

23/02/2017

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622 RIO GRANDE DO SUL**

**RELATOR** : **MIN. MARCO AURÉLIO**  
**RECTE.(S)** : SOCIEDADE BENEFICENTE DE PAROBÉ  
**ADV.(A/S)** : RENATO LAURI BREUNIG  
**RECDO.(A/S)** : UNIÃO  
**PROC.(A/S)(ES)** : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
**ASSIST.(S)** : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS  
ESTABELECIMENTOS DE ENSINO - CONFENEN  
**ADV.(A/S)** : ANNA GILDA DIANIN  
**ASSIST.(S)** : CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS  
ADVOGADOS DO BRASIL - CFOAB  
**ADV.(A/S)** : RAFAEL BARBOSA DE CASTILHO  
**INTDO.(A/S)** : FUNDAÇÃO ARMANDO ALVARES PENTEADO  
**ADV.(A/S)** : ANA ELIZABETH DRUMMOND CORRÊA

IMUNIDADE – DISCIPLINA – LEI COMPLEMENTAR. Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal em prover o recurso extraordinário, nos termos do voto do relator e por maioria, em sessão presidida pela Ministra Cármen Lúcia, na conformidade da ata do julgamento e das respectivas notas taquigráficas.

Brasília, 23 de fevereiro de 2017.

MINISTRO MARCO AURÉLIO – RELATOR

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622 RIO GRANDE DO SUL**

**RELATOR** : **MIN. MARCO AURÉLIO**  
**RECTE.(S)** : **SOCIEDADE BENEFICENTE DE PAROBÉ**  
**ADV.(A/S)** : **RENATO LAURI BREUNIG**  
**RECDO.(A/S)** : **UNIÃO**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**  
**ASSIST.(S)** : **CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS**  
**ESTABELECIMENTOS DE ENSINO - CONFENEN**  
**ADV.(A/S)** : **ANNA GILDA DIANIN**  
**ASSIST.(S)** : **CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS**  
**ADVOGADOS DO BRASIL - CFOAB**  
**ADV.(A/S)** : **RAFAEL BARBOSA CASTILHO**

**RELATÓRIO**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Sociedade Beneficente de Parobé, mantenedora do Hospital São Francisco de Assis, mediante o recurso extraordinário, interposto com alegada base na alínea “a” do permissivo constitucional, insurge-se contra o acórdão, de folha 570 a 579, por meio do qual o Tribunal Regional Federal da 4ª Região deu provimento a apelação do Instituto Nacional do Seguro Social, assentando a constitucionalidade da redação original do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, ante o previsto no artigo 195, § 7º, da Carta Federal. O dispositivo ordinário estabeleceu as condições legais, requeridas pelo preceito constitucional, para entidades beneficentes de assistência social gozarem da imunidade tributária em relação às contribuições de seguridade social.

Na origem, a recorrente formalizou ação ordinária anulatória de débito fiscal, objetivando ver afastada a cobrança de contribuições sociais, porque seria titular da imunidade tributária prevista no artigo 195, § 7º, do Diploma Maior. O Juízo reconheceu a existência do direito pleiteado. Citou resultado de perícia contábil (folha 248 a 251) no sentido de a Sociedade Beneficente preencher os requisitos versados no artigo 14 do Código Tributário Nacional e reconheceu a inconstitucionalidade incidental do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, haja vista ter invadido

**RE 566622 / RS**

campo reservado a lei complementar, segundo o artigo 146, inciso II, da Carta da República.

O Tribunal Regional, ao reformar a sentença, disse da ausência da imunidade, asseverando serem legítimas as exigências enumeradas no mencionado artigo 55, porquanto traduzem requisitos objetivos à caracterização da instituição como beneficente e filantrópica. Frisou o precedente do Supremo na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF, relator ministro Moreira Alves, julgada em 11 de novembro de 1999, para afastar a necessidade de lei complementar a dispor sobre as condições essenciais a alcançar a imunidade questionada. Consignou remissão genérica a lei, sem referência expressa a norma complementar, pelo artigo 195, § 7º, da Carta de 1988, a disciplinar as formalidades indispensáveis ao implemento do direito, revelada, assim, a possibilidade de regulação da matéria por lei ordinária sem que isso implique ofensa ao artigo 146, inciso II, da Carta Fundamental.

Declaratórios, versando matéria fática, foram desprovidos.

No extraordinário, de folha 605 a 630, admitido no Regional, a recorrente, em preliminar, argui a repercussão geral da matéria. No mérito, alega a transgressão aos artigos 146, inciso II, e 195, § 7º, do Texto Maior. Aduz que o aludido § 7º estabelece verdadeira imunidade tributária e, nesse sentido, os requisitos devem ser veiculados por lei complementar nos termos do artigo 146, inciso II, que requer norma da espécie para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. O Código Tributário Nacional, ante o princípio da recepção, seria esse diploma complementar, apontado o artigo 14 como o dispositivo específico a tratar do tema.

Sustenta a ausência de entendimento consolidado do Supremo quanto à constitucionalidade do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991. Enfatiza a circunstância de o Tribunal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028, haver se mostrado favorável à tese da exigência de lei complementar, embora tenha mantido, em cognição precária, a eficácia do referido preceito. Alfim, buscar ver declarado o

**RE 566622 / RS**

direito à imunidade pleiteada, porque, consoante destaca, atende às condições do artigo 14 do Código Tributário, e anulados os débitos tributários exigidos.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional refuta a óptica de o Código Tributário Nacional consubstanciar instrumento apto a disciplinar os requisitos da imunidade prevista no citado artigo 195, § 7º. Assinala a Lei nº 8.212, de 1991, como o veículo correto.

Submeti a matéria ao exame, sob o ângulo da repercussão geral, do denominado Plenário virtual, vindo a ser assentada a existência do fenômeno. O acórdão ficou assim ementado:

REPERCUSSÃO GERAL - ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - IMUNIDADE - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - ARTIGO 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Admissão pelo Colegiado Maior.

O Ministério Público, à folha 686 à 691, opina pelo provimento do recurso. Diz mostrar-se a imunidade discutida verdadeira limitação ao poder de tributar, sendo exigida, numa interpretação sistemática, lei complementar para defini-la. Manifesta-se pela inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, por inobservância da reserva inscrita no artigo 146, inciso II, da Carta Maior.

Admiti a intervenção da Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino – CONFENEN e do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil.

É o relatório.

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622 RIO GRANDE DO SUL****V O T O**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Na interposição deste recurso, atendeu-se aos pressupostos de recorribilidade. A peça, subscrita por profissional da advocacia regularmente habilitado, foi protocolada no prazo legal. Conheço.

Cabe ao Supremo definir, neste extraordinário, tendo em vista os artigos 146, inciso II, e 195, § 7º, da Carta da República, se os requisitos legais necessários para as entidades beneficentes de assistência social exercerem a imunidade relativa às contribuições de seguridade social podem ser previstos em lei ordinária ou se a disciplina deve vir, exclusivamente, em lei complementar. Considerado o disposto no artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, observado pelo Tribunal de origem no acórdão recorrido, a solução implicará o reconhecimento da inconstitucionalidade formal, ou não, desse preceito legal.

