A IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS À LUZ DOS ARTIGOS 195, §7º E 146, II da CF/88 - CONTEÚDO E ALCANCE DA ADI 2028

Ives Gandra da Silva Martins[*]

Fátima Fernandes Rodrigues de Souza[**]

O Informativo 855 do STF publicou o resultado de julgamento das ADIs 2028, 2228, 2621 e 2036, tendo por objeto dispositivos da legislação ordinária destinados a regular a imunidade do art. 195, § 7º da CF, quando, por força do art. 146, II da CF, sendo a imunidade uma limitação ao poder de tributar, a disciplina dessa matéria encontra-se adstrita ao âmbito da lei complementar.

A primeira questão diz respeito ao julgamento conjunto das Arguições de Descumprimento de Preceito Fundamental em que foram convertidas as ações diretas de inconstitucionalidades acima citadas.

Enfocando objetivamente os votos ali proferidos, o Eminente Relator Ministro Joaquim Barbosa, convergindo, relativamente ao mérito, com o voto exarado pelo e. Ministro Marco Aurélio no RE 566.622, - julgado em conjunto com as ADIs - declarou a procedência parcial das ações, em concisa e brilhantemente fundamentada decisão, cuja parte dispositiva estabelece:

> "Ressalvando expressamente a possibilidade de exame da intensidade da restrição que o critério adotado para reconhecimento da imunidade impõe às escolhas lícitas do cidadão em suas atividades beneficentes e filantrópicas, julgo parcialmente procedentes as ações diretas de inconstitucionalidade, confirmando a medida liminar, para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III da Lei 8.212, de 24/07/1991, e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732, de 11/12/1998.
>
> Declaro inconstitucionais o art. 55, II da Lei 8.212/1991 tanto na 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, parágrafo único,

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

[**] Advogada em São Paulo e Professora do Centro de Extensão Universitária – Escola de Direito.

> do Decreto 2.536/1998e dos arts. 1º, IV, 2º, IV, §§ 3º e 7º, § 4 do Decreto 752/1993"

sendo acompanhado pelos Ministros Cármen Lúcia e Ministro Luís Roberto Barroso.

Após o pedido de vista, o **MINISTRO TEORI ZAVASCKI**, acompanhou o voto do Relator, julgando procedentes, na integralidade, as arguições decorrentes da conversão das ADIs 2028 e 2036. Porém, inaugurou divergência, ao julgar procedente em parte as arguições decorrentes da conversão das ADIs 2228 e 2621, entendendo não haver vício formal nem material no inciso II do art. 55 da Lei 8.212/91, na redação da Lei 9.429/96, e naquela da MP 2187/01, por considerar que cuidariam de meros aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade.

Seu voto foi acompanhado pelos **MINISTROS ROSA WEBER, TOFFOLI, LUIZ FUX E RICARDO LEWANDOWSKI**.

Observe-se que Sua Excelência, como os demais Ministros, **considerou que a** imunidade **do art. 195, § 7º há de ser regulada por lei complementar**. Tanto que, mesmo admitindo que aspectos procedimentais restassem no campo da legislação ordinária, **alerta para o fato de que, à guisa de regular a constituição e o funcionamento dessas entidades, não pode a lei ordinária atingir a própria imunidade, violando a desoneração constitucionais. Vejam-se os seguintes trechos:**

> "As manifestações revisitadas acima ilustram como a Corte tem respondido ao problema da regulamentação da imunidade preconizada pelo art. 195, § 7º da CF. Reconhece-se que há, de fato, um terreno normativo a ser suprido pelo legislador ordinário, sobretudo no desiderato de prevenir que o benefício seja sorvido por entidades beneficentes de fachada.
>
> **Não se nega, porém, que intervenções mais severas na liberdade de ação de pessoas jurídicas voltadas ao assistencialismo constituem matéria típica de limitação ao poder de tributar, e por isso, só poderiam ser positivadas pelo legislador complementar.**
>
> .....
> .
>
> A subsistência dessa indefinição deve-se, é preciso dizê-lo, a certa fluidez de critério eclético (objetivo-subjetivo) que tem sido prestigiado na jurisprudência da Corte, sobretudo quando considerada a natureza – eminentemente subjetiva - da imunidade radicada no art. 195, § 7º, da CF. Não há dúvidas de que esse critério resolve com prontidão questões mais simples, elucidando, por exemplo, a que se coloca em relação a normas de procedimento, que imputam obrigações meramente acessórias às entidades beneficentes, em ordem a viabilizar a fiscalização de suas

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

Bem por isso, Sua Excelência encareceu a necessidade de a jurisprudência pôr termo ao imenso contencioso tributário que deriva da aparente tensão entre as normas do art. 146, II e 195, § 7º da CF, dada a volubilidade dos critérios que têm sido aplicados pela jurisprudência:

> "Sem uma solução judicial mais incisiva, o problema da conjugação das normas dos arts. 146, II e 195, § 7º da Constituição Federal deixará a descoberto tema de altíssima magnitude para o Estado brasileiro, com o consequente desestímulo à adesão de novos agentes privados do projeto de solidariedade social pactuado no texto da Constituição Federal.
>
> Daí a relevância de se buscar um parâmetro mais assertivo a respeito da espécie legislativa adequada ao tratamento infraconstitucional da imunidade de contribuições previdenciárias."

