracterização como entidade beneficente.

Em segundo lugar, sustenta-se que as entidades que atuam no setor de saúde exercem atividade de assistência social, nos termos dos arts. 6º, 196, 197, 199, *caput*, 203 e 204, I, II e III, todos da Constituição. Ao retirar a prestação de serviços à saúde do âmbito das ações de assistência social, a legislação impugnada teria violado os dispositivos constitucionais mencionados.

Por fim, afirma-se que a Lei 9.732/1998 não pode ser aplicada às entidades que já gozavam do benefício em discussão, por violação ao ato jurídico perfeito e ao direito adquirido (art. 5º, XXXVI, da Constituição).

**ADI 2028 / DF**

Argumenta a requerente quanto ao ponto, textualmente:

**“A alteração dessas regras para fins de impor ônus inexistentes ao tempo em que tais entidades se constituíram, literalmente mudando as regras no meio do jogo, é ferir fundo o princípio da segurança jurídica, violando um direito fundamental que é a garantia ao ato jurídico perfeito – não suprimível nem mesmo por emenda constitucional, a teor do art. 60, § 4º, VI da CF – assegurada pelo princípio da irretroatividade.**

**Significa, outrossim, trair a confiança dos que incentivados a colaborar com o Poder Público, deixaram de dedicar-se a atividades lucrativas, em proveito próprio, para colocar patrimônio e trabalho a serviço da coletividade pelo desempenho de atividade de utilidade pública destinadas a suprir as insuficiências do Estado. Em poucas palavras: é violar o princípio da moralidade administrativa, que, nos termos do art. 37 da CF informa a atuação estatal”** (grifos originais – fls. 34).

Por decisão de meu eminente predecessor, min. Moreira Alves, os autos da ADI 2.036, ajuizada pela Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino - Conefen, foram apensados aos autos desta ADI 2.028, que, além dos dispositivos atacados naquela, também impugna o art. 7º da Lei 9.732/1998 (Fls. 106 dos autos da ADI 2.036).

Na sessão de 11.11.1999 o Plenário da Corte referendou a decisão concessiva de medida cautelar proferida pela Vice-Presidência da Corte, para suspender, até decisão final, a eficácia do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24/7/1991, e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º, da Lei nº 9.732, de 11.12.1998.

Registro, por oportuno, a ementa do respectivo acórdão:

**“EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei**

**ADI 2028 / DF**

8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998.

- Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social - e que é admitido pela Constituição - é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna.

- De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a "lei" para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complementar.

- No caso, o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação a matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária.

- É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei" sem qualificá-la como complementar - e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150, VI, "c", da Carta Magna -, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II ("Cabe à lei complementar: .... II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar"), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa.

- A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância, embora, no caso, se acolhida, e, em consequência, suspensa provisoriamente a eficácia dos



**ADI 2028 / DF**

dispositivos impugnados, voltará a vigorar a redação originária do artigo 55 da Lei 8.212/91, que, também por ser lei ordinária, não poderia regular essa limitação constitucional ao poder de tributar, e que, apesar disso, não foi atacada, subsidiariamente, como inconstitucional nesta ação direta, o que levaria ao não-conhecimento desta para se possibilitar que outra pudesse ser proposta sem essa deficiência. - Em se tratando, porém, de pedido de liminar, e sendo igualmente relevante a tese contrária - a de que, no que diz respeito a requisitos a ser observados por entidades para que possam gozar da imunidade, os dispositivos específicos, ao exigirem apenas lei, constituem exceção ao princípio geral -, não me parece que a primeira, no tocante à relevância, se sobreponha à segunda de tal modo que permita a concessão da liminar que não poderia dar-se por não ter sido atacado também o artigo 55 da Lei 8.212/91 que voltaria a vigorar integralmente em sua redação originária, deficiência essa da inicial que levaria, de pronto, ao não-conhecimento da presente ação direta. Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com o seu não-conhecimento, questão cujo exame será remetido para o momento do julgamento final do feito.

- Embora relevante a tese de que, não obstante o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei", sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, é de se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa, no caso, porém, dada a relevância das duas teses opostas, e sendo certo que, se concedida a liminar, revigorar-se-ia legislação ordinária anterior que não foi atacada, não deve ser concedida a liminar pleiteada.

- É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora

**ADI 2028 / DF**

impugnados - o que não poderia ser feito sequer por lei complementar - estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do "periculum in mora".

Referendou-se o despacho que concedeu a liminar para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta."

Na mesma sessão o Tribunal julgou prejudicado o pedido para concessão de medida cautelar análoga, formulado nos autos da ADI 2.036 (DJ de 16.06.2000).

A Presidência da República e o Congresso Nacional prestaram informações (Fls. 152-259 e 261-266).

O então advogado-geral da União, Ministro Gilmar Mendes, apresentou defesa, juntada à fls. 318-341.

Opina o procurador-geral da República pelo não-conhecimento da ação e, acaso conhecida, pelo não-provimento do pedido (Fls. 344-353).

Registro, ainda, que tramitam mais três ações diretas de inconstitucionalidade na Corte que versam sobre matéria análoga (imunidade), embora tenham por objeto normas diferentes. Refiro-me às ADIs 2.228 e 2.036, de minha relatoria, e à ADI 1.802 (rel. min. Menezes Direito).

É o relatório.

Distribuem-se, oportunamente, cópias aos demais senhores ministros do Supremo Tribunal Federal.

04/06/2014

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.028 DISTRITO FEDERAL****VOTO**

**O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA – (Relator):** Senhores Ministros, inicialmente aponto não estarem prejudicadas estas ações diretas de inconstitucionalidade. Os precedentes desta Suprema Corte estabelecem ser necessária a contemporaneidade ao julgamento, da violação constitucional alegada, para caracterização do interesse processual.

Ora, a legislação tributária é uma das mais prolixas e de inovação quase cotidiana. No que se refere à imunidade tributária, as alterações quantitativas não são substanciais, isto é, não modificam o cerne da controvérsia constitucional, que é se saber (1) se há ou não reserva de lei complementar para dispor sobre o assunto e (2) se o Estado tem legitimidade para tolher a proteção daquelas atividades ou pessoas que julga inaptas à benemerência, à filantropia ou ao assistencialismo.

De fato, há constante oscilação, por exemplo, no percentual da receita bruta que deve ser destinado à benemerência. Mas, como visto, mudanças quantitativas não desfiguram o debate constitucional, que permanece atualíssimo.

De qualquer modo, se este não for o entendimento da Corte, observo ser possível conhecer das ações como ADPF, também sem a necessidade de reabertura da instrução. Conforme anotei, não há troca substancial na tensão entre contribuintes, que buscam assegurar o direito às atividades assistenciais privadas com a menor intervenção estatal possível, e o Fisco, que insiste em atrair legitimidade para dizer o que deve e o que não deve ser considerado como assistencial.

Passo ao exame das questões de fundo.

O apelo ao vício de processo legislativo sempre foi um argumento fraco para a construção dos critérios decisórios sobre imunidade tributária, conforme a leitura dos votos proferidos na ADI 2.028 e na ADI 1.806 revelam. Naquelas oportunidades, o Supremo Tribunal Federal não

**ADI 2028 / DF**

decidiu com força definitiva, nem com precisão, quais eram os critérios para fruição da imunidade cuja validade dependia de lei complementar.

Como reconheceu a Corte por ocasião do julgamento da medida cautelar da ADI 2.028, o art. 195, § 7º da Constituição é uma inequívoca hipótese de imunidade tributária, porquanto retira as entidades beneficentes de assistência social do campo de competência para instituição e cobrança da contribuição destinada ao custeio da seguridade social (cf., ainda, a ADI 2.545-MC, rel. min. Ellen Gracie, DJ de 07.02.2003).

Lembro também que, durante o julgamento da lei de instituição do Prouni, alguns jurisdicionados estavam mais preocupados com o risco de erosão dos precedentes em matéria tributária calcados na violação do processo legislativo do que nas questões de fundo realmente relevantes à Nação.

Em voto vista na ADI 3.330, assim me manifestei:

“Desde logo ressalto que as razões levantadas na inicial dão ênfase excessiva aos aspectos tributários do PROUNI. Durante a sustentação oral, por exemplo, tinha-se a nítida impressão de que se tratava de mais um desses incontáveis casos de natureza tributária que tramitam nesta Corte. A intenção, obviamente, era mitigar o aspecto social altamente relevante que está subjacente a toda a discussão do presente caso. De certo modo, também se extraía das entrelinhas certo temor de que a regulação do PROUNI por medida provisória e por lei ordinária pudesse abrir caminho à erosão da jurisprudência desta Corte sobre a reserva de lei complementar para dispor sobre imunidade tributária”.

Reconheço que o art. 195, §7º alude à *lei*, sem qualificá-la, para dispor que o reconhecimento da situação de imunidade depende do que dispuser o ordenamento infraconstitucional. De modo semelhante, não é ponto pacífico na melhor doutrina o alcance dos incisos II e III do art. 146 da Constituição.

Parece-me caber aqui um teste de intensidade à limitação da

**ADI 2028 / DF**

atividade benemerente ou filantrópica: vinculações mais restritivas à livre disposição do indivíduo para agir nos campos da benemerência ou da filantropia exigem o rigor da lei complementar, na forma do art. 146, II da Constituição.

Em complemento, vinculações capazes de afetar relações interestaduais, com o desequilíbrio do pacto federativo, devem ser objeto de normas gerais, veiculadas por lei complementar da União (art. 146, III da Constituição).

Assim, a meu sentir, por exemplo, a escolha técnico-política sobre o órgão que deve fiscalizar o cumprimento da lei tributária, se a Secretaria da Receita Federal do Brasil, ou o Institucional Nacional do Seguro Social, é puramente instrumental, sem modificar os requisitos para reconhecimento da imunidade. Assim, não há reserva de lei complementar para tanto.

Já definir que a imunidade somente é aplicável se um determinado percentual da receita bruta for destinado à prestação gratuita de serviços afeta o reconhecimento da própria salvaguarda constitucional, ao separar as entidades imunes daquelas que podem ser tributadas. Para tanto, a Constituição prevê a utilização de lei complementar (art. 146, II), cujo processo legislativo, por ser mais rigoroso, melhora a margem de reflexão que os representantes dos cidadãos exercerão sobre a matéria.

Por outro lado, entendo que a substância escolhida para compor os critérios também é passível de controle constitucional.

A benemerência e a filantropia privadas são expressões da capacidade dos indivíduos para se organizarem com o objetivo de superar obstáculos sociais. Como observou Alexis de Toqueville, essa virtude democrática independe da ingerência ou da benevolência estatal<sup>[1][1][1][1][1]</sup>.

Os arts. 150, VI, *c* e 195, § 7º da Constituição adotam três critérios para o reconhecimento da imunidade ao pagamento de contribuições destinadas ao custeio da seguridade social ou dos impostos: (i) o caráter beneficente da entidade, isto é, a ausência de fins lucrativos destinados ao benefício ou aumento patrimonial para os participantes da entidade, (ii) a

**ADI 2028 / DF**

dedicação às atividades de assistência social, e (iii) a observância às exigências definidas em lei.

Por seu turno, o art. 206 da Constituição define os contornos da assistência social, indicando quais as finalidades devem ser atingidas com as respectivas ações (art. 206, I a V). Para caracterizar-se como ação de assistência social, a prestação dos benefícios e serviços deve ainda ser **universal**, isto é, “prestada a quem dela necessitar”, e **gratuita**, “independente de contribuição”.

Assim, observo que nenhum dos artigos citados (art. 150, VI, c, 195, § 7º e 206) condicionam o reconhecimento da imunidade à **exclusividade** da prestação de serviços ou benefícios gratuitos, pois os conceitos de *beneficência* e *ação de assistência social* não se confundem no plano constitucional. A circunstância de a entidade cobrar pela prestação de alguns de seus serviços ou benefícios, ou ainda possuir outras fontes de receita que visem o lucro, não lhe retira a condição de beneficente.

É evidente que a circunstância de a entidade cobrar pela prestação de alguns de seus serviços ou benefícios, ou ainda possuir outras fontes de receita que visem o lucro, não lhe retira a condição de beneficente, como, aliás, já decidiu esta Corte em diversas oportunidades (cf., v.g., o RE 116.118, rel. min. Sydney Sanches, Segunda Turma, DJ de 16.03.1990; o RE 108.796, rel. min. Carlos Madeira, Segunda Turma, DJ de 12.09.1986; o RE 89.012, rel. min. Moreira Alves, Segunda Turma, RTJ 87/684).

De fato, é improvável que uma entidade beneficente **privada** consiga recursos suficientes para atender seus objetivos **apenas com doações voluntárias de particulares**. Por outro lado, é da essência das atividades privadas beneficentes não contar necessariamente com **subsídio público**.

Nesse aspecto, é necessário também resguardar outro princípio constitucional, que assegura aos cidadãos atuar livremente, segundo suas crenças e consciências, no campo da filantropia e do assistencialismo.

Se as fontes de recursos das entidades beneficentes forem limitadas a doações espontâneas e às **subvenções públicas**, perde-se a garantia de independência.

Há exemplos de indevida ingerência na esfera de livre-arbítrio de

**ADI 2028 / DF**

entidades privadas sem fins lucrativos beneficentes, de modo a demonstrar a gravidade do risco.

Recentemente, servidores do alto escalão da *Internal Revenue Service* reconheceram que esse órgão norte-americano de cobrança de tributos deliberadamente elevou o rigor fiscalizatório das entidades sem fins lucrativos, para atender a preferências políticas ou de gestão, ao arrepio da Constituição e da lei.

Noutra área, alguns analistas temem que o Estado negue o “*tax exempt status*” às entidades beneficentes ou filantrópicas que não adotem integralmente alguma política pública federal na área de saúde. Ora, segundo nossa Constituição, se duas linhas de tratamento são legalmente válidas, o Estado não poderia compelir uma entidade privada a optar pela linha escolhida pela administração, sob pena da sanção política de cassação da imunidade.

Não obstante, dizer que a Constituição não exige gratuidade plena e irrestrita para reconhecimento da imunidade não implica reconhecer a desnecessidade de a entidade beneficiada retribuir de forma **sólida e proporcional** a desoneração que lhe é concedida.

Recordo, nesse ponto, a seguinte passagem do voto do eminente min. Sepúlveda Pertence, proferido como *obiter dictum* no julgamento do RE 202.700 (rel. min. Maurício Corrêa, Pleno, RTJ 180/715):

“Assim demarcado o campo da indagação, extrai-se da Constituição mesma que a gratuidade dos bens, serviços ou utilidades fornecidos aos beneficiários o sejam gratuitamente, vale dizer, a título de beneficência social.

Dá-se, com efeito, que dispõe a Constituição, em capítulo diverso, o do financiamento ‘por toda a sociedade’(CF, art. 195, **caput**) da seguridade estatal pública.

Aí, sim, a Constituição outorga a imunidade às contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, não a todas as instituições assistenciais ‘sem fins lucrativos’, mas restringe a pré-exclusão da incidência daquela modalidade tributária ao universo mais restrito, o das ‘entidades beneficentes de assistência social’”.

**ADI 2028 / DF**

Entendo que a imunidade em exame não tem por objetivo tão-somente fomentar a prestação de serviços médicos ou de educação, especialmente quando tal atividade é desenvolvida com inequívoco intuito econômico. É inequívoco que a **saúde** e a **educação** são objetivos do Estado e que a Constituição confere a ambos grande valor. A relevância constitucional de ambos, contudo, é insuficiente para que se reconheça pura e simplesmente que as pessoas dedicadas à exploração privada e lucrativa de tais atividades deixam de ter capacidade contributiva e passam a não mais ter o dever fundamental de contribuir para a manutenção do Estado. Em outras palavras, a imunidade é salvaguarda da **atividade assistencial**, e não da atividade educacional ou de saúde lucrativas.

Ressalvando expressamente a possibilidade de exame da **intensidade da restrição** que o critério adotado para reconhecimento da imunidade impõe às escolhas lícitas do cidadão em suas atividades beneficentes e filantrópicas, **julgo parcialmente procedentes as ações diretas de inconstitucionalidade**, confirmando a medida liminar, para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24/7/1991, e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º, da Lei nº 9.732, de 11/12/1998.

Declaro inconstitucionais o art. 55, II da Lei 8.212/1991, tanto em sua redação original, como na redação dada pela Lei 9.429/1996, o art. 18, III e IV, da Lei 8.742/1993, do art. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º e par. ún., do Decreto 2.536/1998 e dos arts. 1º, IV, 2º, IV, §§ 3º e 7º, § 4º, do Decreto 752/1993.

Em relação ao RE 566.622, dou-lhe provimento.

É como voto.

[\[1\]\[1\]\[1\]\[1\]\[1\]](http://ebooks.adelaide.edu.au/t/tocqueville/alexis/democracy/complete.html) TOCQUEVILLE, Alexis. **Democracy in America**. Translated by Henry Reeve. Disponível em <http://ebooks.adelaide.edu.au/t/tocqueville/alexis/democracy/complete.html><http://ebooks.adelaide.edu.au/t/tocqueville/alexis/democracy/complete.html>



**ADI 2028 / DF**

[.htmlhttp://ebooks.adelaide.edu.au/t/tocqueville/alexis/democracy/complete.html](http://ebooks.adelaide.edu.au/t/tocqueville/alexis/democracy/complete.html)  
<http://ebooks.adelaide.edu.au/t/tocqueville/alexis/democracy/complete.html>  
<http://ebooks.adelaide.edu.au/t/tocqueville/alexis/democracy/complete.html>  
<http://ebooks.adelaide.edu.au/t/tocqueville/alexis/democracy/complete.html>  
<http://ebooks.adelaide.edu.au/t/tocqueville/alexis/democracy/complete.html>. Acesso em 20.03.2010.

04/06/2014

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.028 DISTRITO FEDERAL**

**VOTO**

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA** - Senhor Presidente, como eu vou ter que atender a algumas audiências, se os que me antecedem me permitem, eu gostaria de deixar consignado o meu voto.

Estou acompanhando tanto o Ministro Marco Aurélio no recurso extraordinário para prover, quanto Vossa Excelência para julgar parcialmente procedente a ADI.

\* \* \* \*

04/06/2014

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.028 DISTRITO FEDERAL****VOTO**

**O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO** - Senhor Presidente, eu até pedi para votar depois do intervalo, porque havia ficado com um ligeiro sentimento de que talvez pudesse haver algum grau de contradição entre os casos que estavam sob a relatoria do Presidente, o Ministro Joaquim Barbosa, e o encaminhamento dado pelo eminente Ministro Marco Aurélio. E cheguei a temer que se estivesse, eventualmente, mudando uma jurisprudência relativamente sedimentada no Tribunal.

Qual era a minha visão dessa questão? O art. 195, § 7º, permite que as exigências a serem satisfeitas pelas entidades beneficentes sejam fixadas por lei ordinária. Acho que essa é a leitura correta e a leitura que corresponde aos precedentes do Supremo Tribunal Federal. Já o artigo 146, II, exige que se se interferir com o gozo das imunidades é indispensável que haja uma lei complementar. Então, basicamente, a posição do Supremo era: requisitos subjetivos associados à estrutura e funcionamento da entidade beneficente, lei ordinária é possível; interferência com o espectro objetivo das imunidades, exige-se lei complementar.

Se eu bem entendi, a linha mestra do voto do Ministro Marco Aurélio foi no sentido de que, por lei ordinária e a pretexto de interferir com o funcionamento e estrutura das entidades beneficentes, na verdade, se impôs uma limitação material ao gozo da imunidade. Em sendo assim, eu não teria nenhuma hesitação em acompanhar o voto de Sua Excelência, porque acho que não interfere com as premissas teóricas que têm pautado a compreensão deste Tribunal, sendo que, mais notadamente, a lei ou o tratamento mais recente dado à matéria por lei ordinária é ainda mais abrangente e mais restritivo.

De modo, Presidente, que acho que esta é uma preocupação que temos que ter permanente aqui no Supremo Tribunal Federal: a de não

**ADI 2028 / DF**

sermos protagonistas de uma jurisprudência errática. Portanto, acho que a estabilidade da jurisprudência é, com frequência, um valor em si, independente até mesmo do mérito da linha que se tenha professado. Portanto, eu temi, por um momento, que estivéssemos mudando a linha de entendimento já estabelecida, mas, não sendo esse o caso, não vejo razão para pedir vista e retardar este julgamento.

Estou, então, no recurso extraordinário, acompanhando o Ministro Marco Aurélio, e nas ações diretas de inconstitucionalidade, nas ações objetivas, acompanhando o Presidente, o Ministro Joaquim Barbosa.

É como voto, Presidente.

# # #

04/06/2014

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.028 DISTRITO FEDERAL**

**V I S T A**

**O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI** - Senhor Presidente, vou pedir vista.

Confesso que tive a mesma dúvida do ministro Barroso e entendi que estaríamos declarando a inconstitucionalidade mudando a jurisprudência. Eu teria uma segunda dúvida, que é justamente a de saber se, declarando a inconstitucionalidade da lei ordinária, aplicar-se-ia simplesmente o Código Tributário, no artigo 14, como propôs o Ministro-Relator.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR)** – A minha posição, sendo relator, é nesse sentido.

**O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES** - Em qual sentido?

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR)** – No sentido de que se aplica o Código Tributário Nacional, o qual pode ser, inclusive, alterado para serem impostas outras condições, mas mediante lei complementar.

**O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES** - Lei complementar.

**O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI** - Certo. Mas a dúvida que eu tenho é que esse artigo trata de impostos, ele certamente não regulamentou o parágrafo 7º do artigo 196. Ele é específico em relação a impostos. Teria que haver, aí, uma aplicação por analogia.

**ADI 2028 / DF**

**O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES – Pré-constitucional.**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Haveria, então, um vácuo. A aplicação seria analógica, considerado o gênero tributo.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Pois é. Essa é a minha dúvida. Estou tentando justificar o meu pedido de vista.

Em terceiro lugar, a dúvida que eu tenho é quanto ao cabimento de pelo menos uma das ações diretas em que não enfrentamos uma questão que foi suscitada aqui, na tribuna, da revogação...

**O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Da prejudicialidade.**

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Da prejudicialidade. Sobretudo não enfrentamos - não vi enfrentado no voto do Ministro Joaquim, que fez um resumo - a questão relacionada com a falta de impugnação da redação original do artigo 55, em que o Ministro Moreira Alves apontou exatamente isto: ele não concedeu, na oportunidade, não considerou o argumento da inconstitucionalidade formal justamente porque, declarada a inconstitucionalidade formal da lei que alterou o artigo 55, se restabeleceria o próprio artigo 55 na redação original, que também seria inconstitucional.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – E que, a esta altura, pelo voto que proferi, está sendo fulminado.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Sim. Pelo voto de Vossa Excelência, estaria.

Enfim, por essas razões, Senhor Presidente, vou pedir vista.

Documento não revisado pelo Exmo. Sr. Ministro Teori Zavascki.



**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.028**

PROCED. : DISTRITO FEDERAL

**RELATOR : MIN. JOAQUIM BARBOSA**

REQTE.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE-HOSPITAIS,  
ESTABELECIMENTOS E SERVIÇOS - CNS

ADV.(A/S) : IVES GANDRA DA SILVA MARTINS E OUTROS

INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

INTDO.(A/S) : CONGRESSO NACIONAL

**Decisão:** Após o voto do Relator, Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), julgando parcialmente procedente a ação direta, no que foi acompanhado pelos Ministros Cármen Lúcia e Roberto Barroso, pediu vista dos autos o Ministro Teori Zavascki. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Ausente o Ministro Dias Toffoli representando o Tribunal na III Assembleia da Conferência das Jurisdições Constitucionais dos Países de Língua Portuguesa, em Angola. Falaram, pela requerente Confederação Nacional de Saúde - Hospitais, Estabelecimentos e Serviços, o Dr. Ives Gandra da Silva Martins, e, pela Advocacia-Geral da União, a Dra. Grace Maria Fernandes Mendonça, Secretária Geral de Contencioso. Plenário, 04.06.2014.

Presidência do Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Teori Zavascki e Roberto Barroso.

Procurador-Geral da República, Dr. Rodrigo Janot Monteiro de Barros.

p/ Luiz Tomimatsu  
Assessor-Chefe do Plenário

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI: 1. Na sessão Plenária de 4 de junho de 2014, foram apregoados para julgamento conjunto 4 (quatro) ações diretas de inconstitucionalidade (ADIs 2028; 2036; 2228; e 2621), então atribuídas à relatoria do Min. Joaquim Barbosa, e um recurso extraordinário (RE 566.622, representativo do Tema 032, segundo o módulo de repercussão geral do sítio do Tribunal), este de relatoria do Min. Marco Aurélio. Os 5 casos compartilham uma base discursiva comum. Em todos eles, entidades dedicadas a serviços de saúde e de educação questionam a legitimidade de dispositivos da legislação ordinária e infralegal que estabeleceram requisitos e procedimentos a serem cumpridos para fins de enquadramento na qualificação de “entidades beneficentes de assistência social”, indispensável para a fruição da imunidade prevista no art. 195, § 7º, do texto constitucional.

Na ocasião, o voto do Ministro Joaquim Barbosa, relator das ADIs, teve a seguinte conclusão:

Ressalvando expressamente a possibilidade de exame da **intensidade da restrição** que o critério adotado para reconhecimento da imunidade impõe às escolhas lícitas do cidadão em suas atividades beneficentes e filantrópicas, **julgo parcialmente procedentes as ações diretas de inconstitucionalidade**, confirmando a medida liminar, para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24/7/1991, e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º, da Lei nº 9.732, de 11/12/1998.

Declaro inconstitucionais o art. 55, II da Lei 8.212/1991, tanto em sua redação original, como na redação dada pela Lei 9.429/1996, o art. 18, III e IV, da Lei 8.742/1993, do art. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º e par. ún., do Decreto 2.536/1998 e dos arts. 1º, IV, 2º, IV, §§ 3º e 7º, § 4º, do Decreto 752/1993.

Em relação ao RE 566.622, dou-lhe provimento.

É como voto.

O Ministro Marco Aurélio, relator do RE 566.622, votou, por sua vez, pelo provimento do recurso, “declarando a inconstitucionalidade do art. 55 da Lei 8.212, de 1991”.

A Ministra Cármen Lúcia e o Ministro Roberto Barroso aderiram aos



votos proferidos pelos relatores. Nesse estágio do julgamento, pedi vista dos autos.

2. Antes de avançar no mérito, há uma preliminar a analisar. As leis e os decretos contestados nas ações diretas em questão estão presentemente revogados, ante a superveniência da Lei 12.101/2009 e de seus respectivos regulamentos, que modificaram o procedimento de certificação de entidades beneficentes de assistência social. De acordo com o Min. Joaquim Barbosa, isso não constituiria óbice ao conhecimento das ações, porque as alterações não teriam desnaturado os principais pontos controvertidos das demandas, que seguiriam os mesmos. Além disso, esclareceu Sua Excelência que as ações poderiam muito bem ser recebidas como arguições de descumprimento de preceito fundamental. Em seu voto, todavia, não há juízo algum a respeito da legitimidade ou não, ainda que parcial, dessa Lei superveniente, que, aliás, é objeto de ataque por pelo menos outras duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade, de números 4.480 e 4.891, ambas de relatoria do Ministro Gilmar Mendes.