O tema não é novo no Tribunal, embora se possa afirmar não haver, até o momento, posição definitiva. Na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802/DF, relator ministro Sepúlveda Pertence, o Pleno, em 27 de agosto de 1998, enfrentou a questão da delimitação dos campos de atuação mediante leis complementar e ordinária no tocante à cláusula “atendidos os requisitos da lei”, prevista na parte final da alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Carta, presente a imunidade das instituições de educação e de assistência social alusiva aos impostos. Deferida a liminar em parte para suspender a eficácia de dispositivos da Lei nº 9.532, de 1997, o Tribunal assentou competir ao legislador complementar “o que diga respeito aos lindes da imunidade” e ao ordinário, “a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune”. Na ocasião, ante razões justificadas, não participei do julgamento, assim como os ministros Sydney Sanches e Celso de Mello.

A matéria apreciada na referida ação direta não é estranha à

**RE 566622 / RS**

discutida neste recurso, ante a proximidade ontológica e finalística entre as normas dos artigos 150, inciso VI, alínea “c”, e 195, § 7º, da Constituição. Contudo, o pronunciamento cautelar é precário e efêmero por natureza, não autorizando conclusão pela existência de entendimento definitivo quanto ao tema.

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF, relator ministro Moreira Alves, houve envolvimento direto do § 7º do artigo 195 da Carta de 1988 e do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991. O Tribunal, vislumbrando a inconstitucionalidade material dos dispositivos atacados, deferiu liminar, em 11 de novembro de 1999, para suspender a eficácia do artigo 1º da Lei nº 9.732, de 1998, no ponto em que alterou o inciso III do mencionado artigo 55 e acrescentou-lhe os parágrafos 3º, 4º e 5º, bem como dos artigos 4º, 5º e 7º da mesma Lei nº 9.732. Em virtude da ausência de impugnação à redação originária do artigo 55, deixou de examinar a inconstitucionalidade formal, a decorrer da reserva de lei complementar, isso porque eventual procedência do pedido implicaria o não conhecimento da ação em virtude de o efeito repristinatório resultar, igualmente, em disciplina da imunidade por lei ordinária.

No Recurso Extraordinário nº 636.941/RS, relator ministro Luiz Fux, o Tribunal, em 13 de fevereiro de 2004, sob o ângulo da repercussão geral, enfrentou tema similar, porém mais restrito. Em recurso interposto pela União, não se arguiu a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991. Fez-se em jogo saber se a norma alcançaria a contribuição ao PIS no tocante à regulamentação da imunidade do artigo 195, § 7º, da Carta. O Tribunal de origem havia assentado a constitucionalidade do aludido preceito legal, vindo a União a aduzir, apenas, não estar o dispositivo relacionado ao PIS. Faltou definir a compatibilidade formal do aludido artigo 55 com a Carta da República.

Incumbe ao Supremo, portanto, neste momento, elucidar a questão, fixando, com contornos de definitividade, a delimitação da competência regulatória concernente à regra do § 7º do artigo 195 da Carta de 1988.

A solução de controvérsias envolvendo imunidade deve passar, primeiro, pela compreensão do papel político e social cumprido por esse

**RE 566622 / RS**

instituto. A exata dimensão dessas funções é indispensável para o trabalho do hermeneuta.

As normas de imunidade tributária constantes da Carta visam proteger valores políticos, morais, culturais e sociais essenciais, não permitindo que os entes tributem certas pessoas, bens, serviços ou situações ligadas a esses valores. Onde há regra constitucional de imunidade, não poderá haver exercício da competência tributária e isso ante uma seleção de motivos fundamentais.

Conforme José Souto Maior Borges, as imunidades servem a “assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação” (BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 221). Como disse Humberto Ávila, “a causa justificativa da imunidade é facilitar, por meio da exclusão de encargos tributários, a consecução de finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado” (ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 273). Nesse sentido, é também a opinião de Aires Fernandino Barreto:

[...] o exame das situações descritas pelo constituinte, no art. 150 da C.F., como imunes à tributação por via de impostos, revela que essas situações representam valores privilegiados, protegidos, consagrados pela ordem constitucional e, de conseguinte, impõe a conclusão no sentido de que essas imunidades constituem uma forma de assegurar, de garantir a eficácia jurídica dos princípios constitucionais que consagram a proteção a tais valores. (BARRETO, Aires Fernandino. *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 2ªed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 34).

As regras de imunidade devem ser vistas como elementos de um

**RE 566622 / RS**

sistema harmônico e integrado de normas e propósitos constitucionais e interpretadas em função do papel que cumprem em favor dos valores prestigiados por esse sistema. Isso vale, especialmente, para as imunidades previstas no artigo 150, inciso VI, considerados os impostos, e no § 7º do artigo 195, presentes as contribuições sociais.

Os precedentes do Supremo, no tocante às imunidades das alíneas “a”, “b”, “c” e “d” do aludido inciso VI, têm deixado clara a atenção do Tribunal com as funções políticas e sociais dessas normas, revelando-se prática de interpretação teleológica para a solução das controvérsias surgidas e buscando-se sempre a melhor realização dos valores protegidos. Como afirmado pelo ministro Sepúlveda Pertence, no Recurso Extraordinário nº 237.718, da relatoria de Sua Excelência, julgado em 29 de março de 2001, a linha jurisprudencial do Tribunal, nos últimos tempos, vem sendo “decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar.”

A imunidade recíproca, versada na alínea “a” do preceito constitucional, tem em vista a relevância do princípio federativo e da isonomia entre os entes políticos – artigo 1º, cabeça, da Carta. O dispositivo proíbe União, estados, Distrito Federal e municípios de instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros, com o propósito, consoante Roque Carrazza, de evitar que determinada pessoa política impeça outra de cumprir objetivos institucionais em razão de dificuldades econômicas geradas pela incidência de impostos. Se não existisse a regra de imunidade, diz o acatado tributarista, poderia haver um estado de sujeição em vez de isonomia entre os entes federados (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 761-762). Esse propósito nuclear orienta a interpretação de modo que a imunidade seja assegurada até o ponto em que a tributação não represente restrição à autonomia política dos entes. O intérprete deve levar em conta o fim maior da norma – a salvaguarda da Federação,

**RE 566622 / RS**

princípio estruturante da ordem política e constitucional – e, a partir dessa premissa, definir a abrangência da imunidade.

Sob essa óptica, o Supremo tem interpretado amplamente os parágrafos 2º e 3º do artigo 150 da Carta, assegurando o alcance da imunidade recíproca, por exemplo, ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA quanto à absorção, para si, de unidade agroindustrial – Primeira Turma, Recurso Extraordinário nº 242.827/PE, relator ministro Menezes Direito, julgado em 2 de setembro de 2008 – e a empresa pública que realize atividades, simultaneamente, em regime de exclusividade e de concorrência – Recurso Extraordinário nº 601.392/PR, repercussão geral, relator ministro Joaquim Barbosa, acórdão redigido pelo ministro Gilmar Mendes, julgado em 28 de fevereiro de 2013, no qual fiquei vencido na companhia do relator e dos ministros Luiz Fux, Cármen Lúcia e Cezar Peluso.

