



Universidade de Brasília

Faculdade de Direito

Monica Prado Passos

**REQUISITOS PARA A CONCESSÃO DA IMUNIDADE PARA AS ENTIDADES
BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E SUA FORMA À LUZ DA
JURISPRUDÊNCIA DO STF**

Brasília - DF

2017

MONICA PRADO PASSOS

**REQUISITOS PARA A CONCESSÃO DA IMUNIDADE PARA AS ENTIDADES
BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E SUA FORMA À LUZ DA
JURISPRUDÊNCIA DO STF**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
à Faculdade de Direito da Universidade de
Brasília como requisito parcial à obtenção do
grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de
Faria

Brasília, 2017

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UnB

FACULDADE DE DIREITO - FD

MONICA PRADO PASSOS

**REQUISITOS PARA A CONCESSÃO DA IMUNIDADE PARA AS ENTIDADES
BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E SUA FORMA À LUZ DA
JURISPRUDÊNCIA DO STF**

Apresentada em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA:

Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria – FD/UnB

Professor Doutor Valcir Gassen – FD/UnB

Professor Mestre Oswaldo Othon Pontes de Saraiva Filho – FD/UnB

MONICA PRADO PASSOS

**REQUISITOS PARA A CONCESSÃO DA IMUNIDADE PARA AS
ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E SUA FORMA À LUZ
DA JURISPRUDÊNCIA DO STF**

“Em tudo dai graças, porque esta é a vontade
de Deus em Cristo Jesus para convosco.” 1
Tessalonicenses 5:18

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus, por ter se agraciado do meu coração e me oportunizado estar aqui, e também por ter me fortalecido em todo este tempo. Pois não fosse por Ele, eu não teria forças para prestar o vestibular ao qual seria aprovada, principalmente pelo tempo passado do término do ensino médio até o dia do vestibular (9 anos).

Também agradeço a minha família, em especial a minha mãe, que sempre me apoiou e nos momentos difíceis, me ensinou que eu conseguiria mesmo que tudo se virasse contra mim, e ao meu filho, que sempre esteve ao meu lado com seu carinho para me apoiar. Agradeço também a minha irmã e minha sobrinha, que sempre me ouvem quando quero desabafar. Ademais, agradeço ao meu pai (*in memorian*) que eu sei que estaria muito feliz em me ver aqui evoluir, bem como aos meus avós Antônio, Josefa, Anselmo (*in memorian*), Maria (*in memorian*) que sem os quais não seria quem eu sou e também aos meus tios e primos por todo apoio.

Agradeço também a todos os profissionais que sempre estiveram dispostos a me ensinar algo sobre o direito nos locais onde tive a oportunidade de estagiar, seja no Vicente Nogueira Advogados, onde pude aprender muito com a Dra. Priscila Menino, na Gerência Jurídica da Telebrás, em que tenho especial apreço pela Dra. Roselene Vargas da Silva por tudo que temos em comum, e também agradeço a todos do Gaia, Silva, Gaede e Associados, especialmente à Dra. Anete Mair, Dr. Rafael Monteiro, Dr. André Alves, Dr. Jean Adriano, Dr. Rodrigo Alarcon, Dr. Leandro Alves, Fabrícia, Joicy, e a todos os estagiários que puderam aprender comigo neste lugar.

Faço um agradecimento especial a todas as professoras e todos os professores com que tive a oportunidade de aprender e desenvolver o conhecimento, fazendo aqui um agradecimento especial à Professora Érica Fernandes, por tudo que me ensinou, e principalmente ao meu orientador, Professor Gurgel de Faria, por quem tenho grande estima pela sabedoria e dedicação apresentada em sala de aula, bem como pela paciência que tem como orientador, deixo meu agradecimento.

Por fim, gostaria de agradecer a todos os amigos que fiz ao longo dessa trajetória, como os amigos de turma Rodrigo, Geovane, Luna, Pedro, Hellen,

Barbara, Pedro Farias, e todos os outros que não vou citar para não alongar o texto, bem como aos amigos que fiz na Olímpia (Associação Atlética da Faculdade de Direito – UnB), que me ensinaram que era possível misturar direito com esporte, em especial a Juliana Veras, por sempre ter me incentivado.

No mais, gostaria de citar tantos outros, mas por não estender demasiadamente o texto, prefiro deixar aqui o agradecimento a todos que passaram por minha vida, pois sei que acrescentaram algo. A todos, o meu muito obrigado.

RESUMO

Este trabalho busca tecer breves definições sobre entidades beneficentes, tratando da certificação emitida pelo Ministério do Desenvolvimento Social, necessária para que a instituição possa ser considerada imune, como também da imunidade tributária a qual tais entidades fazem gozo, assim como das diferenças entre lei ordinária e lei complementar. Esses conceitos são necessários para a análise sobre o julgamento do RE 566.622, em conjunto com as ADI's 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621, que alterou o entendimento esposado pelo Supremo Tribunal Federal acerca da matéria: antes, quando a Constituição dispusesse em seu texto apenas "lei", estaria se referindo à lei ordinária; agora, em exegese sistemática com o art. 146, II, do texto constitucional, por se tratar de limites relacionados à concessão da imunidade para as entidades beneficentes de assistência social, exige-se lei complementar. Analisa-se igualmente a possível aplicação no julgamento ainda não realizado das ADI's 4.480 e 4.891, que questionam a (in)constitucionalidade da lei nº 12.101/2009, que cuida da certificação das entidades beneficentes.

Palavras-chaves: Direito Tributário. Imunidade. Entidade beneficente. Lei Complementar.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADPF – Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental

AGU – Advocacia Geral da União

CEBAS – Certificação de Entidades Benéficas de Assistência Social

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

OAB – Ordem dos Advogados do Brasil

OIT – Organização Internacional do Trabalho

PEC – Proposta de Emenda Constitucional

PGR – Procuradoria-Geral da República

RE – Recurso Extraordinário

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1. Introdução	10
2. Definição de Entidade, Imunidade e Lei Ordinária e Complementar	14
2.1 - Entidades Beneficentes de assistência social	14
2.1.1 - Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social - CEBAS	20
2.2 - Imunidade Tributária	21
2.3 - Lei Complementar e Lei Ordinária: aplicação no direito tributário.....	25
3. O STF e a interpretação acerca da imunidade às entidades beneficentes de assistência social: julgamento das ADI's 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 e do RE 566.622	30
3.1. Linha do tempo dos processos	30
3.2 – Decisão da liminar na ADI 2.028: requisitos para concessão da imunidade prevista no art. 195, §7º, CF com previsão em lei ordinária.....	38
3.3 – As manifestações da Presidência da República, do Congresso Nacional e dos pedidos de ingresso como <i>Amicus Curiae</i>	42
3.4 – Julgamento dos processos em análise	45
3.5 - Lei 12.101/2009: inconstitucionalidade arguida em razão da definição dos requisitos para emissão do CEBAS e possível restrição aos lindes da imunidade	52
3.5. 1 – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.048.....	52
3.5.2 – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.891.....	53
4. Conclusão	56
5. Bibliografia.....	58

1. Introdução

A Constituição Federal prevê, nos artigos 150, VI, c¹ e 195, §7º², a concessão de imunidade tributária de impostos e de contribuições sociais, respectivamente, para entidades beneficentes de assistência social.

Ocorre que o §7º do art. 195 prediz apenas que as entidades beneficentes de assistência social são isentas desde que atendam os requisitos previstos em lei, mas não especifica qual tipo de lei deve estipular tais requisitos, se ordinária ou se complementar, esta atendendo o disposto no art. 146, II³ da Constituição.

Assim, surge um grande embate: o art. 146, II, da Constituição determina que seja previsto em lei complementar apenas as limitações ao poder de tributar contidas no art. 150 ou abrange também a “isenção” prevista no §7º do art. 195, uma vez que este não está inserido na Seção II, do Capítulo I, do Título I, que trata da Tributação e do Orçamento? Isto é: a Constituição, ao impor que a limitação ao poder de tributar seja regulamentada por lei complementar, está determinando que tal regulamentação seja apenas daqueles casos previstos nos artigos 150, 151 e 152 ou se refere a todas as limitações impostas no texto constitucional?

Ademais, a previsão contida no art. 195, §7º seria mesmo uma limitação ao poder de tributar, haja vista que o constituinte falou em isenção e não imunidade? A isenção prevista no texto constitucional nada mais é que um tipo de imunidade, ou seja, um tipo de limitação ao poder de tributar ainda que não contida na seção própria?

¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

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

² 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.

³ Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

Pois bem, o legislador ordinário tem estipulado requisitos em algumas leis que influenciam diretamente na concessão da imunidade às entidades beneficentes, como a necessidade de atendimento totalmente gratuito para obtenção da imunidade, bem como tem se referido à imunidade prevista no art. 195, §7º como isenção.

Assim, algumas entidades por discordarem das disposições contidas na Lei nº 8.212/1991, especificamente em seu art. 55⁴ e suas posteriores modificações, como também na Lei nº 12.101/2009 que, no art. 29⁵, traz requisitos para expedição do

⁴ Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

- I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;
- II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;
- III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;
- IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;
- V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

⁵ Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

- I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.151, de 2015)
- II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
- III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;
- IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;
- V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;
- VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;
- VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;
- VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita

CEBAS – Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social – judicializaram a questão a fim de que o Supremo Tribunal Federal declare a inconstitucionalidade das referidas normas, propondo a validade, enquanto não se tenha nova lei, dos pressupostos dispostos no art. 9º, IV, c⁶ e 14⁷ do Código Tributário Nacional, que é, na origem, lei ordinária, tendo sido recepcionada como pela CF/88 como lei complementar.

O presente estudo pretende enfrentar tais questões. No primeiro capítulo será feita uma introdução sobre as entidades beneficentes, onde falaremos também sobre a emissão do Certificado CEBAS, que é exigido para que as imunidades sejam concedidas às entidades beneficentes; cuidaremos brevemente do conceito

bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

§ 1º A exigência a que se refere o inciso I do **caput** não impede: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 2º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 1º deverá obedecer às seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o **caput** deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

⁶ Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...) IV - cobrar imposto sobre:

(...) c) o patrimônio, a 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, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

⁷ 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; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

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

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

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

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

de imunidade tributária, lei ordinária e complementar. Esses temas são importantes para o estudo feito sobre a decisão do Supremo Tribunal Federal e acerca dos processos que ainda estão aguardando julgamento e serão objeto de análise neste trabalho.

No seguinte, será feita uma análise sobre o julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal do RE 566.622 em conjunto com as ADI's 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621, que objetiva a inconstitucionalidade da Lei nº 8212/1991 que dispõe sobre os requisitos para concessão da imunidade.

Após, falaremos sobre as ADI's 4.480 e 4.891, que têm como pedido a inconstitucionalidade da Lei nº 12.101/2009 que revogou alguns dispositivos da Lei nº 8.212/1991, e que aguarda julgamento pelo Supremo Tribunal Federal. Analisaremos a possibilidade de se utilizar o precedente formulado pelo Supremo no julgamento das referidas ADI's.

Passemos então a expor os breves conceitos necessários para o entendimento dos processos em análise.

2. Definição de Entidade, Imunidade e Lei Ordinária e Complementar

2.1 - Entidades Benéficas de assistência social

Aendria do Carmo define a assistência social como atividade fundada na caridade, e segundo ela, a assistência social era considerada um dever religioso onde os cristãos deveriam desempenhar atos que imitavam as boas obras de Jesus, como alimentar famintos, dar água aos sedentos, vestir aos que não tivessem vestimentas, visitar os doentes, dentre outros. Com relação à origem jurídica da assistência social, Aendria aduz que se deu com a Lei de Amparo aos Pobres (*Poor Relief Act*), em 1601, criada pelo parlamento britânico para formalizar as práticas já realizadas pelos cristãos⁸. Porém, somente no século XIX, a assistência social passou a ser considerada importante para o cumprimento dos objetivos sociais do Estado⁹.

No Brasil, de certa forma, a assistência social estava prevista na Constituição de 1824¹⁰, que não trazia o termo “assistência social” em si, mas garantia direitos aos cidadãos, como liberdade, segurança individual e propriedade, e incluía os socorros públicos, que eram equivalentes à assistência social dos dias atuais.

Anterior à Constituição de 1988 houve a promulgação do primeiro decreto que previa assistência social, o Decreto-Lei nº 4.830, de 1942¹¹, que apesar do tempo, permanece vigente para estabelecer contribuição social para a Legião Brasileira de Assistência. O objetivo do decreto era fomentar a prestação de auxílio às famílias de combatentes da 2ª Guerra Mundial. Além deste, foi promulgado em 1969 o Decreto-

⁸ CARMO, Aendria de Souza do. *A Imunidade Tributária das Instituições de Educação e Assistência Social e a Livre Concorrência*. Belo Horizonte. Editora D'Plácido. 2015. Página 193

⁹ Aendria de Souza do Carmo, 2015, p. 193 cita trecho de Carlos A.P. Castro e João B. Lazzari (2012, p. 38-39): “Essa lei é apontada como o marco do auxílio aos necessitados pelo Estado, mas, como ensinam Carlos A. P. Castro e João B. Lazzari (2012, p. 38-39) somente “a partir do século XIX, a questão se tornou importante dentro da ordem jurídica dos Estados”.”

¹⁰ CF 1824 “Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte.

(...)

