

**Antônio Augusto Jr.**

# **DIREITO TRIBUTÁRIO**

**na Constituição e  
no STF para concursos**

**2019**

ônus excessivo, representa uma medida coercitiva para o pagamento de tributos que não passa no teste da razoabilidade e proporcionalidade.

No mesmo sentido, o STF fixou tese de **repercussão geral** no sentido de que **consubstancia sanção política visando o recolhimento de tributo condicionar a expedição de notas fiscais a fiança, garantia real ou fidejussória por parte do contribuinte (RE 565.048, j. 29.05.2014).**

## 7.2.1 A apreensão de mercadorias importadas pelo não recolhimento de tributos

Em relação à apreensão de mercadorias é preciso fazer um aprofundamento.

É comum na prática aduaneira a exigência, pelas autoridades fiscais atuantes na alfândega, do pagamento dos tributos incidentes na importação como condição para a liberação das mercadorias importadas. As autoridades aduaneiras fundamentam-se no artigo 511, § 1º do Decreto 4.543/2002, que assim dispõe:

“Não será desembaraçada a mercadoria cuja exigência de crédito tributário no curso da conferência aduaneira esteja pendente de atendimento, salvo nas hipóteses autorizadas pelo Ministro de Estado da Fazenda, mediante a prestação de garantia.”

Alguns autores entendem que o pagamento dos tributos incidentes na importação é condição para o desembaraço aduaneiro do produto, sem que, com isso, haja qualquer ofensa à Súmula 323 do STF<sup>59</sup>. Na jurisprudência, algumas decisões chegaram a adotar essa orientação<sup>60</sup>.

O STJ, contudo, possui decisões em sentido oposto, tendo decidido que não se exige garantia para liberação de mercadoria importada, retida por conta de pretensão fiscal de reclassificação tarifária, com consequente cobrança de multa e diferença de tributo (**AgRg no RESp 1.277.611**, j. 19.03.2013; **AgRg no RESp 1.263.038**, j. 05.06.2012).

Uma observação deve ser feita em relação ao ICMS incidente nas importações. Apesar desse imposto estadual possuir praticamente o mesmo fato

59. “sendo tais tributos devidos por força da própria operação de importação, a exigência do seu pagamento para a liberação do produto não é descabida nem configura meio impróprio para a satisfação do crédito tributário. Portanto, não se cuida de constrangimento passível de ser encarado como ‘sanção política’” (PAULSEN e MELO, 2012, p. 27).

60. TRF da 4ª Região, 2ª Turma, Apelação em Mandado de Segurança Nº 98.04.05334-9/SC, Relator Des. João Surreaux Chagas, j. 09/03/2004; TRF da 3ª Região, 3ª Turma – Apelação em Mandado de Segurança nº 199399, Rel. Des. Nery Júnior j. 16/10/2002.

gerador do imposto de importação, o STF entende possível a vinculação do desembaraço aduaneiro ao recolhimento do ICMS incidente na importação, como se pode ver da **súmula vinculante 48** (resultante da conversão da súmula 661 do STF): “na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro”.

Em precedente que embasou a edição da súmula, foi tecido o seguinte raciocínio do voto condutor do julgamento:

“Consagrou a nova Carta, portanto, finalmente, a pretensão, de há muito perseguida pelos Estados, de verem **condicionado o desembaraço da mercadoria ou do bem importado ao recolhimento, não apenas dos tributos federais, mas também do ICMS incidente sobre a operação**. O benefício decorrente da medida salta à vista: reduzir praticamente a zero a sonegação, com simultânea redução do esforço de fiscalização, sem gravame maior para o contribuinte.” (RE 193.817, voto do rel. min. Ilmar Galvão, j. 23.10.1996 – grifamos).

A ementa desse julgado deixou expresso que é **incensurável “o condicionamento do desembaraço da mercadoria importada à comprovação do recolhimento do tributo estadual, de par com o tributo federal, sobre ela incidente”**.

Essa orientação chegou a ser confirmada em 2015 pela 1ª Turma do STF, quando se decidiu que “não fica constatada nenhuma coação indireta na exigência, fundada em Lei, do recolhimento dos tributos relativos ao desembaraço aduaneiro de bens importados” (RE 810.035 AgR, j. 07.04.2015).