De fato, há um vasto contencioso judicial que se agita em torno da questão da regulamentação da imunidade de contribuições sociais, prevista no art. 195, § 7º, da CF. Trata-se de inquietação atual, que persiste mesmo diante da revogação dos sucessivos textos da legislação tributária. A grande maioria das controvérsias judiciais em andamento parte das mesmas alegações aqui intituladas, a saber, a definição do instrumento legislativo adequado para prescrever (a) qual deve ser a atuação beneficente das entidades colaboradoras com a assistência social e (b) como deverão elas proceder para se habilitar a desfrutar da imunidade de contribuições sociais.

No entanto, não há razão para a superação da jurisprudência clássica do Plenário acerca do prejuízo das ações diretas de inconstitucionalidade, a qual tem aplicação ainda que os dispositivos revogados tenham gerado efeitos residuais. É que não se está, aqui, diante de episódio de alteração da legislação tributária provocado com a finalidade de dissimular burla à autoridade jurisdicional da Corte. Não é o caso, ainda, de deferir aditamentos às iniciais, porque a Lei 12.101/2009 – hoje vigente – modificou substancialmente o sistema de assistência social e os procedimentos de certificação das entidades beneficentes dele participantes. Considerando, como já referido, que a Lei 12.101/2009 é objeto de impugnação em outras ações diretas – as ADIs 4480 e 4891 –, o

mais apropriado ~~é que sejam elas examinadas~~ nesses processos, quando serão consideradas em seu conjunto e à luz de parâmetros de controle mais amplos.

Por esses motivos, e por coerência com os precedentes do Tribunal, as ações diretas ora em exame devem ser conhecidas como Ações de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, já que estas admitem a impugnação de atos normativos já revogados, ficando fora de cogitação, neste momento, a Lei 12.101/2009. É a solução que proponho, em preliminar, como, aliás, havia sido também alvitado no voto do Ministro relator.

3. A tese principal, comum às cinco causas em exame, é a que imputa vício formal às exigências previstas no inciso III e nos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei 8.212/1991, na forma como foram definidos pela Lei 9.732/1998, bem como nos arts. 4º, 5º e 7º desta última lei, cuja literalidade é a seguinte:

“Art. 1º. Os arts. 22 e 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passam a vigorar com as seguintes alterações: (Vide ADIN 2.028-5)

‘Art. 55. (...)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

§ 3º. Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

§ 4º. O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.’

(...)

Art. 4º As entidades sem fins lucrativos educacionais e as que atendam ao Sistema Único de Saúde, mas não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, gozarão da isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 1991, na proporção do valor das vagas

cedidas, integral e gratuitamente, a carentes e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial, desde que satisfaçam os requisitos referidos nos incisos I, II, IV e V do art. 55 da citada Lei, na forma do regulamento.

Art. 5º. O disposto no art. 55 da Lei 8.212, de 1991, na sua nova redação, e no art. 4º desta Lei terá aplicação a partir da competência abril de 1999.

(...)

Art. 7º Fica cancelada, a partir de 1º de abril de 1999, toda e qualquer isenção concedida, em caráter geral ou especial, de contribuição para a Seguridade Social em desconformidade com o art. 55 da Lei 8.212, de 1991, na sua nova redação, ou com o art. 4º desta Lei.”

Esses dispositivos “isentaram” das contribuições para a seguridade social apenas as entidades voltadas exclusivamente à assistência social beneficente (a) de pessoas carentes e (b) desde que prestada de modo gratuito; ou, no caso de serviços de saúde, (c) desde que garantida a oferta de 60% dos atendimentos ao Sistema Único de Saúde. Alternativamente, concederam às entidades sem fins lucrativos de saúde e de educação que não satisfizessem as condições anteriores, a possibilidade de desfrutar de “isenção parcial” das contribuições sociais, na proporção do valor das vagas ou atendimentos oferecidos gratuitamente a pessoas carentes. Estabeleceu-se, por fim, a vigência imediata desse modelo, com a exclusão das entidades que a ele não se adaptassem.

O que se alega, no plano formal, é que a lei ordinária seria espécie normativa inidônea para estipular a gratuidade (total ou parcial) dos serviços prestados a título de assistência social como requisito indispensável para a incidência de normas constitucionais de imunidade em geral. Supõe-se que, por traduzir uma espécie de limitação ao poder de tributar, as normas de imunidade somente poderiam ser integradas por leis complementares, por imposição do art. 146, II, da CF, cuja força cogente não cederia diante da redação genérica da parte final do art. 195, § 7º, que é inespecífico ao demandar a conjugação legal.

Eis o que preceituam os parâmetros constitucionais referidos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

(...)

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:

(...)

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

Os dispositivos aqui atacados tiveram sua eficácia cautelarmente suspensa pelo Plenário já há mais de 15 anos, e o foram não em razão do argumento formal acima referido, e sim pela credibilidade das teses de inconstitucionalidade material invocadas. Segundo o relator, Min. Moreira Alves, a plausibilidade da tese de forma perdia força diante da não impugnação do texto originário do art. 55 da Lei 8.212/1991, cuja restauração poderia repercutir na utilidade da alegação e, conseqüentemente, no não conhecimento desta parte da ação. Nada, portanto, ficou resolvido à época quanto à possível ilegitimidade formal.

Apesar da ressalva feita pelo Min. Moreira Alves a respeito de possível efeito repristinatório indesejado, não há motivos para desqualificar a tese de vício formal sob o ponto de vista técnico processual. O texto primitivo do inciso III do art. 55 da Lei 8.212/91 apenas repetia as atividades (assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde) e os destinatários (menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes) identificados no texto constitucional como possíveis alvos das ações estatais e privadas de interesse social. Não enunciava, entretanto, qualquer obrigação a ser cumprida pelas entidades que se propusessem a fazê-lo. Como a restauração da versão original do preceito não implicaria qualquer limitação ao direito das entidades prestadoras de serviços de saúde e de educação – representadas processualmente pelas suas respectivas confederações –, não era de se exigir necessariamente a sua impugnação, razão pela qual fica vencida a suspeita de deficiência formal no ponto.

4. O debate a respeito do instrumento normativo apropriado à regulamentação de imunidades é antigo, remontando à ordem constitucional pretérita (RE 93.770, 1ª Turma, Rel. Min. Soares Muñoz, DJ de 3/4/81). Ainda sob a sua égide, cunhou-se conhecida doutrina que distingue dois campos de conformação legislativa diversos, um deles passível de satisfação por lei ordinária, respeitante a aspectos de constituição e funcionamento de entidades de assistência social, e outro, acessível apenas à valoração do legislador complementar, referente aos “lindes objetivos” da própria imunidade.

Embora concebida em realidade constitucional anterior, essa premissa eclética conservou sua validade teórica mesmo após 1988, tendo sido referendada pela jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal já na vigente ordem, quando a Corte dela se valeu para avaliar a legitimidade de dispositivos que erigiram obrigações a serem cumpridas por entidades assistenciais postulantes a tratamento imune. Foi o que sucedeu no julgamento da ADI 1802, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, quando a Corte deferiu medida cautelar por entender que requisitos instituídos pela Lei 9.532/1997 para efeito do disposto no art. 150, inciso IV, alínea “c”, da Constituição Federal (imunidade de impostos) haviam incorrido em excesso. Eis o que ponderou Sua Excelência na ocasião:

“No mérito, o ponto nuclear da questão de inconstitucionalidade proposta está em estabelecer a inteligência devida à cláusula final do art. 150, VI, c, da Lei Fundamental, que veda instituir impostos sobre **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.**

Conjugando essa cláusula final da regra de imunidade **atendidos os requisitos da lei** com o art. 146, II **Cabe à lei complementar (...) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar** sustenta a argüição que só à lei complementar ainda aí em termos jamais à lei ordinária, caberia versar os temas de todas as normas questionadas.

Pretendem as informações, de sua vez, que a menção constitucional à lei, quando não qualificada, refere-se à lei ordinária. Desse modo sustentam as inteligentes razões da A.G.U. que, no art. 150, VI, c, a submissão da imunidade aos

**requisitos da lei (ordinária)** significaria exceção à exigência geral de lei complementar para a espécie, pois, argumentam, **se isto não fosse verdade, este final da norma constitucional teria sido perfunctório (sic), tendo em vista o mandamento constitucional genérico do art. 146, II .**

À delibação, sabe-me que ambas as posturas contrapostas pecam por excesso.

Concedo que a regra de imunidade discutida efetivamente se refira à lei ordinária, como é de entender, na linguagem da Constituição, sempre que não haja menção explícita à lei complementar .

Essa foi, sob a regra idêntica do art. 19, III, c , da Carta de 69, a autorizada conclusão de Baleeiro (**Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar** , 7ª ed., 1997, p. 313). E note-se que já então regular as limitações constitucionais ao poder de tributar era matéria reservada à lei complementar (art 18, § 1º).

Estou, a um primeiro exame, em que a conciliação entre os dois preceitos constitucionais , aparentemente antinômicos, já fora estabelecida na jurisprudência do Tribunal, e prestigiada na melhor doutrina.

Está, no RE 93770, de 17.3.81, da lavra do notável e saudoso Ministro Soares Muñoz RTJ 102/304, 307:

‘Nenhuma dúvida foi suscitada quanto a ser o recorrente instituição de assistência social e fazer jus, nessa qualidade e em princípio, à imunidade prevista no art. 19, III, c , da Constituição Federal. O mandado de segurança foi indeferido pelo acórdão recorrido em razão de o art. 17 do Decreto-Lei n.º 37/66 só autorizar a isenção do imposto de importação se a mercadoria tiver sido considerada, pelo Conselho de Política Aduaneira, sem similar nacional, prova que o impetrante não produziu.

Esse Decreto-Lei, anterior à Constituição Federal em vigor, não pode, no particular, ser aplicado, porque ele impõe à imunidade, a qual não se confunde com isenção, uma restrição que não está no texto constitucional. Os requisitos da lei que o art. 19, III, c, da Constituição manda observar não dizem respeito à configuração da imunidade, mas àquelas normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune, tal como salientou a sentença de primeiro grau.

**Cumpra evitar-se que falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade. É para evitar fraude que a Constituição determina sejam observados os requisitos da lei.'**

Condiz com esse entendimento a interpretação dada por Manoel Gonçalves Ferreira Filho ao preceito constitucional. Escreve ele: As instituições educativas e assistenciais são meras pessoas de direito privado, criadas pela iniciativa particular e ao sabor desta. Seria plausível, por isso, que servissem de capa, cobrindo interesses egoísticos que, assim, se beneficiariam da imunidade no tocante a impostos (**in Comentários à Constituição Brasileira**, vol. 1º, pág. 150).

Ao acórdão e ao comentário de Ferreira Filho, nele referido, prestou seu aval o lúcido e saudoso Ulhoa Canto (**apud** Mizabel Derzi, nota a Baleeiro, ob. ed., cits., p. 318).

Em síntese, o precedente reduz a reserva de lei complementar da regra constitucional ao que diga respeito **aos lindes da imunidade**, à demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar o patrimônio, a renda e os serviços das instituições por ela beneficiados, o que inclui, por força do § 3º, do mesmo art. 150, CF, a sua relação **com as finalidades essenciais das entidades nele mencionadas**; mas remete à lei ordinária **as normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune**, voltadas a obviar que **falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade**, em fraude à Constituição.

Segundo esse critério distintivo, estou em que, à primeira vista, ficam incólumes à eiva de inconstitucionalidade formal, o **caput** do art. 12 e seus §§ 2º e 3º, da lei referida."

Posteriormente, e agora tendo por objeto a imunidade de contribuições previdenciárias hospedada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, a mesma doutrina foi invocada para validar dispositivo do art. 55, II, da Lei 8.212/1991, que exige a obtenção do certificado de entidade de fins filantrópicos como requisito para o enquadramento na situação de imunidade. Nessa ocasião, decidiu-se que *"Sendo o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos mero reconhecimento, pelo Poder Público, do preenchimento das condições de constituição e funcionamento, que devem ser atendidas para que a entidade receba o benefício constitucional, não ofende os arts. 146, II, e 195, § 7º, da Constituição Federal a exigência de emissão e*

renovação periódica prevista no art. 55, II, da Lei 8.212/91" (RE 428815 AgR, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 24/6/05).  
Inteiro Teor do Acórdão - Página 32 de 139

Outros julgados trataram de avaliar, à luz do padrão constitucional do art. 195, § 7º, a validade de leis ordinárias que vincularam o gozo da imunidade ao atendimento de obrigações diversas. Uma delas, a Lei 10.260/2001, foi suspensa pelo Tribunal, entre outras razões, pela aparente inconstitucionalidade das exigências contidas no seu art. 19, que compelia as instituições de ensino beneficiadas pela imunidade a destinar todo o valor econômico correspondente às contribuições ressalvadas para bolsas de estudo a alunos comprovadamente carentes. Isso ficou placitado na ementa do julgamento, da seguinte forma:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 12, "CAPUT", INCISO IV E 19, "CAPUT", E PARÁGRAFOS 1º, 2º, 3º, 4º E 5º DA LEI Nº 10.260, DE 13/7/2001. INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR. FUNDO DE FINANCIAMENTO AO ESTUDANTE DE ENSINO SUPERIOR (FIES). EXIGÊNCIA, PELO ART. 19 DA MENCIONADA LEI, DE APLICAÇÃO DO EQUIVALENTE À CONTRIBUIÇÃO DE QUE TRATA O ART. 22 DA LEI Nº 8.212/91 NA CONCESSÃO DE BOLSAS DE ESTUDO. VIOLAÇÃO AO DISPOSTO NO ART. 195, § 7º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IMUNIDADE QUE SE ESTENDE ÀS ENTIDADES QUE PRESTAM ASSISTÊNCIA SOCIAL NO CAMPO DA SAÚDE E DA EDUCAÇÃO. ART. 12, CAPUT DA REFERIDA LEI. FIXAÇÃO DE CONDIÇÕES PARA RESGATE ANTECIPADO DE CERTIFICADOS JUNTO AO TESOURO NACIONAL. INEXISTÊNCIA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 12, INCISO IV. RESGATE CONDICIONADO À AUSÊNCIA DE LITÍGIO JUDICIAL TENDO COMO OBJETO CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS ARRECADADAS PELO INSS OU CONTRIBUIÇÕES RELATIVAS AO SALÁRIO-EDUCAÇÃO. APARENTE AFRONTA AO ART. 5º, XXXV. 1. O art. 19 da Lei nº 10.260/01, quando determina que o valor econômico correspondente à exoneração de contribuições seja obrigatoriamente destinado a determinada finalidade está, na verdade, substituindo por obrigação de fazer (conceder bolsas de estudo) a obrigação de dar (pagar a contribuição patronal) de que as entidade beneficentes educacionais estão expressamente dispensadas. 2. O art. 12, caput, da Lei nº 10.260/01, ao fixar condições para o



resgate antecipado dos certificados, teve como objetivo excluir da possibilidade de acesso ao crédito imediato dos valores correspondentes a tais certificados aquelas entidades que apresentem débitos para com a previdência. Tal medida, antes de agressiva ao texto constitucional, corresponde a atitude de necessária prudência, tendente a evitar que devedores da previdência ganhem acesso antecipado a recursos do Tesouro Nacional. 3. O inciso IV do referido art. 12, quando condiciona o resgate antecipado a que as instituições de ensino superior "não figurem como litigantes ou litisconsortes em processos judiciais em que se discutam contribuições sociais arrecadadas pelo INSS ou contribuições relativas ao salário-educação.", aparentemente afronta a garantia constitucional inserida no art. 5º, XXXV. 4. Medida cautelar deferida. (ADI 2545 MC, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, DJ de 07/02/03)

Por outro lado, quando instada a se pronunciar sobre a validade da Lei 11.096/2005, que instituiu o PROUNI, a Corte entendeu que as exigências nela proclamadas não se houberam em domínio típico de legislação complementar. O relator, Min. Ayres Britto, tratou as condições estatuídas pela lei como "critérios objetivos de contabilidade compensatória de aplicação financeira em gratuidade", captando assim o problema:

"18. O que se alega, inicialmente, é que os arts. 10 e 11 da Lei nº 11.096/05 ofendem o inciso II do art. 146 e o § 7º do art. 195 da Lei Maior. Isto porque, ao ampliar o conceito de *entidade beneficente de assistência social*, tais dispositivos legais criaram condições para que várias instituições gozassem de desoneração fiscal. Benefício, esse, que operaria como uma verdadeira limitação ao poder estatal de tributar, e, por isso mesmo, submetido à ressalva de lei complementar.

19. Não é bem assim. Veja-se que a própria Constituição Federal, ao descrever certas hipóteses de imunidade tributária, assentou que:

Art. 195 (...)

§ 7º. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

20. É exatamente aí, nesse § 7º do art. 195, que o termo *isenção* outra coisa não traduz senão imunidade tributária. E o fato é que essa espécie de desoneração fiscal tem como destinatárias as entidades beneficentes de assistência social **que satisfaçam os requisitos estabelecidos em lei**. Logo, o discurso normativo-constitucional foi que instituiu um novo óbice ao poder estatal de tributar as pessoas jurídico-privadas a que se referiu, embora transferindo para a lei e lei ordinária, enfatizasse a tarefa de indicar os pressupostos de gozo do favor fiscal. Não o favor em si.

21. Em palavras outras, não foi a lei requestada pelo § 7º do art. 195 do Magno Texto Federal que, no tema, ficou autorizada a limitar o poder estatal de imposição tributária. O que à lei se conferiu foi a força de aportar consigo as regras de configuração de determinadas entidades privadas como de beneficência no campo da assistência social, para, e só então, fazerem jus a uma desoneração antecipadamente criada. Antecipadamente criada pela Constituição e, nessa medida, consubstanciadora de imunidade. A despeito do nome *isenção*, utilizado por rematada atecnia.

22. A autora ainda argui que os dispositivos legais em causa não se limitam a estabelecer requisitos para o gozo da referida imunidade. Eles desvirtuam o próprio conceito constitucional de *entidade beneficente de assistência social*. Assertiva que não me parece procedente. Isso porque a elaboração do conceito dogmático há de se lastrear na própria normatividade constitucional. Normatividade que tem as *entidades beneficentes de assistência social* como instituições privadas que se somam ao Estado para o desempenho de atividades tanto de inclusão e promoção social quanto de integração comunitária. Tudo muito bem resumido neste emblemático artigo constitucional de nº 203, *literis* :

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

- I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;
- II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;
- III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;
- IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

23. Esta a principal razão pela qual a Lei Federativo-Republicana, ao se referir às entidades de beneficência social que atuam especificamente na área de educação, designou-as por *escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas* (art. 213, *caput* ). Donde a decisão proferida no RMS 22.192, da relatoria do Ministro Celso de Mello, aclarando que a entidade do tipo beneficente de assistência social a que alude o § 7º do art. 195 da Constituição abarca a de assistência educacional. Também assim o RMS 22.360, da relatoria do Ministro Ilmar Galvão, conforme se vê da seguinte ementa:

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO ORDINÁRIO. INTERPOSIÇÃO CONTRA DECISÃO DENEGATORIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. IMUNIDADE. ENTIDADE FILANTRÓPICA. LEI N. 3.577/54. DECRETO-LEI N. 1.572/77. Dada a condição de entidade beneficente de assistência social, reconhecida de utilidade pública federal em data anterior à edição do Decreto-Lei n. 1.572/77, a recorrente teve preservada a sua situação isencional relativamente à quota patronal da contribuição previdenciária. Aplicação da tese acolhida pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal no RMS 22.192-9, Relator Ministro CELSO DE MELLO. Recurso provido. Segurança concedida.

24. Nesse fluxo de ideias é que se inscreve o art. 10 da Lei nº 11.096/2005, assim redigido:

Art. 10. A instituição de ensino superior, ainda que atue no ensino básico ou em área distinta da educação, somente poderá ser considerada entidade beneficente de assistência social se oferecer, no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo integral para estudante de curso de graduação ou seqüencial de formação específica, sem diploma de curso superior, enquadrado no § 1º do art. 1º desta Lei, para cada 9 (nove) estudantes pagantes de cursos de graduação ou seqüencial de formação específica regulares da instituição, matriculados em

Inteiro Teor do Acórdão - Página 36 de 139  
cursos efetivamente instalados, e atender às demais exigências legais.

§ 1º. A instituição de que trata o caput deste artigo deverá aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos 20% (vinte por cento) da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, respeitadas, quando couber, as normas que disciplinam a atuação das entidades beneficentes de assistência social na área da saúde.

§ 2º. Para o cumprimento do que dispõe o § 1º deste artigo, serão contabilizadas, além das bolsas integrais de que trata o caput deste artigo, as bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) para estudante enquadrado no § 2º do art. 1º desta Lei e a assistência social em programas não decorrentes de obrigações curriculares de ensino e pesquisa.

§ 3º. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às turmas iniciais de cada curso e turno efetivamente instalados a partir do 1º (primeiro) processo seletivo posterior à publicação desta Lei.

§ 4º. Assim que atingida a proporção estabelecida no caput deste artigo para o conjunto dos estudantes de cursos de graduação e seqüencial de formação específica da instituição, sempre que a evasão dos estudantes beneficiados apresentar discrepância em relação à evasão dos demais estudantes matriculados, a instituição, a cada processo seletivo, oferecerá bolsas de estudo integrais na proporção necessária para restabelecer aquela proporção.

§ 5º. É permitida a permuta de bolsas entre cursos e turnos, restrita a 1/5 (um quinto) das bolsas oferecidas para cada curso e cada turno.

25. Enfim, e para que não se confunda o campo de legítimo uso da lei ordinária com aquele outro reservado à lei complementar, trago à ribalta a seguinte passagem do voto que proferiu o Ministro Sepúlveda Pertence na ADI 1.802:

(...)

Em síntese, o precedente reduz a reserva de lei complementar da regra constitucional ao que diga respeito **aos lindes das imunidades**, à demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar o patrimônio, a renda e os

Inteiro Teor do Acórdão - Página 37 de 139  
serviços das instituições por ela beneficiados, o que inclui, por força do § 3º, do mesmo art. 150, CF, sua relação **com as finalidades essenciais das entidades nele mencionadas**; mas remete à lei ordinária **as normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune**, voltadas a obviar que **falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade**, em fraude à Constituição.

(...)

26. Vê-se, portanto, que o modelo normativo aqui impugnado não laborou no campo material reservado à lei complementar. Isto porque, a meu ver, ele tratou, tão-somente, de erigir um critério objetivo de contabilidade compensatória da aplicação financeira em gratuidade por parte das instituições educacionais. Critério, esse, que, se atendido, possibilita o gozo integral da isenção quanto aos impostos e contribuições mencionados no art. 8º do texto impugnado. (...)"

Corroborando o que já fora afiançado pelo relator, o Min. Gilmar Mendes deixou registrado o seu convencimento sobre o ponto:

### **3. SOBRE A EXIGÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR PARA INSTITUIÇÃO DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA EM EXAME**

A CF/1988 estabeleceu em seu art. 146, II, que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Assim, o constituinte teve a preocupação de exigir quórum qualificado para a aprovação dessa importante regulamentação, com o propósito de dar estabilidade à disciplina do tema e dificultar sua modificação, estabelecendo regras nacionalmente uniformes e rígidas.

Destaque-se que a exigência constitucional de aprovação da lei complementar por maioria absoluta não demanda apenas a consideração de quórum especial na votação, mas a própria existência de processo legislativo diverso. Por exemplo, ao contrário de leis ordinárias, a lei complementar não pode ter tramitação terminativa nas comissões do Senado ou da Câmara.

Por essa razão, os professores Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto defendem que o art. 195, § 7º, deve ser interpretado em conformidade com o art. 146, II, do texto constitucional, com amplo respaldo na doutrina tributária (BARRETO, Aires F. & BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 2ª Ed. São Paulo: Dialética,

Por outro lado, a jurisprudência do STF tem se inclinado no sentido de que o art. 195, § 7º, da Constituição Federal tem natureza de regra específica e excepcional em relação à regra geral prevista no art. 146, II, CF/1988 (cf. ADI-MC 2036/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 16.6.2000).

Naquela oportunidade, o voto condutor consignou a plausibilidade das duas interpretações, tanto a que privilegia a interpretação em consonância com o art. 146, II, como aquela que pontifica a regra prevista no art. 195, § 7º, como exceção à mencionada regra geral.

No entanto, é importante destacar que a CF/1988, por outro lado, selecionou as matérias que necessitam de processo legislativo próprio de leis complementares de forma taxativa e exaustiva. Ao intérprete não cabe presumir maior rigidez do texto constitucional.

Com efeito, sempre que a CF/1988 exige a edição de lei, cuida de lei ordinária, diferentemente da exigência mais solene de lei complementar. Ressalte-se que a previsão de exceções específicas ao art. 146, II, CF/1988 não torna o dispositivo despiciendo, afinal ele continua aplicável a todas as demais regras.

Pode o constituinte, inclusive o derivado, selecionar as matérias passíveis de alteração de forma menos rígida e solene pelo Poder Legislativo. Por óbvio, esta flexibilidade permite a adaptação mais fácil do sistema às modificações fáticas e contextuais, com o propósito de velar melhor pelas finalidades constitucionais.

Esse debate, sobre a exigência, ou não, da edição de lei complementar para a regulamentação de imunidade tributária, ainda que a norma impugnada a denomine isenção, foi travado por esta Corte também no julgamento da ADI-MC 1.802, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Plenário, DJ 13.2.2004. Na oportunidade, bem salientou o eminente relator:

(...)

Tratou-se de definir os caracteres específicos da instituição de educação ou de assistência social sem fins lucrativos, requisito subjetivo da imunidade, matéria de lei ordinária, conforme a linha de demarcação em princípio ditada.

Esse entendimento esposado pelo Min. Sepúlveda Pertence parece bem compatibilizar a utilização das leis complementar e ordinária no tocante à regulamentação,

respectivamente, das imunidades tributárias e das entidades  
que dela devem fruir.

Ademais, no julgamento da ADI-MC 2.545, Rel. Min. Ellen Gracie, Plenário, DJ 7.2.2003, o Supremo Tribunal Federal adotou entendimento em tudo compatível com o relatado. Na ocasião, o Min. Nelson Jobim esclareceu e simplificou o tema, na parte que interessa ao julgamento de que ora nos ocupamos, ao afirmar o seguinte:

‘Sr. Presidente, não tenho dúvida em acompanhar a eminente Ministra-Relatora, apenas faço a seguinte observação: no art. 55 da Lei n.º 8.212/91, que estabelece as regras para a isenção - que devem ser cumpridas -, há um dispositivo importante que, além de estabelecer que seja reconhecida como de utilidade pública federal; portadora do Registro; promova, gratuitamente, no caso, mais para assistência e não para a educação; de os diretores não perceberem a remuneração, também aduz:

*Art. 55.*

.....