Malgrado a relevantíssima preocupação manifestada por Sua Excelência, a experiência tem provado que, **deixar à legislação ordinária a edição de normas regulamentadoras, acaba por colocar nas mãos do legislador ordinário meios para direta ou indiretamente impedir o gozo da imunidade, frustrando a norma constitucional, como, aliás, reconheceu Sua Excelência.**

Basta relembrar os fatos que levaram à edição da MP 446 e que terminaram por levar o Executivo a considerar aprovados todos os pedidos de emissão e de renovação de certificados em vias de apreciação, ante a alternativa de indeferi-los em bloco, dado o volume e a morosidade de tramitação de processos perante a autoridade administrativa, prejudicando incontáveis entidades.

A exposição de motivos que acompanhou essa medida provisória prova os obstáculos que tal poder regulamentador pode causar na atuação das entidades beneficentes de assistência social, até porque as autoridades administrativas encaram a emissão de tais certificados como condição de sua **HABILITAÇÃO** ao gozo da imunidade, quando cumpre ao Estado, no máximo, **declarar** o direito à desoneração, que advém do próprio texto constitucional, em face da atividade assistencial desempenhada pelo particular.

Bem por isso, o desiderato apontado no voto do **MINISTRO TEORI**

ZAVASCKI só poderia ser alcançado, se a Suprema Corte definisse o que se entende por normas procedimentais

Nesse sentido, o voto do **MINISTRO MARCO AURÉLIO**, no RE 566.622, em que, fazendo remissão à jurisprudência dessa Colenda Corte, - que sempre deu interpretação teleológica às normas constitucionais de imunidade -, conclui de maneira incisiva:

> "Da necessidade de interpretar teleologicamente as imunidades tributárias, amplamente reconhecida pelo Supremo como meio ótimo de realização dos valores e princípios subjacentes às regras imunizantes, ressalta o dever corolário de interpretar estritamente as cláusulas restritivas relacionadas, inclusive a constitucional.
>
> Daí advém a reserva absoluta de lei complementar, conforme o art. 146, inciso II, da Carta de 1988, para a disciplina das condições referidas no § 7º do art. 195, sob pena de negar seja a imunidade discutida uma "limitação ao poder de tributar".
>
> **Cabe à lei ordinária apenas prever requisitos que não extrapolem os estabelecidos no Código Tributário Nacional ou em lei complementar superveniente, sendo-lhe vedado criar obstáculos novos, adicionais aos já previstos em ato complementar.**
>
> .....
>
> **Não pode prevalecer a tese de constitucionalidade formal do artigo sob o argumento de este dispor acerca de constituição e funcionamento das entidades beneficentes. De acordo com a norma discutida entidades sem fins lucrativos que atuem no campo da assistência social deixam de possuir direito à imunidade prevista na Carta de República enquanto não obtiverem título de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal, bem como Certificado ou Registro de Entidades ou Fins Filantrópicos fornecido, exclusivamente, pelo Conselho Nacional do Serviço Social.**
>
> **Ora, não se trata de regras procedimentais acerca dessas instituições, e sim de formalidades que consubstanciam "exigências estabelecidas em lei" ordinária para o exercício de imunidade. Tem-se regulação do próprio exercício da imunidade tributária em afronta ao disposto no art. 146, inciso II, do Diploma Maior.**
>
> Sob o pretexto de disciplinar aspectos das entidades pretendentes à imunidade, **o legislador ordinário restringiu o alcance subjetivo da regra constitucional, impondo condições formais reveladoras de autênticos limites à imunidade. De maneira disfarçada ou não, promoveu regulação do direito sem que estivesse autorizado pelo art. 146, inciso II, da Carta.**
>
> Não impressiona a alegação da necessidade de tal disciplina para evitar que falsas instituições de assistência social sejam favorecidas pela imunidade. (...) os requisitos estipulados no art. 14 do Código Tributário Nacional satisfazem, plenamente, o controle de legitimidade dessas entidades a ser implementado pelo órgão competente para tanto – a Receita Federal do Brasil. O § 1º do aludido art. 14 permite, inclusive, a suspensão do benefício caso seja atestada a inobservância dos parâmetros definidos.

> .....
>
> (...) **os requisitos previstos nos incisos I e II do art. 55 da Lei 8.212 de 1991, não implicam controle, pelo órgão competente, capaz de levar à adoção da medida suspensiva, mas condições prévias, impeditivas do exercício da imunidade** independente de verificar-se qualquer irregularidade, e cuja satisfação defende da atuação de um órgão burocrático, sem função de fiscalização tributária, denominado Conselho Nacional de Assistência Social.
>
> Isso não significa que as entidades beneficentes não devam ser registradas em órgãos da espécie ou reconhecidas como de utilidade pública. **O ponto é que esses atos, versados em lei ordinária, não podem ser, conforme o artigo 146, inciso II da Carta, constitutivos do direito à imunidade, nem pressupostos anteriores do exercício deste. Possuem apenas eficácia declaratória,** de modo que a negativa de registro implique motivo suficiente para a ação de controle pelo órgão fiscal – a Receita Federal do Brasil – ao qual incumbe a verificação do não atendimento às condições materiais do artigo 14 do mencionado Código." (RE 566.622)

Nada mais precisaria ser dito ante a clareza desse voto, capaz de pacificar a matéria e impedir a perpetuação da proliferação do contencioso sobre o tema. A **concessão de eventuais efeitos prospectivos ao reconhecimento da inconstitucionalidade das pseudonormas regulamentares até então editadas** – como sugerido na parte final do voto do **MINISTRO TEORI ZAVASCKI** – poderia manter a situação de insegurança jurídica que tais ações visaram combater, em prejuízo dos objetivos constitucionais.

