





A CONSOLIDAÇÃO DOS REQUISITOS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA AS ENTIDADES ASSISTENCIAIS DE SAÚDE: UMA LEITURA ANALÍTICA E PRÁTICA DA DECISÃO PROFERIDA NA ADIN 2028 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

*THE CONSOLIDATION OF THE REQUIREMENTS OF TAX
IMMUNITY FOR HEALTH CARE ENTITIES: AN ANALYTICAL
AND PRACTICAL READING OF THE DECISION IN ADIN
2028 OF SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL*

Jair José Mariano Filho

Advogado atuante em Direito Público com especialização e mestrado em Direito Constitucional.

Fernanda Bazanelli Bini

Advogada atuante em Direito Médico e Contratual. Especialista em Direito Desportivo pelo IBDD/IBET.

Claudio Bini

Advogado atuante em Direito Tributário e Terceiro Setor desde 1979. Ex-Conselheiro da Ordem dos Advogados do Brasil/SP.

Resumo: Ao longo dos anos, a administração pública instituiu regras, leis ordinárias, resoluções normativas, instruções normativas e outras normas infraconstitucionais e não de caráter complementar, que impuseram às entidades prestadoras de serviços e assistência social, especialmente hospitais beneficentes, outros critérios para o gozo da imunidade tributária. Ocorre que essa angústia, ou pelo menos parte dela, encerrou-se com o julgamento definitivo da Adin 2028 no Supremo Tribunal Federal, que aglutinou as ações semelhantes e consolidou o entendimento no sentido de que os pressupostos para o “gozo da imunidade tributária não de ser estabelecidos em lei complementar”, fazendo com que todas as normas infraconstitucionais que criam outros requisitos percam efeito para a desconsideração da imunidade tributária. O presente artigo analisa a Adin 2028 por meio de leitura analítica e prática da decisão.

Palavras-chaves: imunidade tributária, adin 2028, hospitais, assistência, desconsideração imunidade.

Abstract: Over the years, the public administration has established rules, normative resolutions, normative instructions and other normal infra-constitutional, that have imposed the entities that provide services and social assistance, especially charitable hospitals, other *requirements* for the enjoyment of tax immunity. It happens that this anguish, or at least part of it, ended with the final judgment of adin 2028 of Supremo Tribunal Federal, which brought together similar actions and consolidated the understanding that the assumptions for the “enjoyment of tax immunity will be established in complementary law “, Making all infra-constitutional rules that create other requirements to lose effect for the disregard of tax immunity. This paper analyses the Adin 2028 through analytical and practical reading of the decision

Keywords: tax immunity, adin 2028, hospitals, assistance, disregarding immunity.

Sumário: 1. Introdução. 2. Da Adin 2.028 e suas aglutinações. 3. Da reclamação como instrumento para efetivação da imunidade tributária. 4. Conclusão. 5. Referências bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO

A imunidade tributária é um instituto pelo qual se impõe ao Esta-

do a incompetência para tributar, ou seja, a imunidade tributária sugere que determinada entidade tenha o direito de não recolher um tributo ou contribuição compulsória em função de sua atividade, tratando-se de uma exoneração com base constitucional, cuja existência impede o sujeito ativo de proceder a cobrança de tributos do sujeito que, teoricamente, seria o polo passivo.

Dentre as diversas imunidades tributárias existentes na Constituição Federal, duas são importantes e ressaltadas para o caso em comento, sendo uma instituída pelo artigo 150, alínea “c” ⁽¹⁾ e outra instituída pelo artigo 195, parágrafo 7º ⁽²⁾ ambos da Constituição Federal. A primeira diz respeito aos impostos e a segunda, às contribuições sociais:

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;

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.

A imunidade tratada no artigo 150, alínea “c” da Constituição Federal é formal e tem sua eficácia sobre impostos propriamente ditos, como Imposto de Renda e outros, por outro lado, a imunidade apresentada no artigo 195 parágrafo 7º é material e tem sua eficácia sobre contribuições compulsórias, especialmente àquelas atreladas à previdência social.

No primeiro caso, a imunidade é formal, pois, a entidade para ser imune apenas precisa “ser” sem fins lucrativos, independente da sua finalidade, bem como cumprir os pressupostos apresentados por lei complementar, que no caso trata-se do Código Tributário Nacional (Artigo 14)

1 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >.

2 Idem.

(³). No segundo caso, a imunidade é material, pois, não basta apenas a caracterização formal da entidade como “sem fins lucrativos”, é necessário que, além disso, seu objeto seja “prestar” a assistência social.

Assim, para ser imune nos termos do artigo 150, “c” da Constituição Federal sobre impostos, a entidade precisa de quatro requisitos, sendo certo que a Constituição Federal impõe um requisito formal e a lei complementar impõe mais três materiais. Por outro lado, para ser imune nos termos 195 parágrafo 7º da Constituição Federal, a entidade também precisa de quatro requisitos, sendo um material imposto pela própria Constituição Federal, que é “prestar” assistência social, e mais três materiais apresentados também pelo mesmo dispositivo de Lei Complementar, ou seja, artigo 14 do Código Tributário Nacional.

Para melhor compreensão da fala, apresenta quadro comparativo com os pressupostos de ambas as imunidades:

Imunidade Impostos (150, C da CF)	Imunidade Contribuições (195 parágrafo 7º da CF)
<ul style="list-style-type: none"> a) Ser entidade sem fins lucrativos formalmente (CF); b) I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título (Artigo 14 do CTN); c) II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais (Artigo 14 do CTN); d) III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão (Artigo 14 do CTN). 	<ul style="list-style-type: none"> a) Ser entidade de assistência social (CF); (prestar) b) I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título (Artigo 14 do CTN); c) II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais (Artigo 14 do CTN); d) III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão (Artigo 14 do CTN).

Os pressupostos apresentados pelo quadro comparativo são taxativos e invariáveis, isso é, são esses e só, nenhum outro é possível para rever a imunidade de uma entidade. Em palavras mais simples, não é possível

3 BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>.

lei ordinária, instrução da Receita Federal ou normas da própria Fazenda Pública instituírem outros requisitos senão os apresentados anteriormente para o gozo da imunidade tributária, seja de impostos, seja de contribuições, sob pena de incorrerem em inconstitucionalidade.

A imunidade tributária, por ser matéria inteiramente constitucional, só pode ser disciplinada pela própria Constituição Federal ou regulamentada por lei complementar, não sendo possível que nenhuma outra lei ordinária ou ato normativo institua requisitos ou pressupostos ou mesmo disponha sobre a matéria, sob pena, de se o fizer, ser considerada inconstitucional já em sua forma, por violação ao artigo 146, II da Constituição Federal “*Art. 146. Cabe à lei complementar: II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*” (4).