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

A entidade, para gozar da isenção da contribuição patronal para o INSS, além de ter aqueles requisitos formais, precisa aplicar o resultado operacional do ano na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais. Não vejo dificuldade em se exigir, na aplicação integral dos resultados operacionais, que seja aplicado um percentual na concessão de bolsas de estudo, porque aí seria o percentual operacional.

O que vem acontecendo é que essas entidades conhecemos muito bem, houve visita a várias universidades em que há uma imensidão de obras realizadas - têm um resultado operacional e, em vez de investirem esses resultados em alunos, investem no patrimônio imobilizado, ou seja, criam enormes universidades e investem nisso.

Equivocadamente, V.Exa. tem razão, pela fórmula, essa foi a emenda, ao que me recordo, do Deputado

Oswaldo Biolchi, Relator do Projeto de Lei de Conversão, Inteiro Teor do Acórdão - Página 40 de 139  
essa lei tentou fazer com que se deslocasse a aplicação desses resultados para as bolsas de estudo. A solução encontrada por ele foi, em vez de se recolher para o INSS, que se aplicasse diretamente às bolsas de estudo. Isso foi o que a lei visou.

De acordo com o voto da Ministra-Relatora, essa solução é problemática, porque retira, desaparece a isenção existente; não há isenção, há um redirecionamento do resultado que deveria ser recolhido ao Tesouro. Isso está certo.

Deixo claro, em meu voto, que a posição: *declarando a inconstitucionalidade da lei não veda nem impede que seja feita uma alteração no art. 55, para se estabelecer que o resultado operacional tenha um percentual aplicado em bolsa. Podem dizer que, do resultado operacional, parte dele corresponde à isenção. Então, ter-se-ia o discurso de que cinquenta por cento do resultado operacional corresponderia à não-contribuição ao INSS, à isenção, ou se diria: não, não se pode investi-lo .*

**Quero mostrar que não há impedimento para que a lei estabeleça que o resultado operacional seja investido em bolsas, porque, do resultado operacional que hoje é investido em proveito próprio da entidade para crescer o número de resultados não-gratuitos, ou seja, de cobrança de matrícula e de mensalidade, pode-se investir em bolsas de estudos a carentes. (grifei)'**

As colocações do Min. Jobim efetivamente inspiraram o legislador que criou o PROUNI, pois os dispositivos atacados, de fato, fazem remissões constantes ao art. 55, da Lei 8.212/91 e, bem examinados, demonstram que o propósito da referida norma foi justamente fazer com que as entidades beneficentes de assistência social, agraciadas pela isenção legal, sejam obrigadas a aplicar o resultado operacional na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais, o que, no caso em apreço, tomado em conjunto com a intenção governamental de ampliar o acesso ao Ensino Superior, significa que este resultado operacional deverá ser aplicado na concessão de bolsas de estudos.

Essa, ao meu entender, foi a orientação adotada pelo relator da ADI em exame, ao afirmar em seu voto que *o modelo*



*normativo aqui impugnado não laborou no campo material reservado à lei complementar. Isto porque, a meu ver, ele tratou, tão-somente, de erigir um critério objetivo de contabilidade compensatória da aplicação financeira em gratuidade por parte das instituições educacionais. Critério, esse, que, se atendido, possibilita o gozo integral da isenção quanto aos impostos e contribuições mencionados no art. 8º do texto impugnado.*

Desse modo, entendo, com base na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que a MP 213/2004, convertida na Lei 11.096/2005, apenas regulou a forma pela qual se deve investir o resultado operacional obtido também por meio da imunidade tributária, objetivando a ampliação do acesso ao Ensino Superior, mediante concessão de bolsas de estudos. Significa dizer que em vez de arcar diretamente com os custos das bolsas de estudo concedidas aos estudantes, o Poder Público concede a isenção às entidades educacionais para que estas apliquem o resultado daí obtido no financiamento dessas bolsas.

A rigor, essa é a teleologia, inclusive, dessas entidades de assistência social, no caso.

Então, parece que aqui está bem resolvida e compatibilizada a possível antinomia entre as disposições elencadas, ou seja, ao art. 146, ao art. 197, § 5º, do texto constitucional.

Presidente, eu diria que é um modelo institucional digno de encômios, porque todos sabem e todos nós que acompanhamos esse debate ao longo da história sabemos da dificuldade de se fazer um controle dessas entidades. Esse modelo permitiu uma objetivação, à medida em que estabelece, para que essa entidade seja reconhecida como tal, um percentual determinado seja destinado a essa finalidade. E é um modelo que, inclusive, pode se expandir para outras áreas; imaginemos na área de saúde, em outras áreas. ”

As manifestações revisitadas acima ilustram como a Corte tem respondido ao problema da regulamentação da imunidade preconizada pelo art. 195, § 7º, da CF. Reconhece-se que há, de fato, um terreno normativo a ser suprido pelo legislador ordinário, sobretudo no desiderato de prevenir que o benefício seja sorvido por entidades beneficentes de fachada. Não se nega, porém, que intervenções mais severas na liberdade de ação de pessoas jurídicas voltadas ao

assistencialismo <sup>Inteiro Teor do Acórdão - Página 42 de 139</sup> constituem matéria típica de limitação ao poder de tributar e, por isso, só poderiam ser positivadas pelo legislador complementar.

5. Embora a jurisprudência da Corte tenha se provado continuamente receptiva a essa distinção, não se pode deixar de reconhecer que a sua afirmação ao longo dos tempos não foi suficiente para neutralizar, em definitivo, a aparente tensão que se insinua entre as normas do art. 146, II, e 195, § 7º, da Constituição Federal. Ainda persiste uma indesejável percepção de incerteza nesse particular, o que tem fomentado um pródigo contencioso judicial no tema.

A subsistência dessa indefinição deve-se, é preciso dizê-lo, a certa fluidez do critério eclético (objetivo-subjetivo), que tem sido prestigiado na jurisprudência da Corte, sobretudo quando considerada a natureza – eminentemente subjetiva – da imunidade radicada no art. 195, § 7º, da CF. Não há dúvidas de que esse critério resolve com prontidão questões mais simples, elucidando, por exemplo, a que se coloca em relação a normas de procedimento, que imputam obrigações meramente acessórias às entidades beneficentes, em ordem a viabilizar a fiscalização de suas atividades. Aí sempre caberá lei ordinária. Porém, o critério não opera com a mesma eficiência sobre normas que digam respeito à constituição e ao funcionamento dessas entidades. Afinal, qualquer comando que implique a adequação dos objetivos sociais de uma entidade a certas finalidades filantrópicas (a serem cumpridas em maior ou menor grau) pode ser categorizado como norma de constituição e funcionamento, e, como tal, candidata-se a repercutir na possibilidade de fruição da imunidade.

Perde sentido, nessa perspectiva, a construção teórica até aqui cultivada pelo Tribunal, como deduziu Andrei Pitten Velloso, em trabalho sobre o tema:

“Além de carecer de supedâneo constitucional, a distinção entre os ‘lindes da imunidade’ e os ‘requisitos subjetivos’ para o seu gozo revela-se logicamente insustentável, caindo por terra após um exame tento.

A imunidade das instituições de assistência social, sem fins lucrativos, qualifica-se justamente como uma imunidade subjetiva, concedida a entidades determinadas. Apesar de ter uma extensão material definida, é inconfundível com as

imunidades objetivas, outorgadas a certos fatos ou operações econômicas, como a imunidade das exportações frente ao ICMS (art. 155, § 10, 'a', da CF/88).

Se a imunidade é subjetiva, como afirmar que os requisitos subjetivos não repercutem, de modo direto, no seu alcance? Como diferenciar entre a regulação dos 'lindes da imunidade' e a dos 'requisitos subjetivos'?

É absolutamente inviável estabelecer essa distinção, pois são precisamente os requisitos subjetivos que determinarão as instituições albergadas pela imunidade dos arts. 150, VI, 'c', e 195, § 7º, da Carta Constitucional.

Essa impossibilidade lógica é denunciada pelo próprio relator da ADI nº 1802 MC, ao aludir a normas que repercutem no 'âmbito material dos requisitos subjetivos' e levam à determinação de quais entes são tutelados pela imunidade. Se se pretende diferenciar entre os limites materiais e os limites subjetivos da imunidade, como falar em 'âmbito material dos requisitos subjetivos'?

Convimos ser possível diferenciar a especificação do objeto material da imunidade (no caso, o patrimônio, a renda e os serviços das instituições imunes) perante a definição das instituições imunes (os conceitos de instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos), mas não vemos como negar que ambos dizem respeito aos lindes das imunidades – e, ademais, que a conceituação de tais entidades constitui a tarefa primordial do legislador complementar, no seu mister constitucional de regulamentar a limitação ao poder de tributar." (VELLOSO, Andrei Pitten. *Reserva de lei complementar para regulação de imunidades – A indevida limitação da reserva constitucional aos "lindes materiais" das imunidades*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 12, n. 71, set./out. 2014, p. 49)

As observações expostas pelo articulista alertam para a excessiva volubilidade do critério que tem sido aplicado pela jurisprudência. Não são elas de todo infundadas. Sem uma solução judicial mais incisiva, o problema da conjugação das normas dos arts. 146, II, e 195, § 7º, da Constituição Federal deixará a descoberto tema de altíssima magnitude para o Estado brasileiro, com o conseqüente desestímulo à adesão de novos agentes privados ao projeto de solidariedade social pactuado no texto da Constituição Federal.

Daí a relevância de se buscar um parâmetro mais assertivo a respeito da espécie legislativa adequada ao tratamento infraconstitucional da imunidade de contribuições previdenciárias. É o que se passará a propor.

6. Há quem compreenda que – mesmo diante da literalidade do art. 195, § 7º, da CF – não haveria espaço algum para a atuação do legislador ordinário na matéria. Mais que isso: afirma-se que, mesmo por iniciativa do legislador complementar, pouco haveria para ser acrescido, diante do conteúdo categórico da norma constitucional de imunidade, que negaria competência para a tributação de entidades sem fins lucrativos. Esse o entendimento professado por Clélio Chiesa:

“Seja como for, certo é que, em matéria de regulamentação das hipóteses de imunidades condicionadas, a lei complementar tem uma função muito importante, que justamente normatizar o modo e a forma de gozo dos benefícios conferidos pelas imunidades. Dito em outras palavras, essa lei tem a função de disciplinar os aspectos formais, sem modificar a essência da regra imunizante.

(...)

O art. 14 do Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição de 1988, como se pode observar, é o comando que estabelece os requisitos formais a serem preenchidos pelos interessados em usufruir dos benefícios proporcionados por uma das hipóteses de imunidades condicionadas, a prevista no art. 150, VI, “c”, e também do §7º, art. 195, ambos da Constituição Federal.

(...)

Portanto, as regras do art. 14 do Código Tributário Nacional não têm por escopo complementar as normas imunizantes, integralmente plasmadas no texto constitucional, mas estabelecer regras destinadas a regular o iter procedimental a ser percorrido pelos interessados em usufruir dos benefícios das referidas imunidades.

A lei que regulamenta a fruição das imunidades condicionadas destina-se a veicular apenas deveres instrumentais e comandos explicitativos, nada além disso. Não se destinam a complementar o arquétipo das normas imunizantes contidas nos arts. 150, VI, “c”, e 195, § 7º, da Constituição Federal. Aliás, nem poderiam, pois são regras absolutamente diferentes, umas são regras de conduta e outras

Essa linha de raciocínio foi encampada pela Confederação Nacional de Saúde, requerente de algumas das ações diretas aqui reunidas, para quem a locução constitucional "entidade beneficente de assistência social" tem o sentido pronto e acabado de entidades sem fins lucrativos que atuam em benefício de outrem, gênero dentro do qual estariam incluídas as pessoas de direito privado dedicadas à filantropia, mas não apenas elas. As entidades sem fins lucrativos também estariam necessariamente contempladas. E nem mesmo legislação complementar poderia dizer o contrário.

Ora, é incontestável que a imunidade, como preceito de dignidade constitucional, está imantada contra qualquer deterioração de sentido de procedência externa, o que inegavelmente garante sua integridade em face de comandos legislativos de positividade inferior. Isso não quer dizer, contudo, que o conceito de beneficência, por exemplo, não possa ser desenvolvido pelo legislador infraconstitucional. Afirmar o contrário conduziria a um resultado paradoxal, já que é a própria norma de imunidade que exige seja a atuação assistencial praticada de modo beneficente e conforme às exigências da lei.

A interpretação sustentada pelos requerentes das ações diretas incorre no equívoco de esvaziar parte relevante da mensagem normativa do art. 195, § 7º, da Constituição, equiparando o seu alcance subjetivo ao do art. 150, VI, "c", da CF, este sim destinado a contemplar, sem reservas, as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

Ser uma entidade beneficente, porém, é mais do que isso, como pondera Regina Helena Costa:

"Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto lecionam que 'instituição de assistência social é aquela cujo objeto social, descrito no respectivo estatuto, envolve um ou mais dos fins públicos referidos na Constituição, isto é, o de colaborar com o Estado na realização de uma obra social para a coletividade'.

Os objetivos da assistência social são os contidos no art. 203 da Constituição, já apontados: a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; o amparo às crianças e adolescentes carentes; a promoção da integração ao mercado de trabalho; a habilitação e reabilitação das pessoas

portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; e a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

No entanto, para fruir a imunidade em tela, mais que entidade de assistência, tem ela de ser beneficente. E, quanto a essa qualificação, os mesmos autores, com proficiência, asseveram: 'É instituição de assistência social a que dedicar-se a um ou alguns desses misteres. " é beneficente aquela que dedicar parte dessas atividades ao atendimento gratuito de carentes e desvalidos. Não é necessário que a gratuidade envolva grandes percentuais. É sabido que para prover a necessidade de uns poucos é necessário contar com o recurso de muitos. Qualquer que seja esse percentual, exceto se absolutamente ínfimo, insignificante, há o caráter beneficente. Aliás, pequeno que seja esse percentual, será sempre um auxílio ao Estado, em missões que lhe competem'.

Consideramos absolutamente preciso o ensinamento exposto. Com efeito, impende distinguir os conceitos de instituição de assistência social e de instituição beneficente de assistência social ou instituição filantrópica. A primeira expressa gênero de que as duas últimas constituem espécies.

Tal distinção é relevante para fim de se determinar se a instituição de assistência social faz jus à imunidade constitucional e em que extensão: se somente em relação a impostos ou, também, no que toca às contribuições para a seguridade social." (COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. Malheiros editores: São Paulo, 2006, 2ª ed., pp. 222-223)

Mais do que qualquer outra norma imunizante prevista no texto constitucional, deve o comando do art. 195, § 7º, da CF ser apreendido na plenitude de sua teleologia. Calha, aqui, a menção a trabalho de Marco Aurélio Greco sobre as contribuições enquanto espécie tributária diferenciada:

"No caso das contribuições, a Constituição Federal qualifica diversos fins a serem buscados, ao invés de enumerar fatos geradores (determinadas materialidades). Além disso, no seu conjunto, a Constituição introduz outro ingrediente, igualmente importante, porém muito delicado, qual seja o de

prever compromissos assumidos pela e perante a sociedade, os quais implicam a necessidade de realizar condutas em função deles.

Assim, por exemplo, tratando-se de contribuições de seguridade social o artigo 194 da CF-88 prevê a equidade da participação no respectivo custeio. Este é, propriamente, um compromisso mais do que um conceito previsto. O conteúdo do que vem a ser esta 'equidade' resultará do seu processo de construção, que dependerá das circunstâncias e evolução da experiência relativamente àquela parcela da realidade. Da mesma forma, quando o artigo 195 prevê que toda sociedade deve contribuir, trata-se igualmente de um compromisso consagrado na Constituição, de que a seguridade social é de tal relevância, que demanda a participação de todos.

Note-se como este é um modelo completamente do modelo clássico dos impostos. Com efeito, enquanto nos artigos 194 e 195 existem compromissos, que envolvem a participação a sociedade, no artigo 150 existem limitações que configuram restrições à ação do Poder Público. A tônica é completamente diferente. No artigo 150 existem limitações que configuram restrições à ação do Poder Público, têm um viés negativo de restrição, enquanto, no campo das contribuições, há compromissos positivos de buscar a equidade, a justiça, a igualdade etc." (GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições* ("uma figura *sui generis*"). Dialética: São Paulo, 2000, pp. 46)

Especificamente quanto às normas de imunidade, enfatiza o seguinte:

"Note-se que a razão da imunidade é diferente conforme se trate de impostos ou contribuições. Os impostos estão informados pelo princípio da capacidade contributiva e são manifestação típica do poder de império que o Estado está revestido. A Constituição imuniza certas pessoas ou coisas como forma de protegê-las de tal 'império'. As contribuições, porém, estão informadas pelo princípio da solidariedade que emana da participação em determinado grupo e em busca de certa finalidade. Por isso, não há porque imunizar a um poder de império; imuniza-se, isto sim (por exemplo, artigo 195, § 7º), em função da natureza da atividade exercida. Ou seja, se alguém já atua em sintonia com as finalidades qualificadas constitucionalmente, resulta liberada da respectiva exigência".

O magistério de Rogério Tobias de Carvalho abona o mesmo tipo de entendimento:

“Impende salientar que, embora a imunidade seja subjetiva, direcionando-se de forma imediata às instituições de assistência social, mediatamente ela protege as pessoas amparadas por tais instituições beneficentes. Os verdadeiros destinatários da garantia da norma constitucional não são as pessoas jurídicas, que não são um fim em si próprias, mas sim os carentes por ela assistidos, os quais fazem parte do imenso tecido social mais pobre da população.

Com isso, pode-se afirmar que sua base de sustentação maior está na importante missão de proteger, cercar o ser humano do mínimo vital indispensável à existência digna, através de ações de assistência social, impedindo que o exercício do poder tributário o aniquile ou embarace o funcionamento dessas entidades.” (CARVALHO, Rogério Tobias. *Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social*. Renovar, 2006, p. 112)

Não se pode ignorar, ainda, que, ao contrário das demais imunidades, a norma do art. 195, § 7º, da Constituição Federal é duplamente onerosa para o Estado, porque determina, a um só tempo, um limite à competência tributária da União – uma abstenção em relação a determinados sujeitos – e um correspondente dever de prestação de benefícios previdenciários em favor de segurados vinculados às entidades não tributadas. É o que pontua Odim Brandão Ferreira, Subprocurador Geral da República com assento neste Supremo Tribunal Federal, em obra de referência sobre o tema:

“Quando a Constituição desejou conferir certas vantagens apenas às pessoas absolutamente altruístas, ela as denominou de ‘entidades beneficentes de assistência social’ (art. 195, § 7º). No momento em que desejou impor ao Estado não apenas uma perda de receitas, mas impor-lhe a prestação gratuita de serviços – os de assistência aos empregados referidos –, o constituinte restringiu os interessados. Desse sacrifício adicional da coletividade, encarnada no Estado, apenas são dignos os que não tenham nenhum interesse nos benefícios



proporcionados pela pessoa jurídica. Para tratamento ainda mais benigno do que a imunidade, exige-se ainda mais alto grau de comprometimento humanitário.

Há gradação muito nítida no tratamento tributário das pessoas jurídicas envolvidas na atividade de assistência social. Quem explora a atividade de assistência social segundo as regras da livre iniciativa – obter lucro –, pagará imposto, como qualquer outro agente econômico. Aquele que desenvolver o mesmo projeto, sem intuito de lucro, embora mais restrito do grupo de contribuintes, terá a imunidade de impostos do art. 150, VI, c, da Constituição Federal. Por fim, a ‘entidade beneficente’, que presta assistência social de maneira altruística, gozará do favor fiscal mencionado, além de ficar exonerada de contribuir para o custeio do sistema público de seguridade social, em razão de ter empregados.” (FERREIRA, Odim Brandão. *A Imunidade tributária das entidades de previdência fechada*. Sergio Antonio Fabris Editor: Porto Alegre, 2001, pp. 114-115)

Deveras, as contribuições sociais surgiram no cenário constitucional brasileiro como figuras tributárias especialíssimas, dado o seu íntimo compromisso com a realização de prestações estatais conectadas com o mínimo existencial. Esta teleologia, se já é relevante para o efeito da criação de tributos dessa espécie, deve ser preservada, *a fortiori*, na aplicação da norma de imunidade. Foi para garantir que as finalidades típicas da assistência social sejam satisfatoriamente atendidas pelos entes que colaboram com o Estado nesse campo que o constituinte convocou a mediação do legislador.

Ocorre que o conceito de beneficência, modo de ser para que a prestação de serviços de assistência social se faça imune, não se encontra precisado no texto constitucional. A Constituição provê apenas referências limítrofes de sentido para essa modalidade de atuação, que estão espargidas pelo seu texto, como nos arts. 199, § 1º, e 213, *caput* e II. Do conteúdo desses dispositivos, contudo, o máximo que se pode extrair é que entidades filantrópicas e entidades sem fins lucrativos não se equiparam no plano constitucional.

Não fosse por isso, o Supremo Tribunal Federal não teria declarado a mora do Congresso Nacional em regulamentar o art. 195, § 7º, da CF, o que se deu no MI 232, julgado em 2/8/1991, e divulgado com a seguinte ementa:

Mandado de injunção. - Legitimidade ativa da requerente para impetrar mandado de injunção por falta de regulamentação do disposto no par. 7. do artigo 195 da Constituição Federal. - Ocorrência, no caso, em face do disposto no artigo 59 do ADCT, de mora, por parte do Congresso, na regulamentação daquele preceito constitucional. Mandado de injunção conhecido, em parte, e, nessa parte, deferido para declarar-se o estado de mora em que se encontra o Congresso Nacional, a fim de que, no prazo de seis meses, adote ele as providências legislativas que se impõem para o cumprimento da obrigação de legislar decorrente do artigo 195, par. 7., da Constituição, sob pena de, vencido esse prazo sem que essa obrigação se cumpra, passar o requerente a gozar da imunidade requerida.

(MI 232, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, DJ de 27/03/1992)

Remanesce, então, a necessidade de se conferir à expressão “beneficente” um conteúdo menos vago. Isso para não se correr o risco de transformar um conceito indeterminado em “conceito indeterminável”, com a conseqüente frustração da lógica finalística sob a qual está montado o sistema constitucional de assistência social. Para captar a importância do moderador “beneficência”, basta imaginar o que poderia suceder caso o desfrute das imunidades de contribuições sociais dependesse apenas da demonstração da ausência da finalidade lucrativa. Nessa hipótese, defendida pelas requerentes, mesmo uma entidade de saúde ou educação caracterizada pela prestação de serviços a preços altíssimos poderia ser beneficiada pela imunidade, fomentando-se, por intermédio dela, a perpetuação de um quadro de exclusão – e não de assistência – social. Tudo isso sem qualquer contrapartida em favor de pessoas que vivem na linha do limite existencial, para as quais o serviço de assistência social deveria concentrar suas atenções primárias.

Assim, fica evidenciado que (a) entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI); (b) a Constituição Federal não reúne elementos discursivos para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social; (c) a definição dessa condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF cumpra a finalidade que lhe é

designada pelo texto constitucional; e (d) essa tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional.

7. Resta saber, enfim, qual é a espécie legislativa que deve ser manipulada para garantir que o art. 195, § 7º, da CF alcance os elevados propósitos que lhe foram assinalados. Não são desprezíveis os argumentos que enxergam na lei ordinária veículo apropriado à definição do conceito de entidade beneficente. Além de sugerida pela própria literalidade do art. 195, § 7º, da CF – que não explicita a necessidade de lei complementar –, é de se considerar que a imunidade de contribuições sociais, ao contrário daquela prevista na norma do art. 150, VI, 'c', da CF, incide sobre exações titularizadas apenas por uma das pessoas federativas, a União, razão pela qual não haveria necessidade de uma legislação nacional sobre a matéria. E essa, como se sabe, é uma das funções características da lei complementar. É certo, ademais, que as contribuições sociais seguem um figurino jurídico não exatamente idêntico ao dos impostos, tanto assim que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não exige lei complementar para a definição de alguns de seus elementos, tais como fato gerador, base de cálculo e contribuintes (nesse sentido, REs 396.266, Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 27/2/04), desde que se trate de contribuições que tenham por objeto algumas das materialidades dos incisos do art. 195 da CF.

Sem embargo dessas ponderáveis razões, não há como negar a superioridade da tese contrária, que reclama lei complementar para esse desiderato. É que a imunidade se diferencia das isenções e demais figuras de desoneração tributárias justamente por cumprir uma missão mais nobre do que estas últimas. A imunidade de contribuições sociais serve não apenas a propósitos fiscais, mas à consecução de alguns dos objetivos que são fundamentais para a República, como a construção de uma sociedade solidária e voltada para a erradicação da pobreza. Objetivos fundamentais da República não podem ficar à mercê da vontade transitória de governos. Devem ser respeitados, honrados e valorizados por todos os governos, transcendendo a frequência ordinária em que se desenvolvem costumeiramente os juízos políticos de conveniência e oportunidade, para desfrutar da dignidade de políticas de Estado, porque é isso o que são.

Ora, se assim é, não se pode conceber que fique o regime jurídico das entidades beneficentes sujeito a flutuações legislativas erráticas, não

raramente influenciadas por pressões arrecadatórias de ocasião. É inadmissível que tema tão sensível venha a ser regulado, por exemplo, por meio de medida provisória, como já ocorreu (MPs 2.187/01 e 446/08). O cuidado de inibir a facilitação de flutuações normativas nesse domínio se justifica sobretudo porque é a jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal que afirma não haver direito adquirido a determinado tratamento tributário (ver, nesse sentido, os RMS 27.369 ED, Pleno, Rel.<sup>a</sup> Min.<sup>a</sup> Cármen Lúcia, DJe de 28/11/14; RMS 27.382 ED, 1<sup>a</sup> Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 7/11/13; RMS 27.977, 1<sup>a</sup> Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 26/5/11; AI 830.147, 2<sup>a</sup> Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 6/4/11; e RMS 26.932, 2<sup>a</sup> Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 5/2/10). O regime diferenciado aplicável às leis complementares, além de caracterizado por um consenso mais qualificado, não se coaduna com a edição de medidas provisórias (art. 62, III, da CF), figurando assim como o mais coerente para calibrar a função desempenhada pela imunidade de contribuições sociais.

Tendo em vista, portanto, a relevância maior das imunidades de contribuições sociais para a concretização de uma política de Estado voltada à promoção do mínimo existencial e a necessidade de evitar que sejam as entidades compromissadas com esse fim surpreendidas com bruscas alterações legislativas desfavoráveis à continuidade de seus trabalhos, deve incidir, no particular, a reserva legal qualificada prevista no art. 146, II, da Constituição Federal. É essencial frisar, todavia, que essa proposição não produz uma contundente reviravolta na jurisprudência da Corte a respeito da matéria, mas apenas um reajuste pontual. Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas.