A imunidade prevista na alínea “b” do preceito, que faz referência aos “templos de qualquer culto”, objetiva garantir e estimular a liberdade de crença e a prática de cultos religiosos, direitos fundamentais consagrados expressamente pela Constituição de 1988 no artigo 5º, inciso VI. A Carta busca impedir obstáculos de ordem econômico-financeira ao exercício dessas liberdades fundamentais. Considerado esse propósito e afastada a interpretação literal, deve ser implementada a aplicação do dispositivo voltada a proteger da imposição fiscal quaisquer bens e serviços vinculados às atividades essenciais das entidades religiosas.

O Supremo tem adotado essa perspectiva na interpretação do § 4º do artigo 150 do Diploma Maior, assentando que a imunidade não se restringe aos imóveis destinados especificamente ao exercício do culto, mas a todo patrimônio, renda e serviços vinculados, ainda que indiretamente e de forma complementar, à manutenção das entidades religiosas. O Pleno assim decidiu no Recurso Extraordinário nº 325.822/SP, relator ministro Ilmar Galvão, acórdão redigido pelo ministro Gilmar Mendes, julgado em 18 de dezembro de 2002:

1. Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos

**RE 566622 / RS**

sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b" da Constituição Federal, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido.

A alínea "c" trata da imunidade referente ao patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos e fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social, sem finalidade lucrativa. Como descrito por Humberto Ávila, a norma tem em conta o "dever do Estado em garantir o processo democrático, em erradicar a pobreza e promover o desenvolvimento social" (ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. Op. cit., p. 273). O constituinte objetivou estimular a criação de partidos políticos e de entidades sindicais, assegurando-lhes autonomia financeira e favorecendo o pleno exercício da democracia representativa – artigo 1º, parágrafo único, da Carta –, da liberdade política – artigo 17 – e da liberdade sindical – artigo 8º. Buscou também incentivar a iniciativa privada no auxílio ao Estado para cumprimento dos deveres e das funções sociais previstas nos artigos 6º, 196 – saúde –, 203 – assistência social – e 205 – educação. A definição do âmbito normativo da imunidade não pode ser alheia a esses fins políticos e sociais, de extrema relevância, visados pela Constituição, de tal forma que a interpretação que considere essas conexões valorativas será sempre a mais pertinente.

Em face do alcance adequado do § 4º do aludido artigo 150, o Supremo tem consignado que essa espécie de imunidade não se limita às atividades típicas das instituições de educação e de assistência social, mas

**RE 566622 / RS**

abrange todas as atividades desempenhadas pelas entidades desde que os rendimentos sejam empregados nos respectivos fins institucionais. Esse é o sentido do Verbete nº 724 da Súmula do Tribunal, de 26 de novembro de 2003, preconizando a inexigibilidade do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana em relação aos imóveis alugados a terceiros pelas entidades de educação e assistência social quando a renda for destinada às finalidades essenciais:

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

A postura hermenêutica do Supremo alusiva às normas de imunidade das alíneas "a", "b" e "c" do inciso VI do artigo 150 vem sendo a mesma adotada para a norma da alínea "d" do preceito constitucional, ou seja, em relação à imunidade dos livros, jornais e periódicos. O dispositivo visa promover a educação, garantir o princípio da liberdade de manifestação do pensamento e da expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, facilitando e estimulando a circulação de ideias, o direito de informar e de ser informado e a própria liberdade de imprensa. Considerados esses propósitos, a imunidade se apresenta como essencial ao próprio desenvolvimento da cultura, da democracia e da cidadania participativa e reivindicatória. A relevância político-democrática dessa imunidade foi bem expressa nas palavras do ministro Celso de Mello, no julgamento da Ação Cautelar nº 2.559/RJ, da relatoria de Sua Excelência, medida acauteladora referendada pela Segunda Turma em 14 de junho de 2010:

É preciso ter presente, na análise do tema em exame, que a garantia da imunidade estabelecida pela Constituição, em favor dos livros, dos jornais, dos periódicos e do papel destinado à sua impressão (CF, art. 150, VI, "d"), reveste-se de significativa

**RE 566622 / RS**

importância de ordem político-jurídica, destinada a preservar e a viabilizar o próprio exercício das liberdades de manifestação do pensamento, de acesso à cultura e de informação jornalística, valores em função dos quais essa prerrogativa de índole constitucional foi prevista, instituída e assegurada.

Não se pode desconhecer, nesse contexto, que as imunidades tributárias de natureza política destinam-se a conferir efetividade e a atribuir concreção a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições. Constituem, por isso mesmo, expressões que traduzem significativas garantias de ordem instrumental, vocacionadas, na especificidade dos fins a que se dirigem, a proteger o exercício da liberdade de expressão intelectual e da liberdade de informação.

Os precedentes revelam, de modo inequívoco, a linha metodológica do Tribunal – a interpretação teleológica das imunidades. É importante destacar a necessidade permanente de compatibilizar a abordagem finalística das imunidades com o conjunto normativo e axiológico que é a Constituição. Com a Carta compromissória de hoje, existe uma variedade de objetivos opostos, estabelecidos em normas de igual hierarquia. Nesse âmbito de antinomias potenciais, o elemento sistemático adquire relevância prática junto ao teleológico. Sob tal perspectiva, “cada norma jurídica deve ser interpretada com consideração de todas as demais, e não de forma isolada”, presente a busca pela harmonia e integridade sistêmica da Constituição. Combinados os elementos sistemático e teleológico, a interpretação deve cumprir função harmonizante, influenciada, prioritariamente, por princípios como o da “dignidade da pessoa humana, da igualdade, do Estado Democrático de Direito, da República e da Federação” (SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional. Teoria, História e Métodos de Trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 415-416).

Essa diretriz hermenêutica – a de definir o alcance da norma constitucional de imunidade segundo a compreensão da função política e social a ser alcançada e tendo em conta a Constituição como um todo –

**RE 566622 / RS**

deve governar a leitura do § 7º do artigo 195 da Carta e a solução quanto à forma e aos limites de possibilidades do estabelecimento de regras que venham a regulamentar o exercício da imunidade.

O que se tem quanto à imunidade tributária do § 7º do artigo 195 da Carta da República? Segundo o preceito, são “isentas” de contribuição à seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que “atendam às exigências estabelecidas em lei.” O equívoco da redação já foi superado pelo Supremo na mencionada Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF, relator ministro Moreira Alves. Não se trata de isenção, mas de imunidade, autêntica “limitação ao poder de tributar”.

O dispositivo constitucional versa dois requisitos para o gozo da imunidade: 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 § 7º do artigo 195 tem por objetivo “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 a 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. Como fez ver o ministro Moreira Alves, na citada Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028:

Relativamente à questão de fundo, atente-se para o caráter linear e abrangente do §7º do artigo 195 da Constituição Federal: [...]

No preceito, cuida-se de entidades beneficentes de assistência social, não estando restrito, portanto, às instituições

**RE 566622 / RS**

filantrópicas.

Indispensável, é certo, que se tenha o desenvolvimento da atividade voltada aos hipossuficientes, àqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e o da família, não possam dirigir-se aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura, a prestação do serviço pelo Estado.