Apesar disso, ao longo dos anos, a União, a Receita Federal, ou seja, a Fazenda Pública, instituíram regras, leis ordinárias, resoluções normativas, instruções normativas e outras normas infraconstitucionais e não de caráter complementar, que impuseram às entidades prestadoras de serviços e assistência social, especialmente hospitais beneficentes, outros critérios para o gozo da imunidade tributária. Alguns exemplos são: necessidade de atendimento mínimo ao SUS, exigência do CEBAS, critérios qualitativos (taxa de internação, infecção hospitalar etc), mínimo de leitos, não ter plano de saúde próprio, não alugar estacionamento, enfim não exercer atividades econômicas e tantos outros.

Ocorre que, todos os critérios alheios àqueles estabelecidos pela própria Constituição Federal e por lei complementar, não são válidos e não podem embasar a desconsideração da imunidade, isso porque a concessão da imunidade não é um ato discricionário da administração pública e sim um benefício constitucional vinculado, isso é, existindo os critérios para o gozo da imunidade, não pode a administração pública por liberalidade desconsiderar a entidade imune e cobrar impostos ou contribuições compulsórias a bel-prazer.

E durante esses longos anos, as entidades sofreram represália da Fazenda Pública, por meio de autos de infração embasados em lei ordinária ou instrução normativa, que desconsidera a imunidade tributária da entidade ou hospital e impõe ônus financeiro insustentável, fazendo com que muitas fechem as portas ou tenham dificuldades para se man-

4 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.

ter, necessitando entrar em sistemas de parcelamento tributário infundáveis e com juros exorbitantes, criando déficit na própria assistência social do país.

Ocorre que essa angustia, ou pelo menos parte dela, se encerrou com o julgamento definitivo da adin 2028 do Supremo Tribunal Federal, que aglutinou as ações semelhantes e consolidou o entendimento de que os pressupostos para o “gozo da imunidade tributária não de ser estabelecidos em lei complementar”, fazendo com que todas as normas infraconstitucionais que criam outros requisitos percam efeito para a desconsideração da imunidade tributária.

Por se tratar a Adin 2028 de um marco para a análise da imunidade tributária, imprescindível que trabalhos acadêmicos analisem o seu conteúdo. O presente artigo analisará na parte teórica e prática a decisão proferida na adin 2028 no Supremo Tribunal Federal.

2. DA DECISÃO EM CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE DO STF: ADIN 2.028 E SUAS AGLUTINAÇÕES:

Sem se alongar nos conceitos doutrinários acerca do controle concentrado de constitucionalidade, cumpre dizer rapidamente que se trata de demanda julgada pelo pleno do Supremo Tribunal Federal com característica *in abstracto*, isso é, o conflito apresentado no julgamento é exclusivamente sobre a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, tendo seu efeito *erga omnes*, ou seja, “para todos”. Assim, desde a administração pública até o próprio judiciário devem considerar a decisão, podendo, qualquer indivíduo ou entidade se valer desta decisão para buscar seu direito, em casos semelhantes que violam a decisão do Supremo Tribunal Federal.

O objeto inicial do dito controle concentrado era a declaração de inconstitucionalidade do artigo 55 da Lei nº 8.212, e artigos 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732 de 1998, uma vez que os respectivos dispositivos instituíram requisitos outros para imunidade tributária que não aqueles instituídos pela Constituição Federal ou por lei complementar (CTN). Além disso, o objeto da Repercussão Geral aglutinada na própria ADIN, que posteriormente tornou-se verdadeira ADPF (Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental) é “a necessidade de lei complementar para instituir requisitos da imunidade tributária”.

Desta forma, o cerne do objeto da Adin são duas questões: **(i)** impossibilidade de lei ordinária dispor sobre requisitos de imunidade tributária, **(ii)** possibilidade da entidade imune praticar atividades econômicas lucrativas ou com *superávit*.

O relator inicia seu voto mencionando que:

Observo que nenhum dos artigos citados (art. 150, VI, c, 195, parágrafo 7º e 206) condiciona o reconhecimento da imunidade à exclusividade da prestação de serviços ou benefícios gratuitos, pois os conceitos de beneficência e ação de assistência social não se confundem no plano constitucional ⁽⁵⁾.

Importante registrar a diferença conceitual da natureza jurídica apresentada pelo relator quanto aos termos “beneficente” e “assistência social”, diferenciando ambos e indicando que não há necessidade da entidade ser exclusivamente beneficente para o gozo da imunidade. Essa análise feita pelo relator vai ao encontro do conceito existente no artigo 3 da Lei nº 8.742 de 7 de dezembro de 1993 ⁽⁶⁾:

Art. 3º Consideram-se entidades e organizações de assistência social aquelas sem fins lucrativos que, isolada ou cumulativamente, prestam atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos por esta Lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de direitos.

Com isso, é possível observar que em nenhum momento há a necessidade da assistência social ser realizada apenas por meios gratuitos ou beneficente. Aliás, é possível notar também que desde a introdução do seu voto, o relator afirma que a entidade imune não necessariamente é destinada em sua maioria à filantropia, e mais, não necessariamente deve ser uma entidade carente que somente recebe valores de órgãos públicos e ou de doações, podendo exercer atividades econômicas de diversos seguimentos para sua subsistência, desde que os resultados sejam empenhados no objeto social e na assistência social da população.

É evidente que a circunstância de a entidade cobrar pela prestação de alguns de seus serviços ou benefícios, ou ainda possuir outras fontes de receita que visem o lucro, não lhe retira a condição de beneficente, como aliás, já decidiu a Corte em diversas oportunidades” ⁽⁷⁾ (...) e res-

5 BRASIL. **Supremo Tribunal Federal: Adin 2028**. p. 4 do voto do relator da ADI 2028. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1768733>>.

6 BRASIL. **Lei nº 8.742 de 1993**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8742.htm>.

7 BRASIL. **Supremo Tribunal Federal: Adin 2028**. p. 4 do voto do relator da ADI 2028. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1768733>>.

salta que “é improvável que uma entidade beneficente privada consiga recursos suficientes para atender seus objetivos apenas com doações voluntárias de particulares. Por outro lado, é da essência das atividades privadas beneficentes não constar necessariamente com subsídio público... se as fontes de recursos das entidades beneficentes forem limitadas a doações espontâneas e às subvenções públicas, perde-se a garantia de independência”⁽⁸⁾

A visão do relator, ao ver dos redatores deste artigo, está mais do que correta, pois, é preciso se livrar da ideia de que a entidade sem fins lucrativos com finalidade de atendimento à saúde e de assistência social não pode ter outras fontes de receitas que visem a lucratividade e a expansão da atividade. A característica de entidade sem fins lucrativos não se confunde com entidade miserável ou moribunda que necessita de súplica ao Estado para sobreviver, mas somente que não há a distribuição de lucro aos sócios ou associados, ou seja, toda lucratividade é destinada a sua própria finalidade, que no caso dos hospitais é prestar atendimento social na saúde, seja particular, misto ou gratuito.