O fato é que o voto do Eminente e saudoso Ministro **TEORI ZAVASCKI**, no sentido de que "aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária", como constou da publicação apontada, foi **MINORITÁRIO**, somente tendo sido referendado pelos Ministros **TOFFOLI, ROSA WEBER E LUIZ FUX e PELO MINISTRO LEWANDOWISKI, sendo que este, posteriormente, alterou seu voto.**

O entendimento que prevaleceu foi o do **MINISTRO JOAQUIM BARBOSA**, acompanhado pela **MINISTRA CARMEN LÚCIA, LUIZ BARROSO, MARCO AURELIO MELLO E CELSO DE MELLO,** que nada mencionaram sobre a permanência de leis ordinárias para regular as normas procedimentais.

Por tudo isso, e tendo em vista que, nas diversas sessões em que se desdobrou esse julgamento, o**s 5 Ministros que acompanharam o voto do Relator o Ministro JOAQUIM BARBOSA não reviram seus respectivos votos**, é de rigor concluir que **o texto contido no informativo não reflete o real**

resultado do julgamento nem o conteúdo da ata que dele se publicou em 10/3.

Bem por isso, no intuito de evitar imprecisões na sua confecção, os signatários deste artigo transcreveram os votos proferidos **nas diversas sessões de julgamento ao longo de 18 anos**,[1] **e apresentaram ao STF** quadro resumo confeccionado com base nas transcrições dos votos (trabalho reconhecido como valiosa colaboração, pela Senhora Ministra Presidente), demonstrando que o voto vencedor foi proferido pelo Relator, Ministro **JOAQUIM BARBOSA.**

No entanto, em 08/05/2017, veio a ser publicado o Acórdão da ADI 2028, embora todos os Acórdãos dos processos – a saber, as ADI 2228, 2621, 2036 e RE 566.622 – devessem ter sido publicados em conjunto, já que foram julgados conjuntamente e possuem a mesma causa de pedir: a inconstitucionalidade de dispositivos da legislação ordinária insuscetível de regularem a imunidade do art. 195, §7º da CF.

A cisão da publicação dificultou enormemente o exercício do direito de apresentar embargos de declaração e, consequentemente, o direito de defesa (art. 5º, LV, da CF), dificuldade essa que já se revela na obscuridade da ementa e da parte dispositiva do julgado da ADI 2028.

Dispõe a ementa:

---

1 Sessão 04/06/2014
- Parte 01 (https://www.youtube.com/watch?v=BLmvKeiuUrw)

Min. Joaquim Barbosa (Relatório): 15:30 - 24:30
Min. Marco Aurélio (Voto): 1:14:46 – 2:13:00
Min. Joaquim Barbosa (Voto): 2:13:00 – 2:26:25
Min. Cármen Lúcia (Voto): 2:26:50
- Parte 02 (https://www.youtube.com/watch?v=dmCuOq1MSBg)

Min. Barroso (Voto): 0:41 – 04:16
Min. Teori Zavascki (Pedido de vista): 04:18 – 07:13
Min. Ricardo Lewandowski (Resultado parcial do julgamento): 7:13 – final.

2 19/10/2016:
- Parte 01: (https://www.youtube.com/watch?v=4oxHX6NVDZw&index=8&list=PLippyY19Z47tBuQ_m_TimR0TTI1OuE4je)

Min. Cármen Lúcia (Início julgamento): 1:54:29
Min. Teori Zavascki (Voto): 1:56:00 – 2:44:41
- Parte 02: (https://www.youtube.com/watch?v=fy4b4mpjYzM&list=PLippyY19Z47tBuQ_m_TimR0TTI1OuE4je&index=9)

Min. Rosa Weber (Voto): 04:28 – 08:32
Min. Luiz Fux (Voto): 08:35 – 10:08
Min. Dias Toffoli (Voto): 10:16 – 21:23
Min. Ricardo Lewandowski (Voto): 22:50 – 30:50
Min. Marco Aurélio (Pedido de vista): 30:50 – 33:15
Min. Ricardo Lewandowski (Voto - continuação): 33:16 – 33:40

> AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVERSÃO EM ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. CONHECIMENTO. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ART. 146, II E 195, §7º. DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REGULAMENTAÇÃO.LEI 8212/91 (ART. 55). DECRETO 2.536/98 (ARTS 2º, IV, 3º., VI, §§ 1º e 4º e PARÁGRAFO ÚNICO) DECRETO 752/93 (ARTS. 1º, IV, 2º, IV e §§ 1º e 3º, e 7º, §4º). ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DISTINÇÃO. MODO DE ATUAÇÃO DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. TRATAMENTO POR LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS MERAMENTE PROCEDIMENTAIS. REGRAMENTO POR LEI ORDINÁRIA. Nos exatos termos do voto proferido pelo eminente e saudoso Ministro Teori Zavascki , ao inaugurar a divergência: 1. "(...) fica evidenciado que (a) entidade beneficente de assistência social (art. 195, §7º) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI); (b) a Constituição Federal não reúne elementos discursivos para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social; (c) a definição desta condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195,§ 7º, da CF cumpra a finalidade que lhe é designada pelo texto constitucional; e (d) esta tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeite os demais termos do texto constitucional. 2. "Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passiveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo at. 195, §7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas". 3 Procedência da ação "nos limites postos no voto do Ministro Relator".
>
> Arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente da conversão da ação direta de inconstitucionalidade, integralmente procedente."

