

12/04/2018

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.802 DISTRITO FEDERAL

RELATOR : **MIN. DIAS TOFFOLI**
REQTE.(S) : **CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE - HOSPITAIS ESTABELECIMENTOS E SERVIÇOS - CNS**
ADV.(A/S) : **BRAZ LAMARCA JUNIOR (OAB/SP 26507A)**
INTDO.(A/S) : **PRESIDENTE DA REPÚBLICA**
INTDO.(A/S) : **CONGRESSO NACIONAL**

EMENTA

Ação direta de inconstitucionalidade. Pertinência temática verificada. Alteração legislativa. Ausência de perda parcial do objeto. Imunidade. Artigo 150, VI, c, da CF. Artigos 12, 13 e 14 da Lei nº 9.532/97. Requisitos da imunidade. Reserva de lei complementar. Artigo 146, II, da CF. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Inconstitucionalidades formal e material. Ação direta parcialmente procedente. Confirmação da medida cautelar.

1. Com o advento da Constituição de 1988, o constituinte dedicou uma seção específica às “limitações do poder de tributar” (art. 146, II, CF) e nela fez constar a imunidade das instituições de assistência social. Mesmo com a referência expressa ao termo “lei”, não há mais como sustentar que inexistente reserva de lei complementar. No que se refere aos impostos, o maior rigor do quórum qualificado para a aprovação dessa importante regulamentação se justifica para se dar maior estabilidade à disciplina do tema e dificultar sua modificação, estabelecendo regras nacionalmente uniformes e rígidas.

2. A necessidade de lei complementar para disciplinar as limitações ao poder de tributar não impede que o constituinte selecione matérias passíveis de alteração de forma menos rígida, permitindo uma adaptação mais fácil do sistema às modificações fáticas e contextuais, com o propósito de velar melhor pelas finalidades constitucionais. Nos precedentes da Corte, prevalece a preocupação em respaldar normas de lei ordinária direcionadas a evitar que falsas instituições de assistência e

ADI 1802 / DF

educação sejam favorecidas pela imunidade. É necessário reconhecer um espaço de atuação para o legislador ordinário no trato da matéria.

3. A orientação prevalecente no recente julgamento das ADIs nº 2.028/DF, 2.036/DF, 2.228/DF e 2.621/DF é no sentido de que os artigos de lei ordinária que dispõem sobre o modo beneficente (no caso de assistência e educação) de atuação das entidades acobertadas pela imunidade, especialmente aqueles que criaram contrapartidas a serem observadas pelas entidades, padecem de vício formal, por invadir competência reservada a lei complementar. Os aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como as referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária.

4. São inconstitucionais, por invadir campo reservado a lei complementar de que trata o art. 146, II, da CF: (i) a alínea f do § 2º do art. 12, por criar uma contrapartida que interfere diretamente na atuação da entidade; o art. 13, **caput**, e o art. 14, ao prever a pena se suspensão do gozo da imunidade nas hipóteses que enumera.

5. Padece de inconstitucionalidade formal e material o § 1º do art. 12 da Lei nº 9.532/97, com a subtração da imunidade de acréscimos patrimoniais abrangidos pela vedação constitucional de tributar.

6. Medida cautelar confirmada. Ação direta julgada parcialmente procedente, com a declaração i) da inconstitucionalidade formal da alínea f do § 2º do art. 12; do **caput** art. 13; e do art. 14; bem como ii) da inconstitucionalidade formal e material do art. 12, § 1º, todos da Lei nº 9.532/91, sendo a ação declarada improcedente quanto aos demais dispositivos legais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, sob a presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos e nos termos do voto

ADI 1802 / DF

do Relator, em confirmar a medida cautelar e julgar parcialmente procedente a ação, com a declaração i) da inconstitucionalidade formal da alínea *f* do § 2º do art. 12; do **caput** art. 13; e do art. 14; bem como ii) da inconstitucionalidade formal e material do art 12, § 1º, todos da Lei 9.532/97, sendo a ação declarada improcedente quanto aos demais dispositivos legais.