Assim, é possível que entidade imune invista valores em diversos seguimentos da sociedade para conseguir o devido retorno, inclusive com o foco na lucratividade dos investimentos, desde que não distribua tais lucratividades com os sócios ou associados, mas os empenhem na própria atividade constante do Estatuto Social, que pode ou não ser atividade gratuita aos cidadãos. O próprio Supremo Tribunal Federal⁽⁹⁾ editou súmula vinculante a respeito de tema correlato, autorizando a atividade econômica da entidade para fins de arrecadar valores para investimento nos seus fins sociais:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas

Verifica-se no texto da súmula, que a simples menção do conteúdo “ainda quando alugado por terceiros” já torna implícita a possibilidade da entidade assistencial realizar atividade econômica, sem que isso afete a imunidade tributária quanto ao IPTU.

8 *Idem*, p.4-5.

9 BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menu-Sumario.asp?sumula=2610>>.

Pois bem. Seguindo a análise da Adin 2028, o relator julgou parcialmente procedentes as ações diretas de inconstitucionalidade, para reconhecer a inconstitucionalidade dos dispositivos “artigo 55 da Lei nº 8.212, artigo 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732 de 1998”, que impunham restrições, requisitos e pressupostos que não estavam na Constituição Federal e em na lei complementar para o gozo da imunidade tributária.

Além do relator, outros votos dos demais ministros também seguiram essa linha e são essenciais para o aprofundamento da matéria aqui debatida. Por exemplo, o ministro Teori sustentou que o instituto da imunidade tem natureza jurídica de política de Estado, isto é, essencial para a manutenção de diversas políticas públicas no que se relaciona à assistência social. Por isso, apenas lei complementar é apta para regulamentá-la, diante da sua maior representatividade no congresso e da maior imutabilidade do que a lei ordinária, situação imprescindível em política de Estado⁽¹⁰⁾.

Aqui cabe um adendo para demonstrar que a análise do ministro Teori está correta e a imunidade tributária trata-se mesmo de uma política de Estado, uma vez que o retorno desta imunidade para a sociedade é quase incalculável. Se por um lado a administração pública deixa de arrecadar impostos, por outro lado ela recebe em assistência social para a população, reduzindo consideravelmente o custo do Estado que seria consideravelmente maior se realizado diretamente pelo setor público.

Para se ter uma ideia do grande retorno de política pública que a imunidade tributária impulsiona, um estudo recente realizado pela Fomif e Dom Strategy Partners com auditoria da Audisa indicou que *“para cada R\$1,00 oferecido pelo Estado como imunidade fiscal às filantrópicas, há um retorno de R\$7,39 em benefícios entregues à sociedade”*⁽¹¹⁾. Portan-

10 BRASIL. **Supremo Tribunal Federal: Adin 2028**. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1768733>>. *“Sem embargo dessas ponderáveis razões, não há como negar a superioridade da tese contrária, que reclama lei complementar para esse desiderato. É que a imunidade se diferencia das isenções e demais figuras de desoneração tributárias justamente por cumprir uma missão mais nobre do que estas últimas. A imunidade de contribuições sociais serve não apenas a propósitos fiscais, mas à consecução e alguns dos objetivos que são fundamentais para a República, como a construção de uma sociedade solidária e voltada para a erradicação da pobreza. Objetivos fundamentais da República não podem ficar à mercê da vontade transitória de governos. Devem ser respeitados, honrados e valorizados por todos os governos, transcendendo a frequência ordinária em que se desenvolvem costumeiramente os juízos políticos de conveniência e oportunidade, para desfrutar da dignidade de políticas de Estado, porque é isso o que são.”* Teori Zavascki, voto adin 2028.

11 BRASIL. **Terra – revista e portal de notícias online**. Disponível em <<https://www.terra.com.br/noticias/dino/pesquisa-mostra-que-contrapartida-das-filantrópicas-e-maior-do-que-imunidade-tributaria-destinada-ao-setor,d257ef70f328b3a3bb8d0c14c956f534utm80dgc.html>>.

to, a imunidade não é uma benesse do Estado para um determinado setor, mas uma forma de impulsionar a política pública do setor assistencial com o melhor custo benefício à população.

Além disso, o ministro Teori também ressalta que para as leis ordinárias são resguardadas apenas questões procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo quanto à imunidade, mas nunca sobre os seus pressupostos e requisitos em si ⁽¹²⁾. O ministro também declarou inconstitucionalidade dos dispositivos mencionados, ressaltando a necessidade de lei complementar para dispor sobre requisitos da imunidade.

Por final, o ministro Dias Toffoli ressalta que prevaleceu duas situações com o julgamento da respectiva Adin, uma quanto à impossibilidade de criar critérios para imunidade por dispositivo infraconstitucionais e a possibilidade de lei ordinária regradar apenas questões procedimentais da assistência social:

Prevaleceu o entendimento de que os requisitos da lei que o artigo 195, parágrafo 7º da Constituição Federal manda observar não dizem respeito a configuração da imunidade, mas àquelas normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune. Na ocasião, todavia, o relator asseverou que duas teses são igualmente relevantes, quais seja: (i) de que todo e qualquer requisito que diga respeito à imunidade deve ser disciplinado por lei complementar e (ii) de que a referência genérica à lei, significa que a lei é ordinária” ⁽¹³⁾.

Pela leitura desta parte final do voto do ministro Dias Toffoli pode-se extrair claramente que os requisitos para imunidade tributária são exclusivamente aqueles dispostos na Constituição Federal e em lei complementar, mas nunca em lei ordinária ou em norma infralegal (resoluções, normativas, etc).

Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal, na Adin 1.802 do DF, sob relatoria do ministro Dias Toffoli, veio a confirmar que os requisitos para gozo da imunidade só podem ser estabelecidos pela Constituição Fe-

12 BRASIL. **Supremo Tribunal Federal: Adin 2028**. Disponível em < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1768733>> “É essencial frisar, todavia, que essa proposição não produz uma contundente reviravolta na jurisprudência da Corte a respeito da matéria, mas apenas um reajuste pontual. Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente exigível para definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo artigo 195, parágrafo 7º da Constituição Federal, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas”. Teori Zavascki, voto Adin 2028.