XXXI. A Constituição também garante os socorros públicos.”

¹¹ O conteúdo de seu artigo 1º prevê a assistência social: Art. 1º A Legião Brasileira de Assistência, abreviadamente L.B.A., associação instituída na conformidade dos Estatutos aprovados pelo Ministério da Justiça e Negócios Interiores, e fundada com o objetivo de prestar, em todas as formas uteis, **serviços de assistência social**, diretamente ou em colaboração com instituições especializadas, fica reconhecida como órgão de cooperação com o Estado no tocante e tais serviços, e de consulta no que concerne ao funcionamento de associações congêneres.

Lei 593, que prevê assistência prestada por fundação ligada ao Ministério de Previdência Social à maternidade, à infância e à adolescência, através de famílias desprovidas de recursos¹².

Em 1988, a Constituição passa então a prever a seguridade social¹³, que inclui nesse conceito a previdência, a assistência social e a saúde, obrigações do Estado que podem ser delegadas a entidades que oferecem a prestação de serviços, como educação e saúde por meio de convênios e parcerias com o Estado.

O texto constitucional enumera em seu art. 6º¹⁴ os direitos sociais, que objetivam a redução das desigualdades sociais e regionais. A seguridade social então está dentro desse contexto, sendo que é composta pela saúde, pela assistência social e pela previdência social¹⁵.

A definição de seguridade social está contida no artigo 194 da Constituição Federal:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

- I - universalidade da cobertura e do atendimento;
- II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;
- III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;
- IV - irredutibilidade do valor dos benefícios;

¹² Após, em 1969, o Decreto-Lei nº 593 que, como o Decreto 4.830/1942 ainda está vigente, também possui previsão de assistência à família desprovida de recursos, desde que não protegidas por outro sistema de assistência. Eis o teor: "Art. 1º Fica o Poder Executivo autorizado a instituir uma fundação, vinculada ao Ministério do Trabalho e Previdência Social, com o objetivo de prestar assistência à maternidade, à infância e à adolescência, através da família desprovida de recursos, mediante o estudo das realidades médico-sociais, periódica e metodicamente apuradas."

¹³ Cita-se os artigos 6º, 203 e 204 da Constituição Federal de 1988.

¹⁴ Art. 6º - São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

¹⁵ SANTOS, Marisa Ferreira dos. Direito Previdenciário Esquemático. 3ª Edição. São Paulo, Editora Saraiva, 2013.

V - equidade na forma de participação no custeio;

VI - diversidade da base de financiamento;

VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.

Para Marisa Ferreira dos Santos¹⁶, a seguridade social é fundamentada na solidariedade. Já para Fábio Zambitte Ibrahim¹⁷, a seguridade social é a denominação de um sistema protetivo capaz de atender aos anseios e necessidades de todos na área social.

A Assistência Social foi regulamentada pela Lei nº 8.742/1993 e conceitua seguridade social em seu artigo 1º¹⁸, sendo que ambos estão focados em garantir o provimento dos mínimos sociais aos cidadãos. Cabe aqui citar novamente Marisa Ferreira dos Santos, pois a autora entende que todos que vivem no território nacional estão protegidos pela seguridade social, sendo que essa proteção se adequa em razão do custeio e da necessidade. Por exemplo, somente os segurados podem ser beneficiários da Previdência, por outro lado, no que tange ao direito à saúde, este alcança todos os que habitam ou estejam em território nacional.

Sendo a assistência social um dos elementos da seguridade social, está assegurada no texto constitucional e poderá ser prestada por entidades privadas através de parcerias com o Estado na prestação de serviços essenciais, conforme requisitos previstos em lei.

Porém, a Constituição não define o que realmente são essas entidades de assistência social, apenas prevendo que elas podem existir. O conceito ficou a cargo da legislação ordinária, como consta, por exemplo, no art. 3º, da Lei nº 8.742, de 1993¹⁹, que diz ser entidades de assistência social as que não possuem fins

¹⁶ SANTOS, Marisa Ferreira dos. Direito Previdenciário Esquematizado. 3ª Edição. São Paulo, Editora Saraiva, 2013.

¹⁷ IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. 20 Edição. Niterói, RJ. Editora Impetus, 2015.

¹⁸ Art. 1º A assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas.

¹⁹ Art. 3º - Consideram-se entidades e organizações de assistência social aquelas sem fins lucrativos que, isolada ou cumulativamente, prestam atendimento e assessoramento aos beneficiários

lucrativos e que prestam atendimento aos beneficiários abrangidos pelo referido diploma legal.

O ministro Marco Aurélio²⁰, ao julgar o RE 566.622, conceituou as entidades beneficentes como aquelas sem fins lucrativos, que não visam a interesses próprios, mas alheios, trabalhando em prol do próximo. Segundo proferido no voto, essas entidades devem 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.

Já o ministro Luiz Fux, relator do RE 636.941²¹, aplica a analogia entre as entidades propriamente ditas e as instituições, termo constante do art. 150 da Constituição. Segundo ele, essa analogia ocorre porque até a promulgação da

abrangidos por esta Lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de direitos. (Redação dada pela Lei nº 12.435, de 2011)

§ 1º São de atendimento aquelas entidades que, de forma continuada, permanente e planejada, prestam serviços, executam programas ou projetos e concedem benefícios de prestação social básica ou especial, dirigidos às famílias e indivíduos em situações de vulnerabilidade ou risco social e pessoal, nos termos desta Lei, e respeitadas as deliberações do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), de que tratam os incisos I e II do art. 18. (Incluído pela Lei nº 12.435, de 2011)

§ 2º São de assessoramento aquelas que, de forma continuada, permanente e planejada, prestam serviços e executam programas ou projetos voltados prioritariamente para o fortalecimento dos movimentos sociais e das organizações de usuários, formação e capacitação de lideranças, dirigidos ao público da política de assistência social, nos termos desta Lei, e respeitadas as deliberações do CNAS, de que tratam os incisos I e II do art. 18. (Incluído pela Lei nº 12.435, de 2011)

§ 3º São de defesa e garantia de direitos aquelas que, de forma continuada, permanente e planejada, prestam serviços e executam programas e projetos voltados prioritariamente para a defesa e efetivação dos direitos socioassistenciais, construção de novos direitos, promoção da cidadania, enfrentamento das desigualdades sociais, articulação com órgãos públicos de defesa de direitos, dirigidos ao público da política de assistência social, nos termos desta Lei, e respeitadas as deliberações do CNAS, de que tratam os incisos I e II do art. 18. (Incluído pela Lei nº 12.435, de 2011)

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário 566.622. Relator: MELLO, Marco Aurélio. Publicado no DJe de 23.08.2017 p. 58. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13413211>. Acesso em 06.11.2017.

²¹ “(...) 7. O Sistema Tributário Nacional, encartado em capítulo próprio da Carta Federal, encampa a expressão “instituições de assistência social e educação” prescrita no art. 150, VI, “c”, cuja conceituação e regime jurídico aplica-se, por analogia, à expressão “entidades beneficentes de assistência social” contida no art. 195, § 7º, à luz da interpretação histórica dos textos das CF/46, CF/67 e CF/69, e das premissas fixadas no verbete da Súmula nº 730. É que até o advento da CF/88 ainda não havia sido cunhado o conceito de “seguridade social”, nos termos em que definidos pelo art. 203, inexistindo distinção clara entre previdência, assistência social e saúde, a partir dos critérios de generalidade e gratuidade.” (RE 636941, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 13/02/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-067 DIVULG 03-04-2014 PUBLIC 04-04-2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4046759> Acesso em: 07.11.2017.

Constituição Federal de 1988 não havia citação semelhante a presente no art. 203²² da CF/88, e por isso as entidades abrangiam tanto a previdência como a assistência social e a saúde, não sendo possível distingui-las.

Regina Helena Costa²³ define as instituições como “entidades formadas com o propósito de servir à coletividade, colaborando com o Estado ao suprir suas deficiências. São Pessoas de Direito Privado que exercem, sem fins lucrativos, atividades de colaboração com o Estado em funções cujo desempenho é, em princípio, atribuição deste”.

Marisa Ferreira dos Santos²⁴ define como entidade beneficente de assistência social as que atuam complementarmente ao Poder Público na área da assistência social.

Aendria de Souza do Carmo²⁵ define instituição de assistência social para os fins do disposto no art. 195, §7º, aquelas que não têm fins lucrativos e suas atividades estão previstas no art. 203 da Constituição Federal.

Portanto, entidade beneficente são as entidades que não possuem fins lucrativos e desenvolvam as atividades previstas no art. 203²⁶ da Constituição

²² 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 COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4ª Edição ver., atual. e ampl. São Paulo, Editora Saraiva, 2014.

²⁴ SANTOS, Marisa Ferreira dos. Direito Previdenciário Esquemático. 3ª Edição. São Paulo, Editora Saraiva, 2013.

²⁵ CARMO, Aendria de Souza do. *A Imunidade Tributária das Instituições de Educação e Assistência Social e a Livre Concorrência*. Belo Horizonte. Editora D'Plácido. 2015. Página 193

²⁶ 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.

Federal, que devem ser prestadas a quem necessitar, resguardando assim os direitos sociais dos cidadãos.

Ademais, a distribuição de lucros pela entidade beneficente a impossibilita de receber o benefício da imunidade, conforme pode se extrair do normativo legal contido no artigo 14, inciso I do Código Tributário Nacional.²⁷

Segundo Luís Eduardo Schoueri²⁸, a distribuição de lucros é “o *emprego dos lucros em finalidade diversa à qual se propôs a associação*”.

Apesar de a lei referir-se apenas em entidade sem fins lucrativos, convém ressaltar que essas entidades podem cobrar pelos serviços prestados²⁹, seja do beneficiário ou do Poder Público (através de parcerias firmadas com o objetivo de promover o atendimento a pessoas carentes). O que não pode ocorrer, de maneira alguma, é que lucro auferido por essas entidades seja distribuído aos seus dirigentes. Isso não impede que eles recebam remuneração por seus serviços. Além de estar previsto no art. 14, I, do CTN, esse foi o teor da alteração feita pela Lei nº 13.151/2015, que modificou, por exemplo, o art. 29, I da Lei nº 12.101/2009³⁰, que estipula a não distribuição de lucros como um dos requisitos para a emissão do CEBAS. E no próximo tópico, conceituaremos brevemente o Certificado CEBAS.

²⁷ 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; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2ª Edição. São Paulo. Editora Saraiva, 2012, pg. 554.

²⁹ A Lei 9.732, que modificava o art. 55 da Lei 8.212 tinha a previsão de que as entidades beneficentes não cobrassem por seus serviços pois isso descaracterizaria a beneficência. O Supremo Tribunal Federal decidiu, como será demonstrado mais adiante, pela inconstitucionalidade desses artigos por estipularem requisitos para concessão da imunidade, atribuição que só pode ser dada à Lei Complementar.

³⁰ Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;

2.1.1 - Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social - CEBAS

O CEBAS – Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social é o certificado emitido pelo Ministério da Previdência Social que é requisito para concessão da imunidade às entidades beneficentes, conforme regulamenta o inciso I, do art. 14, do CTN. Previsto na Lei nº 12.101/2009, deverá ser emitido às entidades que preencherem os requisitos constantes do art. 3º³¹ da supracitada lei. O prazo para renovação do Certificado será de 1 a 5 anos, e será definido em regulamento³², porém se a entidade apresentar pedido de renovação, o Certificado será considerado válido até que seja proferida decisão sobre o pedido de renovação.

Antes da entrada em vigor da Lei nº 12.101/2009, o CEBAS estava previsto na Lei nº 8.742/1993³³ e era expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social³⁴. Atualmente, após a vigência da Lei nº 12.101/2009, o fornecimento deste certificado é de responsabilidade da Secretaria Nacional de Assistência Social, que é vinculada ao Ministério de Desenvolvimento Social.

³¹ Art. 3º A certificação ou sua renovação será concedida à entidade beneficente que demonstre, no exercício fiscal anterior ao do requerimento, observado o período mínimo de 12 (doze) meses de constituição da entidade, o cumprimento do disposto nas Seções I, II, III e IV deste Capítulo, de acordo com as respectivas áreas de atuação, e cumpra, cumulativamente, os seguintes requisitos:

I - seja constituída como pessoa jurídica nos termos do **caput** do art. 1º; e

II - preveja, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidade sem fins lucrativos congêneres ou a entidades

Parágrafo único. O período mínimo de cumprimento dos requisitos de que trata este artigo poderá ser reduzido se a entidade for prestadora de serviços por meio de contrato, convênio ou instrumento congênere com o Sistema Único de Saúde (SUS) ou com o Sistema Único de Assistência Social (Suas), em caso de necessidade local atestada pelo gestor do respectivo sistema. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

³² Lei 12.101, de 2009. Art. 21. A análise e decisão dos requerimentos de concessão ou de renovação dos certificados das entidades beneficentes de assistência social serão apreciadas no âmbito dos seguintes Ministérios:

(...)

§ 4º O prazo de validade da certificação será de 1 (um) a 5 (cinco) anos, conforme critérios definidos em regulamento. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013) (grifo nosso)

³³ 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.

³⁴ IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. 20 Edição. Niterói, RJ. Editora Impetus, 2015.

A ADI nº 4.480 e a ADI nº 4.891³⁵, proposta pelo Conselho Federal da OAB e sobre a qual trataremos em tópico específico, questiona a constitucionalidade da Lei nº 12.101/2009, haja vista que por mais que a lei apenas regulamente a concessão do Certificado CEBAS, os requisitos para concessão podem ser um empecilho para a aquisição da imunidade dessas entidades, e por isso adentra ao disposto no art. 146, II, da Constituição, que exige lei complementar para tratar sobre as limitações ao poder de tributar.