Brasília, 12 de abril de 2018.

MINISTRO DIAS TOFFOLI

Relator

12/04/2018

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.802 DISTRITO FEDERAL

RELATOR : **MIN. DIAS TOFFOLI**
REQTE.(S) : **CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE -
HOSPITAIS ESTABELECIMENTOS E SERVIÇOS - CNS**
ADV.(A/S) : **BRAZ LAMARCA JUNIOR (OAB/SP 26507A)**
INTDO.(A/S) : **PRESIDENTE DA REPÚBLICA**
INTDO.(A/S) : **CONGRESSO NACIONAL**

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Cuida-se de ação direta de inconstitucionalidade proposta pela Confederação Nacional de Saúde – Hospitais, Estabelecimentos e Serviços (CNS) em face dos arts. 12, 13 e 14 da Lei nº 9.532, de 10 dezembro de 1997, os quais reproduzo abaixo, em destaque:

“Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea ‘c’ da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem

ADI 1802 / DF

a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.”

“Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

ADI 1802 / DF

Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.”

“Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996.”

Sustenta a requerente que a interpretação sistemática dos preceitos inculpidos nos arts. 150, inciso VI, alínea c; e 146, inciso II, ambos da Constituição Federal, revela a reserva de lei complementar para o disciplinamento das hipóteses de imunidade.

Não obstante, ao determinar a tributação sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras, o legislador ordinário estaria tolhendo a envergadura do conceito de renda extraído do art. 150, inciso VI, c, da Lei Maior.

A requerente destaca, inclusive, que os dispositivos impugnados estariam estabelecendo um tratamento desigual entre contribuintes à margem de qualquer fator de discrimen que justificasse tal distinção, na medida em que a Lei nº 9.537/97 seria destinada apenas às entidades de educação e assistência social.

Em sessão plenária de 27/8/98, esta Corte deferiu a medida liminar para suspender, até a decisão final da ação direta, a vigência do § 1º e da alínea f do § 2º, ambos do art. 12, bem como do art. 13, **caput**, e do art. 14, todos da Lei nº 9.532, de 10/12/1997. O aresto foi ementado nos termos a seguir:

“I. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez

ADI 1802 / DF

que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros. II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): 'instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei': delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida. 1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar. 2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada. 3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida - como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientela restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja delibação não é necessária à decisão cautelar da ação direta. (ADI 1802 MC, Relator o Ministro. **Sepúlveda Pertence**, DJ de 13/2/2004) " (fls. 144/145).

ADI 1802 / DF

O Congresso Nacional manifestou-se afirmando a inexistência de qualquer violação da Carta Política (fls. 97/102).

O Presidente da República suscitou a ilegitimidade da requerente para o ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade, enaltecendo, inclusive, a ausência de demonstração de pertinência temática. Quanto ao mérito, foi sustentada a constitucionalidade dos dispositivos contestados (fls. 104/126).

A Procuradoria-Geral da República apresentou parecer (fls. 170/176), no qual opinou pela procedência parcial da presente ação direta, devendo-se declarar a inconstitucionalidade do art. 12, **caput**, § 1º, e alínea f do § 2º; e dos arts.13, **caput**, e 14, todos da Lei nº 9.532, de 11 de dezembro de 1997.

Em 10 de setembro de 2007, ocorreu a substituição do Ministro **Sepúlveda Pertence** na relatoria da presente ação direta pelo saudoso Ministro **Menezes Direito** (fl.210). Por força de nova substituição, assumi a relatoria do feito em 23 de outubro de 2009.

Considerando que não constava no feito a manifestação do Advogado-Geral da União, nos termos do art. 103, § 3º, da Constituição Federal, concedi vista à referida autoridade para as providências de estilo, determinando, **a posteriori**, nova vista ao Procurador-Geral da República.

A Advocacia-Geral da União manifestou-se reconhecendo a prejudicialidade parcial da presente ação direta em relação ao art. 12, § 3º, da Lei nº 9.532/97, e, quanto ao mérito, opinou pela improcedência do pedido (fls. 221/232).