13 Idem, p. 113 do Ministro Dias Toffoli na Adin 2028.

deral e por lei complementar ⁽¹⁴⁾. Sendo certo e ressaltado que as leis ordinárias apenas podem dispor sobre o funcionamento da assistência social, como atuação, certificação e controle, mas nunca de requisitos outros para o gozo da imunidade:

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.

Assim, o Supremo Tribunal Federal estabeleceu que as leis ordinárias ou normas infra legais podem, no máximo, dispor sobre o funcionamento das entidades imunes e nunca, em absoluto, sobre os requisitos da imunidade tributária, sendo certo que se o fizer será inconstitucional, consolidando o entendimento doutrinário há anos estabelecido por doutrinadores como Heleno Torres por exemplo:

Nenhuma lei ordinária, portanto, poderá inovar o catálogo de critérios justificativos da suspensão dos efeitos imunitários. Ao admitir, a Constituição, que tais entidades possam dispor de excedentes financeiros, está reconhecido no texto constitucional o direito ao desempenho de atividade econômica rentável pelas escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, espancando qualquer dúvida a respeito ⁽¹⁵⁾.

Com a consolidação deste entendimento, para o gozo da imunidade tributária as entidades que prestam serviços de saúde, devem a) ser sem fins lucrativos (imposto) ou de assistência social (contribuição), b) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, c) aplicarem integralmente, no país, os seus recursos na manutenção do seus objetivos institucionais e d) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

14 BRASIL. **Supremo Tribunal Federal: Adin 1802**. Disponível em < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1699372>> *“Em linhas gerais, a orientação que prevaleceu no recente julgamento da ADI nº 2.028/DF foi que os artigos da lei ordinária – naquele caso a Lei nº 9.732/98 e que “criaram contrapartidas a serem observadas pelas entidades beneficentes” padeciam de vício formal, por invadir competência reservada a lei complementar. Contudo, não se vislumbrou vício formal – tampouco material, nas acrescidas que cuidam de meros aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo. Vide que o ponto de tensão residiu na definição do modo de ser beneficente da atuação das entidades acobertadas pela imunidade do artigo 195 parágrafo 7º, da Constituição. Prevaleceu a reserva da lei complementar, especialmente no que se refere à instituição de contrapartida a serem observadas por elas”.* Voto ministro Dias Toffoli na Adin 1.802.

15 TORRES, Heleno in _____ COMENTÁRIOS À CONSTITUIÇÃO DO BRASIL, p. 1771, Saraiva, 2018.

a) Ser entidade de assistência social (apenas para contribuição):

A diferença essencial entre a imunidade do artigo 150 e o do artigo 195 da Constituição Federal é que o primeiro impõe a entidade “ser sem fins lucrativos” e o segundo impõe que além disso também “preste assistência social”. Quanto ao requisito do artigo 150, por ser formal e claro não há necessidade de discorrer sobre ele com profundidade, sendo necessária e mais complexa a análise da imunidade do artigo 195, parágrafo 7º da Constituição Federal.

O primeiro requisito para o gozo da imunidade nos termos do artigo 195, parágrafo 7º da Constituição Federal, está elencado materialmente no próprio dispositivo, que é “ser entidade de assistência social”. O verbo “ser” deve ser entendido igualmente ao verbo “fazer”, já que prestar a assistência social à população é um requisito material de ação.

Helena Torres mesmo explica que, tal requisito disposto no próprio artigo da Constituição Federal é material, pois, implica em condição positiva e material de ação *“Por condição material de imunidade do artigo 195, parágrafo 7º da Constituição Federal, deve-se entender mais o atendimento aos requisitos que definem uma entidade como sendo de “assistência social” do que qualquer referência a regime de apuração de eventual lucratividade”* (16).

Em palavras mais simples, quer dizer que o requisito material apresentado no dispositivo constitucional impõe exclusivamente à entidade a prestação de serviços sociais e nada mais, podendo ou não a assistência ser gratuita. A Constituição Federal, nesse dispositivo, não está condicionando a não lucratividade e muito menos a falta de investimento da entidade em fontes de renda para custear suas necessidades. A única obrigação ou contraprestação apresentada no dispositivo da Constituição Federal é “ser” ou melhor dizendo “prestar” assistência social.

Ives Gandra da Silva Martins, a respeito do tema, se pronuncia da seguinte forma:

(...) à luz do direito positivo, portanto, instituição de assistência social é toda organização de pessoas, sem fins lucrativos, criadas com a finalidade de, ao lado do Estado, prestar assistência aos necessitados, em atendimento aos seus objetivos sociais, (com atuação em geral nas áreas da saúde, educação e assistencial aos menos favorecidos), que atenda ao interesse público, suprimindo ou complementando atividades próprias do

16 TORRES, Helena in _____ COMENTÁRIOS À CONSTITUIÇÃO DO BRASIL, p.1771 - 1772, Saraiva, 2018.

Estado. Pode ser aberta à comunidade ou a um número restrito de pessoas, desde que seus resultados financeiros sejam totalmente revertidos aos fins institucionais, de modo a realizar finalidades públicas, ou seja, em benefício comum (17).

Assim, de forma direta, uma entidade beneficente de assistência social é aquela que se dedica a uma das atividades descritas no artigo 203 da Constituição Federal, que não tenha fins lucrativos e que preencha os requisitos constantes do art. 14 do Código Tributário Nacional e só.

A entidade não precisa ser miserável, não precisa prestar apenas assistência gratuita à população, não precisa viver de doações ou ter parceria com o poder público. A Constituição Federal apenas impõe que seja de assistência social, que é um requisito material, ou seja, a única interlocução de condicionamento que a Constituição Federal impõe para o gozo da imunidade é “prestar assistência social”, além de impor os requisitos da lei complementar, que serão tratados agora.

a) I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título (Artigo 14 do CTN):

Pois bem, além da Constituição Federal, apenas lei complementar pode dispor sobre imunidade tributária, e isso é claro e consolidado no Supremo Tribunal Federal, conforme demonstrado na análise da adin 2028. Sendo assim, além dos pressupostos consignados na própria Constituição, a entidade também necessita preencher os requisitos da lei complementar, que até o presente momento está disposto no artigo 14 do Código Tributário Nacional.

O primeiro requisito apresentado no artigo 14 do Código Tributário Nacional dispõe sobre a não distribuição de parcela de suas rendas a qualquer título. Em palavras mais simples, a lei complementar proíbe a distribuição de lucros da entidade a seus sócios ou associados.