8. Justamente por isso, a consolidação desse entendimento não há de culminar na procedência integral das ações propostas. Nesse ponto, há que consignar uma divergência com os votos até aqui proferidos. São inconstitucionais, pelas razões antes expostas, os artigos da Lei 9.732/1998 que criaram contrapartidas a serem observadas pelas entidades beneficentes. Também o são os dispositivos infralegais atacados nessas ações (arts. 1º IV; 2º, IV e §§ 1º e 3º; 7º, § 4º, do Decreto 752/93), que

perderam o indispensável suporte legal do qual derivam. Contudo, não há vício formal – tampouco material – nas normas acrescentadas ao inciso II do art. 55 da Lei 8.212/1991 pela Lei 9.429/1996 e pela MP 2.187/2001, essas últimas impugnadas pelas ADIs 2228 e 2621.

O inciso II do art. 55 da Lei 8.212/1991, nas versões proclamadas pela Lei 9.429/1996 e pela MP 2.187/2001, possuía a seguinte redação:

Lei 9.249/96:

Art. 5º. O inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:

‘II – seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos’

MP 2.187-01:

Art. 3º Os dispositivos adiante indicados da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

‘II – seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos’

As requerentes enfatizam que esse dispositivo (a) restringiria o benefício constitucional da imunidade, ao confundir o conceito de entidade beneficente com o de entidade filantrópica (versão da Lei 9.249/1996); além de (b) operar delegações implícitas de poderes ao Conselho Nacional de Assistência Social, autoridade administrativa responsável pelo registro e emissão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

Não é bem assim. As sucessivas redações do art. 55, II, da Lei 8.212/1991 têm em comum a exigência de (a) registro da entidade perante o CNAS; (b) obtenção do certificado expedido por pelo órgão; e (c) a validade trienal do documento. Como o conteúdo da norma tem relação com a certificação da qualidade de entidade beneficente, fica afastada a tese de vício formal. Cuidam essas normas de meros aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades

constitucionais da regra de imunidade. Nesse aspecto, sempre caberá lei ordinária, como já reafirmado em outras oportunidades pela jurisprudência do STF. É insubsistente, ainda, a alegação de violação aos §§ 1º e 6º do art. 199 da CF, por confusão dos conceitos de entidade beneficente e entidade filantrópica. A mera designação, pela Lei 9.429/1996, do certificado necessário para fruir a imunidade como Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos não induz à conclusão de que todos os serviços tenham que ser forçosamente prestados de modo gratuito. Tanto assim que a lei admitia o enquadramento de entidades de saúde na qualificação de beneficentes caso reservassem 60% dos atendimentos para o SUS.

Também não é possível extrair, como querem as requerentes, da mera exigência de registro e obtenção de certificado, uma violação implícita à vedação de delegação de poderes. Trata-se, no ponto, de competência administrativa legítima que, de resto, já foi tida por constitucional por diversos precedentes do Tribunal, entre os quais refiro o seguinte:

EMENTA: RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA: DESPROVIMENTO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO SOBRE PRETENSO DIREITO ADQUIRIDO DA RECORRENTE AO CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – CEBAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS. 1. As entidades reconhecidas como de caráter filantrópico antes da publicação do Decreto-Lei n. 1.572, de 1º.9.1977, não têm direito adquirido à renovação e manutenção de certificados de filantropia. Precedentes. Não são, portanto, imunes ao pagamento da contribuição para a seguridade social referente à quota patronal de previdência social se não atenderem aos requisitos previstos na legislação vigente quando da requisição do certificado. 2. A exigência de emissão e renovação periódica do certificado de entidade de fins filantrópicos, prevista no inc. II do art. 55 da Lei n. 8.212/91 (revogado pela Lei n. 12.101/2009), não ofendia os arts. 146, II, e 195, § 7º, da Constituição da República. Precedentes. A inclusão dessa matéria no procedimento da repercussão geral (Recurso Extraordinário n. 566.622, Relator o Ministro Marco Aurélio) não serve como óbice à apreciação de recursos não abrangidos pelo art. 543-A do Código de Processo Civil, como sucede com o recurso ordinário em mandado de segurança. 3. Embargos de

Inteiro Teor do Acórdão - Página 55 de 139  
declaração acolhidos para prestar esclarecimentos, sem  
modificação do julgado.  
(RMS 27369 ED, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal  
Pleno, julgado em 06/11/2014, DJe 27/11/2014)

As ADIs 2228 e 2621 investem ainda contra a constitucionalidade dos arts. 9º, § 3º, e 18, III e IV, da Lei 8.742/1993, cujo texto era o seguinte:

Art. 9º O funcionamento das entidades e organizações de assistência social depende de prévia inscrição no respectivo Conselho Municipal de Assistência Social, ou no Conselho de Assistência Social do Distrito Federal, conforme o caso.

(...)

§ 3º A inscrição da entidade no Conselho Municipal de Assistência Social, ou no Conselho de Assistência Social do Distrito Federal, é condição essencial para o encaminhamento de pedido de registro e de certificado de entidade beneficente de assistência social junto ao Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS.

(...)

Art. 18. Compete ao Conselho Nacional de Assistência Social:

(...)

III - observado o disposto em regulamento, estabelecer procedimentos para concessão de registro e certificado de entidade beneficente de assistência social às instituições privadas prestadoras de serviços e assessoramento de assistência social que prestem serviços relacionados com seus objetivos institucionais;

IV - conceder registro e certificado de entidade beneficente de assistência social;

O que se alega, em relação a esses dispositivos, é que eles também teriam promovido espécie de delegação ilegítima de competência normativa quanto aos requisitos a serem preenchidos por entidades beneficentes em favor do Conselho Nacional de Assistência Social, o que violaria os princípios constitucionais da separação dos poderes e da indelegabilidade de funções.

O argumento é claramente improcedente. O que a Lei 8.742/1993 reconhece em relação ao CNAS é a mera existência de um poder regulamentar para fixar normas a respeito de procedimentos envolvidos

na concessão do CEBAS. De forma alguma se pode depreender que tenha sido transferida a esse órgão a autoridade para dispor sobre condições para o exercício da imunidade. Tanto isso é verdadeiro que nenhuma das ações diretas em julgamento se insurge contra atos normativos expedidos pelo CNAS. Assim, não há qualquer inconstitucionalidade quanto a eles.

9. Não obstante as conclusões aqui afirmadas, há que considerar o estágio adiantado do julgamento, que já conta com quatro votos parcialmente divergentes do que ora sustentei. E de acordo com os votos precedentes, o Tribunal estará a declarar a inconstitucionalidade formal não apenas de dispositivos que estabelecem as chamadas contrapartidas para a atuação das entidades beneficentes, mas também de regras que criavam meros procedimentos para a certificação de entidades beneficentes (as versões conferidas ao longo do tempo ao art. 55, II, da Lei 8.212/1991).

Caso venha a prevalecer esse resultado, a Corte estará a reverter uma compreensão que vem de alguma forma sendo sufragada pela sua jurisprudência desde a Constituição anterior (RE 93.770, 1ª Turma, Rel. Min. Soares Muñoz, DJ de 3/4/81) até momentos mais recentes, quando se decidiu por validar a Lei do PROUNI, na ADI 3330.

Os precedentes produzidos nos julgados abaixo ilustram como a Corte vinha compreendendo a matéria:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. ENTIDADE CIVIL, SEM FINS LUCRATIVOS. PRETENDE QUE LEI COMPLEMENTAR DISPONHA SOBRE A IMUNIDADE À TRIBUTAÇÃO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL, COMO REGULAMENTAÇÃO DO ART. 195, § 7º DA CF. A HIPÓTESE É DE ISENÇÃO. A MATÉRIA JÁ FOI REGULAMENTADA PELO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91, COM AS ALTERAÇÕES DA LEI 9.732/98. PRECEDENTE. IMPETRANTE JULGADA CARECEDORA DA AÇÃO. (MI 616, Relator(a): Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 17/06/2002, DJ 25/10/2002)

EMENTA: I. Imunidade tributária: entidade filantrópica: CF, arts. 146, II e 195, § 7º: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária (ADI-MC 1802, 27.8.1998, Pertence, DJ 13.2.2004; RE 93.770, 17.3.81, Soares Muñoz, RTJ 102/304). A Constituição



reduz a reserva de lei complementar da regra constitucional ao que diga respeito "aos lindes da imunidade", à demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar; mas remete à lei ordinária "as normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune".

II. Imunidade tributária: entidade declarada de fins filantrópicos e de utilidade pública: Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos: exigência de renovação periódica (L. 8.212, de 1991, art. 55). Sendo o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos mero reconhecimento, pelo Poder Público, do preenchimento das condições de constituição e funcionamento, que devem ser atendidas para que a entidade receba o benefício constitucional, não ofende os arts. 146, II, e 195, § 7º, da Constituição Federal a exigência de emissão e renovação periódica prevista no art. 55, II, da Lei 8.212/91. (RE 428815 AgR, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 07/06/2005, DJ de 24/06/2005)

Sem dúvida alguma, essas referências jurisprudenciais serviram de lastro para a aprovação das leis ordinárias sobre o tema, inclusive no que diz respeito à Lei 12.101/2009, hoje vigente, e que, não sendo aqui objeto de ataque, não há de ser diretamente afetada, em sua validade, pelo resultado deste julgamento. Nada obstante, caso a tendência que por enquanto se anuncia venha a se confirmar, a presunção de constitucionalidade desse diploma certamente será submetida aos mais variados abalos, sendo bastante previsível que venha inclusive a ser desconstituída por decisões proferidas em sede de controle difuso. Trata-se de um juízo de consequência que não pode ser ignorado.

E, no caso de declaração de inconstitucionalidade da Lei 12.101/2009, passarão a ser aplicados como parâmetros para a concessão da imunidade de contribuições sociais apenas os requisitos do art. 14 do CTN, que são evidentemente insuficientes para garantir que o art. 195, § 7º cumpra as finalidades para as quais a Constituição Federal o direcionou. Isso sem considerar o substancial impacto orçamentário que causaria no plano do orçamento da seguridade social.

Tendo em vista a antecipação dessas consequências, é pertinente sugerir que, na eventualidade de ser acolhida a tese de inconstitucionalidade formal também quanto às normas de procedimento, considere o Plenário a possibilidade de proclamar uma decisão sensível a esse cenário. Uma das técnicas de decisão que tem sido

empregada pela Corte em hipóteses como a que se apresenta aqui é a da declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade, em que o Tribunal consente com uma eficácia excepcional do ato normativo censurado, enquanto concita o legislador a exercer sua competência de acordo com a diretriz anunciada. A aplicação de providência nesse sentido seria de todo salutar à promoção do diálogo institucional entre os poderes, sobretudo quando é inegável que o Tribunal tem alguma responsabilidade pelo instrumento adotado pelo Congresso Nacional para a regulamentação da referida imunidade. Tal solução - conferindo ao parlamento prazo razoável para deliberar com o quórum exigido pela legislação complementar -, seria certamente mais prudente do que a mera declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos sob investiva.

10. Uma consideração específica há de ser feita em relação ao recurso extraordinário 566.622, que também enfrenta a problemática aqui tratada a respeito do veículo normativo adequado para dispor sobre o modo beneficente a ser observado pelas entidades imunes do art. 195, § 7º, da CF. O acórdão recorrido, proveniente do TRF da 4ª Região, indeferiu a imunidade pleiteada pela recorrente, a Sociedade Beneficente de Parobé, louvando-se não apenas em elementos jurídicos, mas também em circunstâncias de fato. No plano jurídico, embora acatando a decisão liminar proferida na ADI 2028, assentou aquela Corte Federal *“a legitimidade das exigências elencadas na Lei nº 8.212/91, na medida em que traduzem os requisitos objetivos inerentes à caracterização da entidade como beneficente e filantrópica”*, no que incluiu, especificamente, a apresentação de título de utilidade pública federal e, à época, do certificado de registro de entidade de fins filantrópicos. Quanto ao outro aspecto, o acórdão recorrido afirmou expressamente a ausência de provas suficientes sobre importantes fatos da causa, a saber: (a) *“quanto ao primeiro requisito da Lei nº 8.212/91, há lei municipal e estadual declarando a utilidade pública da entidade, faltando a declaração na esfera federal”*; e (b) *“não há nos autos o certificado de entidade de fins filantrópicos, fornecido pelo CNAS, nem existem elementos que permitam inferir o momento em que implemento de todos os requisitos legais para a concessão do benefício, para conferir à prova documental eficácia retroativa”*.

A tese subscrita no recurso extraordinário é apenas uma, de infringência aos arts. 146, II, e 195, § 7º, da CF, sob a alegação de que somente os requisitos do CTN poderiam ser exigidos para fins de fruição da imunidade de contribuições sociais. Bem se percebe, assim, que, não

obstante o voto ora proferido, reconhecer a reserva de lei complementar como veículo adequado à definição do modo beneficente de prestar assistência social, em especial quanto a contrapartidas, esse fundamento não é suficiente para conduzir um juízo de provimento do recurso extraordinário. É que, conforme explicitado, há também um domínio jurídico suscetível de disciplina por lei ordinária, como o que diz respeito à outorga a determinado órgão da competência de fiscalizar, mediante a emissão de certificado, o suprimento dos requisitos para fruição da imunidade do art. 195, §7º, da CF. E ficou expresso, no acórdão recorrido, que a demandante não satisfaz uma das exigências validamente previstas pela Lei 8.212/1991, a saber, a do seu art. 55, I, de obtenção de título de utilidade pública federal. Isso é bastante para manter a autoridade do acórdão recorrido, frustrando a pretensão recursal.

Sugere-se, assim, quanto ao Tema 32, seja consolidada, para efeitos de repercussão geral, a tese de que a reserva de lei complementar aplicada à regulamentação da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF limita-se à definição de contrapartidas a serem observadas para garantir a finalidade beneficente dos serviços prestados pelas entidades de assistência social, o que não impede seja o procedimento de habilitação dessas entidades positivado em lei ordinária.

**11.** Ante o que se vem de expor, manifesto-me no sentido de que:

(a) sejam as ADIs 2028, 2036, 2228 e 2621 conhecidas como ações de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental;

(b) sejam julgadas procedentes, na integralidade, as arguições decorrentes da conversão das ADIs 2028 e 2036, nos limites postos no voto do Ministro Relator;

(c) sejam julgadas procedentes em parte as arguições decorrentes da conversão das ADIs 2228 e 2621, para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 2º, IV; 3º, VI, §§ 1º e 4º, parágrafo único, todos do Decreto 2.536/1998, assim como dos arts. 1º IV; 2º, IV e §§ 1º e 3º; 7º, § 4º, do Decreto 752/1993;

(d) seja negado provimento ao RE 566.622; e

(e) caso se confirme, nos demais pontos, diferentemente do aqui sustentado, a orientação adotada no voto do Ministro Relator, que a declaração de inconstitucionalidade do art. 55, II, da Lei 8.212/1991 (na redação que lhe foi conferida tanto pela Lei 9.429/1996 quanto pela MP 2.187/2001), bem como do art. 9º, § 3º; e 18, III e IV, da Lei 8.742/1993 (na redação que lhes foi conferida pela MP 2.187/2001), seja formalizada sem

*Supremo Tribunal Federal*

pronúncia de nulidade, pelo prazo de 24 meses, comunicando-se o  
Inteiro Teor do Acórdão - Página 60 de 139  
parlamento a respeito do que vier a ficar decidido para que delibere  
aquela instância da maneira que entender conveniente.

É o voto.

19/10/2016

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.028 DISTRITO FEDERAL****VOTO**

**A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER (Redatora):** Senhora Presidente, endosso à integra o voto proferido pelo eminente Ministro Teori Zavascki e conheço das ações diretas de inconstitucionalidade como arguições de descumprimento de preceito fundamental. E o faço porque, assim como Sua Excelência, entendo não haver razão para que se altere a jurisprudência clássica desta Corte no sentido do prejuízo das ações diretas que versem sobre preceitos revogados, ainda que com efeitos residuais.

Nessa linha, diante do minucioso voto do Ministro Teori Zavascki, limito-me a lembrar que a controvérsia diz basicamente com a interpretação que se deva dar ao art. 195, § 7º, da Constituição Federal, no que tange à imunidade e à extensão dessa imunidade, à luz do preceito constitucional em exame, *verbis*:

“Art. 195. [...]

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

As indagações pertinem à “lei” a que remete o comando constitucional. Que lei seria essa? Haveria reserva de lei complementar para esse tipo de regramento da imunidade ou suficiente a lei ordinária?

Endosso as balizas expostas no voto do eminente Relator, Ministro Joaquim Barbosa, nas ADIs, com as adequações pontuais trazidas no voto do Ministro Teori Zavascki, ou seja, fazendo a distinção dos aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo dessas entidades, que continuam passíveis de definição em lei ordinária, exigível lei complementar apenas para a definição do modo de atuação das entidades de assistência social

**ADI 2028 / DF**

contempladas naquele preceito.

Nessa linha é o voto de Sua Excelência, lido em Sessão Plenária, o qual acompanho na íntegra, *verbis*:

“(…)

2. Antes de avançar no mérito, há uma questão preliminar a analisar.

As leis e os decretos contestados nas ações diretas em questão estão presentemente revogados, ante a superveniência da Lei 12.101/09 e de seus respectivos regulamentos, que modificaram o procedimento de certificação de entidades beneficentes de assistência social. De acordo o Min. Joaquim Barbosa, isso não constituiria óbice ao conhecimento das ações, porque as alterações não teriam desnaturado os principais pontos controvertidos das demandas, que seguiriam os mesmos. Além disso, esclareceu Sua Excelência que as ações poderiam muito bem ser recebidas como arguições de descumprimento de preceito fundamental. Em seu voto, todavia, não há juízo algum a respeito da legitimidade ou não, ainda que parcial, dessa Lei superveniente, que, aliás, é objeto de ataque por pelo menos outras duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade, de números 4.480 e 4.891, ambas de relatoria do Ministro Gilmar Mendes.

De fato, há um vasto contencioso judicial que se agita em tomo da questão da regulamentação da imunidade de contribuições sociais, prevista no art. 195, § 7º, da CF. Trata-se de inquietação atual, que persiste mesmo diante da revogação dos sucessivos textos da legislação tributária. A grande maioria das controvérsias judiciais em andamento parte das mesmas alegações aqui intituladas, a saber, a definição do instrumento legislativo adequado para prescrever (a) qual deve ser a atuação beneficente das entidades colaboradoras com a assistência social e (b) como deverão elas proceder para se habilitar a desfrutar da imunidade de contribuições sociais.

No entanto, não há razão para a superação da jurisprudência clássica do Plenário acerca do prejuízo das ações diretas de inconstitucionalidade, a qual tem aplicação ainda que

**ADI 2028 / DF**

os dispositivos revogados tenham gerado efeitos residuais. É que não se está, aqui, diante de episódio de alteração da legislação tributária provocado com a finalidade de dissimular burla à autoridade jurisdicional da Corte. Não é o caso, ainda, de deferir aditamentos às iniciais, porque a Lei 12.101/09 - hoje vigente - modificou substancialmente o sistema de assistência social e os procedimentos de certificação das entidades beneficentes dele participantes. Considerando, como já referido, que a Lei 12.101/09 é objeto de impugnação em outras ações diretas - as ADI's 4480 e 4891 - o mais apropriado é que sejam elas examinadas nesses processos, quando serão consideradas em seu conjunto e à luz de parâmetros de controle mais amplos.

Por esses motivos, e por coerência com os precedentes do Tribunal, é de se conhecer as ações diretas ora em exame como Ações de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, já que estas ações admitem a impugnação de atos normativos já revogados, ficando fora de cogitação, neste momento, a Lei 12.101/09. É a solução que proponho, em preliminar, como, aliás, havia sido também alvitado no voto do Ministro relator.

3. A tese principal, comum às cinco causas em exame, é a que imputa vício formal às exigências previstas no inciso III e nos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei 8.212/91, na forma como foram definidos pela Lei 9.732/98, bem como os arts. 4º, 5º e 7º desta última lei, cuja literalidade é a seguinte:

"Art. 1º. Os arts. 22 e 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passam a vigorar com as seguintes alterações: (Vide ADIN 2.028-5)

'Art. 55.( ... )

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

§ 3º. Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a que dela necessitar.

**ADI 2028 / DF**

§ 4º. O Instituto Nacional do Seguro Social – INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.'

( ... )

Art. 4º As entidades sem fins lucrativos educacionais e as que atendam ao Sistema Único de Saúde, mas não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, gozarão da isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 1991, na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial, desde que satisfaçam os requisitos referidos nos incisos I, II, IV e V do art. 55 da citada Lei, na forma do regulamento.

Art. 5º. O disposto no art. 55 da Lei 8.212, de 1991, na sua nova redação, e no art. 4º desta Lei terá aplicação a partir da competência abril de 1999.

( ... )

Art. 7º Fica cancelada, a partir de 1º de abril de 1999, toda e qualquer isenção concedida, em caráter geral ou especial, de contribuição para a Seguridade Social em desconformidade com o art. 55 da Lei 8.212, de 1991, na sua nova redação, ou com o art. 4º desta Lei."

Estes dispositivos "isentaram" das contribuições para a seguridade social apenas as entidades voltadas exclusivamente à assistência social beneficente (a) de pessoas carentes e (b) desde que prestada de modo gratuito; ou, no caso de serviços de saúde, (c) desde que garantida a oferta de 60% dos



**ADI 2028 / DF**

atendimentos ao Sistema Único de Saúde. Alternativamente, concederam às entidades sem fins lucrativos de saúde e de educação que não satisfizessem as condições anteriores, a possibilidade de desfrutar de "isenção parcial" das contribuições sociais, na proporção do valor das vagas ou atendimentos oferecidos gratuitamente a pessoas carentes. Estabeleceu-se, por fim, a vigência imediata desse modelo, com a exclusão das entidades que a ele não se adaptassem.

O que se alega, no plano formal, é que a lei ordinária seria espécie normativa inidônea para estipular a gratuidade (total ou parcial) dos serviços prestados a título de assistência social como requisito indispensável para a incidência de normas constitucionais de imunidade em geral. Supõe-se que, por traduzir uma espécie de limitação ao poder de tributar, as normas de imunidade somente poderiam ser integradas por leis complementares, por imposição do art. 146, II, da CF, cuja força cogente não cederia diante da redação genérica da parte final do art. 195, § 7º é inespecífico ao demandar a conjugação legal.

Eis o que preceituam os parâmetros constitucionais referidos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

( ... )

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:

( ... )

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

**ADI 2028 / DF**

Os dispositivos aqui atacados tiveram sua eficácia cautelarmente suspensa pelo Plenário já há mais de 15 anos, e o foram não em razão do argumento formal acima referido, e sim pela credibilidade das teses de inconstitucionalidade material invocadas. Segundo o relator, Min. Moreira Alves, a plausibilidade da tese de forma perdia força diante da não impugnação do texto originário do art. 55 da Lei 8.212/91, cuja restauração poderia repercutir na utilidade da alegação e, conseqüentemente, no não conhecimento desta parte da ação. Nada, portanto, ficou resolvido à época quanto a possível ilegitimidade formal.

Apesar da ressalva feita pelo Min. Moreira Alves a respeito de possível efeito repristinatório indesejado, não há motivos para desqualificar a tese de vício formal sob o ponto de vista técnico processual. O texto primitivo do inciso III do art. 55 da Lei 8.212/91 apenas repetia as atividades (assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde), e os destinatários (menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes) identificados no texto constitucional como possíveis alvos das ações estatais e privadas de interesse social. Não enunciava, entretanto, qualquer obrigação a ser cumprida pelas entidades que se propusessem a fazê-lo. Como a restauração da versão original do preceito não implicaria qualquer limitação ao direito das entidades prestadoras de serviços de saúde e de educação – representadas processualmente pelas suas respectivas confederações -, não era de se exigir necessariamente a sua impugnação, razão pela qual fica vencida a suspeita de deficiência formal no ponto.

4. O debate a respeito do instrumento normativo apropriado à regulamentação de imunidades é antigo, remontando à ordem constitucional pretérita (RE 93.770, 1ª Turma, Rel. Min. Soares Muñoz, DJ de 3/4/81). Ainda sob a sua égide, cunhou-se conhecida doutrina que distingue dois campos de conformação legislativa diversos, um deles passível de satisfação por lei ordinária, respeitante a aspectos de constituição e funcionamento de entidades de assistência social,

**ADI 2028 / DF**

e outro, acessível apenas à valoração do legislador complementar, referente aos "lindes objetivos" da própria imunidade.

Embora concebida em realidade constitucional anterior, essa premissa eclética conservou sua validade teórica mesmo após 1988, tendo sido referendada pela jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal já na vigente ordem, quando a Corte dela se valeu para avaliar a legitimidade de dispositivos que erigiram obrigações a serem cumpridas por entidades assistenciais postulantes a tratamento imune. Foi o que sucedeu no julgamento da ADI 1802, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, quando a Corte deferiu medida cautelar por entender que requisitos instituídos pela Lei 9.532/97 para efeito do disposto no art. 150, inciso IV, alínea "c", da Constituição Federal (imunidade de impostos) haviam incorrido em excesso. Eis o que ponderou Sua Excelência na ocasião:

"No mérito, o ponto nuclear da questão de inconstitucionalidade proposta está em estabelecer a inteligência devida à cláusula final do art. 150, VI, c, da Lei Fundamental, que veda instituir impostos sobre 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.

Conjugando essa cláusula final da regra de imunidade atendidos os requisitos da lei com o art. 146, II Cabe à lei complementar (...) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar sustenta a arguição que só à lei complementar ainda aí em termos jamais à lei ordinária, caberia versar os temas de todas as normas questionadas.

Pretendem as informações, de sua vez, que a menção constitucional à lei, quando não qualificada, refere-se à lei ordinária. Desse modo sustentam as inteligentes razões da AGU que, no art. 150, VI, c, a submissão da imunidade

**ADI 2028 / DF**

aos requisitos da lei (ordinária) significaria exceção à exigência geral de lei complementar para a espécie, pois, argumentam, se isto não fosse verdade, este final da norma constitucional teria sido perfunctório (sic), tendo em vista o mandamento constitucional genérico do art. 146, II.

À deliberação, sabe-me que ambas as posturas contrapostas pecam por excesso.

Concedo que a regra de imunidade discutida efetivamente se refira à lei ordinária, como é de entender, na linguagem da Constituição, sempre que não haja menção explícita à lei complementar.

Essa foi, sob a regra idêntica do art. 19, III, c, da Carta de 69, a autorizada conclusão de Baleeiro (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 7ª ed., 1997, p. 313). E note-se que já então regular as limitações constitucionais ao poder de tributar era matéria reservada à lei complementar (art. 18, § 1º).

Estou, a um primeiro exame, em que a conciliação entre os dois preceitos constitucionais, aparentemente antinômicos, já fora estabelecida na jurisprudência do Tribunal, e prestigiada na melhor doutrina.