O Tribunal reconhece sentido mais amplo ao termo “assistência social” constante do artigo 203 da Carta de 1988, concluindo 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 fins lucrativos, com caráter assistencial, em favor da coletividade e, em especial, dos hipossuficientes, 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 social. Em última análise, são os direitos sociais, em especial o amparo à população mais carente, a fonte de legitimação e diretriz interpretativa dessa regra constitucional de imunidade. Esta é também a opinião do professor James Marins:

A Constituição Federal de 1998 juridiciza, garante e protege certos valores éticos que revelam a concepção democrática de vida e de governo. Por vezes o faz de modo a prestigiar certas atividades por meio de proteção concedida em face da ação tributária do Estado, limitando explicitamente seu campo impositivo (artigos 150, VI, alínea “a” e 195, § 7º da Constituição Federal de 1988).

Assim se dá com as *atividades de educação e assistência social*, não apenas por se prestarem a fins de reconhecida utilidade para a sociedade, mas também por seu papel de coadjuvante

**RE 566622 / RS**

nos deveres do próprio Estado (artigos 6º, 203, combinados com os artigos 150, VI, alínea “c”, e 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988). (MARINS, James. Imunidade Tributária das Instituições de Educação e Assistência Social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Vol. III, São Paulo: Dialética, 1999, p. 150).

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 favoreça obstáculos ao alcance desse propósito há de ser evitada, cabendo prestigiar aquela que beneficie a conquista da função política e social própria do § 7º do artigo 195 do Diploma Maior.

Cabe definir, assim e 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, deve observar exigências legais. Trata-se, portanto, de imunidade cujo exercício está sujeito a restrições legislativas. A parte final do § 7º do artigo 195 autoriza o legislador a impor condições ao gozo, pelas entidades beneficentes de assistência social, do direito à imunidade. A questão controversa refere-se à espécie legislativa credenciada pela Carta para estabelecer as condições necessárias. Na solução do litígio, deve o Supremo seguir a linha hermenêutica utilizada quanto às outras espécies de imunidade e compreender a cláusula de reserva legal tendo em conta a unidade da Constituição 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-88, considerados os valores e princípios que as fundamentam. Disso decorre a obrigação de o intérprete apenas permitir restrições na forma e com o alcance

**RE 566622 / RS**

consentido, inequivocamente, pela Carta Maior. A interpretação de eventuais condições há de ser estrita, vedadas conclusões que impliquem negativa à forma e ao conteúdo revelados pela Constituição.

Daí que, 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, no qual consta devam ser as mesmas dispostas em lei complementar:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

O § 7º do artigo 195 deve ser interpretado e aplicado em conjunto com o preceito constitucional transcrito, afastando-se dúvida quanto à reserva exclusiva de lei complementar para a disciplina 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, precisamente no artigo 14, que se encontram os requisitos exigidos:

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.

**RE 566622 / RS**

§ 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.

Segundo o professor Ives Gandra da Silva Martins, “há, assim, uma *causa* e uma *condição* para a entidade usufruir a imunidade. A *causa* da imunidade é ser uma das entidades enumeradas pelo artigo 150, inciso VI, c, da CF. A *causa* advém da Constituição. A *condição* da imunidade é manter o atendimento aos requisitos especificados no CTN. A *condição* advém do CTN” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade de Instituições sem Fins Lucrativos Dedicadas à Previdência e Assistência Social. *Direito Público* nº 1, julho-agosto-setembro de 2003, p. 8).

A questão discutida neste recurso, considerado o artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, envolve definir se condições diversas, além daquelas previstas no Código Tributário Nacional, podem estar versadas em lei ordinária. De acordo com o próprio Ives Gandra, a resposta é desenganadamente negativa:

Nenhuma lei ordinária de qualquer poder tributante pode criar requisitos adicionais, impondo ônus que o constituinte deliberadamente quis afastar. Todos os requisitos acrescentados ao restrito elenco do artigo 14 são inconstitucionais, em face de não possuir o Poder Tributante, nas 3 esferas, nenhuma força legislativa suplementar. Apenas a lei complementar pode impor condições. Nunca a lei ordinária, que, no máximo, pode reproduzir os comandos superiores. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Entidades sem fins lucrativos com finalidades culturais e filantrópicas – Imunidade constitucional de impostos e contribuições sociais – Parecer. *Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas* Vol. 4, 1994, p. 83)

Da necessidade de interpretar teleologicamente as imunidades tributárias, amplamente reconhecida pelo Supremo como meio ótimo de realização dos valores e princípios subjacentes às regras imunizantes,

**RE 566622 / RS**

resulta o dever corolário de interpretar estritamente as cláusulas restritivas relacionadas, inclusive a constitucional. Daí advém a reserva absoluta de lei complementar, conforme o artigo 146, inciso II, da Carta de 1988, para a disciplina das condições referidas no § 7º do artigo 195, sob pena de negar seja a imunidade discutida uma “limitação ao poder de tributar”.

Cabe à lei ordinária apenas prever requisitos que não extrapolem os estabelecidos no Código Tributário Nacional ou em lei complementar superveniente, sendo-lhe vedado criar obstáculos novos, adicionais aos já previstos em ato complementar. Caso isso ocorra, incumbe proclamar a inconstitucionalidade formal. Revelada essa óptica, cumpre assentar a pecha quanto ao artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, revogado pela Lei nº 12.101, de 2009.

Consoante a redação primitiva do aludido artigo 55 e incisos, as entidades beneficentes de assistência social apenas podem usufruir do benefício constitucional se atenderem, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

- Inciso I: serem reconhecidas como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;
- Inciso II: serem portadoras do Certificado ou do Registro de Entidades de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;
- Inciso III: promoverem a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;
- Inciso IV: não perceberem os diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruírem vantagens ou benefícios a qualquer título;
- Inciso V: aplicarem integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

**RE 566622 / RS**

Salta aos olhos extrapolar o preceito legal o rol de requisitos definido no artigo 14 do Código Tributário Nacional. Não pode prevalecer a tese de constitucionalidade formal do artigo sob o argumento de este dispor acerca da constituição e do funcionamento das entidades beneficentes. De acordo com a norma discutida, entidades sem fins lucrativos que atuem no campo da assistência social deixam de possuir direito à imunidade prevista na Carta da República enquanto não obtiverem título de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal, bem como o Certificado ou o Registro de Entidades de Fins Filantrópicos fornecido, exclusivamente, pelo Conselho Nacional de Serviço Social. Ora, não se trata de regras procedimentais acerca dessas instituições, e sim de formalidades que consubstanciam “exigências estabelecidas em lei” ordinária para o exercício da imunidade. Tem-se regulação do próprio exercício da imunidade tributária em afronta ao disposto no artigo 146, inciso II, do Diploma Maior.

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

Não impressiona a alegação da necessidade de tal disciplina para evitar que falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade. A Carta autorizou as restrições legais com o claro propósito de assegurar que essas entidades cumpram efetivamente o papel de auxiliar o Estado na prestação de assistência social. Nesse sentido, os requisitos estipulados no artigo 14 do Código Tributário Nacional satisfazem, plenamente, o controle de legitimidade dessas entidades a ser implementado pelo órgão competente para tanto – a Receita Federal do Brasil. O § 1º do aludido artigo 14 permite, inclusive, a suspensão do benefício caso seja atestada a inobservância dos parâmetros definidos.