Esse talvez seja o requisito mais importante para se discutir, pois há confusão por boa parte dos operadores do direito com a terminologia empregada no dispositivo. Há confusão no sentido de impor à entidade um caráter de miserabilidade ou de viver de doações, como se fossem proibidos a lucratividade ou o superávit. Mas não é isso que a lei diz.

17 MARTINS, Ives Gandra. Parecer Consultivo. “ - ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E DE LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR E ORDINÁRIA” Disponível em < <http://www.gandramartins.adv.br/parecer/detalhe/id/PA00447>>.

O requisito primeiro do artigo 14 do CTN não proíbe a lucratividade, não proíbe a arrecadação de valores por outras fontes, não proíbe a participação da entidade em outros investimentos ou que ela capte recursos com outras atividades (aluguel de estacionamento, bingos, investimentos, compra de ações, participação societária). A única coisa vedada é a distribuição de lucros entre os membros da entidade, devendo todo o valor superavitário ser empregado nas próprias atividades da entidade.

A questão não é a capacidade econômica da entidade, não é quanto ela ganha com as atividades, mas sim o que ela faz com o dinheiro. Se ela distribui o valor superavitário entre os associados ela não pode gozar da imunidade tributária. Por outro lado, se ela utiliza deste valor para reinvestir em suas atividades de assistência social, então, independente de quanto é este valor de superávit, ela terá gozo da imunidade tributária.

Não é, portanto, a ausência de capacidade contributiva, o que justifica a aplicação da imunidade pessoal em questão. O que prevalece como fundamento é o cumprimento das finalidades essenciais e a reversão de todo o lucro em desfavor destas. Em muitos casos, teremos entidades expressivamente lucrativas, logo, dotadas de capacidade econômica para suportar os impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços, mas, por estarem atendidos os requisitos de não distribuição de lucros e do reinvestimento obrigatório, restam integralmente garantidas pela imunidade ⁽¹⁸⁾.

Se uma determinada entidade investe em imóveis, em valores mobiliários, em bolsa de valores, ações, VGBL, previdência, tesouro direto, ou qualquer outro meio para obter lucratividade, isso pouco importa para o gozo da imunidade, o que realmente importa é a ausência de distribuição de lucros entre os sócios ou associados e só.

Assim, um hospital pode ter seu plano de saúde, pode alugar seu estacionamento, ceder seus locais para eventos, tudo com intuito de obter valores para se sustentar, desde que esses valores sejam reinvestidos na própria entidade e na sua manutenção e não distribuídos aos associados ou sócios.

Também há que se fazer uma consideração e diferenciação que distribuição de lucros não se confunde com pagamento de salários a membros da administração efetiva da entidade, são naturezas jurídicas completamente distintas, a de sócio que recebe dividendos e a de administrador que recebe salário.

18 TORRES, Heleno in _____ COMENTÁRIOS À CONSTITUIÇÃO DO BRASIL, p.1769, Saraiva, 2018.

O artigo 14 veda a distribuição de lucros em razão da função desempenhada por cada diretor, isto é, não é possível ao diretor receber proventos exclusivamente pelo seu cargo. Por outro lado, o diretor ou administrador pode receber valores por fazer parte da execução administrativa da entidade, nos termos do que diz artigo 29, I da própria Lei nº 12.101, ou por outras contraprestações de serviços.

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os art. 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⁽¹⁹⁾.

Desta forma, um hospital pode pagar salário a um diretor técnico, por exemplo, que é cargo imprescindível para manutenção das suas atividades assistenciais, ou mesmo para um administrador, ou para um diretor executivo, desde que todos atuem efetivamente na administração da entidade, bem como o salário esteja de acordo com o valor médio de mercado.

O que é vedado é um diretor receber salário ou repasse de salário simplesmente por ser diretor ou associado da entidade, sem prestar nenhum serviço ou participar da administração efetiva do hospital.

Importante ressaltar que a doutrina já salientou inúmeras vezes que os diretores de entidade sem fins lucrativos podem receber valores por serviços prestados, fato que não desconsidera a imunidade tributária, conforme leciona Heleno Torres:

Diga-se o mesmo para o pagamento de remuneração aos seus funcionários e diretores pelos serviços prestados, que tampouco constitui empecilho ao gozo e fruição da imunidade tributária. O desenvolvimento de tra-

19 BRASIL. Lei nº 12.101 de 2009. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm>.

balho profissional regular, acompanhado de contraprestação financeira, não se presta, isoladamente, a configurar hipótese justificadora do afastamento da imunidade, sob alegação de distribuição de lucros ou participação nos resultados ou no patrimônio da entidade" (...) apud Roque Carraza "a remuneração dos funcionários e administradores não afasta a imunidade, desde que seja equivalente aos serviços por eles prestados. O que afasta a imunidade é a remuneração exorbitante, que mal consegue esconder a distribuição do patrimônio ou das rendas da entidade (20).

A doutrina é sólida na possibilidade de diretores prestarem serviços profissionais à entidade imune com recebimento de valores, desde que os serviços tenham efetivamente sido prestados, bem como os valores estejam dentro do parâmetro do mercado, sob pena de ser apenas maquiagem de distribuição de lucros.

O ilustre professor Ives Gandra inclusive menciona que é possível um professor ser diretor e receber por ministrar aulas, sem que isso seja óbice para o gozo da imunidade tributária:

O Professor que ministra aulas ou exerce cargos de chefia e administração na entidade pode e deve ser remunerado pelo exercício de sua profissão, sem descaracterizar a entidade da sua condição de "entidade imune", e isto ocorre, mesmo que, cumulativamente, faça parte da diretoria da entidade, ou exerça funções estatutárias, nada recebendo a este título. E nem poderia ser de forma diversa, em respeito à garantia constitucional de exercício de trabalho ou profissão inserta entre as garantias individuais arroladas pelo art. 5º, inciso XIII, da CF/88, que estabelece: "XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer." A única exigência, portanto, é de que haja qualificação profissional para o exercício do cargo, regulamentada de acordo com a lei, em cada ofício ou profissão (21).

Portanto, deve-se superar essas duas formas de pensar ultrapassadas quanto à entidade assistencial. Primeiro, é possível a entidade que presta assistência social obter lucratividade, ser superavitária e investir seus valores para obtenção de renda, seja pelas múltiplas formas de investimentos existentes, desde que o retorno do valor superavitário seja reinvestido nas atividades da entidade, sem qualquer distribuição de lucros aos sócios ou associados. Segundo, que é possível administrador ou dire-

20 TORRES, Heleno in_COMENTÁRIOS À CONSTITUIÇÃO DO BRASIL, p.1772, Saraiva, 2018

21 MARTINS, Ives Gandra da Silva e RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. "IMUNIDADES DE ENTIDADES RELIGIOSAS E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, SEM FINS LUCRATIVOS - ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E DE LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR E ORDINÁRIA". Disponível em <<http://www.gandramartins.adv.br/pa-recer/detalhe/id/PA00447>>.

tor executivo receber salário, desde que participe ativamente das atividades da entidade e o salário esteja de acordo com aquele praticado no mercado para o cargo.

b) II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais (Artigo 14 do CTN):

O terceiro requisito diz respeito à aplicação dos recursos integralmente no Brasil, bem como nos objetivos institucionais. Não há muito segredo e nem divergência quanto a esse requisito, posto que é autoexplicativo.