Por fim, remetido o feito novamente à Procuradoria-Geral da República, reiterou essa os termos do parecer antes ofertado (fl. 235).

É o relatório.

Distribuem-se cópias aos Senhores Ministros (art. 9º da Lei nº 9.868/99 e art. 172 do RISTF).

12/04/2018

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.802 DISTRITO FEDERAL

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Conforme relatado, a ação direta de inconstitucionalidade ora em análise versa sobre os arts. 12, 13 e 14 da Lei nº 9.532/97, os quais regulamentam a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, na forma do art. 150, VI, c, da Constituição Federal, especialmente no que se refere à incidência do imposto de renda.

A tese da requerente comporta fundamentos de ordem formal e material. A inconstitucionalidade formal encontra supedâneo na reserva de lei complementar para a regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Quanto às inconstitucionalidades materiais, a requerente aponta duas violações - em seu entender, manifestas - dos ditames constitucionais. A primeira delas estaria relacionada a uma suposta violação da envergadura constitucional do conceito de renda, o qual estaria sendo indevidamente tolhido para permitir o avanço da tributação sobre hipóteses em que o constituinte originário concebera a não incidência.

A segunda violação de ordem material estaria relacionada à violação da isonomia, haja vista que não se justificaria um tratamento tributário distinto para alcançar apenas as entidades de fins educacionais e assistenciais. Outras entidades imunes em situação jurídica semelhante receberiam tratamento distinto.

Antes, porém, de analisar o mérito, impende proceder à análise das questões preliminares arguidas.

1) DA PERTINÊNCIA TEMÁTICA E DA LEGITIMIDADE ATIVA DA CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE – HOSPITAIS, ESTABELECIMENTOS E SERVIÇOS – (CNS)

ADI 1802 / DF

O Presidente da República arguiu a ilegitimidade ativa da requerente para o ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade. Sustentou que a Confederação Nacional de Saúde não seria verdadeiramente uma confederação sindical. Aduziu que a jurisprudência do Supremo já teria acatado a preliminar de ilegitimidade ativa em desfavor da requerente em outros precedentes. Destacou a conclusão da Corte proferida no julgamento da ADI 1.437/AgR-PR.

Não merece, contudo, prosperar a preliminar ventilada, eis que o Supremo Tribunal Federal tem reconhecido a legitimidade ativa da autora para a propositura da ação direta de inconstitucionalidade, conforme se depreende dos julgamentos da ADI 1.589/DF, Relator o Ministro **Eros Grau**, DJ de 3/3/05, e da ADPF 151/DF-MC, Relator para o acórdão o Ministro **Gilmar Mendes**, DJ de 6/5/11.

Foi atendido, ademais, o requisito da pertinência temática.

A requerente é confederação composta por federações sindicais representativas da área da saúde. Inúmeros estabelecimentos de saúde do país são certificados como entidades beneficentes de assistência social, fazendo jus ao gozo da imunidade tributária de que trata o art. 150, VI, c, da Constituição Federal.

Cumprе ressaltar que a alusão às instituições de assistência social abrange as entidades de previdência, saúde e assistência propriamente ditas. Os dispositivos impugnados, ao criarem requisitos específicos para que as instituições assistenciais possam fruir do beneplácito constitucional da imunidade, atingem a esfera jurídica de entidades da área da saúde.

Rejeito, com tais razões, a preliminar de ilegitimidade ativa da requerente.

2) DA PERDA PARCIAL DE OBJETO

A Advocacia-Geral da União arguiu a existência de óbice ao conhecimento desta ação quanto ao § 3º do art. 12 da Lei nº 9.532/97, o

ADI 1802 / DF

qual sofreu alteração em sua redação.

Trago abaixo a colação entre a redação do dispositivo original e aquela conferida pela Lei nº 9718/98:

Redação original:

“Art. 12(...)

(...)

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente **ao incremento de seu ativo imobilizado.**”

Redação conferida pela Lei nº 9718/98:

“Art. 12(...)

(...)