Fica evidente a incompatibilidade entre as conclusões adotadas em relação ao imposto de importação em contraposição às adotadas para o ICMS. Enquanto nesse tributo é possível o condicionamento do desembaraço aduaneiro ao recolhimento do tributo, a mesma exigência, no que diz respeito ao imposto de importação, é caracterizada como coação indireta, vedada pela Constituição. Apesar de já termos apontado a incongruência da jurisprudência<sup>61</sup>, os dois entendimentos devem ser considerados em provas de concursos, desde que se leve em consideração a referência expressa ao ICMS ou ao imposto de importação. Reproduções literais da súmula vinculante 48 devem ser assinaladas como corretas, do mesmo modo que assertivas em consonância com as decisões que considerem sanção política a exigência do imposto de importação como condição para o desembaraço aduaneiro.

61. Para maior aprofundamento, consultar texto de nossa autoria: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/o-imposto-de-importacao-no-desembaraco-aduaneiro-21072017>.

Ainda em relação aos tributos incidentes na importação, não se pode confundir a retenção de mercadorias como meio de exigir o imposto de importação com a apreensão em decorrência de indícios de infração punível com a pena de perdimento. Essa penalidade é prevista no art. 105 do Decreto-Lei 37/1966, e visa coibir, basicamente, a falsificação de documentos relativos à mercadoria importada. No caso de atos que ensejam a aplicação de pena de perdimento, é perfeitamente legítima a retenção de mercadorias<sup>62</sup>.

## 7.2.2 Hipóteses não caracterizadas como sanção política

Há ainda outros casos relevantes em que o STF entende não haver a caracterização de sanção política: o cancelamento de registro especial para fabricação de cigarros diante da inadimplência do IPI, a vedação ao ingresso no Simples Nacional de microempresa ou empresa de pequeno porte que possua débito tributário, o protesto de certidão de dívida ativa, e a exigência de regularidade fiscal para participar de licitações e contratar com o poder público.

No primeiro caso, a jurisprudência do STF tem validado o art. 2º, II do Decreto-Lei 1.593/1977, pelo qual o registro especial para fabricação de cigarro pode ser cancelado pelo inadimplemento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo administrado pela Receita Federal.

Nessa hipótese, o STF vem admitindo que o cancelamento de registro especial é legítimo, desde que sejam observados alguns requisitos, como o devido processo legal e a relevância do valor dos créditos tributários inadimplidos:

(...) 3. A orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal rechaça a aplicação de sanção política em matéria tributária. Contudo, para se caracterizar como sanção política, a norma extraída da interpretação do art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977 deve atentar contra os seguintes parâmetros: (1) relevância do valor dos créditos tributários em aberto, cujo não pagamento implica a restrição ao funcionamento da empresa; (2) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle do ato de aplicação da penalidade; e (3) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle da validade dos créditos tributários cujo não-pagamento implica a cassação do registro especial.

62. REsp 1.141.785, j. 02.03.2010; REsp 500.286, j. 15.03.2005; REsp 529.614, j. 20.11.2003.

O artigo 195, § 7º da Constituição, apesar de referir-se expressamente a isenção, trata de uma imunidade. Sendo uma norma constitucional que delimita negativamente a competência tributária, inevitável o reconhecimento da natureza de imunidade.

A exoneração constitucional em tela abrange apenas contribuições para a seguridade social. Contribuições de intervenção no domínio econômico, portanto, não são alcançadas pelo art. 195, § 7º da CF. Sobre as contribuições abrangidas, o STF já teve a oportunidade de decidir que a contribuição para o PIS, apesar de prevista no artigo 239 da Constituição<sup>55</sup>, pertence ao gênero das contribuições para a seguridade social (previstas no artigo 195 da CF), e por isso está abrangida pela imunidade do art. 195, § 7º (RE 636.941 – **repercussão geral**, j. 13.02.2014). Assim é que o STF definiu a seguinte tese de repercussão geral no RE 636.941: **“a imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal abrange a contribuição para o PIS”**.

Em relação às pessoas beneficiadas pela imunidade, necessário se faz compreender o significado da expressão “entidades beneficentes de assistência social”, utilizada pelo constituinte.