Por fim, convém destacar que o atendimento ofertado por essas entidades terá como público-alvo pessoas carentes. A Lei nº 12.101/2009 veda o atendimento apenas aos seus associados ou a determinadas categorias profissionais³⁶.

No próximo tópico, esclareceremos sobre a imunidade tributária, cujo entendimento é necessário para que se entenda o julgamento proferido no RE 566.622 e nas ADI's julgadas em conjunto com o Recurso Extraordinário.

2.2 - Imunidade Tributária

As imunidades, segundo Humberto Ávila³⁷, têm como causa justificativa a de, através da exclusão dos encargos tributários, facilitar a consecução de finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado. São previstas na Constituição e só podem ser alteradas por Emenda à Constituição, diferentemente das isenções, que podem estar previstas e serem alteradas por lei ordinária.

Paulo de Barros Carvalho³⁸ entende que as imunidades são a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, presentes no texto constitucional, que estabelecem que pessoas políticas de direito constitucional interno são incompetentes para instituir tributos que alcancem determinadas situações.

³⁵ A ADI 4.480 foi proposta em 04.11.2010, e a ADI 4.891, proposta em 17.12.2012, são de relatoria do Min. Gilmar Mendes e aguardam julgamento desde 19.10.2016.

³⁶ Lei 12.101, de 2009, Art. 2º - As entidades de que trata o art. 1º deverão obedecer ao princípio da universalidade do atendimento, sendo vedado dirigir suas atividades exclusivamente a seus associados ou a categoria profissional.

³⁷ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 2ª Edição, São Paulo. Editora Saraiva, 2006.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 24ª Edição. São Paulo. Editora Saraiva, 2012.

Conforme entendimento de Regina Helena Costa³⁹, as imunidades são vedações à competência tributária e veicula situações de intributabilidade, sendo as imunidades normas aplicáveis à determinadas situações identificadas na Constituição. Ainda segundo a professora, a imunidade é um tipo de exoneração presente no texto constitucional, que pode se traduzir em norma impeditiva da atribuição de competência tributária, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, bens ou situações que não estejam abrangidos pelos contornos das regras de competência tributária, conforme delimitação contida no texto constitucional, para não se sujeitarem à tributação.

Pode se afirmar, portanto, que, no caso em estudo, o objetivo das imunidades é retirar a obrigatoriedade de tributação das entidades para que estas ofereçam, em troca, serviços à sociedade, estes previstos no texto constitucional.

A problemática é que, somente com a imunidade prevista no art. 195, §7º da CF no ano de 2016, o Estado deixou de arrecadar R\$ 11 bilhões⁴⁰ com a desoneração das entidades beneficentes. Inclusive esse déficit que vem ocorrendo fez com que alguns parlamentares propusessem a PEC 287/2016, que dentre outras alterações, visa extinguir a concessão da isenção das contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes, para então se aumentar a arrecadação e diminuir o rombo da previdência. Ainda segundo o texto da justificativa da PEC, tem-se que:

“o impacto das desonerações tributárias de receitas previdenciárias, decorrente da substituição da contribuição sobre a folha de pagamento por contribuição sobre o faturamento, impactou negativamente o caixa previdenciário em 2015 em R\$ 25,2 bilhões. Em 2016, foram R\$ 15,2 bilhões. E, em 2017, a estimativa é de R\$ 17 bilhões, de acordo com o Relatório Resumido de Execução Orçamentária da Secretaria do Tesouro Nacional de outubro de 2016. Somadas, em 2017, as renúncias de receitas previdenciárias somarão pelo menos cerca de R\$ 62 bilhões. E, se tomado o conjunto de renúncias fiscais de todas as receitas da seguridade social, atinge-se a astronômica quantia de R\$ 151 bilhões, em 2017, conforme previsto na Lei Orçamentária Anual. Assim, se tais

³⁹ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. 4ª Edição. São Paulo, Editora Saraiva, 2014.

⁴⁰ Conforme dados apresentados pelo Chefe de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal na Comissão Especial da PEC 287, em que Claudemir Malaquias apresentou a evolução da arrecadação previdenciária nos últimos anos. Enquanto a arrecadação fiscal chegou a R\$ 51,4 bilhões, as deduções chegaram no importe de R\$ 20,6 bilhões, dos quais R\$ 11 bilhões se referiam à imunidade referente à cota patronal concedida às entidades beneficentes. (Disponível em: <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/1533085.pdf> Acesso em: 27/10/2017).

isenções e renúncias fiscais fossem compensadas adequadamente pelo Tesouro Nacional a diferença entre receitas e despesas, apenas na Previdência, cairia pela metade”.

Cabe salientar que ao mesmo tempo em que o Estado renuncia a arrecadação de uma entidade filantrópica, estará se desobrigando de fornecer atendimento da saúde ou educação por completo, ou seja, o valor arrecadado por essas entidades que não é utilizado para efetuar o recolhimento de tributos, e deve ser revertido para as atividades em que a entidade atua. Assim, acreditamos que o Estado deixa de recolher R\$ 11 bilhões (como ocorreu em 2016), mas deixa de gastar para fornecer atendimento às pessoas que são atendidas por essa entidade.

A imunidade ora analisada está prevista no art. 150, VI, c⁴¹ da Constituição Federal de 1988 e no art. 195, §7º, que por mais que traga em seu texto o termo “isenção”, já foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal que se trata de imunidade, e ainda que o texto constitucional se refira impropriamente à isenção, contempla as entidades beneficentes de assistência social e concede a elas um favor, que é a imunidade, desde que a entidade preencha determinados requisitos⁴².

⁴¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

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

⁴² EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) - RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. - A Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social - e por também atender, de modo integral, as exigências estabelecidas em lei - tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade social. - A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social - , contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. **A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social.** Precedente: RTJ 137/965. - Tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em Referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo. (RMS 22192, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, julgado em 28/11/1995, DJ 19-12-1996 PP-51802 EMENT VOL-01855-01 PP-00154) Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=115743>, acesso em 15.11.2017

Dessa forma, as entidades de assistência social são beneficiárias tanto da imunidade relacionada aos impostos sobre renda, serviços e patrimônio (art. 150, VI, C) quanto da imunidade referente às contribuições para a seguridade social (art. 195, §7º).

Quanto à natureza jurídica das imunidades, muito se discute se são limitações constitucionais ao poder de tributar ou se são apenas uma não incidência não qualificada. Kyioshi Harada⁴³ define imunidade como uma limitação ao poder de tributar, adotando pronunciamento de grande parte da doutrina.

Já Paulo de Barros Carvalho⁴⁴ classifica as imunidades como “normas que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.” Portanto, não considerando que as imunidades possam ser um limite ao poder de tributar.

Diante de tantos entendimentos sobre a natureza jurídica da imunidade, acreditamos ser a mais correta o entendimento majoritário que diz ser uma limitação ao poder de tributar ou ainda uma norma que nega o poder de tributar, visto que o legislador criou essa norma visando extinguir uma prestação tributária e em contrapartida, no caso em análise, a entidade beneficiária possa prestar um serviço a todos, desonerando assim o Estado daquela prestação, total ou parcialmente.

Com relação à concessão das imunidades tributárias, a Constituição deixou a cargo de lei a estipulação dos requisitos para usufruto dessa desoneração. Segundo o art. 146, II, qualquer regulamentação referente à imunidade deve ser feita por lei complementar⁴⁵.

Ocorre que o legislador tem determinado requisitos em leis ordinárias que influem diretamente na concessão da imunidade, como por exemplo, os dispostos no art. 55 da Lei nº 8.212/1991 e suas alterações, bem como o art. 3º da Lei nº

⁴³ HARADA, Kiyoshi. Repertório de Jurisprudência IOB. *Imunidade das Entidades de Assistência Social – Requisitos Legais para sua fruição*. Tributário, Constitucional e Administrativo. 2004, Vol. 1

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 24ª Edição. São Paulo. Editora Saraiva, 2012.

⁴⁵ Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; (grifo nosso)

12.101/2009, e sobre os quais falaremos mais adiante, visto que são objetos de Ações Diretas de Inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.

2.3 - Lei Complementar e Lei Ordinária: aplicação no direito tributário

A Constituição prevê, em seu artigo 59, a elaboração tanto de leis complementares quanto de leis ordinárias, sendo que cada uma tem sua função. O próprio constituinte, por sua vez, determinou quais matérias poderiam ser legisladas por lei complementar, ficando a cargo das leis ordinárias matéria residual e, segundo entendimento do Supremo, as matérias em que a Constituição apenas determina a regulamentação em lei. Ocorre que, em alguns casos, se não houver interpretação pelo legislador na hora em que for elaborar tais normas, abre espaço para discussões acerca da constitucionalidade das leis. Isso acontece porque em alguns casos, o legislador acaba utilizando de lei ordinária para reger normas que deveriam ser regulamentadas por lei complementar. Se o inverso ocorresse, e ele se utilizasse de lei complementar para legislar sobre matéria em que não houvesse essa exigência, não haveria problema. A arguição aqui é justamente sobre as matérias que infringem a ordem constitucional sobre regulamentação em lei complementar.

Paulo Gustavo Gonet Branco⁴⁶ entende que leis complementares são diferentes das ordinárias, pois necessitam de quórum de maioria absoluta para aprovação, conforme art. 69 da Constituição, e ainda são normas que só podem versar sobre situações para as quais a própria Constituição exigiu, seja de modo expresso ou inequívoco. Já as leis ordinárias ficam a cargo das matérias às quais o Constituinte não cobrou regulação de matéria por meio de lei complementar.

Conforme entendimento de Luciano Amaro⁴⁷, as leis complementares têm como função a de complementar a disciplina constitucional de determinadas matérias indicadas pela Constituição.

O Código Tributário Nacional, que foi criado como lei ordinária⁴⁸, estabelece normas gerais em matéria de legislação tributária, e como essa lei é anterior à

⁴⁶ MENDES, Gilmar Ferreira, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 7ª Edição. São Paulo. Editora Saraiva, 2012.

⁴⁷ AMARO. Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª Edição. São Paulo. Editora Saraiva, 2010.

⁴⁸ Lei nº 5.172/1966.

Constituição de 1988, foi recepcionado como lei complementar por versar sobre matéria a qual a Constituição estabelece que deve ser tratada por lei complementar.

A doutrina discute se há hierarquia entre lei ordinária e lei complementar. Hugo Machado de Brito entende que a “lei complementar é superior a lei ordinária por ser espécie normativa prevista na Constituição e por exigir quórum especial para sua aprovação”⁴⁹.

Regina Helena Costa⁵⁰ já distingue as referidas leis com base em dois critérios, um formal, que consiste no quórum qualificado, e um material, relacionado à matéria tratada por cada lei. Com relação à hierarquia, ela adota a vertente doutrinária de que não há hierarquia entre as normas, haja vista que as duas possuem fundamento de validade na Constituição.

Já o Supremo Tribunal Federal entende que não há hierarquia entre as normas, como se verifica em alguns de seus julgados, dentre eles:

Embargos de divergência em agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Acórdão recorrido destoa da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 3. Revogação, pelo art. 56 da Lei 9.430/96, de isenção da COFINS concedida às sociedades civis de profissão legalmente regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade 4. **Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes.** 5. A Lei Complementar 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1 - Moreira Alves, RTJ 156/721. 6. Embargos de divergência aos quais se dá provimento. (RE 509300 AgR-EDv, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-122 DIVULG 13-06-2016 PUBLIC 14-06-2016)

Assim, conforme se extrai do entendimento do STF não há hierarquia entre tais normas, pois ambas estão na Constituição. A diferença é que cada uma possui uma característica específica. Ademais, a única especificidade, que talvez tenha gerado toda essa discussão, é que lei complementar pode legislar sobre matéria destinada à lei ordinária. Mas lei ordinária não pode versar sobre matéria cuja previsão deve estar em lei complementar. Ou seja, uma lei complementar pode

⁴⁹ BRITO, Hugo Machado de. Curso de Direito Tributário. 37ª Edição. São Paulo. Editora Malheiros. 2016, p.80.

⁵⁰ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. 4ª Edição. São Paulo. Editora Saraiva, 2014.

conter matéria de lei ordinária, seja parcialmente ou totalmente. Mas uma lei ordinária que contenha matéria de lei complementar será inconstitucional, total ou parcial, nas matérias especificadas como de lei complementar.

Resta, ainda, falar sobre a interpretação da Constituição, para se especificar qual lei deverá prever determinada matéria.

O art. 146 da Constituição determina quais matérias tributárias devem ser regulamentadas por lei complementar⁵¹. Para aplicar o art. 146 se faz necessário interpretar todas as vezes que houver a determinação da regulamentação em lei, se a matéria a qual se determina a regulamentação se enquadra no disposto nos incisos do art. 146, da Constituição. Assim, após essa interpretação, deverá se analisar se cabe a previsão em lei ordinária ou lei complementar.

A interpretação, como diz Hugo de Brito Machado⁵², “é quando o intérprete determina o significado de norma que já existe. Para ele, a interpretação, em sentido amplo, é a atividade de conhecimento do sistema jurídico, desenvolvida com o objetivo de resolver o caso concreto, seja pela aplicação de norma específica, seja

⁵¹ 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;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

⁵² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 37ª Edição. São Paulo, Editora Malheiros, 2016.

pela aplicação de norma geral, e em sentido restrito, é a busca de um significado de uma norma”.

Regina Helena⁵³ define interpretação como atividade que, para aplicar determinada norma, busca a identificação do conteúdo, do alcance e do significado dessa norma.