Está, no RE 93770, de 17.3.81, da lavra do notável e saudoso Ministro Soares Muñoz RTJ 102/304, 307:

'Nenhuma dúvida foi suscitada quanto a ser o recorrente instituição de assistência social e fazer jus, nessa qualidade e em princípio, à imunidade prevista no art. 19, III, c, da Constituição Federal. O mandado de segurança foi indeferido pelo acórdão recorrido em razão de o art. 17 do Decreto-Lei n.2 37/66 só autorizar a isenção do imposto de importação se a mercadoria tiver sido considerada, pelo Conselho de Política Aduaneira, sem similar nacional, prova que o impetrante não produziu.

Esse Decreto-Lei, anterior à Constituição Federal em vigor, não pode, no particular, ser

**ADI 2028 / DF**

aplicado, porque ele impõe à imunidade, a qual não se confunde com isenção, uma restrição que não está no texto constitucional. Os requisitos da lei que o art. 19, III, c, da Constituição manda observar não dizem respeito à configuração da imunidade, mas àquelas normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune, tal como salientou a sentença de primeiro grau.

Cumprir evitar-se que falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade. É para evitar fraude que a Constituição determina sejam observados os requisitos da lei.'

Condiz com esse entendimento a interpretação dada por Manoel Gonçalves Ferreira Filho ao preceito constitucional. Escreve ele: As instituições educativas e assistenciais são meras pessoas de direito privado, criadas pela iniciativa particular e ao sabor desta. Seria plausível, por isso, que servissem de capa, cobrindo interesses egoísticos que, assim, se beneficiariam da imunidade no tocante a impostos (in *Comentários à Constituição Brasileira*, vol. 1<sup>o</sup>, pág. 150).

Ao acórdão e ao comentário de Ferreira Filho, nele referido, prestou seu aval o lúcido e saudoso Ulhoa Canto (apud Mizabel Derzi, nota a Baleeiro, ob. ed., cits., p. 318).

Em síntese, o precedente reduz a reserva de lei complementar da regra constitucional ao que diga respeito aos lindes da imunidade, à demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar o patrimônio, a renda e os serviços das instituições por ela beneficiados, o que inclui, por força do § 3<sup>o</sup>, do mesmo art. 150, CF, a sua relação com as finalidades essenciais das entidades nele mencionadas; mas remete à lei ordinária as normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune, voltadas a obviar que falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade, em fraude à Constituição.

**ADI 2028 / DF**

Segundo esse critério distintivo, estou em que, à primeira vista, ficam incólumes à eiva de inconstitucionalidade formal, o caput do art. 12 e seus §§ 2º e 3º, da lei referida."

Posteriormente, e agora tendo por objeto a imunidade de contribuições previdenciárias hospedada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, a mesma doutrina foi invocada para validar dispositivo do art. 55, II, da Lei 8.212/91, que exige a obtenção do certificado de entidade de fins filantrópicos como requisito para o enquadramento na situação de imunidade. Nesta ocasião, decidiu-se que "*Sendo o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos mero reconhecimento, pelo Poder Público, do preenchimento das condições de constituição e funcionamento, que devem ser atendidas para que a entidade receba o benefício constitucional, não ofende os arts. 146, II, e 195, § 7º, da Constituição Federal a exigência de emissão e renovação periódica prevista no art. 55, II, da Lei 8.212/91*" (RE 428815 AgR, 1ª Turma, Rei. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 24/6/05).

Outros julgados trataram de avaliar, à luz do padrão constitucional do art. 195, § 7º, a validade de leis ordinárias que vincularam o gozo da imunidade ao atendimento de obrigações diversas. Uma delas, a Lei 10.260/01, foi suspensa pelo Tribunal, entre outras razões, pela aparente inconstitucionalidade das exigências contidas no seu art. 19, que compelia as instituições de ensino beneficiadas pela imunidade a destinar todo o valor econômico correspondente às contribuições ressaltadas para bolsas de estudo a alunos comprovadamente carentes. Isso ficou placitado na ementa do julgamento, da seguinte forma:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE.  
ARTIGOS 12, "CAPUT", INCISO IV E 19, "CAPUT", E  
PARÁGRAFOS 1º, 2º, 3º, 4º E 5º DA LEI Nº 10.260, DE  
13/7/2001. INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR.  
FUNDO DE FINANCIAMENTO AO ESTUDANTE DE  
ENSINO SUPERIOR (FIES). EXIGÊNCIA, PELO ART. 19  
DA MENCIONADA LEI, DE APLICAÇÃO DO  
EQUIVALENTE À CONTRIBUIÇÃO DE QUE TRATA O

**ADI 2028 / DF**

ART. 22 DA LEI Nº 8.212/91 NA CONCESSÃO DE BOLSAS DE ESTUDO. VIOLAÇÃO AO DISPOSTO NO ART. 195, § 7º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IMUNIDADE QUE SE ESTENDE ÀS ENTIDADES QUE PRESTAM ASSISTÊNCIA SOCIAL NO CAMPO DA SAÚDE E DA EDUCAÇÃO. ART. 12, CAPUT DA REFERIDA LEI. FIXAÇÃO DE CONDIÇÕES PARA RESGATE ANTECIPADO DE CERTIFICADOS JUNTO AO TESOIRO NACIONAL. INEXISTÊNCIA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 12, INCISO IV. RESGATE CONDICIONADO À AUSÊNCIA DE LITÍGIO JUDICIAL TENDO COMO OBJETO CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS ARRECADADAS PELO INSS OU CONTRIBUIÇÕES RELATIVAS AO SALÁRIO-EDUCAÇÃO. APARENTE AFRONTA AO ART. 52, XXXV.

1. O art. 19 da Lei nº 10.260/01, quando determina que o valor econômico correspondente à exoneração de contribuições seja obrigatoriamente destinado a determinada finalidade está, na verdade, substituindo por obrigação de fazer (conceder bolsas de estudo) a obrigação de dar (pagar a contribuição patronal) de que as entidades beneficentes educacionais estão expressamente dispensadas.

2. O art. 12, caput, da Lei nº 10.260/01, ao fixar condições para o resgate antecipado dos certificados, teve como objetivo excluir da possibilidade de acesso ao crédito imediato dos valores correspondentes a tais certificados aquelas entidades que apresentem débitos para com a previdência. Tal medida, antes de agressiva ao texto constitucional, corresponde a atitude de necessária: prudência, tendente a evitar que devedores da previdência ganhem acesso antecipado a recursos do Tesouro Nacional.

3. O inciso IV do referido art. 12, quando condiciona o resgate antecipado a que as instituições de ensino superior “não figurem como litigantes ou litisconsortes em processos judiciais em que se discutam contribuições sociais arrecadadas pelo INSS

**ADI 2028 / DF**

ou contribuições relativas ao salário-educação.”, aparentemente afronta a garantia constitucional inserida no art. 5º, XXXV. 4. Medida cautelar deferida. (ADI 2545 MC, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, DJ de 07/02/03)

Por outro lado, quando instada a se pronunciar sobre a validade da Lei 11.096/05, que instituiu o PROUNI, a Corte entendeu que as exigências nela proclamadas não se houveram em domínio típico de legislação complementar. O relator, Min. Ayres Britto, tratou as condições estatuídas pela lei como "critérios objetivos de contabilidade compensatória de aplicação financeira em gratuidade", captando assim o problema:

“18. O que se alega, inicialmente, é que os arts. 10 e 11 da Lei nº 11.096/05 ofendem o inciso II do art. 146 e o § 7º do art. 195 da Lei Maior. Isto porque, ao ampliar o conceito de *entidade beneficente de assistência social*, tais dispositivos legais criaram condições para que várias instituições gozassem de desoneração fiscal. Benefício, esse, que operaria como uma verdadeira limitação ao poder estatal de tributar, e, por isso mesmo, submetido à ressalva de lei complementar.

19. Não é bem assim. Veja-se que a própria Constituição Federal, ao descrever certas hipóteses de imunidade tributária, assentou que:

Art. 195 ( ... )

§ 7º. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

20. É exatamente aí, nesse § 7º do art. 195, que o termo *isenção* outra coisa não traduz senão imunidade tributária. E o fato é que essa espécie de desoneração fiscal tem como destinatárias as entidades beneficentes de assistência social que satisfaçam os requisitos estabelecidos em lei. Logo, o discurso normativo-constitucional foi que instituiu um novo óbice ao poder



ADI 2028 / DF

estatal de tributar as pessoas jurídico-privadas a que se referiu, embora transferindo para a lei e lei ordinária, enfatizasse a tarefa de indicar os pressupostos de gozo do favor fiscal. Não o favor em si.

21. Em palavras outras, não foi a lei requestada pelo § 7º do art. 195 do Magno Texto Federal que, no tema, ficou autorizada a limitar o poder estatal de imposição tributária. O que à lei se conferiu foi a força de aportar consigo as regras de configuração de determinadas entidades privadas como de beneficência no campo da assistência social, para, e só então, fazerem jus a uma desoneração antecipadamente criada. Antecipadamente criada pela Constituição e, nessa medida, consubstanciadora de imunidade. A despeito do nome isenção, utilizado por rematada atecnia.

22. A autora ainda argui que os dispositivos legais em causa não se limitam a estabelecer requisitos para o gozo da referida imunidade. Eles desvirtuam o próprio conceito constitucional de *entidade beneficente de assistência social*. Assertiva que não me parece procedente. Isso porque a elaboração do conceito dogmático há de se lastrear na própria normatividade constitucional. Normatividade que tem as *entidades beneficentes de assistência social* como instituições privadas que se somam ao Estado para o desempenho de atividades tanto de inclusão. e promoção social quanto de integração comunitária. Tudo muito bem resumido neste emblemático artigo constitucional de nº 203, *literis* :

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II- o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

**ADI 2028 / DF**

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

23. Esta a principal razão pela qual a Lei Federativo-Republicana, ao se referir às entidades de beneficência social que atuam especificamente na área de educação, designou-as por *escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas* (art. 213, *caput* ). Donde a decisão proferida no RMS 22.192, da relatoria do Ministro Celso de Mello, aclarando que a entidade do tipo beneficente de assistência social a que alude o § 7º do art. 195 da Constituição abarca a de assistência educacional. Também assim o RMS 22.360, da relatoria do Ministro Ilmar Galvão, conforme se vê da seguinte ementa:

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO ORDINÁRIO. INTERPOSIÇÃO CONTRA DECISÃO DENEGATÓRIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. IMUNIDADE. ENTIDADE FILANTRÓPICA. LEI N. 3.577/54. DECRETO-LEI N. 1.572/77. Dada a condição de entidade beneficente de assistência social, reconhecida de utilidade pública federal em data anterior à edição do Decreto-Lei n. 1.572/77, a recorrente teve preservada a sua situação isencional relativamente à quota patronal da contribuição previdenciária. Aplicação da tese acolhida pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal no RMS 22.192-9, Relator Ministro CELSO DE MELLO. Recurso provido. Segurança concedida.

24. Nesse fluxo de ideias é que se inscreve o art. 10 da Lei nº 11.096/2005, assim redigido:

Art. 10. A instituição de ensino superior, ainda que

**ADI 2028 / DF**

atue no ensino básico ou em área distinta da educação, somente poderá ser considerada entidade beneficente de assistência social se oferecer, no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo integral para estudante de curso de graduação ou seqüencial de formação específica, sem diploma de curso superior, enquadrado no § 1º do art. 1º desta Lei, para cada 9 (nove) estudantes pagantes de cursos de graduação ou seqüencial de formação específica regulares da instituição, matriculados em cursos efetivamente instalados, e atender às demais exigências legais.

§ 1º. A instituição de que trata o caput deste artigo deverá aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos 20% (vinte por cento) da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, respeitadas, quando couber, as normas que disciplinam a atuação das entidades beneficentes de assistência social na área da saúde.

§ 2º Para o cumprimento do que dispõe o § 12 deste artigo, serão contabilizadas, além das bolsas integrais de que trata o caput deste artigo, as bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) para estudante enquadrado no § 2º do art. 12 desta Lei e a assistência social em programas não decorrentes de obrigações curriculares de ensino e pesquisa.

§ 3º Aplica-se o disposto no caput deste artigo às turmas iniciais de cada curso e turno efetivamente instalados a partir do 1º (primeiro) processo seletivo posterior à publicação desta Lei.

§ 4º Assim que atingida a proporção estabelecida no caput deste artigo para o conjunto dos estudantes de cursos de graduação e seqüencial de formação específica da instituição, sempre que a evasão dos estudantes beneficiados apresentar discrepância em relação à evasão dos demais estudantes matriculados, a instituição, a cada

**ADI 2028 / DF**

processo seletivo, oferecerá bolsas de estudo integrais na proporção necessária para restabelecer aquela proporção.

§ 5º É permitida a permuta de bolsas entre cursos e turnos, restrita a 1/5 (um quinto) das bolsas oferecidas para cada curso e cada turno.

25. Enfim, e para que não se confunda o campo de legítimo uso da lei ordinária com aqueloutro reservado à lei complementar, trago à ribalta a seguinte passagem do voto que proferiu o Ministro Sepúlveda Pertence na ADI 1.802:

( ... )

Em síntese, o precedente reduz a reserva de lei complementar da regra constitucional ao que diga respeito aos lindes das imunidades , à demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar o patrimônio, a renda e os serviços das instituições por ela beneficiados, o que inclui, por força do § 3º, do mesmo art. 150, CF, sua relação com as finalidades essenciais das entidades nele mencionadas; mas remete à lei ordinária as normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune , voltadas a obviar que falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade , em fraude à Constituição.

( ... )

26. Vê-se, portanto, que o modelo normativo aqui impugnado não laborou no campo material reservado à lei complementar. Isto porque, a meu ver, ele tratou, tão-somente, de erigir um critério objetivo de contabilidade compensatória da aplicação financeira em gratuidade por parte das instituições educacionais. Critério, esse, que, se atendido se atendido, possibilita o gozo integral da isenção quanto aos impostos e contribuições mencionados no art. 8º do texto impugnado. ( ... )"

Corroborando o que já fora afiançado pelo relator, o Min. Gilmar Mendes deixou registrado o seu convencimento sobre o

**ADI 2028 / DF**

ponto:

**3. SOBRE A EXIGÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR PARA INSTITUIÇÃO DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA EM EXAME.**

A CF /1988 estabeleceu em seu art. 146, II, que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Assim, o constituinte teve a preocupação de exigir quórum qualificado para a aprovação dessa importante regulamentação, com o propósito de dar estabilidade à disciplina do tema e dificultar sua modificação, estabelecendo regras nacionalmente uniformes e rígidas.

Destaque-se que a exigência constitucional de aprovação da lei complementar por maioria absoluta não demanda apenas a consideração de quórum especial na votação, mas a própria existência de processo legislativo diverso. Por exemplo, ao contrário de leis ordinárias, a lei complementar não pode ter tramitação terminativa nas comissões do Senado ou da Câmara.

Por essa razão, os professores Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto defendem que o art. 195, § 7º, deve ser interpretado em conformidade com o art. 146, II, do texto constitucional, com amplo respaldo na doutrina tributária (BARRETO, Aires F. & BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 2a Ed. São Paulo: Dialética, 2001 p. 23).

Por outro lado, a jurisprudência do STF tem se inclinado no sentido de que o art. 195, § 7º, da Constituição Federal tem natureza de regra específica e excepcional em relação à regra geral prevista no art. 146, II, CF/1988 (cf. ADI-MC 2036/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 16.6.2000).

Naquela oportunidade, o voto condutor consignou a plausibilidade das duas interpretações, tanto a que privilegia a interpretação em consonância com o art. 146, II, como aquela que pontifica a regra prevista no art. 195, §

**ADI 2028 / DF**

7º, como exceção à mencionada regra geral.

No entanto, é importante destacar que a CF/1988, por outro lado, selecionou as matérias que necessitam de processo legislativo próprio de leis complementares de forma taxativa e exaustiva. Ao intérprete não cabe presumir maior rigidez do texto constitucional.

Com efeito, sempre que a CF /1988 exige a edição de lei, cuida de lei ordinária, diferentemente da exigência mais solene de lei complementar. Ressalte-se que a previsão de exceções específicas ao art. 146, II, CF/1988 não toma o dispositivo despiciendo, afinal ele continua aplicável a todas as demais regras.

Pode o constituinte, inclusive o derivado, selecionar as matérias passíveis de alteração de forma menos rígida e solene pelo Poder Legislativo. Por óbvio, esta flexibilidade permite a adaptação mais fácil do sistema às modificações fáticas e contextuais, com o propósito de velar melhor pelas finalidades constitucionais.

Esse debate, sobre a exigência, ou não, da edição de lei complementar para a regulamentação de imunidade tributária, ainda que a norma impugnada a denomine isenção, foi travado por esta Corte também no julgamento da ADI-MC 1.802, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Plenário, DJ 13.2.2004. Na oportunidade, bem salientou o eminente relator:

( ... )

Tratou-se de definir os caracteres específicos da instituição de educação ou de assistência social sem fins lucrativos, requisito subjetivo da imunidade, matéria de lei ordinária, conforme a linha de demarcação em princípio ditada.

Esse entendimento esposado pelo Min. Sepúlveda Pertence parece bem compatibilizar a utilização das leis complementar e ordinária no tocante à regulamentação, respectivamente, das imunidades tributárias e das entidades que dela devem fruir.

**ADI 2028 / DF**

Ademais, no julgamento da ADI-MC 2.545, Rel. Min. Ellen Grade, Plenário, DJ 7.2.2003, o Supremo Tribunal Federal adotou entendimento em tudo compatível com o relatado. Na ocasião, o Min. Nelson Jobim esclareceu e simplificou o tema, na parte que interessa ao julgamento de que ora nos ocupamos, ao afirmar o seguinte:

'Sr. Presidente, não tenho dúvida em acompanhar a eminente Ministra Relatora, apenas faço a seguinte observação: no art. 55 da Lei n.º 8.212/91, que estabelece as regras para a isenção - que devem ser cumpridas -, há um dispositivo importante que, além de estabelecer que seja reconhecida como de utilidade pública federal; portadora do Registro; promova, gratuitamente, no caso, mais para assistência e não para a educação; de os diretores não perceberem a remuneração, também aduz:

*Art. 55.*

.....

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

A entidade, para gozar da isenção da contribuição patronal para o INSS, além de ter aqueles requisitos formais, precisa aplicar o resultado operacional do ano na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais. Não vejo dificuldade em se exigir, na aplicação integral dos resultados operacionais, que seja aplicado um percentual na concessão de bolsas de estudo, porque aí seria o percentual operacional.

O que vem acontecendo é que essas entidades conhecemos muito bem, houve visita a várias universidades em que há uma imensidão de obras realizadas - têm um resultado operacional e, em vez de

**ADI 2028 / DF**

investirem esses resultados em alunos, investem no patrimônio imobilizado, ou seja, criam enormes universidades e investem nisso.

Equivocadamente, V.Exa. tem razão, pela fórmula, essa foi a emenda, ao que me recordo, do Deputado Oswaldo Biolchi, Relator do Projeto de Lei de Conversão, essa lei tentou fazer com que se deslocasse a aplicação desses resultados para as bolsas de estudo. A solução encontrada por ele foi, em vez de se recolher para o INSS, que se aplicasse diretamente às bolsas de estudo. Isso foi o que a lei visou.

De acordo com o voto da Ministra-Relatora, essa solução é problemática, porque retira, desaparece a isenção existente; não há isenção, há um redirecionamento do resultado que deveria ser recolhido ao Tesouro. Isso está certo.

Deixo claro, em meu voto, que a posição: *declarando a inconstitucionalidade da lei não veda nem impede que seja feita uma alteração no art. 55, para se estabelecer que o resultado operacional tenha um percentual aplicado em bolsa. Podem dizer que, do resultado operacional, parte dele corresponde à isenção. Então, ter-se-ia o discurso de que cinquenta por cento do resultado operacional corresponderia à não-contribuição ao INSS, à isenção, ou se diria: não, não se pode investi-lo .*

**Quero mostrar que não há impedimento para que a lei estabeleça que o resultado operacional seja investido em bolsas, porque, do resultado operacional que hoje é investido em proveito próprio da entidade para crescer o número de resultados não-gratuitos, ou seja, de cobrança de matrícula e de mensalidade, pode-se investir em bolsas de estudos a carentes. (grifei)'**

As colocações do Min. Jobim efetivamente inspiraram o legislador que criou o PROUNI, pois os dispositivos atacados, de fato, fazem remissões constantes ao art. 55, da Lei 8.212/91 e, bem examinados, demonstram



**ADI 2028 / DF**

que o propósito da referida norma foi justamente fazer com que as entidades beneficentes de assistência social, agraciadas pela isenção legal, sejam obrigadas a aplicar o resultado operacional na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais, o que, no caso em apreço, tomado em conjunto com a intenção governamental de ampliar o acesso ao Ensino Superior, significa que este resultado operacional deverá ser aplicado na concessão de bolsas de estudos.

*Essa, ao meu entender, foi a orientação adotada pelo relator da ADI em exame, ao afirmar em seu voto que o modelo normativo aqui impugnado não laborou no campo material reservado à lei complementar. Isto porque, a meu ver, ele tratou, tão-somente, de erigir um critério objetivo de contabilidade compensatória da aplicação financeira em gratuidade por parte das instituições educacionais. Critério, esse, que, se atendido, possibilita o gozo integral da isenção quanto aos impostos e contribuições mencionados no art. 8º do texto impugnado.*

Desse modo, entendo, com base na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que a MP 213/2004, convertida na Lei 11.096/2005, apenas regulou a forma pela qual se deve investir o resultado operacional obtido também por meio da imunidade tributária, objetivando a ampliação do acesso ao Ensino Superior, mediante concessão de bolsas de estudos. Significa dizer que em vez de arcar diretamente com os custos das bolsas de estudo concedidas aos estudantes, o Poder Público concede a isenção às entidades educacionais para que estas apliquem o resultado daí obtido no financiamento dessas bolsas.

A rigor, essa é a teleologia, inclusive, dessas entidades de assistência social, no caso.

Então, parece que aqui está bem resolvida e compatibilizada a possível antinomia entre as disposições elencadas, ou seja, ao art. 146, ao art. 197, § 5º, do texto constitucional.

**ADI 2028 / DF**

Presidente, eu diria que é um modelo institucional digno de encômios, porque todos sabem e todos nós que acompanhamos esse debate ao longo da história sabemos da dificuldade de se fazer um controle dessas entidades. Esse modelo permitiu uma objetivação, à medida em que estabelece, para que essa entidade seja reconhecida como tal, um percentual determinado seja destinado a essa finalidade. E é um modelo que, inclusive, pode se expandir para outras áreas; imaginemos na área de saúde, em outras áreas.”

As manifestações revisitadas acima ilustram como a Corte tem respondido ao problema da regulamentação da imunidade preconizada pelo art. 195, § 7º, da CF. Reconhece-se que há, de fato, um terreno normativo a ser suprido pelo legislador ordinário, sobretudo no desiderato de prevenir que o benefício seja sorvido por entidades beneficentes de fachada. Não se nega, porém, que intervenções mais severas na liberdade de ação de pessoas jurídicas voltadas ao assistencialismo constituem matéria típica de limitação ao poder de tributar e, por isso, só poderiam ser positivadas pelo legislador complementar.

5. Embora a jurisprudência da Corte tenha se provado continuamente receptiva a essa distinção, não se pode deixar de reconhecer que a sua afirmação ao longo dos tempos não foi suficiente para neutralizar, em definitivo, a aparente tensão que se insinua entre as normas do art. 146, II, e 195, § 7º, da Constituição Federal. Ainda persiste uma indesejável percepção de incerteza neste particular, o que tem fomentado um pródigo contencioso judicial no tema.

A subsistência dessa indefinição deve-se, é preciso dizê-lo, a certa fluidez do critério eclético (objetivo-subjetivo) que tem sido prestigiado na jurisprudência da Corte, sobretudo quando considerada a natureza eminentemente subjetiva - da imunidade radicada no art. 195, § 7º, da CF. Não há dúvidas de que esse critério resolve com prontidão questões mais simples, elucidando, por exemplo, a que se coloca em relação a normas

**ADI 2028 / DF**

de procedimento, que imputam obrigações meramente acessórias às entidades beneficentes, em ordem a viabilizar a fiscalização de suas atividades. Aí sempre caberá lei ordinária. Porém, o critério não opera com a mesma eficiência sobre normas que digam respeito à constituição e ao funcionamento dessas entidades. Afinal, qualquer comando que implique a adequação dos objetivos sociais de uma entidade a certas finalidades filantrópicas (a serem cumpridas em maior ou menor grau) pode ser categorizada como norma de constituição e funcionamento, e, como tal, candidata-se a repercutir na possibilidade de fruição da imunidade.

Perde sentido, nessa perspectiva, a construção teórica até aqui cultivada pelo Tribunal, como deduziu Andrei Pitten Velloso, em trabalho sobre o tema:

"Além de carecer de supedâneo constitucional, a distinção entre os 'lindes da imunidade' e os 'requisitos subjetivos' para o seu gozo revela-se logicamente insustentável, caindo por terra após um exame tento.

A imunidade das instituições de assistência social, sem fins lucrativos, qualifica-se justamente como uma imunidade subjetiva, concedida a entidades determinadas. Apesar de ter uma extensão material definida, é inconfundível com as imunidades objetivas, outorgadas a certos fatos ou operações econômicas, como a imunidade das exportações frente ao ICMS (art. 155, § 10, 'a', da CF/88).

Se a imunidade é subjetiva, como afirmar que os requisitos subjetivos não repercutem, de modo direto, no seu alcance? Como diferenciar entre a regulação dos 'lindes da imunidade' e a dos 'requisitos subjetivos'?

É absolutamente inviável estabelecer essa distinção, pois são precisamente os requisitos subjetivos que determinarão as instituições albergadas pela imunidade dos arts. 150, VI, 'c', e 195, § 7º, da Carta Constitucional.

Essa impossibilidade lógica é denunciada pelo próprio relator da ADI nº 1802 MC, ao aludir a normas

**ADI 2028 / DF**

que repercutem no 'âmbito material dos requisitos subjetivos' e levam à determinação de quais entes são tutelados pela imunidade. Se se pretende diferenciar entre os limites materiais e os limites subjetivos da imunidade, como falar em 'âmbito material dos requisitos subjetivos'?

Convimos ser possível diferenciar a especificação do objeto material da imunidade (no caso, o patrimônio, a renda e os serviços das instituições imunes) perante a definição das instituições imunes (os conceitos de instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos), mas não vemos como negar que ambos dizem respeito aos lindes das imunidades – e, ademais, que a conceituação de tais entidades constitui a tarefa primordial do legislador complementar, no seu mister constitucional de regulamentar a limitação ao poder de tributar." (VELLOSO, Andrei Pitten. *Reserva de lei complementar para regulação de imunidades - A indevida limitação da reserva constitucional aos "lindes materiais" das imunidades*. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, ano 12, n. 71, set./out. 2014, p. 49)

As observações expostas pelo articulista alertam para a excessiva volubilidade do critério que tem sido aplicado pela jurisprudência. Não são elas de todo infundadas. Sem uma solução judicial mais incisiva, o problema da conjugação das normas dos arts. 146, II, e 195, § 7º, da Constituição Federal deixará a descoberto tema de altíssima magnitude para o Estado brasileiro, com o conseqüente desestímulo à adesão de novos agentes privados ao projeto de solidariedade social pactuado no texto da Constituição Federal.