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, **à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.**”

É de se reconhecer que o texto normativo que define as entidades sem fins lucrativos passou por uma modificação substancial no tocante à destinação do resultado superavitário verificado em determinado exercício. Contudo, a razão que justifica a impugnação do parágrafo aludido permanece incólume, considerando, sobretudo, que o suposto vício apontado é de ordem formal. Controverte-se se a matéria constante do § 3º do art. 12 estaria ou não sob a reserva de lei complementar, subsistindo, assim, o interesse na declaração de inconstitucionalidade da referida norma, mesmo diante da alteração promovida em seu texto, razão pela qual afasto a prejudicial de perda de objeto.

3) DO MÉRITO

Afastadas as preliminares, prossigo quanto ao juízo de mérito das

ADI 1802 / DF

alegações.

Preceitua o art. 150, **caput** e inciso VI, alínea c, da Constituição que

“sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre o **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**”.

O parágrafo 4º deste dispositivo estabelece que “as vedações expressas no inciso VI, alíneas ‘b’ e ‘c’, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. Daí se infere tratar-se de imunidade subjetiva e condicionada, a qual requer, para sua concessão, o implemento das condições impostas pela legislação infraconstitucional.

Com o advento da Constituição de 1988, o constituinte dedicou uma seção específica às “**limitações do poder de tributar**” (art. 146, II, CF) e nela fez constar a imunidade das instituições de assistência social. Diante de tal fato, mesmo com a referência expressa ao termo “**lei**”, não há mais como sustentar que inexistente reserva de lei complementar. Com efeito, a Carta Magna estabeleceu, em seu art. 146, II, caber a lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Assim, o constituinte teve a preocupação de exigir quórum qualificado para a aprovação dessa importante regulamentação, com o propósito de dar estabilidade à disciplina do tema e dificultar sua modificação, estabelecendo regras **nacionalmente uniformes e rígidas**. No entanto, é importante destacar que a necessidade de lei complementar para disciplinar as limitações ao poder de tributar, por óbvio, não impede que o constituinte selecione matérias passíveis de alteração de forma menos rígida, permitindo uma adaptação mais fácil do sistema às modificações fáticas e contextuais, com o propósito de velar melhor pelas finalidades constitucionais.

ADI 1802 / DF

Passo, assim, à análise dos dispositivos da Lei nº 9.532/97 acoimados de inconstitucionais. Dispõem os preceitos impugnados (fl. 3-6):

“Art. 12 - Para os efeitos do disposto no Art. 150, VI, alínea ‘c’, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os **coloque à disposição da população em geral**, em caráter complementar às atividades do Estado, **sem fins lucrativos**.

§ 1º - Não estão abrangidas pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 2º - Para gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar, em boa ordem, pelo prazo de cinco anos contados da data da emissão os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

f) recolher tributos sobre os rendimentos por ela pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para o gozo da imunidade,

ADI 1802 / DF

no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou órgão público;

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo;

§ 3º - Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas, ou caso os apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado.

Art. 13 - Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal **suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior**, relativamente aos anos-calendário em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática do ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue ou pratique ilícitos fiscais.

Parágrafo Único - Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Art. 14 - **À suspensão do gozo da imunidade** aplica-se o disposto no art. 32 da lei nº 9.430, de 1996."

No presente caso, em sessão plenária de 27/8/98, esta Corte deferiu medida liminar para suspender, até a decisão final da ação direta, a vigência do § 1º e da alínea f do § 2º, ambos do art. 12, bem como do art. 13, **caput**, e do art. 14, todos da Lei nº 9.532, de 10/12/97. O aresto foi ementado nos termos a seguir:

ADI 1802 / DF

“I. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros. II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida. 1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e **na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar.** 2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada. 3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida - como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientela restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L.

ADI 1802 / DF

9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja deliberação não é necessária à decisão cautelar da ação direta (ADI 1.802-MC, Relator o Ministro **Sepúlveda Pertence**, DJ de 13/2/2004)” (fls. 144/145).