Dentre os diversos tipos de interpretação⁵⁴, daremos destaque à interpretação teleológica, que acreditamos ser mais coerente aos casos estudados e utilizada pelos Tribunais.

Hugo de Brito Machado define interpretação teleológica como a busca pelo intérprete pelo elemento finalístico, ou seja, analisa o sentido da norma jurídica para encontrar o fim para o qual ela foi criada.

Da mesma forma, Kiyoshi Harada⁵⁵ define a interpretação teleológica como a que se faz analisando a finalidade de cada norma jurídica.

O ministro Marco Aurélio, no julgamento do RE 566.622, que falaremos mais adiante, também traz a definição e aplicação da interpretação teleológica. Para ele, o intérprete deve levar em conta o fim maior da norma para então definir a abrangência da imunidade⁵⁶.

Assim, ainda que seja necessário a utilização de diversos modos de interpretação, acreditamos que devemos utilizar a interpretação teleológica conforme o Supremo tem feito, haja vista que o objetivo deste tipo de interpretação é encontrar qual a finalidade que o constituinte quis dar ao art. 146 quando o criou. O constituinte não quis fazer deste artigo um gerador de conflitos, mas quis apenas proteger os direitos estabelecidos no próprio texto constitucional, pois como a lei complementar é uma lei com trâmite legislativo mais burocrático e com quórum qualificado para aprovação, dificultar-se-ia a intervenção do legislador ordinário na

⁵³ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. 4ª Edição. São Paulo. Editora Saraiva, 2014.

⁵⁴ Hugo Machado de Brito destaca quatro tipos relevantes de interpretação: gramatical, histórica, sistemática, teleológica.

⁵⁵ HARADA, Kiyoshi. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 25ª Edição. São Paulo. Editora Atlas, 2016.

⁵⁶ RE 566622, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-186 DIVULG 22-08-2017 PUBLIC 23-08-2017, disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13413211>, acesso em 15.11.2017.

concessão de direitos, como a imunidade, sendo essa a finalidade dada a esta norma, e sistematicamente falando, não há confronto com outras normas. Ou seja, cabe à interpretação definir qual tipo de matéria tributária pode ser versada por lei ordinária e qual matéria deve ser prevista em lei complementar, de acordo com as disposições constitucionais.

Por acreditar que a forma correta de se dispor dos requisitos para concessão da imunidade seja a lei complementar, algumas entidades propuseram Ações Diretas de Inconstitucionalidade para questionar se a Lei 8.212/1991 é constitucional. E sobre o julgamento dessas ADI's que falaremos adiante.

3. O STF e a interpretação acerca da imunidade às entidades beneficentes de assistência social: julgamento das ADI's 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 e do RE 566.622

Os processos aqui analisados cuidam da (in)constitucionalidade de leis ordinárias que versam sobre matéria a qual se questiona a obrigatoriedade do tema ser tratado por lei complementar.

3.1. Linha do tempo dos processos

Os referidos processos visam à declaração de inconstitucionalidade de dispositivos constantes de leis ordinárias, como o art. 55 da Lei 8.212/1991 e suas posteriores alterações.

A ADI 2.028, proposta pela Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços – CNS foi distribuída ao ministro Presidente em 13.07.1999, e foi proposta contra as alterações realizadas pelo art. 1º da Lei nº 9.732/1998, bem como inclusões dos §§ 3º, 4º e 5º no art.55⁵⁷ da Lei 8.212/1991, e contra os art. 4, 5º e 7º da Lei 9.732/1998. A autora alegou inconstitucionalidade em face dos art. 5º, XXXVI⁵⁸, 6º⁵⁹, 37, caput⁶⁰, 146, II⁶¹, 195, §7º⁶², 196⁶³, 197⁶⁴,199,

⁵⁷ Redação original sem alteração: Lei 8.212/1991, Art. 55 - Fica isenta das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda cumulativamente:

I – seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;
II – seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;
III – promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, de menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;
IV – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;
V – aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

⁵⁸ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (grifo nosso)

⁵⁹ Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

⁶⁰ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

⁶¹ Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

caput, §1º⁶⁵, 203, I, II e IV⁶⁶, 204 II⁶⁷, todos da Constituição Federal de 1988. A autora é representante das entidades beneficentes que atuam na área de saúde e por isso, é legitimada para postular por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade, nos termos do IX, art. 103 da CF⁶⁸.

As citadas alterações feitas pela Lei 9.732/1998 incluíram a promoção de assistência social totalmente gratuita a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência⁶⁹. Além disso, incluiu também os

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

⁶² 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.

⁶³ Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

⁶⁴ Art. 197. São de relevância pública as ações e serviços de saúde, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, devendo sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado.

⁶⁵ Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada.

§ 1º As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos.

⁶⁶ 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;

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

⁶⁷ Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes:

(...)

II - participação da população, por meio de organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis.

⁶⁸ Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

(...)

IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional. (grifo nosso)

⁶⁹ A Lei 9.732 altera o art. 55 da Lei 8.212, para que tenha o seguinte texto:

Art. 55 – Fica isenta das contribuições sociais de que tratam os artigos 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda cumulativamente:

(...)

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

(...)

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

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

artigos 4º, 5º e 7º⁷⁰, que igualmente foram motivo de impugnação pela entidade autora, pois preveem a gratuidade total dos serviços prestados, cancelam isenção concedida e ainda determinam o pagamento a partir do mês de abril de 1999, 4 meses após a vigência da referida lei.

A alegação da postulante foi de que as alterações realizadas visam restringir o conceito de entidade beneficente, o que ocasiona vício formal, haja vista tal matéria se inserir no contexto das limitações ao poder de tributar, constante do art. 146, II, da CF⁷¹.

A autora também defendeu que há vício material, pois uma vez que há limites impostos por lei complementar, nem mesmo a lei complementar pode restringir esses limites. Ou seja, se já existem limites impostos por lei complementar, como os dispostos no Código Tributário Nacional, em seus artigos 9º e 14, não há porque haver outros limites além dos já dispostos no CTN previstos em lei ordinária. Inclusive em sua peça exordial, há destaque de trecho de palestra proferida pelo ministro Moreira Alves, na abertura do XVIII Simpósio de Direito Tributário, que diz o seguinte:

“Não é possível admitir que uma lei complementar, ainda que a Constituição diga que ela pode regular limitações à competência tributária, possa aumentar restrições a essa competência. Não é a lei quem vai dizer quem são as “finalidades essenciais”, quem dirá é a interpretação dada ao texto constitucional.” (grifo nosso)⁷²

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

⁷⁰ 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 sociais de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei 8.212/1991, 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 8.212/1991, na sua nova redação, e no art. 4º desta Lei terá aplicação a partir da competência de 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 8.212/1991, na sua nova redação, ou com o art. 4º desta Lei.

⁷¹ Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

⁷² Página 13, da peça exordial da ADI 2.028.

Ou seja, a pretensão da Lei 9.732/1998, ao alterar o art. 55 da Lei 8.212/1991 era de restringir ainda mais o alcance da imunidade prevista no art. 195, §7º da Constituição Federal.

Foi proferida decisão liminar pelo Ministro Presidente, à época o ministro Marco Aurélio, no dia 14.09.1999, que em primeiro exame da matéria, entendeu que as alterações realizadas na Lei nº 8.212/1991 pela Lei nº 9.732/1998 adentraram no âmbito das limitações ao poder de tributar e não observaram o disposto no art. 146, II, da Constituição. Porém, o Ministro entendeu que deveriam ser mantidos os parâmetros estabelecidos na Lei nº 8.212/1991, sem as alterações posteriores, até a decisão final da ADI, suspendendo a eficácia das leis que alteraram este dispositivo até o momento da decisão⁷³.

O Ministro Marco Aurélio determinou então a suspensão da lei ora impugnada e permitiu que continuasse a vigorar a Lei nº 8.212/1991, considerando como relevante para a concessão da liminar o vício formal, bem como a impossibilidade das restrições trazidas pela Lei nº 9.732/1998.

A ADI 2.036 foi distribuída em 20.07.1999, pela Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino, e visa impugnar os artigos 1º, 4º e 5º da Lei 9.732/1998, que segundo a autora incorrem em violação aos artigos 5º, XXXVI, 195, §7º, 203, 204 e 209 da Constituição Federal. Aqui, a suplicante alega que, com o advento da Lei 9.732/1998, foi suprimida a menção às instituições de ensino previstas na Lei 8.212/1991, porém a imunidade referente às contribuições previdenciárias é concedida as entidades beneficentes e de assistência social, conforme consta do art. 203 da Carta Magna. Em 10.09.1999, o Ministro Moreira Alves determinou o apensamento desta ADI àquela de n. 2.028, visto que esta ADI impugna artigos constantes daquela.

Outra ação julgada e ora analisada é a ADI 2.228, também proposta pela Confederação Nacional da Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços,

⁷³ O dispositivo da decisão proferida pelo Ministro Marco Aurélio traz o seguinte trecho: “Tudo recomenda, assim, sejam mantidos, até a decisão final desta ação direta de inconstitucionalidade, os parâmetros da Lei nº 8.212/1991, na redação primitiva. Defiro a liminar, submetendo-a desde logo ao Plenário, para suspender a eficácia do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212/1991 e acrescentou-lhes os §§ 3º, 4º e 5º, bem como os artigos 4º, 5º e 7º da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998. (Decisão proferida em 14.09.1999 na ADI 2.028, publicada no DJe em 02.08.1999).

distribuída em 20.06.2000, em face da redação dada ao art. 55, II, da Lei 8.212/1991, pela Lei 9.429/1996, e também a redação original, ao art. 18, III e IV da Lei 8.742/1993⁷⁴, dos artigos 2º, IV, 3º, VI, §§1º e 4º, art. 4º, parágrafo único do Decreto 2.536/1998⁷⁵, e dos artigos 1º, IV, 2º, IV, §§1º e 3º do Decreto 752/1993⁷⁶,

⁷⁴ Art. 18. Compete ao Conselho Nacional de Assistência Social:

(...)

III - acompanhar e fiscalizar o processo de certificação das entidades e organizações de assistência social no Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome; (Redação dada pela Lei nº 12.101, de 2009)

IV - apreciar relatório anual que conterá a relação de entidades e organizações de assistência social certificadas como beneficentes e encaminhá-lo para conhecimento dos Conselhos de Assistência Social dos Estados, Municípios e do Distrito Federal; (Redação dada pela Lei nº 12.101, de 2009)

⁷⁵ Art. 2º - Considera-se entidade beneficente de assistência social, para os fins deste Decreto, a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que atue no sentido de:

(...)

IV - promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde; (..)

Art. 3º Faz jus ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social a entidade beneficente de assistência social que demonstre, cumulativamente: (Redação dada pelo Decreto nº 4.499, de 4.12.2002)

(...)

VI - aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeira, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruída;

(...)

§ 1º O Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos somente será fornecido a entidade cuja prestação de serviços gratuitos seja permanente e sem qualquer discriminação de clientela, de acordo com o plano de trabalho de assistência social apresentado e aprovado pelo CNAS.

(...)

§ 4º A instituição de saúde deverá, em substituição ao requisito do inciso VI, ofertar a prestação de todos os seus serviços ao SUS no percentual mínimo de sessenta por cento, e comprovar, anualmente, o mesmo percentual em internações realizadas, medida por paciente-dia. (Redação dada pelo Decreto nº 5.895, de 8.8.2006)

(...)

Art. 4º - (...)

Parágrafo único. Nas notas explicativas, deverão estar evidenciados o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, das despesas, das gratuidades, das doações, das subvenções e das aplicações de recursos, bem como da mensuração dos gastos e despesas relacionados com a atividade assistencial, especialmente daqueles necessários à comprovação do disposto no inciso VI do art. 3º, e demonstradas as contribuições previdenciárias devida, como se a entidade não gozasse da isenção.

⁷⁶ Art. 1º Considera-se entidade beneficente de assistência social, para fins de concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, de que trata o art. 55, inciso II, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a instituição beneficente de assistência social, educacional ou de saúde, sem fins lucrativos, que atue, precipuamente, no sentido de:

(...)

IV - promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde.

Art. 2º Faz jus ao Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a entidade beneficente de assistência social que demonstre, cumulativamente:

(...)

IV - aplicar anualmente pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços e de bens não integrantes do ativo imobilizado, bem como das contribuições operacionais, em gratuidade, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições previdenciárias usufruída;

(...)

1º O Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos somente será fornecido à entidade cuja prestação de serviços gratuitos seja atividade permanente e sem discriminação de qualquer natureza.

por suposta violação aos artigos 195 §7º, 146, II, 150, II, 199, §1º⁷⁷, 6º⁷⁸, 37 caput, §§ 1º e 2º⁷⁹, 60, §4º, III⁸⁰, 68 §§ 1º e 2º⁸¹, 5º, II e LIV⁸², todos da Constituição Federal. Aqui a autora alega que o mesmo motivo que levou a suspensão da Lei nº 9.732/1998 na ADI 2.028, pode levar a suspensão do inciso III, do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, pois este também adentra no previsto no art. 146, II, em que as limitações ao poder de tributar devem ser regidas por lei complementar. Ressalta ainda que todos os artigos impugnados nessa ADI tratam sobre o alcance da imunidade prevista no art.195, §7º, da Constituição Federal. E por fim, pede que a presente ADI seja apensada a ADI 2.028.

(...)

3º A entidade da área de saúde cujo percentual de atendimentos decorrentes de convênio firmado com o Sistema Único de Saúde (SUS) seja, em média, igual ou superior a sessenta por cento do total realizado nos três últimos exercícios, fica dispensada na observância a que se refere o inciso IV deste artigo.