Já a parte dispositiva do julgado prevê, na parte que aqui interessa, que:

> "...acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal , por maioria, em conhecer da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, vencidos os Ministros Roberto Barroso, Dias Toffoli, Carmem Lúcia e Marco Aurélio. No mérito, por unanimidade e nos termos do voto do Ministro Teori Zavascki, o Tribunal julgou procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º. Da lei 9.732/98, na parte em que alterou a redação do art. 55 , inciso III, da Lei no. 8212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º, e 5º., bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9732/1998".

Como se vê, consta, efetivamente, da ementa a referência "nos exatos termos do voto proferido pelo eminente e saudoso Ministro Teori Zavaski, ao inaugurar a divergência: ..." Já, da parte dispositiva do julgado, o resultado é assim promulgado: "no mérito, por unanimidade e nos termos do voto do Ministro Teori Zavaski, o Tribunal julgou procedente o pedido para declarar a

inconstitucionalidade do art. 1º da Lei n. 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, III, da Lei n. 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998...".

Muito embora a Corte tenha sido unânime em reconhecer que a imunidade do art. 195, §7º deva ser regulada por lei complementar, **a divergência inaugurada pelo saudoso Min. TEORI ZAVASKI entendendo não haver vício formal nem material no inciso II do art. 55 da Lei 8.212/91, na redação da Lei 9.429/96 e naquela da MP 2187/01, foi minoritária, já que a maioria dos Ministros acompanhou o voto do E. Min. JOAQUIM BARBOSA, que reconheceu decorrer do texto constitucional tanto o conceito de assistência, como o de benemerência, a que alude o art. 195 § 7º CF.**

Repita-se, acompanharam o então Relator, os E. Ministros, **CARMÉN LÚCIA** (voto sessão de 04/06/2014, acostado às fls. 18 do acórdão), **LUÍS ROBERTO BARROSO** (voto sessão de 04/06/2014, acostado às fls. 19 do acórdão), **TEORI ZAVASCKI** (voto sessão de 19/10/2016, acostado às fls. 24/60 do acórdão), **MARCO AURÉLIO** (voto sessão de 23/02/2017, acostado às fls. 126/137 do acórdão), **CELSO DE MELLO** (voto sessão de 23/02/2017) e **RICARDO LEWANDOWSKI** (retificação de voto na sessão de 23/02/2017) - sendo certo que **os votos desses últimos dois ministros acostados aos autos não refletem aqueles pronunciados nas sessões referidas.**

O voto do Ministro **CELSO DE MELLO,** que consta do V. Acórdão embargado, não reproduz aquele proferido na sessão de 23/02/2017, consoante as notas taquigráficas e a gravação transcrita.

Com efeito, consta do V. Acórdão:

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

Esse texto, no entanto, não reproduz o teor da decisão de Sua Excelência, conforme consta das gravações da sessão, a seguir reproduzidas:

> "MINISTRO CELSO DE MELLO: Senhora Presidente, eu preliminarmente, apoiando-me no princípio da fungibilidade, conheço, peço vênia para conhecer das presentes ações diretas, como arguições de descumprimento de preceito fundamental, afastando, em consequência, a declaração de prejudicialidade .

> **No que concerne ao fundo da controvérsia, eu acompanho o entendimento segundo o qual se impõe, no caso, a declaração de procedência integral da presente arguição de descumprimento."**

Como se vê, Sua Excelência **NÃO ACOMPANHOU A DIVERGÊNCIA**, mas o voto do Ministro Relator **JOAQUIM BARBOSA**.

É certo que, logo a seguir, o Ministro **CELSO DE MELLO** se reporta ao entendimento do Ministro Teori, mas apenas no que toca à matéria preliminar de conhecimento das ações como ADPFs. Veja-se a transcrição:

> "... é na linha do voto do saudoso Ministro Teori Zavascki que conhecia da ADI como ADPF e a julgou procedente integralmente, nos limites postos no voto do eminente Ministro Joaquim Barbosa, relator".

Constata-se que a redação atribuída ao voto do Ministro **CELSO DE MELLO** constante do V. Acórdão embargado, **altera substancialmente o entendimento que sua Excelência abraçou**, que, no mérito, acompanhou aquele esposado pelo E. Relator, Ministro **JOAQUIM BARBOSA**.

