

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.028 DISTRITO FEDERAL

VOTO - VISTA

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

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

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

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

Em relação ao RE 566.622, dou-lhe provimento.

É como voto.

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

A Ministra Cármen Lúcia e o Ministro Roberto Barroso aderiram aos votos proferidos pelos relatores. Nesse estágio do julgamento, pedi vista dos autos.

2. Antes de avançar no mérito, há uma 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.

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 benéfica a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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.

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, consequentemente, 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 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 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.

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

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

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

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

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

Posteriormente, e agora tendo por objeto a imunidade de contribuições previdenciárias hospedada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, a mesma doutrina foi invocada para validar dispositivo do art. 55, II, da Lei 8.212/91, 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 TESOURO NACIONAL. INEXISTÊNCIA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 12, INCISO IV. RESGATE

CONDICIONADO À AUSÊNCIA DE LITÍGIO JUDICIAL TENDO COMO OBJETO CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS ARRECADADAS PELO INSS OU CONTRIBUIÇÕES RELATIVAS AO SALÁRIO-EDUCAÇÃO. APARENTE AFRONTA AO ART. 5º, XXXV. 1. O art. 19 da Lei nº 10.260/01, quando determina que o valor econômico correspondente à exoneração de contribuições seja obrigatoriamente destinado a determinada finalidade está, na verdade, substituindo por obrigação de fazer (conceder bolsas de estudo) a obrigação de dar (pagar a contribuição patronal) de que as entidade beneficentes educacionais estão expressamente dispensadas. 2. O art. 12, caput, da Lei nº 10.260/01, ao fixar condições para o resgate antecipado dos certificados, teve como objetivo excluir da possibilidade de acesso ao crédito imediato dos valores correspondentes a tais certificados aquelas entidades que apresentem débitos para com a previdência. Tal medida, antes de agressiva ao texto constitucional, corresponde a atitude de necessária prudência, tendente a evitar que devedores da previdência ganhem acesso antecipado a recursos do Tesouro Nacional. 3. O inciso IV do referido art. 12, quando condiciona o resgate antecipado a que as instituições de ensino superior "não figurem como litigantes ou litisconsortes em processos judiciais em que se discutam contribuições sociais arrecadadas pelo INSS ou contribuições relativas ao salário-educação.", aparentemente afronta a garantia constitucional inserida no art. 5º, XXXV. 4. Medida cautelar deferida. (ADI 2545 MC, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, DJ de 07/02/03)

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

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

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

Art. 195 (...)

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

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

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

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

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

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

Esse debate, sobre a exigência, ou não, da edição de lei complementar para a regulamentação de imunidade tributária, ainda que a norma impugnada a denomine isenção, foi travado por esta Corte também no julgamento da ADI-MC 1.802, Rel.

Min. Sepúlveda Pertence, Plenário, DJ 13.2.2004. Na oportunidade, bem salientou o eminente relator:

(...)

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

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

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

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

Art. 55.

.....

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

A entidade, para gozar da isenção da contribuição

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

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

Equivocadamente, V.Exa. tem razão, pela fórmula, essa foi a emenda, ao que me recordo, do Deputado Oswaldo Biolchi, Relator do Projeto de Lei de Conversão, 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.” (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 consequente 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, Odin 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)

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 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.^a Min.^a Cármen Lúcia, DJe de 28/11/14; RMS 27.382 ED, 1^a Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 7/11/13; RMS 27.977, 1^a Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 26/5/11; AI 830.147, 2^a Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 6/4/11; e RMS 26.932, 2^a 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 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:

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 ADQUIRIDO DA RECORRENTE AO CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – CEBAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS. 1. As entidades reconhecidas como de caráter filantrópico antes da publicação do Decreto-Lei n. 1.572, de 1º.9.1977, não têm direito adquirido à renovação e manutenção de certificados de filantropia. Precedentes. Não são, portanto, imunes ao pagamento da contribuição para a seguridade social referente à quota patronal de previdência social se não atenderem aos requisitos previstos na legislação vigente quando da requisição do certificado. 2. A exigência de emissão e renovação periódica do certificado de entidade de fins filantrópicos, prevista no inc. II do art. 55 da Lei n. 8.212/91 (revogado pela Lei n. 12.101/2009), não ofendia os arts. 146, II, e 195, § 7º, da Constituição da República. Precedentes. A inclusão dessa matéria no procedimento da repercussão geral (Recurso Extraordinário n. 566.622, Relator o Ministro Marco Aurélio) não serve como óbice à apreciação de recursos não abrangidos pelo art. 543-A do Código de Processo Civil, como sucede com o recurso ordinário em mandado de segurança. 3. Embargos de 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 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, quando se decidiu por validar a lei do PROUNI, na ADI 3330.

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

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

julgado em 17/06/2002, DJ 25/10/2002)

EMENTA: I. Imunidade tributária: entidade filantrópica: CF, arts. 146, II e 195, § 7º: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária (ADI-MC 1802, 27.8.1998, Pertence, DJ 13.2.2004; RE 93.770, 17.3.81, Soares Muñoz, RTJ 102/304). A Constituição reduz a reserva de lei complementar da regra constitucional ao que diga respeito "aos lindes da imunidade", à demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar; mas remete à lei ordinária "as normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune". II. Imunidade tributária: entidade declarada de fins filantrópicos e de utilidade pública: Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos: exigência de renovação periódica (L. 8.212, de 1991, art. 55). Sendo o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos mero reconhecimento, pelo Poder Público, do preenchimento das condições de constituição e funcionamento, que devem ser atendidas para que a entidade receba o benefício constitucional, não ofende os arts. 146, II, e 195, § 7º, da Constituição Federal a exigência de emissão e renovação periódica prevista no art. 55, II, da Lei 8.212/91. (RE 428815 AgR, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 07/06/2005, DJ de 24/06/2005)

Sem dúvida alguma, essas referências jurisprudenciais serviram de lastro para a aprovação das leis ordinárias sobre o tema, inclusive no que diz respeito à Lei 12.101/09, 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 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 investida.

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 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 benéfica 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.