⁷⁷ Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada.

§ 1º As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos.

⁷⁸ Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 90, de 2015)

⁷⁹ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

§ 1º A publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos.

§ 2º A não observância do disposto nos incisos II e III implicará a nulidade do ato e a punição da autoridade responsável, nos termos da lei.

⁸⁰ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

(...)

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

(...)

III - a separação dos Poderes;

⁸¹ Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.

§ 1º Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre:

I - organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;

II - nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais;

III - planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.

§ 2º A delegação ao Presidente da República terá a forma de resolução do Congresso Nacional, que especificará seu conteúdo e os termos de seu exercício.

⁸² Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(..)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

(...)

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

A ADI 2.621, também proposta pela Confederação Nacional da Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços em 22.02.2001, visa a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º⁸³ da Medida Provisória nº 2.187/2013, que também altera o inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, e do art. 5º⁸⁴ também da citada Medida Provisória, que alterou a redação dos artigos 9º e 18, III e IV da Lei 8.742/1993, dos artigos 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º, 4º e parágrafo único do Decreto 2.536/1998, e ainda subsidiariamente, requereu a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 1º, IV, 2º, IV, §§ 1º e 3º, 7º, §4º do Decreto 752/1993, por considerar que todos esses dispositivos violam a Constituição Federal

⁸³ Art.3º - Os dispositivos adiante indicados da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

"Art. 55.

(...)

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; (Revogado pela Medida Provisória nº 446, de 2008) Rejeitada (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

(...)

§ 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição." (NR) (Revogado pela Medida Provisória nº 446, de 2008) Rejeitada (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

⁸⁴ Art. 5º - A Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 9º (...)

§ 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. (Revogado pela Medida Provisória nº 446, de 2008) Rejeitada (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)" (NR)

"Art. 18. (...)

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; (Revogado pela Medida Provisória nº 446, de 2008) Rejeitada (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

IV - conceder registro e certificado de entidade beneficente de assistência social; (Revogado pela Medida Provisória nº 446, de 2008) Rejeitada (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)" (NR)

Art. 9º (...)

§ 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. (Revogado pela Medida Provisória nº 446, de 2008) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)" (NR)

"Art. 18. (...)

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; (Revogado pela Medida Provisória nº 446, de 2008) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

IV - conceder registro e certificado de entidade beneficente de assistência social; (Revogado pela Medida Provisória nº 446, de 2008) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

" (NR)

em seus artigos 1º, 2º, 5º, II e LIV, 37, 60, §4º, III, 62, §1º, III na redação da EC 32/01, 68 §§ 1º e 2º, 84, IV, 146, II, 150, I, 195, §7º.

Nessa ADI a autora pediu conexão com a ADI 2.228 alegando haver conexidade entre as causas, o que foi indeferido pelo ministro Moreira Alves que entendeu não haver conexão entre os pedidos, pois uma impugna uma norma que revogou outra norma impugnada pela outra. Além disso, mesmo que tivesse conexão, não faria sentido que a mesma entidade ajuizasse 2 ações com o mesmo pedido. Porém, o Ministro Celso de Melo remeteu os autos ao Ministro Presidente alegando haver sim conexão, pois caso a Medida Provisória arguida na ADI 2.621 seja convertida em lei, a norma impugnada na ADI 2.228 será revogada e a referida ADI perderá seu objeto, e por isso aduziu ser mais prudente que sejam julgadas juntas. O Presidente acolheu e os autos foram remetidos ao ministro Moreira Alves. Ademais, a autora busca a inconstitucionalidade da Medida Provisória visto que a Constituição não permite que matéria reservada à lei complementar seja legislada por Medida Provisória.

O Recurso Extraordinário 566.622, proposto pela Sociedade Beneficente de Parobé, contra a União foi distribuído em 10.10.2007. A ação objetiva a anulação de débitos existentes em virtude da imunidade a qual a entidade é beneficiária. Essa ação foi julgada procedente pelo juiz de 1º grau, que entendeu que por mais que o disposto no art. 195, §7º, da CF faça alusão apenas à “lei”, essa deverá ser lei complementar haja vista a isenção citada no artigo nada mais que imunidade e por isso, um tipo de limitação ao poder de tributar. Cumpre ressaltar ainda que estas limitações devem se dar por lei complementar

Dessa sentença foi interposta apelação pela União, a qual foi provida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que entendeu que a lei a qual o art. 195, §7º se refere é a lei ordinária, que pode ser utilizada quando não houver “distorção do conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, nem limitação da própria extensão da imunidade”, e ainda que não se aplica o art. 14 do CTN por se tratar de contribuição social não abrangida por este artigo⁸⁵.

⁸⁵ TRF4, AC 2005.04.01.025105-2, Primeira Turma, Relatora Vivian Josete Pantaleão Caminha, DJ 08/03/2006

Diante dessa decisão, a Sociedade Beneficente de Parobé interpôs Recurso Extraordinário, alegando que a decisão proferida na ADI 2.028 (a qual falaremos a seguir) deveria ter sido aplicada, e pede pela declaração do direito à imunidade ao qual a Recorrente faz jus, bem como a anulação do débito previdenciário objeto dessa demanda.

Após essa análise inicial, se faz necessário antes de analisarmos as manifestações juntadas aos autos bem como o julgamento dos processos, analisarmos a decisão proferida em sede de cautelar que suspendeu alguns dos artigos impugnados.

3.2 – Decisão da liminar na ADI 2.028: requisitos para concessão da imunidade prevista no art. 195, §7º, CF com previsão em lei ordinária

O acórdão ora analisado foi proferido, com o objetivo de confirmar decisão proferida pelo Ministro Marco Aurélio⁸⁶ em sede de Medida Cautelar na ADI 2.028, e tem a seguinte ementa:

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

⁸⁶ A decisão foi proferida pelo Ministro Marco Aurélio pois era o presidente do Supremo Tribunal Federal naquela época.

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar"), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa. - A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância, embora, no caso, se acolhida, e, em consequência, suspensa provisoriamente a eficácia dos dispositivos impugnados, voltará a vigorar a redação originária do artigo 55 da Lei 8.212/91, que, também por ser lei ordinária, não poderia regular essa limitação constitucional ao poder de tributar, e que, apesar disso, não foi atacada, subsidiariamente, como inconstitucional nesta ação direta, o que levaria ao não-conhecimento desta para se possibilitar que outra pudesse ser proposta sem essa deficiência. - Em se tratando, porém, de pedido de liminar, e sendo igualmente relevante a tese contrária - a de que, no que diz respeito a requisitos a ser observados por entidades para que possam gozar da imunidade, os dispositivos específicos, ao exigirem apenas lei, constituem exceção ao princípio geral -, não me parece que a primeira, no tocante à relevância, se sobreponha à segunda de tal modo que permita a concessão da liminar que não poderia dar-se por não ter sido atacado também o artigo 55 da Lei 8.212/91 que voltaria a vigorar integralmente em sua redação originária, deficiência essa da inicial que levaria, de pronto, ao não-conhecimento da presente ação direta. **Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com o seu não-conhecimento, questão cujo exame será remetido para o momento do julgamento final do feito.** - Embora relevante a tese de que, não obstante o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei", sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, é de se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa, no caso, porém, dada a relevância das duas teses opostas, e sendo certo que, se concedida a liminar, revigorar-se-ia legislação ordinária anterior que não foi atacada, não deve ser concedida a liminar pleiteada. - É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora impugnados - o que não poderia ser feito sequer por lei complementar - estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do "periculum in mora". Referendou-se o despacho que concedeu a liminar para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta. (ADI 2028 MC, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 11/11/1999, DJ 16-06-2000 PP-00030 EMENT VOL-01995-01 PP-00113)

Essa decisão liminar foi levada a Plenário para que fosse confirmada a decisão já proferida pelo ministro Marco Aurélio nos autos. A Presidência da República e o Congresso Nacional prestaram informações impugnando os pedidos da ADI 2.028. Após tais informações, foi proposta a ADI 2.036, distribuída ao

ministro Moreira Alves, que proferiu despacho ordenando a apensação a ADI 2.028, e após as levou a apreciação do Plenário.

Em seu voto, o ministro Moreira Alves profere entendimento de que a preliminar só poderia ser analisada caso tais entidades de prestação de serviços na saúde e na educação gozassem de imunidade e não de isenção. O Ministro também confirmou o entendimento pacífico no sentido que só se exige lei complementar quando tal exigência esteja expressa no texto constitucional. Eis o trecho do voto:

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

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

Da mesma forma, em outros julgamentos, o Supremo Tribunal Federal tem se posicionado da mesma forma, como por exemplo, os julgados abaixo:

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMUNIDADE. O ARTIGO 19, III, "C", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL NÃO TRATA DE ISENÇÃO, MAS DE IMUNIDADE. A CONFIGURAÇÃO DESTA ESTA NA LEI MAIOR. **OS REQUISITOS DA LEI ORDINARIA, QUE O MENCIONADO DISPOSITIVO MANDA OBSERVAR, NÃO DIZEM RESPEITO AOS LINDES DA IMUNIDADE, MAS AQUELAS NORMAS REGULADORAS DA CONSTITUIÇÃO E FUNCIONAMENTO DA ENTIDADE IMUNE.** INAPLICAÇÃO DO ART-17 DO DECRETO-LEI N. 37/66. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. (RE 93770, Relator(a): Min. SOARES MUNOZ, Primeira Turma, julgado em 17/03/1981, DJ 03-04-1981 PP-02857 EMENT VOL-01206-03 PP-00754 RTJ VOL-00102-01 PP-00304)

EMENTA: (...) II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): "instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei": delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida. 1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, **o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade**

educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar. 2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada. 3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida - como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientelas restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja delibação não é necessária à decisão cautelar da ação direta. (ADI 1802 MC, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 27/08/1998, DJ 13-02-2004 PP-00010 EMENT VOL-02139-01 PP-00064)

Havia o entendimento pelo Supremo Tribunal Federal de que para definir normas sobre constituição e funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune, poderia o legislador ordinário se utilizar de lei ordinária, e quando as normas tratassem dos lindes da imunidade, então o legislador deveria se utilizar de lei complementar para estar em consonância com o art. 146, II, da Constituição Federal.

Nesse sentido, o Plenário, com voto do ministro Moreira Alves, optou por manter a suspensão da liminar julgada procedente pelo Ministro Marco Aurélio não por a lei ser ordinária, mas sim para garantir que as entidades que cumprissem com os requisitos constantes do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 pudessem continuar a prestar serviços à comunidade haja vista que o referido artigo ainda estava vigente. E ainda que esse artigo determinasse requisitos para concessão da imunidade, a referida lei não havia tido sua eficácia suspensa e não determinava requisitos que impossibilitavam as entidades de gozarem da imunidade que faziam jus. Assim, o ministro afastou o *periculum in mora*, pois as entidades ainda podem gozar da imunidade por cumprirem o previsto no art. 55 da Lei nº 8.212/1991, e assim, podem continuar com a prestação de serviços.

Após a decisão, foram protocoladas manifestações requeridas pelo Ministro Relator, as quais passaremos a analisar em seguida.

3.3 – As manifestações da Presidência da República, do Congresso Nacional e dos pedidos de ingresso como *Amicus Curiae*

A Presidência da República prestou informações nas ADI's 2.028⁸⁷, 2.036⁸⁸, 2.228⁸⁹ e 2.621⁹⁰, elaboradas pela Advocacia Geral da União, que contestaram o fato de a Lei nº 9.732/1999 ter sido considerada inconstitucional por tratar de lei ordinária que impõe requisitos para concessão da imunidade, mas ao fim da decisão proferida na ADI 2.028, há a determinação de que os requisitos previstos pela Lei nº 8.212/1991 continuem a vigorar até o findar do julgamento da ADI. Inclusive esse argumento é trazido ao fim da manifestação da Presidência na ADI 2.028, haja vista que todos os artigos impugnados têm ligação direta com o art. 55 da Lei nº 8.212/1991, e por isso não podem ser considerados inconstitucionais sem antes haver análise do referido artigo, de modo que a liminar proferida pelo Supremo deverá ser reformulada.

A Presidência alega em todo o tempo que sempre que o constituinte originário desejou que determinada matéria fosse editada por lei complementar, disse-o expressamente. Por isso, a Advocacia Geral da União, responsável por elaborar parecer a fim de subsidiar a prestação de informações da Presidência, aduziu que não há necessidade de se utilizar de lei complementar quando a Constituição se satisfaz com a utilização de lei ordinária. Segundo ainda as informações prestadas pela Presidência, ainda que o previsto no art. 195, § 7º seja imunidade, por não haver definição de que deve ser tratada por lei complementar, os requisitos podem ser definidos por lei ordinária, configurando assim uma exceção à regra. Ademais, a lei em análise não pretende impor restrição a uma imunidade específica, apenas é uma norma que cumpre com a ordenança do texto constitucional de que o legislador

⁸⁷ Petição protocolada em 12.08.1999, em que por meio da Mensagem nº 1111, a Presidência juntou INFORMAÇÕES AGU/MP-10/99, elaborada pela Advocacia Geral da União, por meio do Consultor da União, Dr. Miguel Pró de Oliveira Furtado; Informação/CJ/Nº 174/99, da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social; e ainda cópia da Informação ADU/SF-12/99.