Por outro lado, posto que as ADIs foram julgadas em conjunto com o RE 566.622, já que o mérito de todos esses processos é idêntico - ou seja, que a imunidade do art. 195, §7º da CF há de ser regulada por lei complementar -, não é razoável que, relativamente a esse aspecto, um Ministro tenha acompanhado a dissidência, nas ADIs, entendendo que a lei complementar é exigível para regular a imunidade, mas não, para matérias procedimentais, passíveis de serem disciplinadas por lei ordinária, e, no RE 566.622, tenha acompanhado o voto do relator, Ministro **MARCO AURÉLIO**, que entende necessária lei complementar para toda a regulação da imunidade, inclusive matéria procedimental, como se vê do seguinte teor:

> "Da necessidade de interpretar teleologicamente as imunidades tributárias, amplamente reconhecida pelo Supremo como meio ótimo de realização dos valores e princípios subjacentes às regras imunizantes, ressalta o dever corolário de interpretar estritamente as cláusulas restritivas relacionadas, inclusive a constitucional.
>
> Daí advém a reserva absoluta de lei complementar, conforme o art. 146, inciso II, da Carta de 1988, para a disciplina das condições referidas no § 7º do art. 195, sob pena de negar seja a imunidade discutida uma "limitação ao poder de tributar".
>
> **Cabe à lei ordinária apenas prever requisitos que não extrapolem os estabelecidos no Código Tributário Nacional ou em lei complementar superveniente**, sendo-lhe vedado criar obstáculos novos, adicionais aos já previstos em ato complementar.
>
> .....

> **Não pode prevalecer a tese de constitucionalidade formal do artigo sob o argumento de este dispor acerca de constituição e funcionamento das entidades beneficentes.** De acordo com a norma discutida entidades sem fins lucrativos que atuem no campo da assistência social deixam de possuir direito à imunidade prevista na Carta de República enquanto não obtiverem título de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal, bem como Certificado ou Registro de Entidades ou Fins Filantrópicos fornecido, exclusivamente, pelo Conselho Nacional do Serviço Social.
>
> Ora, não se trata de regras procedimentais acerca dessas instituições, e sim de formalidades que consubstanciam "exigências estabelecidas em lei" ordinária para o exercício de imunidade. Tem-se regulação do próprio exercício da imunidade tributária em afronta ao disposto no art. 146, inciso II, do Diploma Maior.
>
> Sob o pretexto de disciplinar aspectos das entidades pretendentes à imunidade, o legislador ordinário restringiu o alcance subjetivo da regra constitucional, impondo condições formais reveladoras de autênticos limites à imunidade. De maneira disfarçada ou não, promoveu regulação do direito sem que estivesse autorizado pelo art. 146, inciso II, da Carta.
>
> **Não impressiona a alegação da necessidade de tal disciplina para evitar que falsas instituições de assistência social sejam favorecidas pela imunidade**. (...) os requisitos estipulados no art. 14 do Código Tributário Nacional satisfazem, plenamente, o controle de legitimidade dessas entidades a ser implementado pelo órgão competente para tanto – a Receita Federal do Brasil. O § 1º do aludido art. 14 permite, inclusive, a suspensão do benefício caso seja atestada a inobservância dos parâmetros definidos.
>
> .....
>
> (...) os requisitos previstos nos incisos I e II do art. 55 da Lei 8.212 de 1991, não implicam controle, pelo órgão competente, capaz de levar à adoção da medida suspensiva, mas condições prévias, impeditivas do exercício da imunidade independente de verificar-se qualquer irregularidade, e cuja satisfação defende da atuação de um órgão burocrático, sem função de fiscalização tributária, denominado Conselho Nacional de Assistência Social.
>
> Isso não significa que as entidades beneficentes ao devam ser registradas em órgãos da espécie ou reconhecidas como de utilidade pública. O ponto é que esses atos, versados em lei ordinária, não pode ser, conforme o artigo 146, inciso II da Carta, constitutivos do direito à imunidade, nem pressupostos anteriores do exercício deste. Possuem apenas eficácia declaratória, de modo que a negativa de registro implique motivo suficiente para a ação de controle pelo órgão fiscal – a Receita Federal do Brasil – ao qual incumbe a verificação do não atendimento às condições materiais do artigo 14 do mencionado Código." (grifamos)

Foi, entretanto, exatamente o que aconteceu, com relação ao voto do Ministro **LEWANDOWSKI** transcrito no Acórdão, **ao deixar de registrar a alteração do voto exarado por Sua Excelência.**

Com efeito, consta do acórdão que, após justificar seu entendimento no sentido de conhecer as ADIs como ADPFs, o Ministro **RICARDO LEWANDOWSKI** assim se manifestou:

> "...a questão está em saber se o art. 195,§7º, que concede "isenção" ou "a possibilidade de isenção" para as entidades filantrópicas, exige uma lei complementar ou uma lei ordinária. Na verdade, o termo foi mal colocado, segundo a doutrina e jurisprudência, pelos constituintes, porque nós estamos diante não de uma isenção, mas de uma verdadeira imunidade. E, neste sentido, o Ministro Marco Aurélio aclarou muito bem que, para esse fim e para os requisitos materiais no que tange ao reconhecimento da imunidade, se faz necessária uma lei complementar.
>
> .....
>
> E , também como conclui, pela leitura dinâmica que fiz do voto do Ministro Teori Zavaski e pela síntese que fez a Ministra Rosa, agora, entendo que, no que toca aos aspectos de funcionamento e os aspectos constitutivos das entidades beneficentes e também no que diz respeito a questões relativas à fiscalização, à certificação , eu acho que a lei ordinária é suficiente.
>
> ...
>
> Então eu estou concluindo exatamente na mesma linha que o Ministro Teori Zavaski. Apenas com uma dúvida: Sua Excelência sugere que se negue provimento ao RE 566.622 que salvo engano, foi aquele que segui relatado pelo Ministro Marco Aurélio.
>
> ...
>
> Eu até indaguei de Sua Excelência se, diante dessa conclusão a que eu cheguei – penso que alguns colegas também chegaram – de se subdividir a questão dizendo que alguns aspectos exigem lei complementar, e outros lei ordinária, se não seria possível dar parcial provimento ao RE? Mas o Ministro Marco Aurélio me informa que, tendo em conta que o único pedido no RE é saber se é exigível lei complementar ou não, não caberia esse meio termo. Mas eu, diante da conclusão que cheguei, estaria inclinado a dar provimento parcial ao RE.
>
> ...
>
> Senhora Presidente, por ora, e aguardando o voto do Ministro Marco Aurélio, acompanho o que foi enunciado pelo Ministro Teori Zavascki.

No entanto, na assentada de 23/02/2017, o Ministro **RICARDO LEWANDOWSKI ALTEROU seu entendimento quanto ao mérito**, ao votar no RE 566.622 nos termos seguintes:

> "Com sua licença Presidente, eu vou alterar o meu ponto de vista porque já nas notas taquigráficas que reli agora, eu proferi um voto provisório.
>
> ...
>
> Então entendo, tal como entendeu o Ministro Teori Zavascki, que no mérito assiste razão ao Ministro Marco Aurélio, porque a solução dada por Sua Excelência é consentânea com o que está disposto no art. 195, §7º e também no art. 146, III da CF, na medida em que, para essa benesse ou para alterar a sistemática, o regime, exige-se lei complementar e não lei ordinária.

> Então refazendo meu voto, na verdade, eu enunciei um voto meramente provisório naquela época, naquela assentada, **eu agora acompanho integralmente o voto do Ministro Marco Aurélio, para dar provimento ao recurso** e cumprimentando Vossa Excelência para o bem colocado voto e pelos esclarecimentos que trouxe agora para que eu pudesse refazer meu posicionamento." (grifamos)

Resta claro, portanto, que esse entendimento **adotado quanto ao mérito do RE 566.622, há de prevalecer, também, em relação ao mérito das ADIs, sob pena de manifesta incoerência, já que as ações têm a mesma causa de pedir**.

Bem por isso, foram apresentados embargos de declaração com fundamento nos arts. 1022 I e II do CPC, no art. 96, §6º do RISTF e no art. 26 da Lei 9868/98, visando a retificação dos votos dos E. Ministros **CELSO DE MELLO** e **RICARDO LEWANDOWSKI**, para que guardem fidelidade aos posicionamentos por eles manifestados nas sessões de julgamento, bem como seja expurgada da ementa e da parte dispositiva do acórdão a imprecisão acima.

Aguarda-se, portanto, a apreciação dos embargos de declaração ofertados, esperando que o resultado do julgamento coincida com o teor dos votos colhidos na transcrição, cujo resumo segue no quadro abaixo.

ADIs 2028, 2228, 2036, 2621	SUBSTRATO DO VOTO	DISPOSITIVO	CONCLUSÃO
Min. Joaquim Barbosa	"Já, definir que a imunidade somente é aplicável se um determinado percentual da receita bruta for destinado à prestação gratuita de serviços afeta o reconhecimento da própria salvaguarda constitucional, ao separar as entidades imunes daquelas que podem ser tributadas. Para tanto, a Constituição prevê a utilização da Lei complementar, cujo processo legislativo, como todos sabemos, por ser mais rigoroso, melhora a margem de reflexão que os	"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 8.212, de 24/07/1991, e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732, de 11/12/1998. Declaro inconstitucionais o art. 55, II da Lei 8.212/1991 tanto na 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	Conhece das ADI´s e julga parcialmente procedente as ações, 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 8.212, de 24/07/1991, e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732, de 11/12/1998 e art. 55, II da Lei 8.212/1991, tanto na 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, parágrafo único, do