A entidade pode participar de diversas atividades econômicas para conseguir ser superavitária, desde que essas atividades econômicas sejam desenvolvidas no país e aplicadas nos objetivos institucionais da própria entidade. Inclusive, é possível o investimento financeiro em bancos, corretoras de ações e afins, sem que isso impeça o gozo da imunidade. O Supremo Tribunal Federal já se manifestou nesse sentido:

Nesse sentido: RE 183.216-AgR-ED (rel. min. Marco Aurélio, DJ de 02.06.2000); RE 232.080-AgR (rel. min. Nelson Jobim, DJ de 31.10.2001); RE 230.281-AgR (rel. min. Gilmar Mendes, DJ de 01.08.2003) e RE 424.507-AgR (rel. min. Carlos Velloso, DJ de 22.10.2004) ⁽²²⁾.

Há apenas que se ter cautela para verificar qual a sede do banco ou da corretora de ações que se está adquirindo fundos ou mesmo se as ações ou fundos comprados são de empresas com atividades no país, tendo em vista que, investir em ações internacionais ou fundos internacionais sem qualquer atividade no Brasil pode ser uma forma de abrir precedente para discutir o cumprimento do presente requisito da imunidade tributária.

C) III - MANTEREM ESCRITURAÇÃO DE SUAS RECEITAS E DESPESAS EM LIVROS REVESTIDOS DE FORMALIDADES CAPAZES DE ASSEGURAR SUA EXATIDÃO:

Por final, tem como requisito o gozo da imunidade a manutenção das escriturações das receitas e despesas de acordo com as formalidades e a expressão com exatidão da saúde financeira e contábil da entidade.

22 BRASIL. **Supremo Tribunal Federal: Pesquisa de Jurisprudência**. Disponível em < <http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>.

Também é um pressuposto autoexplicativo e com poucas considerações a serem feitas. Basta que a entidade tenha a escrituração das suas receitas e despesas para que seja possível verificar com eficiência os locais para onde os valores superavitários foram investidos.

Importante ressaltar que não apenas para a imunidade tributária, mas até mesmo para fiscalização do tribunal de contas e de outros órgãos fiscalizadores das fazendas federais, estaduais e municipais, deve-se manter a escrituração contábil detalhada e correta, de acordo com as normas estabelecidas para a contabilidade brasileira.

São apenas esses os pressupostos para a imunidade tributária estabelecida pela Constituição Federal, qualquer outro pressuposto criado por instrução normativa ou lei ordinária não pode impor a desconsideração da imunidade tributária.

3. DA RECLAMAÇÃO COMO INSTRUMENTO PARA EFETIVAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA:

Como a decisão do Supremo Tribunal Federal fora proferida em controle concentrado que inclusive fora transformada em ADPE, os efeitos desta decisão são vinculantes ao judiciário e à administração pública e, caso não seja cumprida, é possível o ingresso de reclamação no Supremo Tribunal Federal após encerradas as vias administrativas e/ou judicial.

A emenda constitucional 45 de 2004 criou o dispositivo 103-A, parágrafo 3º da Constituição Federal ⁽²³⁾, que por sua vez possibilitou o ingresso de reclamação em face de ato administrativo que seja contrário à autoridade vinculante do Supremo Tribunal Federal:

A atribuição de efeito vinculante à decisão cautelar proferida em sede de arguição de descumprimento de preceito fundamental e admissibilidade, em caso de descumprimento desse ato decisório, do acesso à via da reclamação – é perfilhada por eminentes doutrinadores (Nelson Nery Junior/Rosa Maria de Andrade Nery, **Constituição Federal** Comentada e Legislação Constitucional, p. 586/587, 2006, RT; Olavo Alves Ferreira, Controle de Constitucionalidade e seus Efeitos, p. 130/132, item n. 5.5.1.3, 2003, Método, v. G.)⁽²⁴⁾ (Rcl 5.512-MC) ⁽²⁴⁾.

E ainda:

23 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >.

24 BRASIL. **Supremo Tribunal Federal: Pesquisa de Jurisprudência**. Disponível em < <http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>.

EMENTA: RECLAMAÇÃO. CABIMENTO. AFRONTA À DECISÃO PROFERIDA NA ADI 1662-SP. SEQÜESTRO DE VERBAS PÚBLICAS. PRECATÓRIO. VENCIMENTO DO PRAZO PARA PAGAMENTO. EMENDA CONSTITUCIONAL 30/00. PARÁGRAFO 2º DO ARTIGO 100 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 1. Preliminar. Cabimento. Admissibilidade da reclamação contra qualquer ato, administrativo ou judicial, que desafie a exegese constitucional consagrada pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ainda que a ofensa se dê de forma oblíqua (Rcl 1987, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 01/10/2003, DJ 21-05-2004 PP-00033 EMENT VOL-02152-01 PP-00052) (25).

Claramente a decisão em controle concentrado, especialmente em ADPF, tem efeito vinculante, ainda que a decisão proferida seja cautelar, conforme orientação do próprio Supremo Tribunal Federal. Além disso, a doutrina também dispõe:

Conforme demonstramos, o efeito vinculante, apto a atingir a Administração Pública, os particulares, por meio da locução eficaz para todos, e os demais tribunais, pode apenas ser concebido no processo objetivo de controle de constitucionalidade. A outra forma de expansão do efeito vinculante é mediante a promulgação de súmulas vinculantes. (26).

A redação dada dispõe a vinculação não apenas ao judiciário, mas à própria administração pública, conforme verifica-se pelo parágrafo único, do art. 28, da Lei n. 9.868/99 “*e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal*” e ao § 2º, do art. 102, da Constituição “*e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal*” (27).

Ementa: reclamação – alegação de desrespeito à autoridade do julgamento plenário da ADPF130/DF – eficácia vinculante dessa decisão do Supremo Tribunal Federal – possibilidade de controle, mediante reclamação, de atos que tenham transgredido tal julgamento – legitimidade ativa de terceiros que não intervieram no processo de fiscalização normativa abstrata – liberdade de expressão – veículos impressos (livros, jornais, periódicos), serviços de radiodifusão sonora (rádio) e de sons e imagens (tv) ou mesmo ambientes virtuais (“internet”) – proteção constitucional – direito de informar: prerrogativa fundamental que se compreende na

25 BRASIL. **Supremo Tribunal Federal: Pesquisa de Jurisprudência**. Disponível em < <http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>.