⁸⁸ Petição protocolada em 24.08.1999, em que por meio da Mensagem nº 1151, a Presidência juntou INFORMAÇÕES AGU/MP-11/99, elaborada pela Advocacia Geral da União, por meio do Consultor da União, Dr. Miguel Pró de Oliveira Furtado; Informação/CJ/Nº 174/99, da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social; e ainda cópia da Informação ADU/SF-12/99.

⁸⁹ Petição protocolada em 04.08.2000, em que por meio da Mensagem nº 1229, a Presidência juntou INFORMAÇÕES AGU/SF-07/2000, elaborada pela Advocacia Geral da União, por meio do Consultor da União, Dr. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho.

⁹⁰ Petição protocolada em 04.08.2000, em que por meio da Mensagem nº 162, a Presidência juntou INFORMAÇÕES AGU/SF-04/2003, elaborada pela Advocacia Geral da União, por meio do Consultor da União, Dr. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho.

aponte as exigências que devem ser cumpridas pelas entidades beneficentes para que gozem da isenção prevista no texto constitucional. Note-se que aqui a Presidência torna a dizer que o previsto no art. 195, §7º, da Constituição se trata de isenção, valendo ressaltar que à época do protocolo dessa manifestação, o Supremo já havia proferido decisão em outro processo cujo entendimento é no sentido de definir que ainda que se trate de isenção por estar previsto no texto constitucional, o dispositivo se refere a imunidade⁹¹.

Ademais, nas manifestações trazidas pela Presidência da República na ADI 2.028⁹², ADI 2.228⁹³ e ADI 2.621⁹⁴, houve a citação dos dizeres do ministro Moreira Alves, em conferência de abertura do XXIII Simpósio de Direito Tributário, realizado em 1998 em São Paulo, onde o Ministro esclareceu que quando a Constituição não exigir expressamente a lei complementar, deverá se utilizar a lei ordinária. O seguinte trecho foi disposto na manifestação trazida aos autos da ADI 2.228:

“Quando a Constituição não exige expressamente lei complementar, a lei que se trata é a lei ordinária, exceto numa hipótese, que é aquela em que se fala genericamente em lei, quando se trata da reserva legal, e se diz que não se pode exigir uma determinada conduta – ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer -, se não em virtude de lei. Porque, obviamente, a palavra lei está usada não apenas no sentido estritamente técnico, mas é empregada para significar que, para essa obrigação, há necessidade daquela lei indispensável para gerar essa obrigação. E, conseqüentemente,

⁹¹ MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. QUOTA PATRONAL. ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS. IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º). RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

(...)

A cláusula inscrita no art. 195, §7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a Seguridade Social - contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei.

A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, §7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965.(...)” (STF, 1ª Turma, RMS 22.192-9/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 19.12.96, unânime) Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=115743>, acesso em 15.11.2017.

⁹² Manifestação da Presidência. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1768733>, acesso em 15.11.2017.

⁹³ Manifestação da Presidência. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1827519>, acesso em 15.11.2017.

⁹⁴ Manifestação da Presidência. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2001508>, acesso em 15.11.2017.

abarca as leis ordinárias e aquelas leis que a Constituição exige que sejam leis complementares.”

O Congresso Nacional também prestou informações, após intimação feita pelo Ministro Relator, nas ADI's 2.028⁹⁵, 2.036⁹⁶, e 2.228⁹⁷ onde impugnou as iniciais alegando que a Constituição não pode ser contrária ao definido por ela mesma. Desse modo, se foi determinado que os requisitos deveriam estar dispostos em lei, nada mais é que lei ordinária, segundo os advogados do Congresso Nacional, exigir a disposição dos requisitos por lei complementar contraria o próprio texto constitucional.

Além dessas manifestações, também trouxeram informações aos autos a PGR e a AGU, que se manifestaram no sentido contrário ao da tese em que os requisitos para concessão da imunidade prevista no art. 195, §7º da Constituição Federal devem estar previstas em lei complementar, como aduz a Autora.

As autoras também emendaram as iniciais requerendo que, subsidiariamente, o feito fosse convertido para Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, a fim de se evitar que as ADI's percam o objeto em virtude da revogação da Lei 8.212/1991 pela Lei 12.101/2009, postulando ainda que as ADI's 2.228 e 2.621 fossem apensadas a ADI 2.028.

Foram solicitados alguns ingressos como *Amicus Curiae* nas ADI's, e através desses pedidos, ingressaram como interessados o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, a Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino – CONFENEN, a Fundação Armando Alvares Penteado, todos no RE 566.622.

O Supremo Tribunal Federal iniciou então o julgamento das ADI's em conjunto com o RE 566.622, os quais passamos a relatar.

⁹⁵ Petição protocolada em 01.09.1999, em que por meio do Ofício 251/1999, o Presidente do Congresso Nacional, Antônio Carlos Magalhães prestou as informações requeridas. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1768733>, acesso em 15.11.2017.

⁹⁶ Petição protocolada em 31.08.1999, em que por meio do Ofício 250/1999, o Presidente do Congresso Nacional, Antônio Carlos Magalhães prestou as informações requeridas. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1769577>, acesso em 15.11.2017.

⁹⁷ Petição protocolada em 01.09.2000, em que por meio do Ofício 184/2000, o Presidente do Congresso Nacional, Antônio Carlos Magalhães prestou as informações requeridas. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1827519>, acesso em 15.11.2017.

3.4 – Julgamento dos processos em análise

O Supremo Tribunal Federal julgou os processos em 4 sessões distintas⁹⁸, que ocorreram em certo espaço de tempo, e nesse lapso, a composição da casa sofreu alterações⁹⁹ que não foram muito relevantes para o caso, à exceção do ministro Teori Zavascki, que escreveu o voto que restou vencido.

No dia 04.06.2014, teve início o julgamento e após leitura do relatório pelos ministros Joaquim Barbosa e Marco Aurélio, foram realizadas as sustentações orais pelo advogado representante da Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino, Dr. Arthur Emílio Dianin, pelo advogado representante da Confederação Nacional de Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e serviços, Dr. Ives Gandra da Silva Martins, pelo advogado representante da União, Dr. Getúlio Eustáquio de Aquino Júnior e pela advogada representante da Advocacia Geral da União, Dra. Grace Maria Fernandes. Todos os advogados foram à tribuna para reforçar os pedidos realizados, sendo que a advogada da AGU invocou preliminar, haja vista que, como os dispositivos impugnados foram revogados pela Lei nº 12.101/2009, haveria de se abrir prazo para manifestação das partes antes do julgamento.

Após, a palavra foi passada ao ministro Marco Aurélio, relator do RE 566.622, para proferir seu voto. O ministro Marco Aurélio traz decisão da Medida Cautelar na ADI 1.802, cuja relatoria é do ministro Sepúlveda Pertence, em que o Tribunal proferiu entendimento de que os lindes da imunidade devem ser estabelecidos por lei complementar e a fixação de normas sobre constituição e funcionamento podem ser previstos em lei ordinária. Segundo o ministro Marco Aurélio, não há entendimento definitivo sobre o tema haja vista que o “pronunciamento cautelar é

⁹⁸ Sessões ocorridas nos dias 04/06/2014, 19/10/2016, 23/02/2017 e 02/03/2017, disponíveis em: <https://www.youtube.com/user/STF>. Acesso em 29/10/2017. Com relação ao RE 566.622, o julgamento se dividiu em 3 dias, pois a análise se fundou apenas na matéria, e nas ADI's, houve também a apreciação do pedido de conversão em ADPF.

⁹⁹ Segundo informações obtidas na página oficial do Supremo Tribunal Federal, no início do julgamento do mérito, a Corte era composta pelos Ministros Joaquim Barbosa (presidente), Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Celso de Mello, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber, Teori Zavascki e Roberto Barroso. Ao fim do julgamento, já haviam sido substituídos o Ministro Joaquim Barbosa pelo Ministro Edson Fachin, e o Ministro Teori Zavascki, por Alexandre de Moraes. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=bibliotecaConsultaProdutoBibliotecaPastaMinistro&pagina=OrdemAntiguidade>, acesso em 15.11.2017.

precário e efêmero por natureza¹⁰⁰”. Ele diz que as normas de imunidade tributária visam proteger valores políticos, morais, culturais e sociais essenciais, não permitindo que haja tributação de pessoas, bens, serviços, ou situações ligadas a esses valores. Onde há imunidade não pode haver competência tributária.

Com relação à interpretação dos dispositivos, o Ministro Marco Aurélio traz a aplicação da interpretação teleológica pelo Supremo Tribunal Federal em outras oportunidades, e cita decisão no RE 237.718, em que o Ministro Sepúlveda Pertence adota a interpretação teleológica como a mais aplicada pelo Tribunal¹⁰¹.

A leitura do art. 195, §7º, da Constituição, segundo o ministro Marco Aurélio, deve ser realizada de modo a definir o alcance da imunidade segundo a compreensão da função política e social a ser alcançada. Em seu voto, ele diz que o objetivo do disposto no §7º do art. 195 é “atrair entidades beneficentes para secundar a ação do Poder Público na efetiva realização dos direitos sociais, sem qualquer intuito lucrativo¹⁰²”.

Dessa forma, devemos concordar com o ministro Marco Aurélio quando entende que esse é o objetivo do artigo ao imunizar as entidades quanto ao recolhimento das contribuições, pois assim há a desoneração das entidades e o dinheiro que poderia ser utilizado para quitar os débitos dessas entidades com o fisco é revertido para a sociedade, revelando o fim social das imunidades.

Cabe também ressaltar que o ministro cita em seu voto artigos produzidos pelo professor e advogado Ives Gandra da Silva Martins, que realizou sustentação

¹⁰⁰ RE 566622, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-186 DIVULG 22-08-2017 PUBLIC 23-08-2017. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13413211>, acesso em 06.11.2017.

¹⁰¹ RE 566622, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-186 DIVULG 22-08-2017 PUBLIC 23-08-2017. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13413211>, acesso em 06.11.2017, página 8. Eis o trecho: “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.”

¹⁰² RE 566622, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-186 DIVULG 22-08-2017 PUBLIC 23-08-2017. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13413211>, acesso em 06.11.2017, página 13.

oral neste julgamento. A citação¹⁰³ é utilizada para definir a causa e a condição para que a entidade goze de imunidade, sendo que como causa temos o rol previsto no art. 150, VI, c da CF e a condição é atender aos requisitos constantes do CTN. Assim, cabe à lei ordinária prever apenas requisitos que não extrapolem os previstos no CTN ou em outra lei complementar.

Para o ministro Marco Aurélio, os requisitos do art. 14 do CTN são suficientes para a realização do controle de legitimidade dessas entidades, sendo que o §1º deste artigo ainda prevê a suspensão do benefício caso descumpridos os parâmetros definidos. Aqui ele não está dizendo que as entidades não precisam de registro em órgão específico ou que sejam reconhecidas como de utilidade pública, mas que esses requisitos não podem impedir nem criar obstáculo à concessão da imunidade.

Por fim, o ministro decide pela declaração de inconstitucionalidade formal do art. 55 da Lei 8.212, e como o voto é referente ao RE 566.622, ele declara a imunidade da entidade e a desconstituição do crédito tributário.

Com relação às ADI's 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621, o Ministro Joaquim Barbosa, relator da ADI 2.028, proferiu voto semelhante ao do Ministro Marco Aurélio, apenas com alguns diferenciais.

Primeiramente, ele conhece das ADI's como ADPF. Após, há a observação que tanto o art. 150, VI, c quanto o art. 195, §7º e o art. 206 não condicionam a imunidade à exclusividade da prestação de serviços ou benefícios gratuitos. Assim, caso a entidade cobre por alguns dos serviços prestados, não tira a condição de entidade beneficente¹⁰⁴. Por fim, profere seu voto no seguinte sentido:

“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**

¹⁰³ RE 566622, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-186 DIVULG 22-08-2017 PUBLIC 23-08-2017. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13413211>, acesso em 06.11.2017, pagina 17.

¹⁰⁴ ADI 2028, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 02/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-095 DIVULG 05-05-2017 PUBLIC 08-05-2017. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12850820>, acesso em 15.11.2017, pagina 14.

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.”

Diante dos votos proferidos, passou-se a votação dos demais ministros.

A ministra Cármen Lúcia acompanhou os votos proferidos.

O ministro Roberto Barroso foi o seguinte, que proferiu o seu voto também acompanhando os já proferidos pelo ministro Marco Aurélio e pelo ministro Joaquim Barbosa, no sentido de que se os requisitos impostos por lei ordinária a pretexto de interferir com o funcionamento e estrutura das entidades beneficentes, na verdade está se impondo uma limitação material à imunidade.

Logo após, foi a vez do ministro Teori Zavascki, que por ter dúvidas sobre a declaração de inconstitucionalidade e subsidiariamente a aplicação apenas dos requisitos do art. 14, do CTN, sendo que este artigo prevê apenas requisitos referentes à imunidade de impostos, e não à imunidade das contribuições sociais de que trata o art. 195, §7º, pediu vista.

O julgamento foi retomado no dia 19.10.2016, 2 anos após o início do julgamento, já com o Supremo Tribunal Federal sob a Presidência da Ministra Cármen Lúcia, com voto-vista do ministro Teori, que analisou a preliminar em que os artigos ora impugnados foram revogados pela Lei nº 12.101/2009, observando que aqui ele concorda com o ministro Joaquim Barbosa sobre o conhecimento das ADI's como Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental.

Segundo Teori, os requisitos impostos em lei para a concessão da imunidade são necessários para se evitar a fraude das falsas instituições beneficentes. Ele descreve o início da cobrança das contribuições sociais, para chegar à conclusão de

que o objetivo da contribuição social é atender as finalidades da assistência social¹⁰⁵.