Daí a relevância de se buscar um parâmetro mais assertivo a respeito da espécie legislativa adequada ao tratamento infraconstitucional da imunidade de contribuições previdenciárias. É o que se passará a propor.

6. Há quem compreenda que - mesmo diante da literalidade do art. 195, § 7º, da CF- não haveria espaço algum

**ADI 2028 / DF**

para a atuação do legislador ordinário na matéria. Mais que isso: afirma-se que, mesmo por iniciativa do legislador complementar, pouco haveria para ser acrescido, diante do conteúdo categórico da norma constitucional de imunidade, que negaria competência para a tributação de entidades sem fins lucrativos. Esse o entendimento professado por Clélio Chiesa:

"Seja como for, certo é que, em matéria de regulamentação das hipóteses de imunidades condicionadas, a lei complementar', tem uma função muito importante, que justamente normatizar o modo e a forma de gozo dos benefícios conferidos pelas imunidades. Dito em outras palavras, essa lei tem a função de disciplinar os aspectos formais, sem modificar a essência da regra imunizante.

(...)

O art. 14 do Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição de 1988, como se pode observar, é o comando que estabelece os requisitos formais a serem preenchidos pelos interessados em usufruir dos benefícios proporcionados por uma das hipóteses de imunidades condicionadas, a prevista no art. 150, VI, "c", e também do § 7º, art. 195, ambos da Constituição Federal.

(...)

Portanto, as regras do art. 14 do Código Tributário Nacional não têm por escopo complementar as normas imunizantes, integralmente plasmadas no texto constitucional, mas estabelecer regras destinadas a regular o *iter* procedimental a ser percorrido pelos interessados em usufruir dos benefícios das referidas imunidades.

A lei que regulamenta a fruição das imunidades condicionadas destina-se a veicular apenas deveres instrumentais e comandos explicitativos, nada além disso. Não se destinam a complementar o arquétipo das normas imunizantes contidas nos arts. 150, VI, "c", e 195, § 7º, da Constituição Federal. Aliás, nem poderiam, pois são regras

**ADI 2028 / DF**

absolutamente diferentes, umas são regras de conduta e outras são regras de estrutura." (CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado brasileiro*. Max Limonad: São Paulo, 2002, pp. 159-162)

Esta linha de raciocínio foi encampada pela Confederação Nacional de Saúde, requerente de algumas das ações diretas aqui reunidas, para quem a locução constitucional "entidade beneficente de assistência social" tem o sentido pronto e acabado de entidades sem fins lucrativos que atuam em benefício de outrem, gênero dentro do qual estariam incluídas as pessoas de direito privado dedicadas à filantropia, mas não apenas elas. As entidades sem fins lucrativos também estariam necessariamente contempladas. E nem mesmo legislação complementar poderia dizer o contrário.

Ora, é incontestável que a imunidade, como preceito de dignidade constitucional, está imantada contra qualquer deterioração de sentido de procedência externa, o que inegavelmente garante sua integridade em face de comandos legislativos de positividade inferior. Isso não quer dizer, contudo, que o conceito de beneficência, por exemplo, não possa ser, desenvolvido pelo legislador infraconstitucional. Afirmar o contrário conduziria a um resultado paradoxal já que é a própria norma de imunidade que exige seja a atuação assistencial praticada de modo beneficente e conforme às exigências da lei.

A interpretação sustentada pelos requerentes das ações diretas incorre no equívoco de esvaziar parte relevante da mensagem normativa do art. 195, § 7º, da Constituição, equiparando o seu alcance subjetivo ao do art. 150, VI, "c", da CF, este sim destinado a contemplar, sem reservas, as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos. Ser uma entidade beneficente, porém, é mais do que isso, como pondera Regina Helena Costa:

"Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto lecionam que 'instituição de assistência social é aquela cujo objeto social,

**ADI 2028 / DF**

descrito no respectivo estatuto envolve um ou mais dos fins públicos referidos na Constituição, isto é, o de colaborar com o Estado na realização de uma obra social para a coletividade'.

Os objetivos da assistência social são os contidos no art. 203 da Constituição, já apontados: a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; o amparo às crianças e adolescentes carentes; a promoção da integração ao mercado de trabalho; a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; e a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

No entanto, para fruir a imunidade em tela, mais que entidade de assistência, tem ela de ser beneficente. E, quanto a essa qualificação, os mesmos autores, com proficiência, asseveram: 'É instituição de assistência social a que dedicar-se a um ou alguns desses misteres. " é beneficente aquela que dedicar parte dessas atividades ao atendimento gratuito de carentes e desvalidos. Não é necessário que a gratuidade envolva grandes percentuais. É sabido que para prover a necessidade de uns poucos é necessário contar com o recurso de muitos. Qualquer que seja esse percentual, exceto se absolutamente ínfimo, insignificante, há o caráter beneficente. Aliás, pequeno que seja esse percentual, será sempre um auxílio ao Estado, em missões que lhe competem'.

Consideramos absolutamente preciso o ensinamento exposto. Com efeito, impende distinguir os conceitos de instituição de assistência social e de instituição beneficente de assistência social ou instituição filantrópica. A primeira expressa gênero de que as duas últimas constituem espécies.

**ADI 2028 / DF**

Tal distinção é relevante para fim de se determinar se a instituição de assistência social faz jus à imunidade constitucional e em que extensão: se somente em relação a impostos ou, também, no que toca às contribuições para a seguridade social." (COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. Malheiros editores: São Paulo, 2006, 2ª ed., pp. 222-223)

Mais do que qualquer outra norma imunizante prevista no texto constitucional, deve o comando do art. 195, § 7º, da CF ser apreendido na plenitude de sua teleologia. Calha, aqui, a menção a trabalho de Marco Aurélio Greco sobre as contribuições enquanto espécie tributária diferenciada:

"No caso das contribuições, a Constituição Federal qualifica diversos fins a serem buscados, ao invés de enumerar fatos geradores (determinadas materialidades). Além disso, no seu conjunto, a Constituição introduz outro ingrediente, igualmente importante, porém muito delicado, qual seja o de prever compromissos assumidos pela e perante a sociedade, os quais implicam a necessidade de realizar condutas em função deles.

Assim, por exemplo, tratando-se de contribuições de seguridade social o artigo 194 da CF-88 prevê a equidade da participação no respectivo custeio. Este é, propriamente, um compromisso mais do que um conceito previsto. O conteúdo do que vem a ser esta 'equidade' resultará do seu processo de construção, que dependerá das circunstâncias e evolução da experiência relativamente àquela parcela da realidade. Da mesma forma, quando o artigo 195 prevê que toda sociedade deve contribuir, trata-se igualmente de um compromisso consagrado na Constituição, de que a seguridade social é de tal relevância, que demanda a participação de todos.

Note-se como este é um modelo completamente do modelo clássico dos impostos. Com efeito, enquanto nos



**ADI 2028 / DF**

artigos 194 e 195 existem compromissos, que envolvem a participação a sociedade, no artigo 150 existem limitações que configuram restrições à ação do Poder Público. A tônica é completamente diferente. No artigo 150 existem limitações que configuram restrições à ação do Poder Público, têm um viés negativo de restrição, enquanto, no campo das contribuições, há compromissos positivos de buscar a equidade, a justiça, a igualdade etc." (GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições ("uma figura "sui generis")*. Dialética: São Paulo, 2000, pp. 46)

Especificamente quanto às normas de imunidade, enfatiza o seguinte:

"Note-se que a razão da imunidade é diferente conforme se trate de impostos ou contribuições. Os impostos estão informados pelo princípio da capacidade contributiva e são manifestação típica do poder de império que o Estado está revestido. A Constituição imuniza certas pessoas ou coisas como forma de protegê-las de tal 'império'. As contribuições, porém, estão informadas pelo princípio da solidariedade que emana da participação em determinado grupo e em busca de certa finalidade. Por isso, não há porque imunizar a um poder de império; imuniza-se, isto sim (por exemplo, artigo 195, § 7º), em função da natureza da atividade exercida. Ou seja, se alguém já atua em sintonia com as finalidades qualificadas constitucionalmente, resulta liberada da respectiva exigência". (*Op. Cit.* p. 225)

O magistério de Rogério Tobias de Carvalho abona o mesmo tipo de entendimento:

"Impende salientar que, embora a imunidade seja subjetiva, direcionando-se de forma imediata às instituições de

**ADI 2028 / DF**

assistência social, mediadamente ela protege as pessoas amparadas por tais instituições beneficentes. Os verdadeiros destinatários da garantia da norma constitucional não são as pessoas jurídicas, que não são um fim em si próprias, mas sim os carentes por ela assistidos, os quais fazem parte do imenso tecido social mais pobre da população.

Com isso, pode-se afirmar que sua base de sustentação maior está na importante missão de proteger, cercar o ser humano do mínimo vital indispensável à existência digna, através de ações de assistência social, impedindo que o exercício do poder tributário o aniquile ou embarace o funcionamento dessas entidades." (CARVALHO, Rogério Tobias. *Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social*. Renovar, 2006, p. 112)

Não se pode ignorar, ainda, que, ao contrário das demais imunidades, a norma do art. 195, § 7º, da Constituição Federal é duplamente onerosa para o Estado, porque determina, a um só tempo, um limite à competência tributária da União -uma abstenção em relação a determinados sujeitos -e um correspondente dever de prestação de benefícios previdenciários em favor de segurados vinculados às entidades não tributadas. É o que pontua Odim Brandão Ferreira, Sub-Procurador Geral da República com assento neste Supremo Tribunal Federal, em obra de referência sobre o tema:

"Quando a Constituição desejou conferir certas vantagens apenas às pessoas absolutamente altruístas, ela as denominou de 'entidades beneficentes de assistência social' (art. 195, § 7º). No momento em que desejou impor ao Estado não apenas uma perda de receitas, mas impor-lhe a prestação gratuita de serviços - os de assistência aos empregados referidos -, o constituinte restringiu os interessados. Desse sacrifício adicional da coletividade, encarnada no Estado, apenas são dignos os que não

**ADI 2028 / DF**

tenham nenhum interesse nos benefícios proporcionados pela pessoa jurídica. Para tratamento ainda mais benigno do que a imunidade, exige-se ainda mais alto grau de comprometimento humanitário.

Há gradação muito nítida no tratamento tributário das pessoas jurídicas envolvidas na atividade de assistência social. Quem explora a atividade de assistência social segundo as regras da livre iniciativa - obter lucro -, pagará imposto, como qualquer outro agente econômico. Aquele que desenvolver o mesmo projeto, sem intuito de lucro, embora mais restrito do grupo de contribuintes, terá a imunidade de impostos do art. 150, VI, c, da Constituição Federal. Por fim, a 'entidade beneficente', que presta assistência social de maneira altruística, gozará do favor fiscal mencionado, além de ficar exonerada de contribuir para o custeio do sistema público de seguridade social, em razão de ter empregados." (FERREIRA, Odim Brandão. *A Imunidade tributária das entidades de previdência fechada*. Sergio Antonio Fabris Editor: Porto Alegre, 2001, pp. 114-115)

Deveras, as contribuições sociais surgiram no cenário constitucional brasileiro como figuras tributárias especialíssimas, dado o seu íntimo compromisso com a realização de prestações estatais conectadas com o mínimo existencial. Esta teleologia, se já é relevante para o efeito da criação de tributos dessa espécie, deve ser preservada, *a fortiori*, na aplicação da norma de imunidade. Foi para garantir que as finalidades típicas da assistência social sejam satisfatoriamente atendidas pelos entes que colaboram com o Estado nesse campo que o constituinte convocou a mediação do legislador.

Ocorre que o conceito de beneficência, modo de ser para que a prestação de serviços de assistência social se faça imune, não se encontra precisado no texto constitucional. A Constituição provê apenas referências limítrofes de sentido para essa modalidade de atuação, que estão espargidas pelo seu

**ADI 2028 / DF**

texto, como nos arts. 199, § 1º, e 213, caput e II. Do conteúdo destes dispositivos, contudo, o máximo que se pode extrair é que entidades filantrópicas e entidades sem fins lucrativos não se equiparam no plano constitucional.

Não fosse por isso, o Supremo Tribunal Federal não teria declarado a mora do Congresso Nacional em regulamentar o art. 195, § 7º, da CF, o que se deu no MI 232, julgado em 2/8/91, e divulgado com a seguinte ementa:

Mandado de injunção. - Legitimidade ativa da requerente para impetrar mandado de Injunção por falta de regulamentação do disposto no par. 7. do artigo 195 da Constituição Federal. - Ocorrência, no caso, em face do disposto no artigo 59 do ADCT, de mora, por parte do Congresso, na regulamentação daquele preceito constitucional. Mandado de injunção conhecido, em parte, e, nessa parte, deferido para declarar-se o estado de mora em que se encontra o Congresso Nacional, a fim de que, no prazo de seis meses, adote ele as providências legislativas que se impõem para o cumprimento da obrigação de legislar decorrente do artigo 195, par. 7., da Constituição, sob pena de, vencido esse prazo sem que essa obrigação se cumpra, passar o requerente a gozar da imunidade requerida. (MI 232, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, DJ de 27/03/1992)

Remanesca, então, a necessidade de se conferir à expressão "beneficente" um conteúdo menos vago. Isso para não se correr o risco de transformar um conceito indeterminado em "conceito indeterminável", com a conseqüente frustração da lógica finalística sob a qual está montado o sistema constitucional de assistência social. Para captar a importância do moderador "beneficência", basta imaginar o que poderia suceder caso o desfrute das imunidades de contribuições sociais dependesse apenas da demonstração da ausência da finalidade lucrativa.

Nessa hipótese, defendida pelas requerentes, mesmo uma

**ADI 2028 / DF**

entidade de saúde ou educação caracterizada pela prestação de serviços a preços altíssimos poderia ser beneficiada pela imunidade, fomentando-se, por intermédio dela, a perpetuação que um quadro de exclusão - e não de assistência - social. Tudo isso sem qualquer contrapartida em favor de pessoas que vivem na linha do limite existencial, para as quais o serviço de assistência social deveria concentrar suas atenções primárias.

Por tudo o que se vem de expor, fica evidenciado que (a) entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º ) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI); (b) a Constituição Federal não reúne elementos discursivos para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social; (c) a definição desta condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF cumpra a finalidade que lhe é designada pelo texto constitucional; e ( d) esta tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional.

7. Resta saber, enfim, qual é a espécie legislativa que deve ser manipulada para garantir que o art. 195, § 7º, da CF alcance os elevados propósitos que lhe foram assinalados. Não são desprezíveis os argumentos que enxergam na lei ordinária veículo apropriado à definição do conceito de entidade beneficente. Além de sugerida pela própria literalidade do art. 195, § 7º, da CF - que não explicita a necessidade de lei complementar - é de se considerar que a imunidade de contribuições sociais, ao contrário daquela prevista na norma do art. 150, VI, 'c', da CF, incide sobre exações titularizadas apenas por uma das pessoas federativas, a União, razão pela qual não haveria necessidade de uma legislação nacional sobre a matéria. E esta, como se sabe, é uma das funções características da lei complementar. É certo, ademais, que as contribuições sociais seguem um figurino jurídico não exatamente idêntico ao dos impostos, tanto assim que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não exige lei

**ADI 2028 / DF**

complementar para a definição de alguns de seus elementos, tais como fato gerador, base de cálculo e contribuintes (nesse sentido, RE's 396.266, Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 27/2/04), desde que se trate de contribuições que tenham por objeto algumas das materialidades dos incisos do art. 195 da CF.

Sem embargo dessas ponderáveis razões, não há como negar a superioridade da tese contrária, que reclama lei complementar para esse desiderato. É que a imunidade se diferencia das isenções e demais figuras de desoneração tributárias justamente por cumprir uma missão mais nobre do que estas últimas. A imunidade de contribuições sociais serve não apenas a propósitos fiscais, mas à consecução de alguns dos objetivos que são fundamentais para a República, como a construção de uma sociedade solidária e voltada para a erradicação da pobreza. Objetivos fundamentais da República não podem ficar à mercê da vontade transitória de governos. Devem ser respeitados, honrados e valorizados por todos os governos, transcendendo a frequência ordinária em que se desenvolvem costumeiramente os juízos políticos de conveniência e oportunidade, para desfrutar da dignidade de políticas de Estado, por que é isso o que são.

Ora, se assim é, não se pode conceber que fique o regime jurídico das entidades beneficentes sujeito a flutuações legislativas erráticas, não raramente influenciadas por pressões arrecadatórias de ocasião. É inadmissível que tema tão sensível venha a ser regulado, por exemplo, por meio de medida provisória, como já ocorreu (MP' s 2.187/01 e 446/08). O cuidado de inibir a facilitação de flutuações normativas nesse domínio se justifica sobretudo porque é a jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal que afirma não haver direito adquirido a determinado tratamento tributário (ver, nesse sentido, os RMS 27.369 ED, Pleno, Rel.<sup>a</sup> Min.<sup>a</sup> Cármen Lúcia, DJe de 28/11/14; RMS 27.382 ED, 1<sup>a</sup> Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 7/11/13; RMS 27.977, 1<sup>a</sup> Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 26/5/11; AI 830.147, 2<sup>a</sup> Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 6/4/11; e RMS 26.932, 2<sup>a</sup> Turma, Rel.

**ADI 2028 / DF**

Min. Joaquim Barbosa, DJe de 5/2/10). O regime diferenciado aplicável às leis complementares, além de caracterizado por um consenso mais qualificado, não se coaduna com a edição de medidas provisórias (art. 62, III, da CF), figurando assim como o mais coerente para calibrar a função desempenhada pela imunidade de contribuições sociais.

Tendo em vista, portanto, a relevância maior das imunidades de contribuições sociais para a concretização de uma política de Estado voltada à promoção do mínimo existencial e a necessidade de evitar que sejam as entidades compromissadas com esse fim surpreendidas com bruscas alterações legislativas desfavoráveis à continuidade de seus trabalhos, deve incidir, no particular, a reserva legal qualificada prevista no art. 146, II, da Constituição Federal. É essencial frisar, todavia, que essa proposição não produz uma contundente reviravolta na jurisprudência da Corte a respeito da matéria, mas apenas um reajuste pontual. Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas.

8. Justamente por isso, a consolidação desse entendimento não há de culminar na procedência integral das ações propostas. Neste ponto, há que consignar uma divergência com os votos até aqui proferidos. São inconstitucionais, pelas razões antes expostas, os artigos da Lei 9.732/98 que criaram contrapartidas a serem observadas pelas entidades beneficentes. Também o são os dispositivos infralegais atacados nessas ações (arts. 1º IV; 2º IV e §§ 1º e 3º; 7º, § 4º, do Decreto 752/93), que perderam o indispensável suporte legal do qual derivam. Contudo, não há vício formal - nem tampouco material - nas normas acrescidas ao inciso II do art. 55 da Lei 8.212/91 pela Lei 9.429/96, e pela MP 2.187/01, essas últimas

**ADI 2028 / DF**

impugnadas pelas ADI's 2228 e 2621.

O inciso II do art. 55 da Lei 8.212/91, nas versões proclamadas pela Lei 9.429/96 e pela MP 2.187/01, possuía a seguinte redação:

**Lei 9.249/96:**

Art. 5º. O inciso II do art. 55 da Lei nQ 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:

'II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos'

**MP 2.187-01:**

Art. 3º. Os dispositivos adiante indicados da Lei n: 8.212, de 24 de julho de 1991, passam a vigorar com a seguinte redação:

( ... )

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos'

As requerentes enfatizam que esse dispositivo (a) restringiria o benefício constitucional da imunidade, ao confundir o conceito de entidade beneficente com o de entidade filantrópica (versão da Lei 9.249/96); além de (b) operar delegações implícitas de poderes ao Conselho Nacional de Assistência Social, autoridade administrativa responsável pelo registro e emissão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

Não é bem assim. As sucessivas redações do art. 55, II, da Lei 8.212/91 têm em comum a exigência de (a) registro da entidade perante o CNAS; (b) a obtenção do certificado expedido por este órgão; e (c) a validade trienal do documento. Como o conteúdo da norma tem relação com a certificação da



**ADI 2028 / DF**

qualidade de entidade beneficente, fica afastada a tese de vício formal. Cuidam essas normas de meros aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade. Neste aspecto, sempre caberá lei ordinária, como já reafirmado em outras oportunidades pela jurisprudência do STF. É insubsistente, ainda, a alegação de violação aos §§ 1º e 6º do art. 199 da CF, por confusão dos conceitos de entidade beneficente e entidade filantrópica. A mera designação, pela Lei 9.429/96, do certificado necessário para fruir a imunidade como Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos não induz à conclusão de que todos os serviços tenham que ser forçosamente prestados de modo gratuito. Tanto assim que a lei admitia o enquadramento de entidades de saúde na qualificação de beneficentes caso reservassem 60% dos atendimentos para o SUS.

Também não é possível extrair, como quer a requerente, da mera exigência de registro e obtenção de certificado, uma violação implícita à vedação de delegação de poderes. Trata-se, no ponto, de competência administrativa legítima que, de resto, já foi tida por constitucional por diversos precedentes do Tribunal, dentre os quais refiro o seguinte:

EMENTA: RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA: DESPROVIMENTO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO SOBRE PRETENSO DIREITO ADQUIRIDO DA RECORRENTE AO CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CEBAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS.

1. As entidades reconhecidas como de caráter filantrópico antes da publicação do Decreto-Lei n. 1.572, de 1º.9.1977, não têm direito adquirido à renovação e manutenção de certificados de filantropia. Precedentes. Não são, portanto, imunes ao pagamento da contribuição para a seguridade social referente à quota patronal de previdência social se não atenderem aos requisitos previstos na legislação vigente quando da requisição do certificado. 2. A exigência

**ADI 2028 / DF**

de emissão e renovação periódica do certificado de entidade de fins filantrópicos, prevista no inc. 11 do art. 55 da Lei n. 8.212/91 (revogado pela Lei n. 12.101/2009), não ofendia os arts. 146, 11, e 195, § 7º, da Constituição da República. Precedentes. A inclusão dessa matéria no procedimento da repercussão geral (Recurso Extraordinário n. 566.622, Relator o Ministro Marco Aurélio) não serve como óbice à apreciação de recursos não abrangidos pelo art. 543-A do Código de Processo Civil, como sucede com o recurso ordinário em mandado de segurança. 3. Embargos de declaração acolhidos para prestar esclarecimentos, sem modificação do julgado. (RMS 27369 ED, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, DJe 27/11/2014)

As ADI's 2228 e 2621 investem ainda contra a constitucionalidade dos arts. 9º, § 3º e 18, III e IV, da Lei 8.742/93, cujo texto era o seguinte:

Art. 92 O funcionamento das entidades e organizações de assistência social depende de prévia inscrição no respectivo Conselho Municipal de Assistência Social, ou no Conselho de Assistência Social do Distrito Federal, conforme o caso.

(...)

§ 3º A inscrição da entidade no Conselho Municipal de Assistência Social, ou no Conselho de Assistência Social do Distrito Federal, é condição essencial para o encaminhamento de pedido de registro e de certificado de entidade beneficente de assistência social junto ao Conselho Nacional de Assistência Social- CNAS.

(...)

Art. 18. Compete ao Conselho Nacional de Assistência Social:

(...)

III - observado o disposto em regulamento,

**ADI 2028 / DF**

estabelecer procedimentos para concessão de registro e certificado de entidade beneficente de assistência social às instituições privadas prestadoras de serviços e assessoramento de assistência social que prestem serviços relacionados com seus objetivos institucionais;

IV - conceder registro e certificado de entidade beneficente de assistência social;

O que se alega, em relação a estes dispositivos, é que eles também teriam promovido espécie de delegação ilegítima de competência normativa quanto aos requisitos a serem preenchidos por entidades beneficentes em favor do Conselho Nacional de Assistência Social, o que violaria os princípios constitucionais da separação dos poderes e da indelegabilidade de funções.

O argumento é claramente improcedente. O que a Lei 8.742/93 reconhece em relação ao CNAS é a mera existência de um poder regulamentar para fixar normas a respeito de procedimentos envolvidos na concessão do CEBAS. De forma alguma se pode depreender que tenha sido transferida a esse órgão a autoridade para dispor sobre condições para o exercício da imunidade. Tanto isso é verdadeiro que nenhuma das ações diretas em julgamento se insurge contra atos normativos expedidos pelo CNAS. Assim, não há qualquer inconstitucionalidade quanto a eles.

9. Não obstante as conclusões aqui afirmadas, há que considerar o estágio adiantado do julgamento, que já conta com quatro votos parcialmente divergentes do que ora sustentei. E de acordo com os votos precedentes, o Tribunal estará a declarar a inconstitucionalidade formal não apenas de dispositivos que estabelecem as chamadas contrapartidas para a atuação das entidades beneficentes, mas também de regras que criavam meros procedimentos para a certificação de entidades beneficentes (as versões conferidas ao longo do tempo ao art. 55, II, da Lei 8.212/91).

Caso venha a prevalecer esse resultado, a Corte estará a

**ADI 2028 / DF**

reverter uma compreensão que vem de alguma forma sendo sufragada pela sua jurisprudência desde a Constituição anterior (RE 93.770, 1ª Turma, Rel. Min. Soares Muñoz, DJ de 3/4/81) até momentos mais recentes, decidiu por validar a lei do PROUNI, na ADI 3330.

Os precedentes produzidos nos julgados abaixo ilustram como a Corte vinha compreendendo a matéria:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. ENTIDADE CIVIL, SEM FINS LUCRATIVOS. PRETENDE QUE LEI COMPLEMENTAR DISPONHA SOBRE A IMUNIDADE À TRIBUTAÇÃO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL, COMO REGULAMENTAÇÃO DO ART. 195, § 7º DA CF. A HIPÓTESE É DE ISENÇÃO. A MATÉRIA JÁ FOI REGULAMENTADA PELO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91, COM AS ALTERAÇÕES DA LEI 9.732/98. PRECEDENTE. IMPETRANTE JULGADA CARECEDORA DA AÇÃO (MI 616, Relator(a): Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 17/06/2002, DJ 25/10/2002)

EMENTA: I. Imunidade tributária: entidade filantrópica: CF, arts. 146, II e 195, § 7º: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária (ADI-MC 1802, 27.8.1998, Pertence, DJ 13.2.2004; RE 93.770, 17.3.81, Soares Muñoz, RTJ 102/304). A Constituição reduz a reserva de lei complementar da regra constitucional ao que diga respeito "aos lindes da imunidade", à demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar; mas remete à lei ordinária "as normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune". II. Imunidade tributária: entidade declarada de fins filantrópicos e de utilidade pública: Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos: exigência de renovação periódica (L. 8.212, de 1991, art. 55). Sendo o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos mero reconhecimento, pelo Poder Público, do preenchimento das condições de

**ADI 2028 / DF**

constituição e funcionamento, que devem ser atendidas para que a entidade receba o benefício constitucional, não ofende os arts. 146, II, e 195, § 7º, da Constituição Federal a exigência de emissão e renovação periódica prevista no art. 55, II, da Lei 8.212/91. (RE 428815 AgR, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 07/06/2005, DJ de 24/06/2005)

Sem dúvida alguma, essas referências jurisprudenciais serviram de lastro para a aprovação das leis ordinárias sobre o tema, inclusive no que diz respeito à Lei 12.101/09, hoje vigente, e que, não sendo aqui objeto de ataque, não há de ser diretamente afetada, em sua validade, pelo resultado deste julgamento. Nada obstante, caso a tendência que por enquanto se anuncia venha a se confirmar, a presunção de constitucionalidade desse diploma certamente será submetida aos mais variados abalos, sendo bastante previsível que venha inclusive a ser desconstituída por decisões proferidas em sede de controle difuso. Trata-se de um juízo de consequência que não pode ser ignorado.