Diversamente, e resultando em ofensa à proporcionalidade na

**RE 566622 / RS**

perspectiva “vedação de estabelecimento do meio restritivo mais oneroso”, os requisitos previstos nos incisos I e II do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, não implicam controle, pelo órgão competente, capaz de levar à adoção da medida suspensiva, mas condições prévias, impeditivas do exercício da imunidade independente de verificar-se qualquer irregularidade, e cuja satisfação depende da atuação de um órgão burocrático, sem função de fiscalização tributária, denominado Conselho Nacional de Assistência Social.

Isso não significa que as entidades beneficentes não devam ser registradas em órgãos da espécie ou reconhecidas como de utilidade pública. O ponto é que esses atos, versados em lei ordinária, não podem ser, conforme o artigo 146, inciso II, da Carta, constitutivos do direito à imunidade, nem pressupostos anteriores ao exercício deste. Possuem apenas eficácia declaratória, de modo que a negativa de registro implique motivo suficiente para a ação de controle pelo órgão fiscal – a Receita Federal do Brasil – ao qual incumbe a verificação do não atendimento às condições materiais do artigo 14 do mencionado Código. Nesse sentido é a advertência do professor Heleno Torres:

A qualificação jurídica da entidade imune advém do atendimento aos requisitos firmados nos artigos 14 e 9º, do CTN, provados de modo seguro pela entidade, na oportunidade de eventual controle estatal que possa justificar sua “suspensão”. Trata-se de direito pleno à imunidade, como ocorre com livros e periódicos ou mesmo templos de qualquer culto, ficando apenas sujeito a eventual suspensão caso não se comprove adequadamente os requisitos que confirmam, além do desempenho das finalidades essenciais, que não contemplam fins lucrativos. E naquelas hipóteses em que seja cabível o direito, com provas de atendimento dos requisitos legais, mesmo que não se tenha manifestado previamente o poder público, para todo o período doravante, há de vir mantido o reconhecimento do direito subjetivo, sob pena de não se perpetrar a garantia constitucional.

[...]

**RE 566622 / RS**

Não é aceitável, pois, concentrar vistas sobre a condição formal em detrimento do direito material de proteção de liberdade, sob a forma de garantia fundamental. A condicionalidade do benefício é medida de controle para justificar sua eventual suspensão, mas não para prestar-se como instrumento vil de restrição ao direito constitucionalmente protegido, a manter as entidades relacionadas como subjugadas à discricionariedade estatal. É justamente contra isso que se eleva a imunidade. (TORRES, Heleno Taveira. Teoria da Norma de Imunidade Tributária e sua Aplicação às Entidades sem Fins Lucrativos. In: TORRES, Heleno Taveira (Coordenador). *Direito Tributário e Ordem Econômica: Homenagem aos 60 Anos da ABDF*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 36).

Em síntese conclusiva: o artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, prevê requisitos para o exercício da imunidade tributária, versada no § 7º do artigo 195 da Carta da República, que revelam verdadeiras condições prévias ao aludido direito e, por isso, deve ser reconhecida a inconstitucionalidade formal desse dispositivo no que extrapola o definido no artigo 14 do Código Tributário Nacional, por violação ao artigo 146, inciso II, da Constituição Federal. Os requisitos legais exigidos na parte final do mencionado § 7º, enquanto não editada nova lei complementar sobre a matéria, são somente aqueles do aludido artigo 14 do Código.

Chego à solução do caso concreto ante a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, e a moldura fática delineada no acórdão recorrido.

Atua-se em sede excepcional à luz da base fática delineada pelo Tribunal de origem, considerando-se as premissas constantes do acórdão impugnado. Há de se realizar o enquadramento jurídico-constitucional relativo ao teor do pronunciamento atacado.

O Juízo, ao julgar procedentes os pedidos formulados, assentou satisfazer a recorrente as condições estabelecidas no artigo 14 do Código Tributário Nacional, dispensando-a de cumprir os requisitos do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, por concluir pela inconstitucionalidade formal do

**RE 566622 / RS**

preceito. Essa questão de fato não foi alvo de impugnação no Tribunal Regional, tendo a sentença sido reformada ante entendimento diverso quanto à validade da norma ordinária.

Assim, sendo estreme de dúvidas – porquanto consignado na instância soberana no exame dos elementos probatórios do processo – que a recorrente preenche os requisitos veiculados no Código Tributário, dou provimento ao recurso para, declarando a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, restabelecer o entendimento constante da sentença e assegurar o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7º, da Carta Federal e, conseqüentemente, desconstituir o crédito tributário inscrito na Certidão de Dívida Ativa nº 32.725.284-7, com a extinção da respectiva execução fiscal. Ficam invertidos os ônus de sucumbência.

VOTO

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE)

- Em relação ao Recurso Extraordinário 566.622, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, eu também dou provimento.

Voto Publicado sem revisão.

04/06/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622 RIO GRANDE DO SUL

**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

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622 RIO GRANDE DO SUL****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

**RE 566622 / RS**

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

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622 RIO GRANDE DO SUL**

**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.

**RE 566622 / RS**

**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

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622**

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

**RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO**

RECTE.(S) : SOCIEDADE BENEFICENTE DE PAROBÉ

ADV.(A/S) : RENATO LAURI BREUNIG

RECDO.(A/S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSIST.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS ESTABELECIMENTOS DE ENSINO  
- CONFENEN

ADV.(A/S) : ANNA GILDA DIANIN

ASSIST.(S) : CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL -  
CFOAB

ADV.(A/S) : RAFAEL BARBOSA CASTILHO

**Decisão:** Após o voto do Ministro Marco Aurélio (Relator), dando provimento ao recurso extraordinário, no que foi acompanhado pelos Ministros Joaquim Barbosa (Presidente), Cármen Lúcia e Roberto Barroso, pediu vista dos autos o Ministro Teori Zavascki. Ausente o Ministro Dias Toffoli representando o Tribunal na III Assembleia da Conferência das Jurisdições Constitucionais dos Países de Língua Portuguesa, em Angola. Falaram, pelo *amicus curiae* Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino - CONFENEN, o Dr. Arthur Emílio Dianin, e, pela União, o Dr. Getúlio Eustáquio de Aquino Júnior, Procurador da Fazenda Nacional. 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 ações diretas de inconstitucionalidade (ADI's 2028; 2036; 2228; e 2621), então atribuídas à relatoria do Ministro 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 Ministro 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 infraconstitucional 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 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 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 12.101/09 – 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.

Então, aqui, tem uma dificuldade de conhecimento e até de solução dessa questão do ponto de vista global, porque tem uma lei

superveniente, a Lei 12.101/09, que objeto de adi's específicas, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes.

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 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.

(...)

Inteiro Teor do Acórdão - Página 33 de 138

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 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 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.

Aqui, não fala em lei complementar, e essa é a dúvida.

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, 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 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 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.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.