Ademais, ele não vislumbrou uma alteração jurisprudencial, pois para o ministro Teori, o que a Corte fez ao julgar esses processos foi apenas um reajuste pontual. Para ele, aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo ainda são passíveis de regulação por lei ordinária, e para definir o modo de atuação das entidades beneficentes de assistência social, se faz necessário lei complementar¹⁰⁶.

Ele lembra que a Corte já analisou a questão ora versada, no RE 428.815, de relatoria do ministro Sepúlveda Pertence, que declarou que os requisitos para emissão e renovação do CEBAS, que é apenas uma declaração de reconhecimento que a entidade sem fins lucrativos preenche as condições de constituição e funcionamento, não precisa estar previsto em lei complementar¹⁰⁷.

Na visão de Teori, caso seja declarada a inconstitucionalidade do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, possivelmente a Lei nº 12.101/2009 também será declarada inconstitucional em julgamento posterior, o que resultaria na necessidade apenas dos requisitos previstos no art. 14 do CTN, que são insuficientes para que o §7º do art. 195 da CF cumpra as finalidades determinadas pela Constituição.

Por fim, o ministro Teori vota pelo conhecimento das ADI's como ADPF, pela procedência das arguições, conforme consta do voto do relator, a declaração de inconstitucionalidade decorrente da conversão das ADI's em arguições dos artigos 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º, § único, todos do Decreto 2.536/1998, assim como dos artigos 1º, IV, 2º, IV e §§ 1º e 3º, e art. 7º, §4º, do Decreto 752/1993, e ainda que seja negado provimento ao RE 566.622.

¹⁰⁵ RE 566622, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-186 DIVULG 22-08-2017 PUBLIC 23-08-2017. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13413211>, acesso em 06.11.2017, pagina 53.

¹⁰⁶ RE 566622, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-186 DIVULG 22-08-2017 PUBLIC 23-08-2017. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13413211>, acesso em 06.11.2017, pagina 56

¹⁰⁷ RE 428815 AgR, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 07/06/2005, DJ 24-06-2005 PP-00040 EMENT VOL-02197-07 PP-01247 RDDT n. 120, 2005, p. 150-153, disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=342625>, acesso em 15.11.2017.

Após, a ministra Rosa Weber proferiu seu voto, e optou por acompanhar o voto do ministro Teori, com as adequações pontuais sobre a diferenciação dos aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo dessas entidades, que continuam passíveis de regulamentação por lei ordinária, e do modo de atuação das entidades beneficentes, que deve ser regulamentado por lei complementar.

O ministro Luiz Fux votou em seguida, acompanhando o ministro relator quanto à conversão da ADI em ADPF, e após, acompanhando o voto do ministro Teori, pois para o ministro Fux, tudo que interfere diretamente na imunidade necessita de lei complementar, e o que for relacionado aos aspectos procedimentais, como habilitação ou apresentação de documentos, por exemplo, pode ser versado por lei ordinária.

O ministro Dias Toffoli inaugurou a divergência com relação à conversão da ADI em ADPF, com o objetivo de não aplicar tal conversão a todas as ADI's que atingirem leis já revogadas. Aduz ainda que como se iniciou a votação como ação direta de inconstitucionalidade, assim deve permanecer. Ademais, a revogação da lei impugnada fora posterior à liberação dos processos para serem incluídos em pauta¹⁰⁸. Ainda, o ministro Dias Toffoli acompanhou o ministro Teori em seu voto, apenas para evitar as consequências de um voto que declara a inconstitucionalidade de uma determinada lei e acarreta na inconstitucionalidade de outras leis com conteúdo ou discussão parecidas.

O ministro Ricardo Lewandowski acompanhou o voto do Relator para converter as ADI's em ADPF, e com relação ao mérito acompanhou o ministro Teori apesar de ter dúvidas quanto ao seu voto. Após, o ministro Marco Aurélio pediu vista das ADI's e indicou o adiamento do Recurso Extraordinário, haja vista que seu voto, segundo ele, ficou perdido no tempo.

No dia 23.02.2017 o julgamento do RE 566.622 foi retomado, e o ministro Marco Aurélio traz aditamento ao seu voto, para confirmá-lo e esclarecer pontos

¹⁰⁸ O ministro Dias Toffoli informou que as ações diretas de inconstitucionalidade julgadas foram liberadas para julgamento em 10.08.2009, e a lei que revogou o art. 55 da Lei 8.212/1991 impugnando foi editada em 27.11.2009. RE 566622, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, Processo Eletrônico DJe-186 Divulgada em 22-08-2017, Publicada em 23-08-2017. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13413211>, acesso em 06.11. 2017, pagina 109.

arguidos pelo ministro Teori, quanto ao alcance da divergência verificada. O ministro Ricardo Lewandowski então alterou seu voto para acompanhar integralmente o voto do ministro Marco Aurélio.

O ministro Gilmar Mendes acompanhou o voto do ministro Teori, sem dar qualquer destaque e o ministro Celso de Mello, também sem dar qualquer destaque, acompanhou o voto do ministro Marco Aurélio.

Ficou assentada a tese que posteriormente deverá se converter em Súmula, a saber: “Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”.

Em 02.03.2017, houve a confirmação do julgamento nas ADI’s 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621.

Cabe ainda destacar que, em consulta formulada pela advogada Juliana Rochi Rodrigues¹⁰⁹ referente ao alcance da referida decisão, o Professor Ives Gandra da Silva Martins esclareceu que no julgamento das ADI’s, houve o reconhecimento de que a regulação das imunidades tributárias deve ser por lei complementar. Porém, a divergência apresentada pelo ministro Teori encerrou com o entendimento minoritário, e no acórdão publicado o entendimento iniciado pelo ministro Teori apareceu como majoritário. Por isso, houve a oposição de embargos de declaração na ADI nº 2.028 com vistas a esclarecer a contradição¹¹⁰. Os embargos de declaração estão pendentes de julgamento, e aguardam conclusos conforme andamento processual¹¹¹.

Ressalto que a Lei nº 12.101 não foi abarcada pelo julgamento que analisamos, pois quando houve a propositura das ações, a lei ainda não estava em vigor. Assim, foram propostas duas ações que questionam a constitucionalidade dessa lei, e sobre as quais falaremos a seguir.

¹⁰⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidade Tributária de Contribuições Sociais. Art. 195, §7º, da CF. Necessidade de Lei Complementar, art. 146, II, da CF. Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028, 2036, 2228 e 2621 julgadas em conjunto com o RE 566.622, em tema de repercussão geral. Conteúdo e alcance do julgamento de procedência. *Revista Juris Plenum*, Ano XIII, número 77, setembro de 2017.

¹¹⁰ Também houve oposição de Embargos de Declaração nas ADI’s nº 2.036, 2.228 e 2.621 e no RE 566.622.

¹¹¹ Os autos da ADI 2.028 estão conclusos desde 09.10.2017, conforme andamento processual (<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=566622&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>, acesso em 15.11.2017.)

3.5 - Lei 12.101/2009: inconstitucionalidade arguida em razão da definição dos requisitos para emissão do CEBAS e possível restrição aos lindes da imunidade

A Lei nº 12.101/2009, publicada em 30.11.2009, estipula regras sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula os procedimentos de isenção das contribuições para a seguridade social, e também altera a Lei nº 8.742/1993, bem como revoga dispositivos da Lei nº 8.212/1991, Lei nº 9.429/1996, Lei nº 9.732/1998, Lei nº 10.684/2003 e MP nº 2.187/13 de 2001.

Visando a declaração de inconstitucionalidade da referida Lei, a CONEFEN e o Conselho Federal da OAB propuseram ações diretas de inconstitucionalidade requerendo a declaração de inconstitucionalidade total da lei, e subsidiariamente a declaração de inconstitucionalidade material de alguns artigos, como passaremos a descrever agora.

3.5. 1 – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.048

A Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino objetivando a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 1º, 13, 14, 18, 29, 31 e 32 da Lei nº 12.101/2009, pois tais artigos acarretam a redução do conceito de entidade beneficente de assistência social e alteram o direito de imunidade.

Com relação ao vício formal, alega como dito nas ADI's já analisadas aqui, que como a isenção descrita no §7º do artigo 195 da Constituição nada mais é que imunidade, não pode ser regulamentada por lei ordinária e sim por lei complementar. Por isso, a Lei nº 12.101/2009 que é uma lei ordinária não pode versar sobre este tipo de imunidade, muito menos conceder isenção das contribuições da seguridade social, que são as mesmas isenções/imunidades constantes do §7º do artigo 195 do texto constitucional. A CONFENEN impugna também a natureza jurídica de imunidade, que não foi observada pela referida lei que fala em isenção e não imunidade, bem como da necessidade de lei complementar para legislar sobre imunidade.

Quanto aos vícios materiais, a CONFENEN alega que a Lei nº 12.101/2009 desconfigura a imunidade do §7º do art. 195 ao tratá-la como isenção, bem como ofende o art. 203 da Constituição ao restringir a assistência social, já que o art. 13 e

14 da lei impugnada limitam a possibilidade de atendimento das pessoas com necessidade, bem como a obrigatoriedade de prestação exclusiva de assistência de forma inteiramente gratuita.

Em liminar, pede pela suspensão dos artigos 1º, 13 com seus parágrafos e incisos, 14, e §§ 1º e 2º, 18 e §§ 1º, 2º e 3º, 29 e seus incisos, 31 e 32, §1º da lei 12.101/2009, até o julgamento final da Ação Direta de Inconstitucionalidade.

A inicial foi aditada para constar as alterações realizadas pela Lei nº 12.868/2013, que alterou os artigos 13, 18 e 29 que foram impugnados por esta ADI.

3.5.2 – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.891

O Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil propôs Ação Direta de Inconstitucionalidade com pedido de liminar¹¹² para impugnar a Lei nº 12.101/2009 que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social. O autor alega que a referida lei é totalmente inconstitucional por extrapolar os critérios constitucionais definidos sobre limitação ao poder de tributar. Também argui a existência de inconstitucionalidade material em alguns dos artigos da referida lei. Analisarei aqui a inconstitucionalidade total da lei bem como a inconstitucionalidade dos artigos que podem ter como fundamentação o julgamento do RE 566.622 em conjunto com as ADI's 2.028, 2036, 2.228 e 2.621.

Em sua fundamentação, o Conselho Federal sustenta a tese utilizada para deferir os pedidos realizados nos processos já citados, sendo que o disposto no art. 195, §7º, da Constituição é imunidade e não isenção, como já visto aqui da decisão proferida pelo Supremo, e por isso a Lei aqui impugnada deve ser declarada inconstitucional por ser ordinária.

Ademais, o Código Tributário Nacional, em seus artigos 9º e 14 já preveem os requisitos necessários para que determinada entidade usufrua da imunidade prevista no texto constitucional. Alega também que não é possível que lei ordinária ou qualquer outro regulamento que não seja lei complementar criar requisitos adicionais para o previsto em lei complementar, ou seja, é impossível que a Lei nº 12.101/2009

¹¹² ADI 4.891, distribuída em 17.12.2012 ao Min. Gilmar Mendes, conforme andamento processual (disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4347847>, acesso em 15.11.2017).

possa complementar o previsto no Código Tributário Nacional, que vale ressaltar era lei ordinária e foi recepcionado pela Constituição Federal com força de lei complementar.

Ainda, como no momento da propositura o art. 55 da Lei nº 8.212/1991 ainda não havia sido declarado inconstitucional, o Conselho Federal também o impugnou, haja vista que caso a Lei nº 12.101/2009 seja declarada inconstitucional, o art. 55 da Lei nº 8.212/1991 a fim de evitar, caso fosse declarada a constitucionalidade desse dispositivo, que voltasse a vigorar novamente.

Ao impugnar a inconstitucionalidade material, o Conselho Federal da OAB traz os seguintes argumentos: o artigo 1º impõe condições à concessão da imunidade, objetivando reduzir o alcance da norma imunizatória; o artigo 3º determina normas para certificação ou renovação que limitam a concessão da imunidade e ainda aumentam as regras contidas nos artigos 9º e 14 do CTN; o artigo 4º, o artigo 6º e o artigo 13 também determinam restrições que limitam o alcance do §7º do artigo 195, da Constituição; o artigo 18 além de restringir o alcance do referido parágrafo, ainda impossibilita materialmente que as entidades continuem prestando serviço à comunidade, visto que requer que o atendimento prestado pela entidade seja prestado de forma gratuita¹¹³; o artigo 29, por sua vez além de restringir o alcance da imunidade constitucional ainda cria novos requisitos; e por fim, impugna os artigos 30, 31 e 32 pois estão em confronto com os artigos 146, II, 150, VI, c, e 195, §7º da Constituição.

Em sede de medida cautelar, o Conselho Federal requer que seja deferido o pedido de suspensão da Lei nº 12.101/2009, em virtude do perigo de dano às entidades, que inclusive segundo o Conselho Federal estão sendo notificadas a regularizar os débitos decorrentes de contribuição social, visto que as entidades notificadas declaram isentas do recolhimento, o Fisco as intima para apresentar o Certificado CEBAS, que em virtude da dificuldade em atender todos os requisitos

¹¹³ Para o Conselho Federal da OAB, em sua peça, ao exigir que os serviços sejam prestados totalmente de forma gratuita, o legislador ordinário descumpriu o previsto nos artigos 203 e 204, ao tentar complementar-lhes, pois em nenhum momento no texto constitucional foi previsto que as entidades beneficentes deveriam prestar serviços de forma totalmente gratuita, e sim prestar o serviço “a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social...” disponível em <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadordpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4347847>, acesso em 15.11.2017. (grifo nosso)

(que ao entender do Conselho Federal são inconstitucionais) não conseguem a documentação pertinente para emissão do referido certificado.