	representantes do povo exercerão sobre a matéria... A circunstancia de a entidade cobrar pela prestação de alguns dos seus serviços ou benefícios ou, ainda, de possuir outras fontes de receitas que visem ao lucro não lhes retira a condição de beneficente”	4º, parágrafo único, do Decreto 2.536/1998e dos arts. 1º, IV, 2º, IV, §§ 3º e 7º, § 4 do Decreto 752/1993”	Decreto 2.536/1998e dos arts. 1º, IV, 2º, IV, §§ 3º e 7º, § 4 do Decreto 752/1993”. Dá provimento ao RE.
Min. Gilmar Mendes	impedido	Impedido	Impedido Acompanha o Teori no RE (negando provimento)
Min. Teori Zavascki	“Justamente por isso, a consolidação desse entendimento não há de culminar na procedência integral das ações propostas. Nesse ponto há que se consignar uma divergência com os votos até aqui proferidos. São inconstitucionais, pelas razões antes expostas, os artigos da Lei 9732/98 que criaram contrapartidas a serem observadas pelas entidades beneficentes. Também o são os dispositivos infralegais atacados nessas ações. Art. 1º, 2º, 4º e §§1º, 3º, 4, 7º do Decreto 752/93, que perderam indispensável suporte legal do qual derivam. Contudo, não há vicio formal nem tampouco material nas normas acrescidas ao inciso II, do artigo 55, da Lei 8212, pela lei 9429/96 e pela MP 2187, essas últimas impugnadas pela ADI 2228 e 2621. O inciso II, do artigo 55, nas versões proclamadas pela Lei 9429/96 e pela MP 2187. ...	“Ante o exposto, manifesto no sentido de que: (a) sejam as ADIs 2028, 2036, 2228 e 2621, conhecidas como ação de arguição de descumprimento de preceito fundamental; (b) sejam julgadas procedentes na integralidade as arguições decorrentes da conversão das ADIs 2028 e 2036, nos limites postos no voto do Ministro Relator; (c) sejam julgadas procedentes, em parte, as arguições decorrentes da conversão das ADIs 2228 e 2621, para declarar a inconstitucionalidade dos artigos 2º,IV, 3º, VI, §1º e 4º, § único, todos do Decreto 2536, assim como os artigos 1º, IV, 2º, IV e §§ 1º e 3º, 7º §4º, do Decreto 752/93. Seja negado provimento ao RE 566.622 e, caso se confirme nos demais pontos, diferentemente do que sustentado na orientação do voto do Ministro Relator, que a declaração de inconstitucionalidade do	Conhece das ADI´s como ADPF. Julga procedente na integralidade as ADPF´s 2028 e 2036, nos limites postos no voto do Relator Joaquim Barbosa. Julga parcialmente procedente as ADPF´s 2228 e 2621, para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 2º, IV, 3º, VI §1º, 4º § único do Decreto 2536 e os arts. 1º IV, 2º IV e §§1º e 3º, 7º §4 do Decreto 752/93. nega provimento ao RE.

		artigo 55, II, da Lei 8212, na redação que lhe foi conferida tanto pela Lei 9429, quanto pela MP 2187, bem como do artigo 9º §3º e 18, III e IV, da Lei 8742, na redação que lhe foi conferida pela MP 2187, seja formalizado sem pronúncia de nulidade, pelo prazo de 24 meses, comunicando-se o parlamento a respeito do que vier a ficar decidido, caso delibere aquela instância o que entender de maneira conveniente.”	
Min. Marco Aurélio	“o preceito extrapola o rol de requisitos definidos no art. 14 do Código Tributário Nacional. De acordo com a norma discutida, entidades sem fins lucrativos, que atuem no campo da assistência social, têm direito à imunidade prevista na Carta da República, apenas na proporção do valor do atendimento à saúde, de caráter assistencial. Ah, o direito à imunidade, na proporção das vagas cedidas, integral e gratuitamente a carentes. Ora, não se trata de regras procedimentais acerca dessas instituições e, sim, de formalidades, que consubstanciam exigências estabelecidas em lei ordinária, para o exercício da imunidade. Tem-se regulação do próprio exercício da imunidade tributária, em afronta ao versado no art. 146, II, do Diploma Maior.”	“Ante o quadro, declaro parcialmente prejudicadas as ações diretas de inconstitucionalidade. Aí são as duas a que me referi: 2028 e 2036, né. No tocante ao art. 1º da Lei 9732, de 98, assento a inconstitucionalidade formal do art. 4 da Lei 9732, de 98, bem como por arrastamento dos arts. 5º e 7º do mesmo diploma legal, considerada a dependência lógica com preceito ao analisado. Isso nessas duas ações... concluo pelo prejuízo, ante o ataque verificado nessas ações, né? Ou seja, se admito que os dispositivos foram alterados, né, aí não haveria (min. Carmen interfere e diz: não haveria mais objeto) mais pedido. Eu não transformo as ações, né, em arguições”	Declara parcial prejuízo das ADIN´s 2028 e 2036 no tocante ao art. 1º da Lei 9732/98 e, na parte remanescente, julga pela inconstitucionalidade. Declara prejudicada a conversão das ADIN´s 2228 e 2621 em ADPF´s. No mérito, reitera o voto do RE 566.622 Dá provimento ao RE