26 ABOUD, Georges. **Processo Constitucional Brasileiro**, p. 503, 2018

27 BRASIL. **Lei n. 9.868 de 1999**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm.

liberdade constitucional de manifestação do pensamento e de comunicação – inadmissibilidade de censura estatal, inclusive daquela imposta pelo poder judiciário, à liberdade de expressão, nesta compreendida a liberdade de informação jornalística – tema efetivamente versado na ADPF/130/DF, cujo julgamento foi invocado, de modo inteiramente pertinente, como parâmetro de confronto – recurso de agravo improvido. (Rcl 19548 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 30/06/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-251 DIVULG 14-12-2015 PUBLIC 15-12-2015) ⁽²⁸⁾.

Assim, vale observar que a desobediência à decisão do STF autoriza o uso da reclamação (CF/88, art. 102, I), cujo efeito será a cassação da decisão da administração pública ou do próprio judiciário. Essa medida poderá ser intentada por qualquer pessoa que tenha sido atingida na sua esfera jurídica por decisões de magistrados, tribunais ou da administração pública que são contrárias à decisão do Supremo Tribunal Federal.

Como a Adin 2028 ainda não transitou em julgado e está aguardando apenas apreciação de embargos declaratórios, ainda não houve reclamação constitucional para dar efetividade à sua decisão. Contudo, os relatores vislumbram que pode surgir um conflito futuro, sobre os limites da reclamação constitucional.

Atualmente, o Supremo Tribunal Federal, na contramão de outras cortes constitucionais, não adota o efeito vinculante aos motivos determinantes da decisão proferida em controle concentrado, mas apenas efetivo vinculante ao dispositivo desta decisão. Para melhor aclarar a situação é preciso imaginar a decisão de controle concentrado com três divisões: a) o relatório, b) os motivos determinantes ou fundamentos da decisão, c) o dispositivo da decisão.

O relatório da decisão é o resumo explicativo realizado pelo ministro, onde delimita-se o objeto litigioso, bem como os limites da análise da corte. Este a corte entende que não há efeito vinculante, ou seja, não é possível interpor uma reclamação com base num trecho do relatório do acórdão da Adin 2028.

Os fundamentos da decisão ou mesmo motivos determinantes da decisão, normalmente são o trecho maior do acórdão, onde se encontra a *ratio decidendi*, ou seja, as razões que levaram a corte a decidir de um de-

28 BRASIL. **Supremo Tribunal Federal: Pesquisa de Jurisprudência**. Disponível em < <http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>.

terminado modo. A essa parte o Supremo Tribunal Federal também não está reconhecendo o efeito vinculante, mesmo sendo uma praxe de diversas cortes constitucionais no mundo. O Supremo Tribunal Federal entende que não se aplica a teoria denominada “transcendência dos motivos determinantes”, isto é, não se vincula a *ratio decidendi*, não podendo a reclamação ser interposta apenas com fundamentos em trechos extraídos da fundamentação do acórdão.

Por final, tem-se que o dispositivo é o trecho final do acórdão “ante todo o exposto declaro inconstitucional...”, ou seja, é a conclusão do acórdão, após analisar o relatório e os fundamentos ou motivos determinantes da decisão. Esse trecho, sim, o Supremo Tribunal Federal aceita que tenha efeito vinculante e, portanto, a reclamação pode ser fundamentada em trecho do dispositivo.

Pode surgir a discussão futura de qual é o dispositivo da Adin 2028, ou seja, qual é a parte vinculante do acórdão: se apenas as inconstitucionalidades de alguns dispositivos infraconstitucionais ou se a tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal: “os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”.

Os redatores desse artigo, após minuciosa análise da Adin 2028 e todas as aglutinações, têm a posição veemente que o dispositivo do acórdão não se dispôs apenas julgar um ou outro artigo de lei inconstitucional, mas estabelecer verdadeira tese jurídica no sentido de que “os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”. Assim, o respectivo trecho não se trata de mero motivo determinante, mas trata-se da conclusão do acórdão, sendo, portanto, vinculante à administração pública e ao judiciário.

A Adin 2028 não é apenas ela, pois há diversas aglutinações, por se tratar de matéria deveras controversa, abarcando de forma geral a imunidade tributária e seus requisitos constitucionais e legais. Adin 2028 também é Adin 2036, 2228 e 2621, bem como uma Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental e um Recurso Extraordinário de Repercussão Geral. Ou seja, a Adin 2028 deixou de ter em seu dispositivo apenas a Lei 9.732 de 1998 e 8.212 de 1991, para se tornar verdadeiramente uma tese jurídica consolidada com o seguinte teor “os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”, ou seja, sobre a disposição geral da imunidade tributária e seus requisitos.

Assim, invocar o trecho acima não é invocar os motivos determinantes da decisão, mas sim a própria conclusão do acórdão, ou seja, o próprio dispositivo com efeito vinculante do acórdão. Soma-se a isso que a Adin 2028 além de ser considerada verdadeira ADPF, fora aglutinada ao Recurso Extraordinário nº 566.622 com repercussão geral, reconhecendo amplamente que a conclusão do REExt é *“os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”*.

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 32 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Reajustou o voto o Ministro Ricardo Lewandowski, para acompanhar o Relator. Em seguida, o Tribunal fixou a seguinte tese de repercussão geral: *“Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”*. Não votou o Ministro Edson Fachin por suceder o Ministro Joaquim Barbosa. Ausente, justificadamente, o Ministro Luiz Fux, que proferiu voto em assentada anterior. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 23.02.2017 (29).

Além disso, como dito anteriormente, a aglutinação das Adins tornou-se uma arguição de descumprimento de preceito fundamental, fazendo com que a decisão em controle concentrado se torne uma verdadeira tese jurídica e não mero instrumento para declarar este ou aquele dispositivo inconstitucional.

O Tribunal, por maioria, conheceu da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, vencidos os Ministros Roberto Barroso, Dias Toffoli, Cármen Lúcia e Marco Aurélio. No mérito, por unanimidade e nos termos do voto Ministro Teori Zavascki, o Tribunal julgou procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998. Aditou seu voto o Ministro Marco Aurélio, para, vencido na preliminar de conversão da ação direta em arguição de descumprimento de preceito fundamental, assentar a inconstitucionalidade formal do arts. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991, na redação conferida pelo art. 1º da Lei 9.732/1998. Redigirá o acórdão a Ministra Rosa Weber (30).