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. 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 8.212/91, 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, Rel. 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 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 TESOUREIRO 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 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 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 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;

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 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 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 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, 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).

Inteiro Teor do Acórdão - Página 43 de 138

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

Inteiro Teor do Acórdão - Página 44 de 138

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, 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 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 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 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.”  
Inteiro Teor do Acórdão - Página 48 de 138  
(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 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, 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". (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 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, 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 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 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) Remanescia, 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 consequente 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 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 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. 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 infra legais 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 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 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 9.249/96); 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 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 AQUIRIDO DA RECORRENTE AO CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – CEBAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

ACOLHIDOS. 1. <sup>Inteiro Teor do Acórdão - Página 58 de 138</sup>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 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. 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 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 regulamento 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 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

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; RE93.770, 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 12.101/09, 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 - quero dizer que essa questão de se considerar também indispensável lei complementar para aspectos procedimentais, essa tendência comprometerá seriamente a Lei 12.101/2009, que não é objeto desta ação, mas de duas outras adi's de relatoria do Ministro Gilmar Mendes -, 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 Inteiro Teor do Acórdão - Página 61 de 138  
direcionou. Até, porque esse dispositivo do CTNI diz respeito a impostos. 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 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. Quer dizer que, de alguma forma, o Congresso Nacional sempre se comportou nesse campo de acordo com a jurisprudência do Supremo, que vem desde a ordem constitucional anterior. 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 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, 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 na 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 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.

É o voto.

Publicado sem revisão.

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622 RIO GRANDE DO SUL

VOTO

**A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER:** Senhora Presidente, endosso à íntegra o minucioso voto proferido pelo eminente Ministro Teori Zavascki, razão pela qual me limito a relembrar 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 ADI's 2028, 2036, 2228 e 2621, 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 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

**RE 566622 / RS**

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 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

**RE 566622 / RS**

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 alvitrado 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.

§ 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

**RE 566622 / RS**

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 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

**RE 566622 / RS**

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.

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

**RE 566622 / RS**

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 reprivatário 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, 1<sup>a</sup> 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

**RE 566622 / RS**

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 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

**RE 566622 / RS**

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 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

**RE 566622 / RS**

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

**RE 566622 / RS**

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:

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

**RE 566622 / RS**

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. 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 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

**RE 566622 / RS**

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 n° 11.096/05 ofendem o inciso II do art. 146 e o § 7° 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 ( ... )

§ 7°. 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 § 7° 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 § 7° do art. 195 do Magno Texto Federal que, no tema, ficou autorizada a limitar o poder estatal de imposição

**RE 566622 / RS**

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;

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

**RE 566622 / RS**

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 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

**RE 566622 / RS**

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 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

**RE 566622 / RS**

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 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

**RE 566622 / RS**

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, § 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

**RE 566622 / RS**

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 despiendo, 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 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

**RE 566622 / RS**

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, essa lei tentou fazer com que se deslocasse a aplicação

**RE 566622 / RS**

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,

**RE 566622 / RS**

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

**RE 566622 / RS**

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 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

**RE 566622 / RS**

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 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

**RE 566622 / RS**

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:

**RE 566622 / RS**

"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 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

**RE 566622 / RS**

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

**RE 566622 / RS**

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)

**RE 566622 / RS**

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

**RE 566622 / RS**

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

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.

**RE 566622 / RS**

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 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

**RE 566622 / RS**

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 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,

**RE 566622 / RS**

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 providencias 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 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.

**RE 566622 / RS**

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 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, Rei. 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

**RE 566622 / RS**

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. 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

**RE 566622 / RS**

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 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:**

**RE 566622 / RS**

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 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.

**RE 566622 / RS**

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 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

**RE 566622 / RS**

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, 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;

**RE 566622 / RS**

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 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:

**RE 566622 / RS**

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)

**RE 566622 / RS**

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 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

**RE 566622 / RS**

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 benéfico 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 Benéfica 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 benéfica 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 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 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

**RE 566622 / RS**

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 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;

**RE 566622 / RS**

(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, concludo pelo não provimento do recurso extraordinário.

**É como voto.**

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622 RIO GRANDE DO SUL

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

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622 RIO GRANDE DO SUL

**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 vênia 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

**RE 566622 / RS**

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

**RE 566622 / RS**

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

**RE 566622 / RS**

**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

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622 RIO GRANDE DO SUL

VOTO

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Acompanho a divergência inaugurada pelo Ministro **Teori Zavascki**.  
Em síntese conclusiva, para o Relator, Ministro **Marco Aurélio**,

“...o artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, prevê requisitos para o exercício da imunidade tributária, versada no § 7º do artigo 195 da Carta da República, que revelam verdadeiras **condições prévias ao aludido direito** e, por isso, deve ser **reconhecida a inconstitucionalidade formal desse dispositivo no que extrapola o definido no artigo 14 do Código Tributário Nacional**, por violação ao artigo 146, inciso II, da Constituição Federal. Os requisitos legais exigidos na parte final do mencionado § 7º, enquanto não editada nova lei complementar sobre a matéria, são somente aqueles do aludido artigo 14 do Código.”

Concordamos com as premissas adotadas pelo Relator no tocante à reserva de lei complementar para dispor sobre limitações ao poder de tributar, inserida nesse contexto a imunidade. Guardo reservas, todavia, 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)**.

Todavia, em seguida, parte para a assertiva de que os **registros nos órgãos competentes são necessários, mas que não podem ter caráter constitutivo, mas apenas declaratórios de uma situação preexistente**.

Para o Relator, todas as normas do art. 55 da Lei nº 8.212/91 acabam

**RE 566622 / RS**

por restringir o direito à imunidade e, portanto, somente poderiam ser veiculadas por lei complementar.

No entanto, 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** 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, de resto, já sinalizada nos julgamentos das ações diretas acima citadas, 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.

Entendemos que os incisos I e II do art. 55 da Lei nº 8.212/91, examinados pelo Relator, são normas de caráter instrumental, servindo tão somente para regulamentar a constituição e o funcionamento da entidade imune, não interferindo no campo material reservado à lei complementar.

Diante do exposto, acompanho a divergência e nego seguimento ao recurso extraordinário.