Em síntese, na medida cautelar foi reconhecida a inconstitucionalidade formal de normas da Lei nº 9.532/97, sob o fundamento de que o art. 150, VI, c, da CF (imunidade de impostos), ao se referir a “(...) atendidos os requisitos da lei”, **remeteu a lei ordinária a competência para estipular requisitos que digam respeito apenas à constituição e ao funcionamento das entidades imunes, bem como de que qualquer limitação ao poder de tributar, como previsto no art. 146, II, da CF, só pode ocorrer mediante lei complementar**. Definiu-se, assim, que normas atinentes à **delimitação do objeto da imunidade** supera alçada da lei ordinária e se reserva, segundo os parâmetros lá traçados, à lei complementar.

Na ocasião, o Ministro **Sepúlveda Pertence** citou julgado antigo do Plenário da Corte (de 1981), consubstanciado no RE nº 93.770, de relatoria do saudoso Ministro **Soares Muñoz** (RTJ 102/304, 307). Naquele julgamento predominou o entendimento de que os requisitos da lei que o art. 19, III, c, da Constituição de 1967 mandava observar “**não diziam respeito à configuração da imunidade, mas àquelas normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune**”.

Muito recentemente, o tema voltou à baila nas ADI nºs 2.028/DF, 2.036/DF, 2.228/DF e 2.621/DF, Relatora para os acórdãos a Ministra **Rosa Weber**, DJe de 8/5/17.

O acórdão da ADI nº 2.028/DF recebeu a seguinte ementa:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVERSÃO EM ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. CONHECIMENTO. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, e 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REGULAMENTAÇÃO. LEI 8.212/91 (ART. 55). DECRETO

ADI 1802 / DF

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 respeitados os demais termos do texto constitucional'. 2. **'Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas'**. 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."

Na assentada, o Saudoso Ministro **Teori Zavascki**, ao analisar os precedentes sobre a matéria, asseverou que a afirmação contínua da distinção entre os campos de atuação de cada veículo normativo não foi suficiente para neutralizar, em definitivo, **a aparente tensão que se**

ADI 1802 / DF

insinua entre a reserva de lei complementar para dispor sobre as limitações ao poder de tributar (art. 146, II, CF) e a referência a “lei” contida nos dispositivos constitucionais atinente às imunidades (art. 150, VI, ‘c’ e 197, § 7º, CF). Para ele,

“[a]inda persiste uma indesejável percepção de incerteza nesse particular, o que tem fomentado um pródigo contencioso judicial no tema.

A subsistência dessa indefinição deve-se, é preciso dizê-lo, a certa **fluidez do critério eclético (objetivo-subjetivo)**, que tem sido prestigiado na jurisprudência da Corte, sobretudo quando considerada a natureza – eminentemente subjetiva – da imunidade radicada no art. 195, § 7º, da CF.

Não há dúvidas de que esse critério resolve com prontidão questões mais simples, elucidando, por exemplo, a que se coloca em relação a **normas de procedimento**, que imputam obrigações meramente acessórias às entidades beneficentes, em ordem a viabilizar a fiscalização de suas atividades. Aí sempre caberá lei ordinária. **Porém, o critério não opera com a mesma eficiência sobre normas que digam respeito à constituição e ao funcionamento dessas entidades. Afinal, qualquer comando que implique a adequação dos objetivos sociais de uma entidade a certas finalidades filantrópicas (a serem cumpridas em maior ou menor grau) pode ser categorizado como norma de constituição e funcionamento, e, como tal, candidata-se a repercutir na possibilidade de fruição da imunidade”.**

A partir dessa constatação, o Saudoso Ministro **Teori Zavascki** propôs um reajuste pontual na jurisprudência da Corte, traçando a seguinte proposição, aceita pela maioria dos Ministros da Corte:

“Tendo em vista, portanto, a **relevância maior das imunidades de contribuições sociais** para a concretização de uma política de Estado voltada à promoção do mínimo existencial e a necessidade de evitar que sejam as entidades

ADI 1802 / DF

compromissadas com esse fim surpreendidas com bruscas alterações legislativas desfavoráveis à continuidade de seus trabalhos, **deve incidir, no particular, a reserva legal qualificada prevista no art. 146, II, da Constituição Federal.** É essencial frisar, todavia, que essa proposição não produz uma contundente reviravolta na jurisprudência da Corte a respeito da matéria, mas apenas um reajuste pontual. **Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária.** A lei complementar é forma somente exigível para a definição do **modo beneficente de atuação das entidades de assistência social** contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas.”