E, no caso de declaração de inconstitucionalidade da Lei 12.101/09, passarão a ser aplicados como parâmetros para a concessão da imunidade de contribuições sociais apenas os requisitos do art. 14 do CTN, que são evidentemente insuficientes para garantir que o art. 195, § 7º, cumpra as finalidades para as quais a Constituição Federal o direcionou. Isso sem considerar o substancial impacto orçamentário que isso acarretaria no plano do orçamento da seguridade social.

Tendo em vista a antecipação dessas consequências, é pertinente sugerir que, na eventualidade de ser acolhida a tese de inconstitucionalidade formal também quanto às normas de procedimento, considere o Plenário a possibilidade de proclamar uma decisão sensível a esse cenário. Uma das técnicas de decisão que tem sido empregada pela Corte em hipóteses como a que se apresenta aqui é a da declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade, em que o

**ADI 2028 / DF**

Tribunal consente com uma eficácia excepcional do ato normativo censurado, enquanto concita o legislador a exercer sua competência de acordo com a diretriz anunciada. A aplicação de providência nesse sentido seria de todo salutar à promoção do diálogo institucional entre os poderes, sobretudo quando é inegável que o Tribunal tem alguma responsabilidade pelo instrumento adotado pelo Congresso Nacional para a regulamentação da referida imunidade. Uma solução que tal, conferindo ao parlamento prazo razoável para deliberar com o quórum exigido pela legislação complementar, seria certamente mais prudente do que a mera declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos sob investiva.

10. Uma consideração específica há de ser feita em relação ao recurso extraordinário 566.622, que também enfrenta a problemática aqui tratada a respeito do veículo normativo adequado para dispor sobre o modo beneficente a ser observado pelas entidades imunes do art. 195, § 7º, da CF. O acórdão recorrido, proveniente do TRF da 4ª Região, indeferiu a imunidade pleiteada pela recorrente, a Sociedade Beneficente de Parobé, louvando-se não apenas em elementos jurídicos, mas também em circunstâncias de fato. No plano jurídico, embora acatando a decisão liminar proferida na ADI 2028, assentou aquela Corte Federal, *“a legitimidade das exigências elencadas na Lei nº 8.212/91, na medida em que traduzem os requisitos objetivos inerentes à caracterização da entidade como beneficente e filantrópica”*, no que incluiu, especificamente, a apresentação de título de utilidade pública federal e, à época, do certificado de registro de entidade de fins filantrópicos. Quanto ao outro aspecto, o acórdão recorrido afirmou expressamente a ausência de provas suficientes sobre importantes fatos da causa, a saber: (a) *“quanto ao primeiro requisito da Lei nº8.212/91, há lei municipal e estadual declarando a utilidade pública da entidade, faltando a declaração da esfera federal”*; (b) *“não há nos autos o certificado de entidade de fins filantrópicos, fornecido pelo CNAS, nem existem elementos que permitam inferir o momento em que implemento de todos requisitos legais para a concessão do benefício, para conferir à*

**ADI 2028 / DF**

*prova documental eficácia retroativa”.*

A tese suscrita no recurso extraordinário é apenas uma, de infringência aos arts. 146, II, e 195, § 7º, da CF, sob a alegação de que somente os requisitos do CTN poderiam ser exigidos para fins de fruição da imunidade de contribuições sociais. Bem se percebe, assim, que, não obstante o voto ora proferido reconhecer a reserva de lei complementar como veículo adequado à definição do modo beneficente, e de prestar assistência social, em especial quanto a contrapartidas, este fundamento não é suficiente para conduzir um juízo de provimento do recurso extraordinário. É que, conforme explicitado, há também um domínio jurídico suscetível de disciplina por lei ordinária, como o que diz respeito à outorga a determinado órgão da competência de fiscalizar, mediante a emissão de certificado, o suprimento dos requisitos para fruição da imunidade do art. 195, § 7º, da CF. E ficou expresso, no acórdão recorrido, que a demandante não satisfaz uma das exigências validamente previstas pela Lei 8.212/91, a saber, a do seu art. 55, I, de obtenção de título de utilidade pública federal. Isto é bastante para manter a autoridade do acórdão recorrido, frustrando a pretensão recursal.

Sugere-se, assim, quanto ao Tema 32, seja consolidada, para efeitos de repercussão geral, a tese de que a reserva de lei complementar aplicada à regulamentação da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF limita-se à definição de contrapartidas a serem observadas para garantir a finalidade beneficente dos serviços prestados pelas entidades de assistência social, o que não impede seja o procedimento de habilitação dessas entidades positivado em lei ordinária.

11. Ante o que se vem de expor, manifesto-me no sentido de que:

(a) sejam as ADI's 2028, 2036, 2228 e 2621 conhecidas como ações de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental;

(b) sejam julgadas procedentes, na integralidade, as

**ADI 2028 / DF**

arguições decorrentes da conversão das ADI's 2028 e 2036, nos limites postos no voto do Ministro relator;

(c) sejam julgadas procedentes em parte as arguições decorrentes da conversão das ADI's 2228 e 2621, para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 2º, IV; 3º, VI, §§ 1º e 4º, § único, todos do Decreto 2.536/98, assim como dos arts. 1º, IV; 2º, IV e §§ 1º e 3º; 7º, § 4º, do Decreto 752/93;

(d) seja negado provimento ao RE 566.622 e

(e) caso se confirme, nos demais pontos, diferentemente do aqui sustentado, a orientação adotada no voto do Ministro relator, que a declaração de inconstitucionalidade do art. 55, II, da Lei 8.212/91 (na redação que lhe foi conferida tanto pela Lei 9.429/96 quanto pela MP 2.187/01), bem como do art. 9º, § 3º; e 18, III e IV, da Lei 8.742/93 (na redação que lhes foi conferida pela MP 2.187/01), seja formalizada sem pronúncia de nulidade, pelo prazo de 24 meses, comunicando-se o parlamento a respeito do que vier a ficar decidido para que delibere aquela instância da maneira que entender conveniente.”

Portanto, acompanhando integralmente o voto proferido pelo Ministro Teori Zavascki, com a vênua dos que entendem de forma contrária, concluo no sentido de: i) conhecer das ADI's 2028, 2036, 2228 e 2621 como ações de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental; ii) julgar procedentes, na integralidade, as arguições decorrentes da conversão das ADI's 2028 e 2036, nos limites postos no voto do Ministro Relator; e iii) julgar procedentes em parte as arguições decorrentes da conversão das ADI's 2228 e 2621, para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 2º, IV; 3º, VI, §§ 1º e 4º, § único, todos do Decreto 2.536/98, assim como dos arts. 1º, IV; 2º, IV e §§ 1º e 3º; 7º, § 4º, do Decreto 752/93.

**É como voto.**



19/10/2016

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.028 DISTRITO FEDERAL**

**VOTO**

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX** - Senhora Presidente, egrégia Corte, ilustre representante do Ministério Público, senhores advogados e estudantes presentes.

Senhora Presidente, eu e o Ministro Teori pertencemos onze anos à Seção de Direito Público do STJ, onde julgamos reiteradamente esse tema nos exatos termos em que o Ministro Teori propôs aqui. Então, basicamente, tudo aquilo que influi diretamente da imunidade reclama lei complementar, e aqueles aspectos procedimentais de habilitação de documentos, apresentação dos documentos para ver a categorização da sociedade como beneficente se submetem a uma lei ordinária para a qual não há necessidade de *quorum* específico para isso.

Eu estou acompanhando o Ministro Teori também, com a devida vênia dos votos divergentes. E aqui nós já tivemos várias vezes a oportunidade de assentar que as ações de controle de constitucionalidade são fungíveis. Nós podemos admitir uma ADI como ADPF, e vice-versa, porque esse é o tipo do defeito de forma que não infirma a questão de fundo. Há vários precedentes aqui em que as ADIs, apesar das mudanças legislativas, foram mantidas. Mas acho isso absolutamente insignificante em razão do contexto maior. Então, também vou acompanhar na conversão, que todos os Colegas que me antecederam admitiram a conversão de ADI em ADPF, e acompanho o Relator assim como o fazia nos votos lá no Superior Tribunal de Justiça.

19/10/2016

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.028 DISTRITO FEDERAL**

**ANTECIPAÇÃO AO VOTO**

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Senhora Presidente, preocupa-me esta questão da conversão das ações em ADPF, porque, se assim o fizermos, nós teremos que fazê-lo em relação a todas as ações diretas de inconstitucionalidade que atingirem leis já revogadas. Por isso que eu peço vênua ao eminente Ministro **Teori Zavascki**, à Ministra **Rosa**, ao Ministro **Joaquim Barbosa**, que, na verdade, foi o primeiro a admitir essa conversão, e agora ao Ministro **Luiz Fux**, para manter o conhecimento como ação direta de inconstitucionalidade, mesmo com a revogação já operada. E por que o faço? Porque o julgamento já havia se iniciado, os votos já haviam sido proferidos.

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE)** - E os votos tomados por nós não eram no sentido da conversão.

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Exatamente, então, uma vez iniciado o julgamento como ação direta e colhidos votos nesse sentido, eu penso que a Corte deve manter essa posição.

Eu cito, aqui, que a Corte já decidiu, nas Ações Diretas 4.356 e 4.426, ambas de minha relatoria, que singularidades do caso afastam, excepcionalmente, a aplicação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a prejudicialidade da ação, visto que houve impugnação em tempo adequado e sua inclusão em pauta antes do exaurimento da eficácia da lei temporária impugnada, existindo a possibilidade de haver efeitos em curso - como ocorre no caso concreto. As ações diretas foram liberadas para julgamento - as que ora estamos julgando - em 10 de agosto de 2009. A revogação do art. 55 da Lei 8.212/91 ocorreu com a edição da Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009.

Então, eu entendo que nós devemos manter o julgamento das ações com suas nomenclaturas originais de ações diretas de

**ADI 2028 / DF**

inconstitucionalidade. Portanto, eu não faço a conversão, mas delas conheço. Uma vez conhecendo, quanto ao mérito das ações diretas, peço vênua àqueles que entendam o contrário para acompanhar o voto proferido hoje pelo Ministro **Teori Zavascki**. Em relação a todas as ações diretas, eu tenho voto por escrito que farei juntar, mas, basicamente, meu voto está todo ele já contemplado pelo voto lido e proferido pelo Ministro **Teori Zavascki** na manhã de hoje, de tal sorte que não vou aqui repetir seus argumentos e fundamentos.

Quanto ao recurso extraordinário, também pelos mesmos fundamentos - farei juntar o voto escrito - acompanho o Ministro **Teori Zavascki**.

E, aqui, também reconheço que os quatro votos proferidos numa extensão maior de declaração de inconstitucionalidade, inclusive por Vossa Excelência Ministra Presidente, que já votou, todos eles têm suporte teórico, suporte jurídico, suporte constitucional da maior densidade. Mas, como destacou Sua Excelência, o Ministro **Teori Zavascki**, e como destaquei, acompanhando Sua Excelência naquele julgamento do ICMS em relação à substituição progressiva, em que optei por uma solução consequencialista, esse aspecto atingiria outras leis, como a do ProUni ou mesmo a de nº 12.101, objeto de ações diretas de inconstitucionalidade sob a relatoria do Ministro **Gilmar Mendes**. Existem duas ações diretas de inconstitucionalidade contra a Lei 12.101/2009, que é exatamente a lei que revoga essas leis anteriores que dizem respeito ao mesmo tema de que estamos aqui tratando.

E, realmente, quanto aos efeitos que se dariam nos inúmeros casos concretos já ocorridos, do ponto de vista do mundo real, essa interferência, penso que essa opção consequencialista do Ministro **Teori** deva ser privilegiada. E destacando que Sua Excelência procurou o máximo possível dizer que a lei complementar está reservada aos requisitos para a concessão da referida imunidade, e a lei ordinária, não só a lei ordinária, mas também os regramentos - existem vários regramentos infranormativos aí, não só infraconstitucionais, mas infralegais - que são emitidos pelos órgãos públicos a respeito do tema

**ADI 2028 / DF**

não podem estabelecer requisitos, eles estabelecem, evidentemente, procedimentos.

Então, penso que, de maneira muito sábia e consequencialista, o Ministro **Teori Zavascki** soube fazer essa distinção. E, da mesma forma como fiz no caso do ICMS, na manhã de hoje, também acompanho Sua Excelência, mas não sem antes reconhecer que os votos proferidos - e, neste caso concreto, no sentido de uma inconstitucionalidade mais ampla - estão, sem dúvida nenhuma, todos eles muito bem fundamentados e guarnecidos constitucionalmente.

De fato, aquilo que os particulares reclamam - aqui os beneficiários de assistência ou de filantropia - chama a atenção. Até conversei, ao final da sessão, com o Ministro **Teori** sobre, por exemplo, a Lei 12.101/2009 - muito embora não estivesse aqui no dia do sessão, Ministra Presidente, fiz questão de, depois, ter acesso às sustentações orais, que são gravadas, e, aqui, cumprimento, uma vez mais, o nosso Professor Ives Gandra Martins, que fez, como sói acontecer, uma brilhante sustentação oral. É sobre a alegação de que, realmente, muitas vezes, o Poder Público e o Estado acabam por ter à **manus** o poder de fazer as alterações que possam atingir essas entidades que precisam ter uma previsibilidade em relação à referida imunidade, ou ao referido benefício, realmente, chama a atenção, não podemos desconsiderar esse aspecto.

Vejamos, a Lei 12.101 revogou ou alterou, por exemplo, dispositivos das Leis 8.212/1991, 8.742/1993, 9.429/96, 9.732/98, 10.684/2003, da Medida Provisória 2.187-13/2001, da Lei 11.096/2005 e da Lei 12.868/2013. Ou seja, realmente há - digamos assim - uma legislação extremamente pródiga sobre o tema; o que verdadeiramente faz com que tenhamos que refletir sobre essa segurança jurídica para essas instituições beneficiárias desse tipo de benesse fiscal.

Parece até a legislação eleitoral: nós tivemos de 1988 até hoje mais alterações, mais leis eleitorais do que eleições. Então, realmente, isso incomoda. Mas existe uma realidade já ocorrida.

Eu penso que o voto que procurou um equilíbrio entre essa preocupação da segurança jurídica e da realidade fática foi o do Ministro

**ADI 2028 / DF**

**Teori**, que contemplou essas duas preocupações: a questão relativa à necessidade de haver lei complementar para se estabelecerem os requisitos do benefício, sem a interferência por parte do legislador de norma infraconstitucional ordinária ou regulamentar; e, ao mesmo tempo, a de assegurar que outros benefícios que já foram concedidos também não sejam atingidos por conta dessa interpretação.

De tal sorte, então, que eu acompanho o voto do Ministro **Teori Zavascki** nas ações diretas de inconstitucionalidade - que eu não converto, eu as recebo e delas conheço como ações diretas. No caso do recurso extraordinário, a ele nego provimento.

19/10/2016

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.028 DISTRITO FEDERAL****VOTO****O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Tanto o Relator, Ministro Joaquim Barbosa, quanto o Ministro **Teori Zavascki** superam a preliminar, sugerindo a conversão das ações diretas em arguições de descumprimento de preceito fundamental.

Todavia, entendo que a melhor solução para esse caso seja afastar a prejudicialidade das ações, mas não convertê-las em ADPF, prosseguindo no seu julgamento como ações diretas de inconstitucionalidade, na esteira do que decidiu esta Corte nas ADI 4356 e 4426, ambas de minha relatoria. Nestas ações diretas, esta Corte decidiu que singularidades do caso afastam, excepcionalmente, a aplicação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a prejudicialidade da ação, visto que houve impugnação em tempo adequado e sua inclusão em pauta antes do esgotamento da eficácia da lei temporária impugnada, existindo a possibilidade de haver efeitos em curso (art. 7º da Lei 14.506/2009) (DJe 18/5/2011).

É exatamente o que ocorre no presente caso. As ações diretas foram liberadas para julgamento em 10/08/2009 e a revogação do art. 55 da Lei nº 8.212/91 ocorreu com a edição da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009.

Por essas razões, deixo de assentar a prejudicialidade e prossigo o julgamento das ações diretas.

No mérito, observo que, no julgamento da medida cautelar da presente ação direta, o Tribunal acolheu o fundamento de inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 9.732/1998 na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212/1991 e a ele acrescentou os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1998, uma vez que os dispositivos impugnados estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, além de limitar a própria extensão da

**ADI 2028 / DF**

imunidade.

“Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998. - Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social - e que é admitido pela Constituição - é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna. - **De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a "lei" para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complementar. - No caso, o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação a matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária. - É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei" sem qualificá-la como complementar - e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150, VI, "c", da Carta Magna -, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II ("Cabe à lei complementar: .... II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar"), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa. - A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância, embora,**

**ADI 2028 / DF**

no caso, se acolhida, e, em consequência, suspensa provisoriamente a eficácia dos dispositivos impugnados, voltará a vigorar a redação originária do artigo 55 da Lei 8.212/91, que, também por ser lei ordinária, não poderia regular essa limitação constitucional ao poder de tributar, e que, apesar disso, não foi atacada, subsidiariamente, como inconstitucional nesta ação direta, o que levaria ao não-conhecimento desta para se possibilitar que outra pudesse ser proposta sem essa deficiência. - Em se tratando, porém, de pedido de liminar, e sendo igualmente relevante a tese contrária - a de que, no que diz respeito a requisitos a ser observados por entidades para que possam gozar da imunidade, os dispositivos específicos, ao exigirem apenas lei, constituem exceção ao princípio geral -, não me parece que a primeira, no tocante à relevância, se sobreponha à segunda de tal modo que permita a concessão da liminar que não poderia dar-se por não ter sido atacado também o artigo 55 da Lei 8.212/91 que voltaria a vigorar integralmente em sua redação originária, deficiência essa da inicial que levaria, de pronto, ao não-conhecimento da presente ação direta. Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com o seu não-conhecimento, questão cujo exame será remetido para o momento do julgamento final do feito. - Embora relevante a tese de que, não obstante o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei", sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, é de se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa, no caso, porém, dada a relevância das duas teses opostas, e sendo certo que, se concedida a liminar, revigorar-se-ia legislação ordinária anterior que não foi atacada, não deve ser concedida a liminar pleiteada. - É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora



**ADI 2028 / DF**

impugnados - o que não poderia ser feito sequer por lei complementar - estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do "periculum in mora". Referendou-se o despacho que concedeu a liminar para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta."

Como se vê, prevaleceu o entendimento de que **"os requisitos da lei"** que o art. 195, § 7º, CF manda observar não dizem respeito à configuração da imunidade, mas àquelas **normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune**. Na ocasião, todavia, o Relator asseverou que as duas teses são igualmente relevantes, quais sejam: (i) de que todo e qualquer requisito que diga respeito à imunidade deve ser disciplinado por lei complementar e (ii) de que a referência genérica à lei, significa que a lei é ordinária. Não avançou, todavia, pois, a se acolher a primeira tese, o art. 55 da Lei nº 8.212/91, em sua redação original, também seria inconstitucional, não tendo tal dispositivo sido impugnado na ADI.

Com efeito, cabe a lei complementar dispor sobre limitações ao poder de tributar, inserida nesse contexto a imunidade. Apenas guardo reservas quanto ao entendimento de que as normas dos incisos I e II do art. 55 da Lei nº 8.212/91, seja em sua redação original, seja na redação dada pelas Lei nº 9.249/96 e MP nº 2.187-13, de 2001, extrapolaria o art. 14 do CTN. Basicamente, o Relator exemplificou como norma que estaria a restringir o exercício do direito constitucionalmente assegurado, **a exigência de que a entidade seja reconhecida como de utilidade pública (inciso I) e que possua o CEBAS emitido pelo CNAS (inciso II)**.

Entendo perfeitamente possível a subsistência de lei complementar e de lei ordinária, respectivamente, na regulamentação do objeto da imunidade e das entidades que devam fazer jus à imunidade.

Na ADI nº 1.802, por exemplo, já se sinalizou que os requisitos que digam respeito à **constituição e ao funcionamento das entidades**

**ADI 2028 / DF**

poderiam ser veiculados por lei ordinária, sendo que aqueles requisitos atinentes aos **lindes da imunidade** se sujeitam à reserva de lei complementar.

Independentemente do caráter declaratório ou constitutivo do CEBAS, fato é que a solução intermediária adotado pelo Ministro **Teori Zavascki** é a que melhor atende o interesse público, que deve reger as políticas de saúde, educação e assistência e a renúncia de receitas tributárias decorrentes da imunidade reconhecida às entidades privadas que atuam em colaboração com o poder público na efetivação de tais políticas.

No caso, o inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212/91 e seus parágrafos, na redação da Lei nº 9.732/1998, impõe a prestação do serviço assistencial, de educação ou de saúde de forma gratuita e em caráter exclusivo, requisito esse atinente aos lindes da imunidade.

Diante do exposto, julgo procedente a ação e declaro a inconstitucionalidade do art. 1º na parte em que alterou a redação do art. 55, III, da Lei nº 8.212/91 e ele acrescentou os §§ 3º, 4º e 5º, e dos arts. 4º, 5º e 7º, todos da Lei nº 9.732/98.

19/10/2016

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.028 DISTRITO FEDERAL**

**ESCLARECIMENTO**

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE)** - Primeiro, apenas para aclarar que a divergência havida é muito mais em termos do que assentado pelo eminente Ministro Teori Zavascki, de que não há pronúncia de nulidade na proposta feita.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Senhora Presidente, Vossa Excelência me permite?

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE)** - Pois não.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Eu só fiz essa proposta alternativa de não pronúncia de nulidade...

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE)** - Para deixar o Congresso...

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - E houvesse uma orientação diferente da que eu propus. Ou seja, se se considerasse inconstitucional também, se se exigisse lei complementar também para aspectos procedimentais.

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE)** - Para os outros itens procedimentais.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Se não, aparentemente, no meu voto...

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE)** - Porque, de toda sorte, a divergência fica... Nós tínhamos votado pela parcial procedência, e Vossa Excelência também.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Sim.

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE)** - Apenas os itens que eu e o Ministro Barroso seguimos eram além daqueles...

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Alguns itens.

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE)** - Que foram alguns itens. Portanto, na verdade, nem há uma divergência; há

**ADI 2028 / DF**

uma extensão maior. Só para ficar claro o que é que se contém.

Documento não revisado pelo Exmo. Sr. Ministro Teori Zavascki.

19/10/2016

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.028 DISTRITO FEDERAL**

**VOTO**

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI** - Senhora Presidente, eu vou acompanhar o voto do eminente Ministro Teori Zavascki.

Inicialmente, quanto à conversão, eu peço vênia ao Ministro Dias Toffoli - entendendo o raciocínio de Sua Excelência -, dizendo que, se nós formos fazer essa conversão, daqui para frente, teríamos que fazer a conversão em todas as ações diretas de inconstitucionalidade que tenham por objeto leis já revogadas. Então, é um argumento pragmático, legítimo, válido. Mas eu peço vênia para acompanhar o Relator nessa conversão, tendo em conta a fungibilidade das ações objetivas que nós julgamos aqui neste Plenário. E não vejo nenhum prejuízo nessa conversão, porque o resultado será exatamente o mesmo. Se Sua Excelência identificou esse problema, eu converto também. Conheço dessas ações diretas de inconstitucionalidade como ações de descumprimento.

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE)** - Ministro, Vossa Excelência me permite?

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI** - Pois não.

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE)** - Apenas uma ponderação, na esteira do que fez o Ministro, com todo o respeito evidentemente pelo entendimento e preservando-o.

É que, de toda sorte, nós teríamos que fazer o que o Ministro Pertence sempre acentuou neste Plenário: se isto vai prevalecer daqui para frente para todas - porque nós temos ações diretas de inconstitucionalidade de 1991 ainda não julgadas e, neste caso, por exemplo, estas foram iniciadas quando ainda não tinha havido a revogação -, então, nós temos que delimitar qual é a consequência da mudança de orientação: se é neste julgamento apenas ou se em todos os julgamentos, todas as vezes em que nós continuarmos o julgamento, nós vamos converter em arguições de descumprimento, porque nós não

**ADI 2028 / DF**

poderemos adotar dois pesos e duas medidas. Então, apenas isso acho que precisa ficar claro.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – No passado, Presidente, jamais tivemos como móvel da conversão o fato de o ato normativo abstrato e autônomo ter sido revogado. Sempre declaramos o prejuízo da ação direta de inconstitucionalidade.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Sim. E depois, já estávamos aqui, quando começamos a dar sequência quando o ato tivesse produzido efeitos para que declarasse inconstitucional e aqueles atos pudessem ser desfeitos.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Mas apreciando, portanto, situações concretas.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Exatamente.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – O que foge ao objetivo do processo que revele a ação direta de inconstitucionalidade.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Como essa. Se aqui nós declaramos inconstitucional e por ter sobrevivido... Então, é apenas para chamar a atenção para este ponto, mas respeitando, claro.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Eu entendi. Eu entendi perfeitamente. Eu queria dizer a Vossa Excelência, Senhora Presidente, que eu não estou dando este alcance para essa convocação das ações diretas de inconstitucionalidade em ADPFs. Acho que eu estou simplesmente adotando o ponto de vista do juiz vistor, que traz essa questão à baila e eu acho que, neste caso em particular, nós estamos convertendo e não teríamos nenhum compromisso com relação às decisões futuras. Eu acho que poderíamos proceder tal como, eventualmente, venha a sugerir o Relator ou um juiz vistor.

Neste caso, eu estou dizendo que o resultado é o mesmo se convertermos ou não, e não estaria, *data venia*, estendendo essa nossa decisão daqui para frente, criando precedente.

Eu estou acompanhando até, talvez, por uma questão de cortesia que

**ADI 2028 / DF**

se deve aos Colegas, que se debruçam verticalmente sobre um determinado assunto, como fez o Ministro Teori Zavascki. Então, nesse ponto, estou acompanhando Sua Excelência na conversão.

Mas também não fecho questão. Se se entender que essa nossa decisão será vinculante daqui para frente, eu me permitiria meditar um pouco mais, verificar os precedentes, refletir sobre a ponderação do Ministro Marco Aurélio, que faz agora. Então, de qualquer maneira, converto sem dar a essa conversão o caráter de precedente.