19/10/2016

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622 RIO GRANDE DO SUL**

**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

**RE 566622 / RS**

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

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622 RIO GRANDE DO SUL**

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

**RE 566622 / RS**

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

**RE 566622 / RS**

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**

**RE 566622 / RS**

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

**RE 566622 / RS**

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

**RE 566622 / RS**

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

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622 RIO GRANDE DO SUL**

**RELATOR** : **MIN. MARCO AURÉLIO**  
**RECTE.(S)** : **SOCIEDADE BENEFICENTE DE PAROBÉ**  
**ADV.(A/S)** : **RENATO LAURI BREUNIG**  
**RECDO.(A/S)** : **UNIÃO**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**  
**ASSIST.(S)** : **CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS**  
**ESTABELECIMENTOS DE ENSINO - CONFENEN**  
**ADV.(A/S)** : **ANNA GILDA DIANIN**  
**ASSIST.(S)** : **CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS**  
**ADVOGADOS DO BRASIL - CFOAB**  
**ADV.(A/S)** : **RAFAEL BARBOSA DE CASTILHO**  
**INTDO.(A/S)** : **FUNDAÇÃO ARMANDO ALVARES PENTEADO**  
**ADV.(A/S)** : **ANA ELIZABETH DRUMMOND CORRÊA**

**ADIAMENTO**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Presidente, indico o adiamento quanto ao extraordinário do qual sou o relator.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622**

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

**RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO**

RECTE.(S) : SOCIEDADE BENEFICENTE DE PAROBÉ

ADV.(A/S) : RENATO LAURI BREUNIG (28404/RS)

RECDO.(A/S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSIST.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS ESTABELECIMENTOS DE ENSINO  
- CONFENEN

ADV.(A/S) : ANNA GILDA DIANIN (MG039977/)

ASSIST.(S) : CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL -  
CFOAB

ADV.(A/S) : RAFAEL BARBOSA DE CASTILHO (19979/DF)

INTDO.(A/S) : FUNDACAO ARMANDO ALVARES PENTEADO

ADV.(A/S) : ANA ELIZABETH DRUMMOND CORRÊA (50889SP/SP)

**Decisão:** Após o voto do Ministro Marco Aurélio (Relator), dando provimento ao recurso extraordinário, no que foi acompanhado pelos Ministros Joaquim Barbosa (Presidente), Cármen Lúcia e Roberto Barroso, pediu vista dos autos o Ministro Teori Zavascki. Ausente o Ministro Dias Toffoli representando o Tribunal na III Assembleia da Conferência das Jurisdições Constitucionais dos Países de Língua Portuguesa, em Angola. Falaram, pelo *amicus curiae* Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino - CONFENEN, o Dr. Arthur Emílio Dianin, e, pela União, o Dr. Getúlio Eustáquio de Aquino Júnior, Procurador da Fazenda Nacional. Plenário, 04.06.2014.

**Decisão:** Após o voto do Ministro Teori Zavascki, negando provimento ao recurso extraordinário, o julgamento foi suspenso. 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, Dias Toffoli e Ricardo Lewandowski, negando provimento ao recurso extraordinário, o Ministro Marco Aurélio (Relator) indicou adiamento. 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

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622 RIO GRANDE DO SUL

VOTO S/PROPOSTA

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE)** - A proposta do Ministro Dias Toffoli é uma tentativa de explicitação da primeira parte. Compreendo perfeitamente, mas também acompanho a tese do Relator.

23/02/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622 RIO GRANDE DO SUL

**ESCLARECIMENTO**

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) -**  
Neste caso, faltam apenas os votos dos Ministros Gilmar Mendes e Celso de Mello. Indago, Ministro Marco Aurélio, se seria o caso de ouvir o voto dos...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Teremos, nos outros casos, sustentação da tribuna?

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) -**  
Não, todos são casos de voto vista de Vossa Excelência.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Sei, mas teremos sustentação da tribuna em algum?

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) -**  
Não, porque são continuidade de julgamento.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Vossa Excelência indagou quanto ao julgamento conjunto. No recurso extraordinário nº 566.622, conforme anunciado, já houve o início da votação.

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) -** Sim, faltam apenas os votos dos Ministros Gilmar Mendes e Celso de Mello, que eu colheria, e, na sequência, chamaria todos os outros que estão com vista para Vossa Excelência.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Indiquei o adiamento tendo em conta dois aspectos: o primeiro é ter-se as ações diretas de inconstitucionalidade nº 2.021, nº 2.036, nº 2.228 e nº 2.621; o segundo é que o ministro Teori Zavascki suscitou matéria nova. Então, para não pedir vista do processo, na condição de relator, aponte o adiamento.

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) -**  
Então, eu daria a palavra a Vossa Excelência para este caso; e, na sequência, chamaria todos os outros, as ADIs, se Vossa Excelência se

**RE 566622 / RS**

puser de acordo.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – A matéria, quanto aos demais, poderá ficar apreciada.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Eventualmente; e aí teríamos apenas um processo que tem até sustentação oral.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Não há sustentação nos outros casos?

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Nos outros não, porque são continuidade de julgamento, como eu disse.

23/02/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622 RIO GRANDE DO SUL

ADITAMENTO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Indiquei o adiamento da apreciação deste processo considerados os pedidos de vista das ações diretas de inconstitucionalidade nº 2.028, nº 2.036, nº 2.228 e nº 2.621, bem assim a divergência suscitada pelo ministro Teori Zavascki em relação ao voto mediante o qual dei provimento ao recurso, consignando:

O Juízo, ao julgar procedentes os pedidos formulados, assentou satisfazer a recorrente as condições estabelecidas no artigo 14 do Código Tributário Nacional, dispensando-a de cumprir os requisitos do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, por concluir pela inconstitucionalidade formal do preceito. Essa questão de fato não foi alvo de impugnação no Tribunal Regional, tendo a sentença sido reformada ante entendimento diverso quanto à validade da norma ordinária.

Assim, sendo estreme de dúvidas – porquanto consignado na instância soberana no exame dos elementos probatórios do processo – que a recorrente preenche os requisitos veiculados no Código Tributário, dou provimento ao recurso para, declarando a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, restabelecer o entendimento constante da sentença e assegurar o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7º, da Carta Federal e, conseqüentemente, desconstituir o crédito tributário inscrito na Certidão de Dívida Ativa nº 32.725.284-7, com a extinção da respetiva execução fiscal. Ficam invertidos os ônus de sucumbência.

O ministro Teori Zavascki, ao manifestar-se, afirmou dissentir apenas no tocante à questão de fato. Consoante discorreu, há duplo fundamento no acórdão recorrido: além da matéria relativa à inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, o Tribunal

**RE 566622 / RS**

de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul teria assentado a não comprovação da observância de outros requisitos para fruição da imunidade. Segundo a óptica, surgiria impróprio, ante o obstáculo fático, prover o recurso.

Ao reexaminar o pronunciamento atacado, identifiquei a inexistência de fundamento de fato autônomo apto a ensejar o desprovimento do extraordinário. O Colegiado de origem afastou a incidência dos artigos 1º, 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1998, presente o implemento de medida acauteladora no processo relevador da ação direta de inconstitucionalidade nº 2.028. Consignou a inexigibilidade de prestação exclusivamente gratuita de serviços à comunidade e da comprovação da oferta dos serviços ao Sistema Único de Saúde, no percentual de 60%.

Nada obstante, o Tribunal local aplicou ao caso a redação original do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991. Com base nele, fez ver que o recorrente não apresentou Certificado de Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social. Salientou a ausência de elementos probatórios a atestarem o preenchimento de todos os pressupostos legais.

Em voto, declarei a inconstitucionalidade de todo o artigo 55 do aludido diploma, concluindo pela incidência do artigo 14 do Código Tributário Nacional, cujos requisitos foram observados pela recorrente, conforme veiculado na sentença:

Assim, para manter o direito à garantia à imunidade, é necessário que a autora cumpra os requisitos de enquadramento, que estão definidos no art. 14 do CTN, sendo que os pressupostos estabelecidos na legislação previdenciária, para o gozo do direito de isenção nela contemplado, não interferem na hipótese. Os requisitos de enquadramento, por tratar-se de imunidade, nem poderiam ser, após a CF/88, regulados por lei ordinária, face ao disposto no art. 146, II, aplicável às contribuições sociais, que no atual ordenamento constitucional, sujeitam-se às normas destinadas aos tributos.