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 - 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 normas acrescidas que cuidam de meros aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, **tais como** as referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo. **Vide** que o ponto de tensão residiu na definição do **modo de ser beneficente de atuação** das entidades acobertadas pela imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição. Prevaleceu a reserva de lei complementar, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas.

À luz dos critérios distintivos delineados no julgamento da medida cautelar, com os ajustes pontuados na jurisprudência mais recente da Corte, creio padecerem de inconstitucionalidade formal, por afronta ao art. 146, II, da Constituição Federal, a **alínea f do § 2º do art. 12**; o art. 13, **caput**, e o art. 14, todos da Lei nº 9.532, de 10/12/97.

Quanto às inconstitucionalidades materiais, nada tenho a acrescentar além daquilo que já ficara assentado nos judiciosos fundamentos do

ADI 1802 / DF

Ministro Sepúlveda Pertence. É evidente que a disposição do § 1º do art. 12 padece da mácula da inconstitucionalidade.

Nesse passo, transcrevo trecho do voto de Sua Excelência:

“Aqui, afigura-se-me chapada a inconstitucionalidade formal e material da exclusão questionada.

Inconstitucionalidade formal, porque a norma atinente à delimitação do objeto da imunidade, supera a alçada da lei ordinária e se reserva — segundo o parâmetro do precedente acolhido — à lei complementar.

Mas ao primeiro exame, há também inconstitucionalidade material: **‘rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras’** são renda, alcançados, pois, pela imunidade constitucional, quando beneficiária dela a instituição imune e, portanto, não subtraíveis, sequer por lei complementar, do âmbito da vedação constitucional de tributar.

Uma das informações prestadas questiona é se as aplicações no mercado financeiro são atividades próprias de instituição beneficente sem finalidade lucrativa. Como antes ficou dito, o que descaracteriza, para o fim da imunidade, a instituição de fins não lucrativos não é que ela possa ter resultados financeiros positivos, mas, sim, que se destine a distribuir esses resultados como lucros aos seus associados.”

No mais, a definição dos limites objetivos ou materiais, bem como dos aspectos subjetivos ou formais, atende aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, não implicando significativa restrição do alcance do dispositivo interpretado - qual seja, o conceito de imunidade - ou redução das garantias dos contribuintes.

DISPOSITIVO

Diante desse quadro, voto pela confirmação da medida cautelar, julgando-se parcialmente procedente a ação direta, com a declaração i) da inconstitucionalidade formal da alínea f do § 2º do art. 12; do **caput** art.

ADI 1802 / DF

13; e do art. 14; bem como ii) da inconstitucionalidade formal e material do art. 12, § 1º, todos da Lei nº 9.532/91, declarando-se a ação improcedente quanto aos demais dispositivos legais.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.802

PROCED. : DISTRITO FEDERAL

RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI

REQTE.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE - HOSPITAIS
ESTABELECIMENTOS E SERVIÇOS - CNS

ADV.(A/S) : BRAZ LAMARCA JUNIOR (OAB/SP 26507A)

INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

INTDO.(A/S) : CONGRESSO NACIONAL

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, confirmou a medida cautelar e julgou parcialmente procedente a ação, com a declaração i) da inconstitucionalidade formal da alínea *f* do § 2º do art. 12; do art. 13, *caput*; e do art. 14; bem como ii) da inconstitucionalidade formal e material do art. 12, § 1º, todos da Lei 9.532/97, sendo a ação declarada improcedente quanto aos demais dispositivos legais. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 12.4.2018.

Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Vice-Procurador-Geral Eleitoral, Dr. Humberto Jacques de Medeiros.

p/ Doralúcia das Neves Santos
Assessora-Chefe do Plenário