Eu observo que, agora, pelo menos para mim, que não participei da sessão matutina, por motivo de força maior, a Ministra Rosa colocou muito bem a questão. De forma bastante sintética, a questão está em saber se o art. 195, § 7º, que concede uma "isenção" ou a "possibilidade de isenção" para as entidades filantrópicas, exige uma lei complementar ou uma lei ordinária. Na verdade, o termo foi mal colocado, segundo a doutrina e jurisprudência, pelos constituintes, porque nós estamos diante não de uma isenção, mas de uma verdadeira imunidade. E, neste sentido, o Ministro Marco Aurélio aclarou muito bem que, para este fim e para os requisitos materiais no que tange ao reconhecimento da imunidade, se faz necessária uma lei complementar.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – E foi, justamente, o enfoque do ministro Moreira Alves quando enfrentamos, numa das ações diretas de inconstitucionalidade, o pedido de implemento de liminar. Sua Excelência ressaltou que, toda vez que a Constituição Federal revela limite ao poder de tributar, tem-se imunidade, e não simples isenção. Quando o legislador ordinário atua, sim, há de falar-se em isenção, e não em imunidade.

Agora, se Vossa Excelência me permitir, quando chegar a minha vez de votar, Presidente, como estou zerado no tocante a pedidos de vista – não há nenhum processo no gabinete aguardando exame –, pedirei vista das ações diretas de inconstitucionalidade. E, sendo Relator do recurso extraordinário, não posso dele pedir vista. Indicarei adiamento para julgarmos em conjunto.

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Pois é. E**

**ADI 2028 / DF**

também, assim como concluiu, pela leitura dinâmica que fiz do voto do Ministro Teori Zavascki e pela síntese que fez a Ministra Rosa, agora, entendo que, no que toca aos aspectos de funcionamento e os aspectos constitutivos das entidades beneficentes e também no que diz respeito a questões relativas à fiscalização, à certificação, eu acho que a lei ordinária é suficiente.

Então, é preciso fazer uma distinção entre esses requisitos materiais para o reconhecimento da imunidade e esses aspectos que eu chamaria de procedimentais. Para isso, basta uma lei ordinária a meu ver.

Então, eu estou concluindo exatamente na mesma linha que o Ministro Teori Zavascki. Apenas com uma dúvida: Sua Excelência sugere que se negue provimento ao RE 566.622 que, salvo engano, foi aquele que seguiu relatado pelo Ministro Marco Aurélio. Até perguntei a Sua Excelência...

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO** – Pelo visto, o voto que proferi já ficou perdido no tempo, não é?

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI** - Eu até indaguei de Sua Excelência se, diante dessa conclusão a que eu cheguei - penso que alguns Colegas também chegaram - de se subdividir a questão dizendo que alguns aspectos exigem lei complementar, e outros lei ordinária, se não seria possível dar parcial provimento ao RE? Mas o Ministro Marco Aurélio me informa que, tendo em conta que o único pedido no RE é saber se é exigível lei complementar ou não, não caberia esse meio termo. Mas eu, diante da conclusão que cheguei, estaria inclinado a dar provimento parcial ao RE.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO** – Não há a menor dúvida de que, mediante lei ordinária – ordinária no bom sentido –, foram criadas limitações para ter-se a imunidade tributária. E, então, aditou-se, como que, o Código Tributário, recepcionado com força de lei complementar.

Torno a frisar que o tema é muito sensível. E lembro palavras de Kiyoshi Harada. Segundo ele, o previsto no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, e estamos lidando com matéria situada no âmbito



**ADI 2028 / DF**

da saúde e, também, da educação, visa atrair – atrair, não o contrário – as entidades beneficentes, para secundar a ação do Poder Público na efetiva realização dos direitos sociais, sem qualquer intuito lucrativo.

Apenas para citar exemplo, é objeto de uma das ações diretas de inconstitucionalidade o afastamento, do cenário jurídico normativo, de diploma que condicionou a imunidade à prestação de 60% de serviço, considerada a atividade da beneficiária, ao Sistema Único de Saúde, criando, portanto, requisito novo, estranho, totalmente estranho, ao artigo 14 do Código Tributário Nacional. Por isso, a fim de apreciar esse conjunto, o problema da perda de objeto da aludida ação, no que revogada a lei, e até mesmo a viabilidade de conversão em arguição de descumprimento de preceito fundamental, pedirei vista dos processos reveladores das quatro ações diretas de inconstitucionalidade. E indicarei, para haver a apreciação conjunta, o adiamento do processo do qual sou relator – o recurso extraordinário.

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI** - Senhora Presidente, por ora, e aguardando o voto do Ministro Marco Aurélio, acompanho o que foi enunciado pelo Ministro Teori Zavascki.

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE)** - Inclusive negando provimento ao recurso extraordinário.

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI** - É. E, por enquanto, eu nego provimento. Eu estaria disposto, talvez, a dar provimento parcial, mas, nesse momento, nego provimento.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO** – Pretende-se com a imunidade, segundo o autor citado, justamente que entidades beneficentes venham, nesse setor tão deficitário, da saúde, da educação, a secundar o Poder Público.

**O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI** - Senhora Presidente, apenas para esclarecer ao Ministro Ricardo Lewandowski, que não pode comparecer na parte da manhã: no caso do recurso extraordinário, a questão de mérito, a questão de direito do meu voto, coincide basicamente com os fundamentos do Ministro Marco Aurélio.

A minha proposta de negar provimento é porque o acórdão

**ADI 2028 / DF**

recorrido tinha dois fundamentos: esse de direito e um de fato. Então, como não foi superado nem sequer alegado esse fundamento de fato, que era por si só suficiente, foi essa a razão pela qual, no recurso extraordinário, eu neguei provimento. Mas a questão de direito enfocado basicamente coincide com a do Ministro Marco Aurélio no caso.

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI** - Daí a minha perplexidade, porque entendo que a tese levantada pelo Ministro Marco Aurélio é uma tese que tem boa sustentação.

Agradeço ao Ministro Teori.

Documento não revisado pelo Exmo. Sr. Ministro Teori Zavascki.

**19/10/2016**

**PLENÁRIO**

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.028 DISTRITO FEDERAL**

|                            |  |
|----------------------------|--|
| <b>RELATOR</b>             | <b>: MIN. JOAQUIM BARBOSA</b>  |
| <b>REDATORA DO ACÓRDÃO</b> | <b>: MIN. ROSA WEBER</b>   |
| <b>REQTE.(S)</b>           | <b>: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE-HOSPITAIS, ESTABELECIMENTOS E SERVIÇOS - CNS</b> |
| <b>ADV.(A/S)</b>           | <b>: IVES GANDRA DA SILVA MARTINS</b>  |
| <b>INTDO.(A/S)</b>         | <b>: PRESIDENTE DA REPÚBLICA</b>   |
| <b>INTDO.(A/S)</b>         | <b>: CONGRESSO NACIONAL</b>  |

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, já anunciei. Peço vista dos quatro processos reveladores de ações diretas de inconstitucionalidade.

**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.028**

PROCED. : DISTRITO FEDERAL

**RELATOR : MIN. JOAQUIM BARBOSA**

REDATORA DO ACÓRDÃO : MIN. ROSA WEBER

REQTE.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE-HOSPITAIS,  
ESTABELECIMENTOS E SERVIÇOS - CNS

ADV.(A/S) : IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (11178/SP)

INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

INTDO.(A/S) : CONGRESSO NACIONAL

**Decisão:** Após o voto do Relator, Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), julgando parcialmente procedente a ação direta, no que foi acompanhado pelos Ministros Cármen Lúcia e Roberto Barroso, pediu vista dos autos o Ministro Teori Zavascki. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Ausente o Ministro Dias Toffoli representando o Tribunal na III Assembleia da Conferência das Jurisdições Constitucionais dos Países de Língua Portuguesa, em Angola. Falaram, pela requerente Confederação Nacional de Saúde - Hospitais, Estabelecimentos e Serviços, o Dr. Ives Gandra da Silva Martins, e, pela Advocacia-Geral da União, a Dra. Grace Maria Fernandes Mendonça, Secretária Geral de Contencioso. Plenário, 04.06.2014.

**Decisão:** Após o voto do Ministro Teori Zavascki, que conhecia da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, julgando-a procedente na sua integralidade, nos limites postos nos termos do voto do Ministro Joaquim Barbosa (Relator), o julgamento foi suspenso. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, os Ministros Celso de Mello e Ricardo Lewandowski. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 19.10.2016.

**Decisão:** Após os votos dos Ministros Rosa Weber, Luiz Fux e Ricardo Lewandowski, que conheciam da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, julgando-a procedente em sua integralidade, e o voto do Ministro Dias Toffoli, que conhecia da ação direta e a julgava procedente, pediu vista dos autos o Ministro Marco Aurélio. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 19.10.2016.

Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber, Teori Zavascki, Roberto Barroso e Edson Fachin.

Procurador-Geral da República, Dr. Rodrigo Janot Monteiro de Barros.

p/ Doralúcia das Neves Santos  
Assessora-Chefe do Plenário

23/02/2017

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.028 DISTRITO FEDERAL****VOTO**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Divirjo da maioria formada no tocante à conversão das ações diretas de inconstitucionalidade nº 2.028 e nº 2.036 em arguição de descumprimento de preceito fundamental.

A ação direta de inconstitucionalidade pressupõe ato normativo abstrato autônomo em pleno vigor. No caso, a redação conferida pelo artigo 1º da Lei nº 9.732/1998 ao artigo 55, inciso III, da de nº 8.212/1991 foi revogada pela Lei nº 12.101/2009.

A superveniente perda da eficácia da norma atacada implica o prejuízo do pleito formulado, consoante reiteradamente afirmado na jurisprudência do Supremo – questão de ordem na ação direta de inconstitucionalidade nº 1.859, de minha relatoria, acórdão publicado no Diário da Justiça de 26 de junho de 1999, ação direta de inconstitucionalidade nº 2.072, relatora a ministra Cármen Lúcia, acórdão publicado no Diário da Justiça de 2 de março de 2015, e embargos de declaração na ação direta de inconstitucionalidade nº 4.061, relator o ministro Luiz Fux, acórdão publicado no Diário da Justiça de 17 de setembro de 2015.

Observem a organicidade do Direito. Surge impróprio admitir a mencionada conversão quando verificada a inexistência de ato normativo cuja harmonia com o Texto Maior deva ser assentada. Ausente essa circunstância, o processo objetivo consistiria, tão somente, em instrumento balizador de situações concretas regidas pelo ato revogado. Entendimento em sentido contrário conduziria a concluir-se pela convalidação em arguição de toda ação direta cujo objeto tenha a eficácia esvaziada. Declaro o parcial prejuízo das ações diretas de inconstitucionalidade nº 2.028 e nº 2.036, no tocante ao artigo 1º da Lei nº 9.732/1998.

**ADI 2028 / DF**

Passo a apreciar a compatibilidade do artigo 4º da Lei nº 9.732/1998, ainda em vigor, com o Texto Maior, adotando os fundamentos consignados no exame do recurso extraordinário nº 566.622, de minha relatoria.

O § 7º do artigo 195 da Carta da República versa dois requisitos para o gozo da imunidade em jogo: ser pessoa jurídica que desempenhe atividades beneficentes de assistência social e atender a parâmetros legais.

A primeira condição é decorrente da própria razão da imunidade. Assim como se dá com a alínea "c" do inciso VI do artigo 150, em relação à qual é ontológica e finalisticamente vinculada, a norma do mencionado § 7º tem por finalidade "atrair as entidades beneficentes para secundar a ação do Poder Público na efetiva realização dos direitos sociais, sem qualquer intuito lucrativo" (HARADA, Kioshi. Imunidade das Entidades de Assistência Social. Requisitos Legais para sua Fruição. *Revista Nacional de Direito e jurisprudência* nº 66, Ano 6, Junho de 2005, p. 12).

Entidade beneficente é aquela sem fins lucrativos, que não visa interesse próprio, mas alheio, trabalhando em benefício de outros. Deve atuar no campo da assistência social, auxiliando o Estado na busca pela melhoria de vida da população e realização de necessidades básicas em favor dos hipossuficientes.

O Tribunal reconhece sentido mais amplo ao termo "assistência social" constante do artigo 203 da Carta de 1988, assentando que, entre as formas de promover os objetivos revelados nos incisos desse preceito, estão incluídos os serviços de saúde e educação. Toda pessoa jurídica que preste esses serviços, sem pretender lucro, com caráter assistencial, em prol da coletividade e, em especial, dos menos favorecidos, estará atuando em concerto com o Poder Público na satisfação de direitos fundamentais sociais.

Daí a razão de o constituinte ter assegurado a imunidade a essas pessoas em relação tanto aos impostos como às contribuições sociais, tudo a partir da impossibilidade de tributar atividades típicas do Estado em favor da realização de direitos fundamentais no campo da assistência

**ADI 2028 / DF**

social. Em última análise, são os direitos sociais, em especial o amparo à população mais carente, a fonte de legitimação e diretriz interpretativa da regra constitucional de imunidade.

A definição do alcance formal e material do segundo requisito – a observância de "exigências estabelecidas em lei" – deve, portanto, considerar o motivo da imunidade em discussão – a garantia de realização de direitos fundamentais sociais. Qualquer interpretação que obste o alcance desse propósito há de ser evitada, sendo adequado prestigiar a que beneficie a conquista da função política e social própria do § 7º do artigo 195 do Diploma Maior.

Cabe determinar, sob esse ângulo, e não o simplesmente verbal, a espécie legislativa constitucionalmente prevista para disciplinar as exigências concernentes ao gozo da imunidade.

Além de ser entidade beneficente de assistência social, a pessoa jurídica, para usufruir da imunidade, precisa atender a requisitos legais. Trata-se, portanto, de imunidade cujo exercício está sujeito a restrições legislativas. A parte final do referido § 7º autoriza o legislador a impor condições ao gozo, pelas entidades beneficentes de assistência social, do direito à imunidade. A questão controversa diz respeito à espécie legislativa credenciada pela Carta da República para estabelecer as exigências. Na solução do litígio, cumpre ao Supremo seguir a linha hermenêutica adotada quanto às outras espécies de imunidade e compreender a cláusula de reserva legal tendo em conta a unidade da Constituição Federal e as funções políticas e sociais próprias da imunidade ora discutida. O Tribunal deve manter a interpretação sistemática e teleológica.

Em diferentes oportunidades, destacou a relevância das imunidades tributárias para o sistema constitucional de direitos pós-1988, considerados os valores e princípios que as fundamentam. Disso decorre a obrigação de o intérprete apenas permitir restrições na forma e com o alcance consentido, inequivocamente, pela Lei Maior. A interpretação de eventuais condições há de ser estrita, vedadas conclusões que impliquem negativa à forma e ao conteúdo revelados pelo Documento Básico.



**ADI 2028 / DF**

Em se tratando de autêntica limitação ao poder de tributar, "exigências legais" ao exercício das imunidades são sempre "normas de regulação" às quais fez referência o constituinte originário no inciso II do artigo 146, que dispõe a disciplina mediante lei complementar:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

O § 7º do artigo 195 tem de ser interpretado e aplicado em conjunto com o preceito constitucional transcrito, afastando-se dúvida quanto à reserva exclusiva de lei complementar para a descrição das condições a serem observadas no exercício do direito à imunidade. No âmbito do sistema normativo brasileiro, e considerada a natureza tributária das contribuições sociais, é no Código Tributário Nacional, mais precisamente no artigo 14, que se encontram os requisitos:

Art. 14. O disposto na alínea "c" do inciso IV do artigo 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.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea "c" do inciso IV do artigo 9º são, exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

**ADI 2028 / DF**

Cabe à lei ordinária apenas descrever pressupostos 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. Caso isso ocorra, deve-se proclamar a inconstitucionalidade formal. Revelada essa óptica, cumpre assentar a pecha quanto ao artigo 4º da Lei nº 9.732/1998. Eis a redação do preceito:

Art. 4º As entidades sem fins lucrativos educacionais e as que atendam ao Sistema Único de Saúde, mas não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, gozarão da isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 1991, na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial, desde que satisfaçam os requisitos referidos nos incisos I, II, IV e V do art. 55 da citada Lei, na forma do regulamento.

Salta aos olhos que o preceito legal extrapola o rol de requisitos definido no artigo 14 do Código Tributário Nacional. De acordo com a norma discutida, entidades sem fins lucrativos que atuem no campo da assistência social têm direito à imunidade prevista na Carta da República apenas na proporção das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes, bem assim do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial. Ora, não se trata de regras procedimentais acerca dessas instituições, e sim de formalidades que consubstanciam "exigências estabelecidas em lei" ordinária para o exercício da imunidade. Tem-se regulação do próprio exercício da imunidade tributária, em afronta ao versado no artigo 146, inciso II, do Diploma Maior.

Ante o quadro, declaro parcialmente prejudicadas as ações diretas de inconstitucionalidade no tocante ao artigo 1º da Lei nº 9.732/1998. Assento a inconstitucionalidade formal do artigo 4º da Lei nº 9.732/1998, bem como, por arrastamento, dos artigos 5º e 7º do mesmo diploma, considerada a dependência lógica com o preceito analisado.

**ADI 2028 / DF**

E como voto.

23/02/2017

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.028 DISTRITO FEDERAL**

VOTO

**O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Acompanho, integralmente, o voto do saudoso Ministro TEORI ZAVASCKI. Em consequência, julgo inteiramente procedente a presente arguição de descumprimento de preceito fundamental.**

**É o meu voto.**

**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.028**

PROCED. : DISTRITO FEDERAL

**RELATOR : MIN. JOAQUIM BARBOSA**

REDATORA DO ACÓRDÃO : MIN. ROSA WEBER

REQTE.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE-HOSPITAIS,  
ESTABELECIMENTOS E SERVIÇOS - CNS

ADV.(A/S) : IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (11178/SP)

INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

INTDO.(A/S) : CONGRESSO NACIONAL

**Decisão:** Após o voto do Relator, Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), julgando parcialmente procedente a ação direta, no que foi acompanhado pelos Ministros Cármen Lúcia e Roberto Barroso, pediu vista dos autos o Ministro Teori Zavascki. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Ausente o Ministro Dias Toffoli representando o Tribunal na III Assembleia da Conferência das Jurisdições Constitucionais dos Países de Língua Portuguesa, em Angola. Falaram, pela requerente Confederação Nacional de Saúde - Hospitais, Estabelecimentos e Serviços, o Dr. Ives Gandra da Silva Martins, e, pela Advocacia-Geral da União, a Dra. Grace Maria Fernandes Mendonça, Secretária Geral de Contencioso. Plenário, 04.06.2014.

**Decisão:** Após o voto do Ministro Teori Zavascki, que conhecia da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, julgando-a procedente na sua integralidade, nos limites postos nos termos do voto do Ministro Joaquim Barbosa (Relator), o julgamento foi suspenso. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, os Ministros Celso de Mello e Ricardo Lewandowski. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 19.10.2016.

**Decisão:** Após os votos dos Ministros Rosa Weber, Luiz Fux e Ricardo Lewandowski, que conheciam da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, julgando-a procedente em sua integralidade, e o voto do Ministro Dias Toffoli, que conhecia da ação direta e a julgava procedente, pediu vista dos autos o Ministro Marco Aurélio. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 19.10.2016.

**Decisão:** Após o voto do Ministro Marco Aurélio, que, preliminarmente, não conheceu da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, e, no mérito, julgou parcialmente prejudicada a ação no tocante ao art. 1º da Lei 9.732/98 e assentou a inconstitucionalidade formal do art. 4º da

Lei 9.732/98 e, por arrastamento, dos arts. 5º e 7º do mesmo diploma legal, e o voto do Ministro Celso de Mello, que conheceu da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, afastando a prejudicialidade da ação, e, no mérito, julgou-a integralmente procedente, o Tribunal deliberou suspender a proclamação do resultado do julgamento para assentada posterior. Não votou o Ministro Edson Fachin, por suceder o Ministro Joaquim Barbosa. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Ausente, justificadamente, o Ministro Luiz Fux, que proferiu voto em assentada anterior. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 23.02.2017.

Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso e Edson Fachin.

Procurador-Geral da República, Dr. Rodrigo Janot Monteiro de Barros.

p/ Doralúcia das Neves Santos  
Assessora-Chefe do Plenário

02/03/2017

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.028 DISTRITO FEDERAL**

**RELATOR** : **MIN. JOAQUIM BARBOSA**  
**REDATORA DO** : **MIN. ROSA WEBER**  
**ACÓRDÃO**  
**REQTE.(S)** : **CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE-  
HOSPITAIS, ESTABELECIMENTOS E SERVIÇOS - CNS**  
**ADV.(A/S)** : **IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**  
**INTDO.(A/S)** : **PRESIDENTE DA REPÚBLICA**  
**INTDO.(A/S)** : **CONGRESSO NACIONAL**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, apresento aditamento ao voto inicialmente proferido, não só em relação às duas ações diretas de inconstitucionalidade a que me referi, de nº 2.228 e de nº 2.621, como também à de nº 2.028 e à de nº 2.036. Passarei à Secretária o aditamento. Não procederei à leitura, porque a tese é a mesma, ou seja, quanto aos requisitos, para ter-se a imunidade, é indispensável o instrumental revelado por lei complementar.

02/03/2017

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.028 DISTRITO FEDERAL**

**ADITAMENTO AO VOTO**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Na última sessão do Pleno, realizada em 23 de fevereiro de 2017, reconheci a impossibilidade de conversão das ações diretas de nº 2.028 e nº 2.036 em arguição de descumprimento de preceito fundamental, assentando o prejuízo do exame da constitucionalidade dos dispositivos revogados.

Contudo, atuando em Colegiado, devo levar em conta o princípio da eventualidade, ou seja, a possibilidade de a ilustrada maioria refutar meu entendimento relativamente ao ponto. Passo a apreciar a harmonia, com o Texto Maior, do artigo 55, inciso III, da Lei nº 8.212/1991, na redação conferida pelo artigo 1º da Lei nº 9.732/1998. Eis a redação do preceito:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

[...]

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

[...]

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.

A premissa é a mesma por mim veiculada ao proferir o voto ora



**ADI 2028 / DF**

aditado e o relativo ao recurso extraordinário nº 566.622. No exame deste, em 23 de fevereiro último, o Supremo fixou tese no sentido de que “Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”. Cabe à lei ordinária apenas descrever pressupostos 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. Caso isso ocorra, deve-se proclamar a inconstitucionalidade formal. Revelada essa óptica, cumpre assentar a pecha do dispositivo.

De acordo com o ato discutido, entidades sem fins lucrativos que atuem no campo da assistência social têm direito à imunidade prevista na Carta da República apenas se promoverem assistência social beneficente em caráter exclusivamente gratuito. A norma legal extrapola o rol de requisitos definido no artigo 14 do Código Tributário Nacional. Não se trata de regras procedimentais, e sim de formalidades que consubstanciam “exigências estabelecidas em lei” ordinária para o exercício da imunidade. Tem-se regulação do próprio exercício da imunidade tributária, em afronta ao versado no artigo 146, inciso II, do Diploma Maior.

Ante o quadro, vencido na conversão das ações diretas de inconstitucionalidade nº 2.228 e nº 2.621 em arguição de descumprimento de preceito fundamental, adito o voto para assentar a inconstitucionalidade formal do artigo 55, inciso III, da Lei 8.212/1991, na redação conferida pelo artigo 1º da Lei nº 9.732/1998.

É como voto.

**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.028**

PROCED. : DISTRITO FEDERAL

**RELATOR : MIN. JOAQUIM BARBOSA**

REDATORA DO ACÓRDÃO : MIN. ROSA WEBER

REQTE.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE-HOSPITAIS,  
ESTABELECIMENTOS E SERVIÇOS - CNS

ADV.(A/S) : IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (11178/SP)

INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

INTDO.(A/S) : CONGRESSO NACIONAL

**Decisão:** Após o voto do Relator, Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), julgando parcialmente procedente a ação direta, no que foi acompanhado pelos Ministros Cármen Lúcia e Roberto Barroso, pediu vista dos autos o Ministro Teori Zavascki. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Ausente o Ministro Dias Toffoli representando o Tribunal na III Assembleia da Conferência das Jurisdições Constitucionais dos Países de Língua Portuguesa, em Angola. Falaram, pela requerente Confederação Nacional de Saúde - Hospitais, Estabelecimentos e Serviços, o Dr. Ives Gandra da Silva Martins, e, pela Advocacia-Geral da União, a Dra. Grace Maria Fernandes Mendonça, Secretária Geral de Contencioso. Plenário, 04.06.2014.

**Decisão:** Após os votos dos Ministros Rosa Weber, Luiz Fux e Ricardo Lewandowski, que conheciam da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, julgando-a procedente em sua integralidade, e o voto do Ministro Dias Toffoli, que conhecia da ação direta e a julgava procedente, pediu vista dos autos o Ministro Marco Aurélio. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 19.10.2016.

**Decisão:** Após o voto do Ministro Teori Zavascki, que conhecia da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, julgando-a procedente na sua integralidade, nos limites postos nos termos do voto do Ministro Joaquim Barbosa (Relator), o julgamento foi suspenso. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, os Ministros Celso de Mello e Ricardo Lewandowski. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 19.10.2016.

**Decisão:** Após o voto do Ministro Marco Aurélio, que, preliminarmente, não conheceu da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, e, no mérito, julgou parcialmente prejudicada a ação no tocante ao art. 1º da Lei 9.732/98 e assentou a inconstitucionalidade formal do art. 4º da

Lei 9.732/98 e, por arrastamento, dos arts. 5º e 7º do mesmo diploma legal, e o voto do Ministro Celso de Mello, que conheceu da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, afastando a prejudicialidade da ação, e, no mérito, julgou-a integralmente procedente, o Tribunal deliberou suspender a proclamação do resultado do julgamento para assentada posterior. Não votou o Ministro Edson Fachin, por suceder o Ministro Joaquim Barbosa. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Ausente, justificadamente, o Ministro Luiz Fux, que proferiu voto em assentada anterior. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 23.02.2017.

**Decisão:** O Tribunal, por maioria, conheceu da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, vencidos os Ministros Roberto Barroso, Dias Toffoli, Cármen Lúcia e Marco Aurélio. No mérito, por unanimidade e nos termos do voto Ministro Teori Zavascki, o Tribunal julgou procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998. Aditou seu voto o Ministro Marco Aurélio, para, vencido na preliminar de conversão da ação direta em arguição de descumprimento de preceito fundamental, assentar a inconstitucionalidade formal do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991, na redação conferida pelo art. 1º da Lei 9.732/1998. Redigirá o acórdão a Ministra Rosa Weber. Ausente, justificadamente, o Ministro Roberto Barroso, que proferiu voto em assentada anterior. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 02.03.2017.

Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber e Edson Fachin.

Vice-Procurador-Geral da República, Dr. José Bonifácio Borges de Andrada.

p/ Doralúcia das Neves Santos  
Assessora-Chefe do Plenário