O ministro Gilmar Mendes, relator do processo, despachou nos autos para intimar a Advocacia Geral da União e a Procuradoria-Geral da República a se manifestarem, haja vista a relevância da matéria, despacho proferido em 19.04.2013.

O Senado Federal¹¹⁴, a Câmara dos Deputados¹¹⁵, e o Ministério Público Federal¹¹⁶ se manifestaram nos autos, sendo que o Senado e a Câmara se manifestaram no sentido contrário ao proposto pelo Autor, e o Ministério Público ofereceu parecer, em que opina pelo parcial provimento da Ação, e se declarar a inconstitucionalidade dos artigos 31, 32, §1º da Lei nº 12.101/2009.

As ADI's 4.480 e 4.891 aguardam manifestação do ministro Gilmar Mendes, relator do caso. Mas ao analisar e identificar a similitude dessas ações diretas com as que já foram julgadas e das quais falamos anteriormente, passamos a conclusão desse trabalho.

¹¹⁴ Ofício nº 204/2013, protocolado em 02.05.2013, disponível em <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4347847>, acesso em 15.11.2017.

¹¹⁵ Ofício nº 790/2013/SGM/P, protocolado em 02.05.2013, disponível em <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4347847>, acesso em 15.11.2017.

¹¹⁶ Ofício nº 11148-PGR-RG, protocolado em 29.07.2013, disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4347847>, acesso em 15.11.2017 .

4. Conclusão

O Supremo Tribunal Federal alterou o entendimento que tinha a respeito da forma de legislar quando a Constituição se referisse apenas à lei, no que diz respeito ao caso em estudo.

Havia exegese pacificada no sentido de que se a Constituição não se referisse expressamente à lei complementar, então lei ordinária seria suficiente. Ocorre que o §7º do artigo 195 remete apenas à “lei” não definindo qual tipo de lei deve regulamentar a matéria, apesar de tratar de matéria abrangida pelo artigo 146, II do texto constitucional.

Na verdade, existia um conflito de interpretação, o qual foi resolvido no julgamento em conjunto das ADI's 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 e do RE 566.622, sendo que o Plenário da Suprema Corte definiu pela inconstitucionalidade do artigo 55 da Lei nº 8.212/2009, que impunha requisitos de funcionamento das entidades beneficentes de assistência social, regulamentando o §7º do artigo 195. O Supremo entendeu que não obstante houvesse jurisprudência pacífica para que lei ordinária pudesse legislar quando não fosse expressa a determinação da legislação por lei complementar, como se trata de imunidade constitucional, e os requisitos previstos nessa lei importam diretamente na concessão ou não da imunidade, essa deveria estar prevista em lei complementar, e ainda, diante da declaração de inconstitucionalidade, passa a valer os requisitos constantes do artigo 9º e 14 do Código Tributário Nacional até que seja publicada nova lei que atenda aos requisitos constitucionais.

Ainda antes do referido julgamento, outras duas ADI's, propostas pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e pela Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino - CONEFEN, tinham por objetivo impugnar outra lei também ordinária, de nº 12.101/2009, que inclusive revogou o dispositivo impugnado nas ADI's em que já foi proferido resultado.

Por já haver jurisprudência nesse sentido, de que a lei deve ser declarada inconstitucional, uma vez que lei ordinária não pode criar requisitos para concessão de imunidade por interferir diretamente na ordenança do texto constitucional, acredita-se que a decisão proferida nas ADI's 4.480 e 4.981, cuja relatoria de ambas

é do ministro Gilmar Mendes, deverá seguir a mesma linha do julgamento anterior, qual seja da declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 12.101/2009 ou de pelo menos a declaração parcial, dos artigos que interferem diretamente ao estipular requisitos para que as entidades que os cumprirem possam usufruir da imunidade tributária.

5. Bibliografia

AMARAL, Paulo Adyr Dias do; RODRIGUES, Raphael Silva. Uma “nova” visão sobre a isenção tributária das instituições filantrópicas: a necessidade de lei complementar para tratar de matéria de exoneração fiscal das entidades beneficentes. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 15, n. 87, p. 159-173, maio/jun. 2017.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18ª Edição. São Paulo. Editora Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 2ª Edição, São Paulo. Editora Saraiva, 2006.

BELTRÃO, Demetrius Amaral. KALLÁS FILHO, Elias. GUIMARÃES, Henrique Cassalo. Imunidade Tributária das Entidades de Assistência Social: a Tensão entre a Norma Constitucional e os Óbices Burocráticos. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 33, São Paulo. Editora Dialética, 2015, p. 95-107.

BRASIL. Constituição Federal (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**. Constituição Política do Império do Brasil, elaborada por um Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador D. Pedro I, em 25.03.1824. Presidência da República. Casa Civil. Rio de Janeiro, RJ, 1824. Sítio: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 07 Nov. 2017.

_____. Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2015. Sítio: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 07 Nov. 2017.

_____. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 1991. Sítio: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 07 Nov. 2017.

_____. **Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993.** Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 1993. Sítio: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8742.htm>. Acesso em: 07 Nov. 2017.

_____. **Lei nº 9.429, de 26 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre prorrogação de prazo para renovação de Certificado de Entidades de Fins Filantrópicos e de recadastramento junto ao Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS e anulação de atos emanados do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS contra instituições que gozavam de isenção da contribuição social, pela não apresentação do pedido de renovação do certificado em tempo hábil. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 1996. Sítio: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9429.htm>. Acesso em: 07 Nov. 2017.

_____. **Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998.** Altera dispositivos das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Lei no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 1998. Sítio: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9732.htm>. Acesso em: 07 Nov. 2017.

_____. **Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003.** Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2003. Sítio: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 07 Nov. 2017.

_____. **Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009.** Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei no 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória no 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil.

Brasília, DF, 2009. Sítio: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12101.htm>. Acesso em: 07 Nov. 2017.

_____. **Decreto-Lei nº 4.830, de 15 de outubro de 1942.** Estabelece contribuição especial para a Legião Brasileira de Assistência e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 1942. Sítio: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/Del4830.htm>. Acesso em: 07 Nov. 2017.

_____. **Decreto-Lei nº 593, de 27 de maio de 1969.** Autoriza o Poder Executivo a instituir uma fundação destinada a prestar assistência à maternidade, à infância e à adolescência. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 1969. Sítio: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0593.htm>. Acesso em: 07 Nov. 2017.

_____. **Decreto nº 752, de 16 de fevereiro de 1993.** Dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, a que se refere o art. 55, inciso II, da lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 1993. Sítio: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d752.htm>. Acesso em: 07 Nov. 2017.

_____. **Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998.** Dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, a que se refere o inciso IV do art. 18 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 1998. Sítio: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d2536.htm>. Acesso em: 07 Nov. 2017.

_____. **Medida Provisória, de 2.187-13, de 24 de agosto de 2001.** Dispõe sobre o reajuste dos benefícios mantidos pela Previdência Social, e altera dispositivos das Leis nos 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.742, de 7 de dezembro de 1993, 9.604, de 5 de fevereiro de 1998, 9.639, de 25 de maio de 1998, 9.717, de 27 de novembro de 1998, e 9.796, de 5 de maio de 1999, e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2001. Sítio: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2187-13.htm>. Acesso em: 07 Nov. 2017.

BRITO, Hugo Machado de. Curso de Direito Tributário. 37ª Edição. São Paulo. Editora Malheiros. 2016.

Câmara dos Deputados. **Projeto de Emenda Constitucional nº 287/2016**. Altera os arts. 37, 40, 109, 149, 167, 195, 201 e 203 da Constituição, para dispor sobre a seguridade social, estabelece regras de transição e dá outras providências. Sítio: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2119881>>. Acesso em: 07 Nov. 2017.

CARMO, Aendria de Souza do. A Imunidade Tributária das Instituições de Educação e Assistência Social e a Livre Concorrência. Belo Horizonte. Editora D'Plácido. 2015. Página 193.

CARVALHO, Frederico Seabra de. Imunidade Tributária – Entidades de Assistência Social e de Educação. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 75, São Paulo, p. 42-59, dez. 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 24ª Edição. São Paulo. Editora Saraiva, 2012.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4ª Edição ver., atual. e ampl. São Paulo, Editora Saraiva, 2014.

HARADA, Kiyoshi. Imunidade das Entidades de Assistência Social – Requisitos Legais para sua fruição. *Repertório de Jurisprudência IOB*. Tributário, Constitucional e Administrativo, Vol. 1. Nº 24, 2004.

HARADA, Kiyoshi. Imunidade das Entidades de Assistência Social – Requisitos Legais para sua fruição. *Repertório de Jurisprudência IOB*., Tributário, Constitucional e Administrativo. 2004, Vol. 1

HARADA, Kiyoshi. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 25ª Edição. São Paulo. Editora Atlas, 2016.

IBRAHIM, Fabio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. 20ª Edição, Rio de Janeiro. Editora Impetus, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidade Tributária de Contribuições Sociais. Art. 195, §7º, da CF. Necessidade de Lei Complementar, art. 146, II, da CF. Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028, 2036, 2228 e 2621 julgadas em conjunto com o RE 566.622, em tema de repercussão geral. Conteúdo e alcance do julgamento de procedência. *Revista Juris Plenum*, Ano XIII, número 77, p. 159-173, set./2017.

MENDES, Gilmar Ferreira, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 7ª Edição. São Paulo. Editora Saraiva, 2012.

Organização Internacional do Trabalho. **Convenção nº 102**. Aprovada na 35ª reunião da Conferência Internacional do Trabalho. Genebra, 1952. Sítio: < <http://www.diap.org.br/images/stories/OIT/convencao102.pdf>>. Acesso em: 07 Nov. 2017.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: completo. – 7ed. rev. Atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora 2015.

QUINTANILHA, Gabriel. A Imunidade Tributária das Entidades de Assistência Social. *Revista Brasileira de Direito Tributário*, nº 10. Set/Out, 2008.

SANTOS, Bruno Maciel. Imunidades das entidades de assistência social e reflexos concorrenciais. *Revista Tributária e de finanças públicas*, ano 18, nº 94, Editora Revista dos Tribunais, p. 96-115, set./out. 2010.

SANTOS, Marisa Ferreira dos. Direito Previdenciário Esquematizado. 3ª Edição. São Paulo, Editora Saraiva, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2º Edição. São Paulo. Editora Saraiva, 2012.

SILVA FILHO, Paulo Antônio Machado da. Imunidade das Entidades de Assistência Social na Jurisprudência Constitucional e a Necessidade de Lei Complementar. *Revista dos Tribunais*, RT 972, p. 55-71, out. 2016.

SORRENTINO, Thiago Buschinelli. Imunidade das Entidades Assistenciais e Filantrópicas sem Fins Lucrativos após a Aparente Queda da Reserva de Lei Complementar para dispor sobre a matéria (RE 636.941). Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 225, p. 163-177, jun. 2014,

SPOSATI, Aldaíza. A menina LOAS: um processo de construção da assistência social. 3ª Edição. São Paulo. Editora Cortez, 2007.

Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802/Distrito Federal**. Requerente: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços - CNS. Relator: ministro Dias Toffoli. Sítio: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=169937>> Acesso em: 07 Nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/Distrito Federal**. Requerente: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços - CNS. Relator: ministra Rosa Weber. Sítio: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=176873>> Acesso em: 07 Nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.036/Distrito Federal**. Requerente: Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino - CONFENEN. Relator: ministra Rosa Weber. Sítio: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=176957>> Acesso em: 07 Nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.228/Distrito Federal**. Requerente: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços. Relator: ministra Rosa Weber. Sítio: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1827519>> Acesso em: 07 Nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.621/Distrito Federal**. Requerente: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços - CNS. Relator: ministra Rosa Weber.

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2001508>> Acesso em: 07 Nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.480/Distrito Federal**. Requerente: Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino - CONFENEN. Relator: ministro Gilmar Mendes. Sítio: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3979672>> Acesso em: 07 Nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.891/Distrito Federal**. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil - CFOAB. Relator: ministro Gilmar Mendes. Sítio: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4347847>> Acesso em: 07 Nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 93.770-6/Rio de Janeiro**. Recorrente: Serviço Social da Indústria – Sesi – Departamento Regional do Estado do Rio de Janeiro. Relator: ministro Soares Muñoz. Sítio: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=187264>> Acesso em: 07 Nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 237.718/São Paulo**. Recorrente: Município de São Paulo. Relator: ministro Sepúlveda Pertence. Sítio: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1731220>> Acesso em: 07 Nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 428.815/Amazonas**. Recorrente: Sociedade das Irmãs Adoradoras do Sangue de Cristo. Relator: ministro Dias Toffoli. Sítio: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2231363>> Acesso em: 07 Nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 509.300/Minas Gerais**. Recorrente: União. Relator: ministro Gilmar Mendes. Sítio:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=244552>
5> Acesso em: 07 Nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 566.622/Rio Grande do Sul**. Recorrente: Sociedade Beneficente de Parobé. Relator: ministro Marco Aurélio Mello. Sítio: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=256529>
1> Acesso em: 07 Nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 636.941/Rio Grande do Sul**. Recorrente: União. Relator: ministro Luiz Fux. Sítio: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=404675>
9> Acesso em: 07 Nov. 2017.