A ADPF tem abrangência superior à Adin, isto é, seu objetivo além de declarar leis ou atos normativos inconstitucionais, é criar verdadei-

29 BRASIL. **Supremo Tribunal Federal: Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 566.622**. Disponível em < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2565291> >.

30 BRASIL. **Supremo Tribunal Federal: Adin 2028**. Disponível em < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1768733> >.

ra tese jurídica para estabilizar o ordenamento jurídico de acordo com a Constituição Federal. A ADPF verifica um preceito fundamental, o interpreta e depois extingue os atos públicos violadores deste preceito fundamental. Sendo assim, o provimento da ADPF não impõe apenas a sua procedência para declarar lei ou ato normativo inconstitucional, mas a vinculação de uma verdadeira tese:

Certo é que, na ADPF, conforme dicção normativa, o STF pode fixar na decisão não só o provimento ad ADPF, mas o modo de interpretação e aplicação do preceito fundamental presente da Constituição. Além disso, o provimento da ADPF terá execução (cumprimento) imediata, ainda que a ação não tenha transitado em julgado ⁽³¹⁾.

Desta forma, quando a Adin 2028 se aglutinou às outras Adins e ao Recurso Extraordinário com Repercussão Geral, tornou-se verdadeira ADPF, inclusive com reconhecimento do Supremo Tribunal Federal, e com isso o trecho “os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar” tornou-se, conseqüentemente, parte dispositiva do acórdão, com efeito vinculante e com a possibilidade de ingresso de reclamação constitucional com base nesse trecho.

Portanto, respeitadas as posições contrárias, os redatores do artigo entendem que, além das vias ordinárias como mandado de segurança, ação ordinária e recursos de praxe, é possível o ingresso com reclamação no Supremo Tribunal Federal para dar efetividade à dicção daquele acórdão: “os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar” e casar decisões administrativas ou judiciais que violam essa decisão.

4. CONCLUSÃO

São três conclusões extraídas deste artigo. Primeira, a Adin 2028 é um marco na interpretação da imunidade tributária e é um avanço na consolidação de requisitos para o gozo da imunidade tributária, gerando verdadeira segurança jurídica ao tema. Segunda, os requisitos para o gozo da imunidade tributária devem ser apenas os previstos na Constituição Federal e em lei complementar, não podendo qualquer outro dispositivo (lei ordinária, instrução normativa etc) apresentar outros requisitos para o gozo da imunidade tributária. Terceira, a dicção de que “os requisi-

31 FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**, p. 1558, 2018.

tos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar” faz parte do dispositivo do acórdão e não dos motivos determinantes, isto é, o respectivo trecho tem efeito vinculante e com isso é possível reclamação constitucional com sua base.

1. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

- ABBOUD, Georges. **Processo Constitucional Brasileiro**, p. 503, 2018.
- ALEXY, Robert. **Direitos fundamentais no Estado constitucional democrático. Para a relação entre direitos do homem, direitos fundamentais, democracia e jurisdição constitucional**. Trad. Luís Afonso Heck. In: Revista Direito Administrativo, Rio de Janeiro, 217: 55-66, jul./set. 1999.
- BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. 6 - ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2012.
- BASTOS, Celso Ribeiro, PFLUG, Samantha Meyer in____SILVA, Virgílio Afonso da. **Interpretação Constitucional: a interpretação como fator de desenvolvimento e atualização das normas constitucionais**. 1ª edição, Malheiros editores: São Paulo, 2007.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 28ª edição, Malheiros editores, São Paulo, 2012.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.
- BRASIL. **Lei nº 8.742 de 1993**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8742.htm>.
- BRASIL. **Lei nº 9.868 de 1999**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>.
- BRASIL. **Lei nº 12.101 de 2009**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm>.
- BRASIL. **Supremo Tribunal Federal: Adin 2028**. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1768733>>.
- BRASIL. **Supremo Tribunal Federal: Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 566.622**. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2565291>>.

- BRASIL. **Supremo Tribunal Federal: Pesquisa de Jurisprudência.** Disponível em < <http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. “(Rcl 19548 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, RE 183.216-AgR-ED (rel. min. Marco Aurélio, DJ de 02.06.2000); RE 232.080-AgR (rel. min. Nelson Jobim, DJ de 31.10.2001); RE 230.281-AgR (rel. min. Gilmar Mendes, DJ de 01.08.2003) e RE 424.507-AgR (rel. min. Carlos Velloso, DJ de 22.10.2004).
- BRASIL. **Terra – revista e portal de notícias online.** Disponível em <<https://www.terra.com.br/noticias/dino/pesquisa-mostra-que-contrapartida-das-filantropicas-e-maior-do-que-imunidade-tributaria-destinada-ao-setor,d257ef70f328b3a3bb8d0c-14c956f534utxm0dgc.html>>.
- CUNHA JUNIOR, Dirley da. **Controle de Constitucionalidade: Teoria e Prática.** 4ª edição revista, ampliada e atualizada. Salvador: editorajusPODIVM, 2010.
- Estúdio ABC. **Por que os custos com saúde só aumentam?** Revista exame: tecnologia. Disponível em < <https://exame.abril.com.br/tecnologia/por-que-os-custos-com-saude-so-aumentam/>.
- FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional,** p. 1558, 2018.
- FIGUEIREDO, Marcelo. **Controle concentrado de constitucionalidade no Brasil.** Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Administrativo e Constitucional. Vidal Serrano Nunes Jr., Maurício Zockun, Carolina Zancaner Zockun, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/27/edicao-1/controlado-concentrado-de-constitucionalidade-no-brasil>>.
- LEAL, Saul Tourinho. **Controle de Constitucionalidade Moderno.** 3 Ed. Niterói: Impetus, 2014.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva e RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **“IMUNIDADES DE ENTIDADES RELIGIOSAS E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, SEM FINS LUCRATIVOS - ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E DE LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR E ORDINÁRIA”.** Disponível em <<http://www.gandramartins.adv.br/parecer/detalhe/id/PA00447>>).
- MARTINS, Ives Gandra. **Parecer Consultivo. “ - ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E DE LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR E ORDINÁRIA”** Disponível em < <http://www.gandramartins.adv.br/parecer/detalhe/id/PA00447>>.
- MEDEIROS, Rui. **A decisão de Inconstitucionalidade.** Ed de 1999 – Lisboa: Universidade Católica Editora, 1999.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 36ªed. São Paulo: Malheiros, 2013
- TORRES, Heleno in _____ **COMENTÁRIOS À CONSTITUIÇÃO DO BRASIL,** p.1771, Saraiva, 2018.