Isto posto, devem ser analisados os requisitos elencados

**RE 566622 / RS**

no art. 14 do Código Tributário Nacional, assim redigido:

[...]

No caso em exame, a autora cumpriu satisfatoriamente os requisitos supra-elencados, conforme laudo pericial das fls. 248-251, já que restou comprovado que os recursos advindos são investidos na atividade fim, não há distribuição de lucros, os diretores não percebem remuneração a qualquer título e há regularidade dos livros em que constam as receitas e despesas da entidade. Apesar de não atingir o percentual de atendimento gratuito e não ter estabelecido convênio com o SUS, refiro que isto não é requisito estatuído no art. 14 do CTN e ressalto o caráter beneficente e assistencial da entidade, que normalmente sobrevive através de doações e do pagamento dos serviços prestados, de forma a permitir o funcionamento da sociedade civil em questão e a gratuidade dos serviços à população carente.

O ministro Teori Zavascki entendeu constitucional o artigo 55, inciso II, da Lei nº 8.212/1991, afirmando que se limita a reger aspecto procedimental necessário ao atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade. Assentou ser exigível, por exemplo, o Certificado de Registro de Entidade de Fins Filantrópicos. Daí porque desproveu o extraordinário.

A conclusão distinta alcançada por Sua Excelência no tocante a este extraordinário não decorre de questão de fato, mas, sim, de divergência quanto ao tema de fundo.

Ante o quadro, adito o voto para, esclarecido quanto ao alcance da divergência verificada, manter a conclusão no sentido do provimento do extraordinário, assegurando o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7º, da Carta Federal e, conseqüentemente, desconstituir o crédito tributário inscrito na Certidão de Dívida Ativa nº 32.725.284-7, com a extinção da respectiva execução fiscal.

23/02/2017

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622 RIO GRANDE DO SUL**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – A minha conclusão, sendo relator, permanece a mesma. Não há a questão suscitada pelo ministro Teori Zavascki – a existência de fundamento autônomo. Enquanto o Juízo afastou a incidência do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, o Tribunal revisor concluiu por essa incidência. Em se tratando de imunidade, a teor do disposto no artigo 146, III, da Constituição Federal, somente lei complementar pode disciplinar a matéria.

23/02/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622 RIO GRANDE DO SUL

RETIFICAÇÃO DE VOTO

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI** - Senhora Presidente, vou alterar meu ponto de vista, porque, já nas notas taquigráficas que eu reli agora, eu proferi um voto provisório. Intervi várias vezes nos debates e, numa das intervenções, disse o seguinte:

"[...] por enquanto, eu nego provimento. Eu estaria disposto, talvez, a dar provimento parcial, mas, nesse momento, nego provimento".

Porque o Ministro Teori Zavascki, como foi esclarecido agora neste momento, entendeu que havia no RE dois fundamentos: um fundamento de fato e um de direito. Na sequência, como eu, por alguma razão, não pude comparecer na parte da manhã em que foi discutido este assunto, provavelmente estava no TSE no exercício da presidência, com outro compromisso. Disse o Ministro Teori Zavascki, naquela ocasião, que, na questão de mérito, o voto dele coincidia basicamente com os fundamentos do Ministro Marco Aurélio. Eu, então, replicando, disse:

"Daí a minha perplexidade exatamente, porque entendo que a tese levantada pelo Ministro Marco Aurélio é uma tese que tem boa sustentação".

Neste momento, nesta assentada, o Ministro Marco Aurélio esclarece que a questão de fato foi resolvida mediante perícia, mostrando que a entidade recorrente cumpria os requisitos necessários para fazer jus à imunidade. Eu então entendo, tal como entendeu na ocasião o Ministro Teori Zavascki, que, no mérito, assiste razão ao Ministro Marco Aurélio, porque a solução dada por Sua Excelência é consentânea com o que está exposto no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal e também no artigo 146, III, da mesma Carta, na medida em que, para alterar esse regime, exige-se lei complementar e não bastando lei ordinária.

Revedo o voto – na verdade, eu enunciei um voto meramente provisório naquela época, naquela assentada -, eu agora acompanho integralmente o voto do Ministro Marco Aurélio para dar provimento.

23/02/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622 RIO GRANDE DO SUL

**V O T O**

**O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES** - Presidente, estou acompanhado o voto do ministro Teori Zavascki, negando provimento ao recurso extraordinário.

23/02/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622 RIO GRANDE DO SUL

V O T O

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: **Peço vênia**, Senhora Presidente, **para acompanhar** o voto do eminente Ministro MARCO AURÉLIO.

**É o meu voto.**

23/02/2017

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622 RIO GRANDE DO SUL**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) –  
Presidente, quanto à tese no extraordinário, podemos deliberar?

Parti para uma tese minimalista, revelando que: “Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar.”

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622**

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

**RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO**

RECTE.(S) : SOCIEDADE BENEFICENTE DE PAROBÉ

ADV.(A/S) : RENATO LAURI BREUNIG (28404/RS)

RECDO.(A/S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSIST.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS ESTABELECIMENTOS DE ENSINO  
- CONFENEN

ADV.(A/S) : ANNA GILDA DIANIN (MG039977/)

ASSIST.(S) : CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL -  
CFOAB

ADV.(A/S) : RAFAEL BARBOSA DE CASTILHO (19979/DF)

INTDO.(A/S) : FUNDACAO ARMANDO ALVARES PENTEADO

ADV.(A/S) : ANA ELIZABETH DRUMMOND CORRÊA (50889SP/SP)

**Decisão:** Após o voto do Ministro Marco Aurélio (Relator), dando provimento ao recurso extraordinário, no que foi acompanhado pelos Ministros Joaquim Barbosa (Presidente), Cármen Lúcia e Roberto Barroso, pediu vista dos autos o Ministro Teori Zavascki. Ausente o Ministro Dias Toffoli representando o Tribunal na III Assembleia da Conferência das Jurisdições Constitucionais dos Países de Língua Portuguesa, em Angola. Falaram, pelo *amicus curiae* Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino - CONFENEN, o Dr. Arthur Emílio Dianin, e, pela União, o Dr. Getúlio Eustáquio de Aquino Júnior, Procurador da Fazenda Nacional. Plenário, 04.06.2014.

**Decisão:** Após o voto do Ministro Teori Zavascki, negando provimento ao recurso extraordinário, o julgamento foi suspenso. 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, Dias Toffoli e Ricardo Lewandowski, negando provimento ao recurso extraordinário, o Ministro Marco Aurélio (Relator) indicou adiamento. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 19.10.2016.

**Decisão:** O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 32 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Reajustou o voto o Ministro Ricardo Lewandowski, para acompanhar o Relator. Em seguida, o Tribunal fixou a seguinte tese de repercussão geral:

“Os requisitos para o gozo de imunidade não de estar previstos em lei complementar”. Não votou o Ministro Edson Fachin por suceder o Ministro Joaquim Barbosa. 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