Min. Roberto Barroso	"Então basicamente a posição do Supremo era que requisitos objetivos associados à estrutura e funcionamento da entidade beneficente, lei ordinária é possível. Interferência com expectro objetivo das imunidades exige-se lei complementar."	"No RE acompanhando o min. Marco Aaurelio e nas ações diretas de inconstitucionalidade acompanhando o min. Joaquim Barbosa."	Acompanha o Min. Joaquim Barbosa nas ADI´s Dá provimento ao RE
Min. Carmen Lucia	Votou integralmente com o Min. Joaquim Barbosa	"acompanhando o min. Marco Aurelio para prover, quanto o min. Joaquim Barbosa para dar parcial provimento."	Acompanha o Min. Joaquim Barbosa nas ADI´s Dá provimento ao RE
Min. Celso de Mello	"Sra. Presidente, eu, preliminarmente, apoiando-me no princípio da fungibilidade, conheço, peço vênia, para conhecer das presentes ações diretas, como arguições de descumprimento de preceito fundamental, afastando, em consequência, a declaração de prejudicialidade. No que concerce ao fundo da controvérsia, eu acompanho o entendimento, segundo o qual se impõe, ao caso, a declaração de procedência integral da ADPF. É na linha do voto do saudoso Min. Teori Zavascki, que conhecia da ADIN como ADPF, e a julgava procedente integralmente, nos limites postos no voto do eminente, min. Joaquim Barbosa, relator."	"No que concerce ao fundo da controvérsia, eu acompanho o entendimento, segundo o qual se impõe, ao caso, a declaração de procedência integral da ADPF. É na linha do voto do saudoso Min. Teori Zavascki, que conhecia da ADIN como ADPF, e a julgava procedente integralmente, nos limites postos no voto do eminente, min. Joaquim Barbosa, relator."	Conhece das ADIs como ADPFs. No mérito, julga integralmente procedente as ADIn´s, nos termos do voto do Min. Joaquim Barbosa. Acompanha Min. Marco Aurélio (RE)

Min. Rosa Weber	"(...) estou me filiando exatamente que em última análise, em termos de premissas fáticas, são basicamente as mesmas expostas no voto do E. Relator Min. Joaquim Barbosa com relação às ADIs, mas com adequações às pequenas alterações pontuais trazidas pelo voto do Min. Teori Zavascki, ou seja, fazendo a distinção dos aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização, controle administrativo nessas entidades que continuam passiveis de definição em lei ordinária, quando a lei complementar seria exigível, e assim entendo, para a definição de modo beneficente de autuação das entidades de assistência social contempladas nesse preceito".	"Nessa linha, o voto de Sua Excelência (Min. Teori) foi absolutamente minucioso e eu estou acompanhando na íntegra" (com relação às ADIs). "Portanto, então, também acompanhando o Min. Teori, eu nego provimento ao Recurso Extraordinário (...)".	Conhece das ADIs como ADPFS para julgar parcialmente procedente, nos termos do voto do min. Teori Nega provimento ao RE
Min. Luiz Fux	"Tudo aquilo que flui diretamente da imunidade reclama lei complementar e aqueles aspectos procedimentais e habilitação de documentos, .., para haver a categorização da sociedade como beneficente se submete a um a lei ordinária, que não há necessidade de quórum específico para isso"	"Estou acompanhando o Min. Teori, ..., as ações de controle de constitucionalidade são fungíveis, podemos admitir uma ADI como ADPF e vice-versa, ..., também vou acompanhar na conversão, que todos os colegas que me antedecederam admitiram a conversão de ADI em ADPF, e acompanho o Relator (sic) assim como o fazia nos votos lã no Superior Tribunal de Justiça..." Negou seguimento ao RE.	Conhece das ADIs como ADPFs. Acompanha o Min. Teori (ADI´s) Nega provimento ao RE
Min. Dias Toffoli	".. peço vênia ao E. Min. Teori Zavascki, ..., para manter o conhecimento como Ação Direta de Inconstitucionalidade, mesmo com a revogação	"... quanto ao mérito das Ações Diretas, eu peço vênia... para acompanhar	Conhece das ADI´s, sem conversão.

	já operada ... porque o julgamento já havia se iniciado, os votos proferidos, penso que a Corte deve manter essa posição. ... Não faço a conversão, mas delas conheço". "...à lei complementar está reservada os requisitos para a concessão da referida imunidade e à lei ordinária, e não só à lei ordinária, mas também aos regramentos... infranormativos,..., eles não podem estabelecer requisitos, eles estabelecem, evidentemente, procedimentos..."	o voto proferido hoje pelo Min. Teori Zavascki". "quanto ao RE... eu também acompanho o Min. Teori Zavascki".	Acompanha o Min. Teori (ADI´s). Nega provimento ao RE
Min. Ricardo Lewandowski	"...com relação à conversão eu peço vênia ao Min. Dias Toffoli...., para acompanhar o relator... tendo em conta a fungibilidade das ações objetivas..." "... estamos diante não de uma isenção, mas de uma verdadeira imunidade, ..., para esse fim e para os requisitos materiais no que tange ao reconhecimento da imunidade se faz necessário uma lei complementar...". "...entendo que no que toca aos aspectos de funcionamento e aos aspectos constitutivos das entidades beneficentes e também no que diz respeito a questões relativas a fiscalização, com a certificação, eu acho que a lei ordinária é suficiente. Então, é preciso fazer uma distinção entre esses requisitos materiais para o reconhecimento da imunidade.	"na ADI 2036 e na ADI 2028, meu voto coincide exatamente com o acórdão proferido pelo min. Celso. Eu conheci da ação direta como ação de arguição de descumprimento de preceito fundamental e julguei procedente na integralidade, na outra também, da mesma forma, como conheci como ADPF e julguei-a integralmente procedente." Dá provimento ao RE, acompanhando integralmente o Min. Marco Aurélio, na assentada do dia 23/02/2017.	Conhece das ADIs como ADPFs. No mérito, julga integralmente procedente as ADIn´s. Dá provimento ao RE (retificação de voto)