Primeiramente, observa-se que o campo de atuação da entidade é apenas o de assistência social, não englobando as instituições de educação, como ocorre na imunidade do art. 150, VI, c da CF. Essa distinção é importante, pois apesar da assistência social ser um domínio amplo, a Constituição confere regramentos separados à assistência social e à educação, tratando-as como duas searas apartadas uma da outra. Apesar de as duas áreas estarem inseridas no Título VIII da Constituição (“Da Ordem Social”), a assistência social faz parte da seguridade social (CF, art. 203 e 204), enquanto a educação é financiada por recursos estranhos à seguridade, atendendo ao regramento constitucional básico dos arts. 205 a 214 da CF. Nesse sentido, Regina Helena Costa explica:

“ainda que o conceito de assistência social, hodiernamente, seja abrangente da assistência em diversas áreas (médica, hospitalar, odontológica, psicológica, jurídica), a ‘assistência educacional’, a nosso ver, nele não se encontra albergada para efeito de imunidade tributária.

55. CF, art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

(...) Justifica-se o tratamento díspar, em nossa opinião, pelo fato de a assistência social constituir o ramo da seguridade social, o que não ocorre com a educação.” (COSTA, 2015, p. 238-239)

Outro ponto importante a ser compreendido é a qualificação da entidade de assistência social como “beneficente”. Um ponto que costuma ser levantado na doutrina<sup>56</sup> e na jurisprudência é a inexistência de gratuidade total dos serviços prestados aos assistidos. Em voto na **ADI 2028**, o então Ministro Joaquim Barbosa assim expôs a questão:

“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. 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 esta Corte em diversas oportunidades (cf., v.g., o RE 116.118, rel. min. Sydney Sanches, Segunda Turma, DJ de 16.03.1990; o RE 108.796, rel. min. Carlos Madeira, Segunda Turma, DJ de 12.09.1986; o RE 89.012, rel. min. Moreira Alves, Segunda Turma, RTJ 87/684). De fato, 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 contar necessariamente com subsídio público.”

Não há, contudo, um conceito constitucional preciso do que se deve entender por entidade beneficente. Como já reconhecido pelo STF, “a Constituição Federal não reúne elementos discursivos para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social” (**ADI 2028**, j. 02.03.2017). Em voto no **RE 566.622** (j. 23.02.2017), o Ministro Teori Zavascki, apesar de reconhecer que “entidade beneficente” é um conceito vago, refutou a mera ausência de finalidade lucrativa como suficiente para a caracterização de uma entidade como beneficente.

Diante da ausência de um conceito constitucional, cabe ao legislador explicitar o que se entende por entidade de assistência social beneficente.

56. Encontramos na doutrina conceito que identifica a entidade beneficente de assistência social como a que atende de forma gratuita (ainda que parcialmente) os necessitados: “Instituição ou entidade beneficente de assistência social é aquela que não somente não possui finalidade lucrativa, mas também dedica-se, ainda que parcialmente, ao atendimento dos necessitados. A gratuidade dos serviços prestados é, portanto, elemento caracterizador da beneficência.” (COSTA, 2015, p. 240).

Com esse intuito, a Lei 9.732/1998 introduziu na Lei 8.212/1991 preceitos que buscavam definir a entidade beneficente de assistência social apta a fazer jus à imunidade das contribuições para a seguridade social, tais como os reproduzidos abaixo:

Lei 8.212/1991, art. 55 (...) § 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. § 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.<sup>57</sup>

O art. 195, § 7º da CF, por sua vez, dispõe que as entidades beneficentes de assistência social devem atender às exigências estabelecidas em lei. Não há qualificação da lei exigida como ordinária ou complementar. Diante disso, surge a dúvida quanto à constitucionalidade formal da lei ordinária veiculada pela União para dispor sobre as exigências a serem observadas pelas entidades beneficentes de assistência social.

A mesma discussão quanto à necessidade ou não de lei complementar existe em relação às entidades de educação e de assistência social da imunidade prevista no art. 150, VI, c da CF.

Caso se entenda que a falta de especificidade quanto à espécie legislativa exigida significa a exigência de lei ordinária, não haveria vício formal nos dispositivos acima reproduzidos. Contrariamente, é possível defender que a lei exigida é complementar, pois apesar da falta de menção expressa à lei complementar no art. 195, § 7º da CF, a matéria a ser regulada diz respeito às limitações constitucionais ao poder de tributar, incidindo o art. 146, II da CF<sup>58</sup>.

A última posição foi a que prevaleceu no STF, tendo sido declarados **inconstitucionais, por vício formal, os dispositivos da lei ordinária 8.212/1991 que traziam requisitos a serem observados pelas entidades imunes**. Entendeu-se que apenas os aspectos meramente procedimentais

57. Tais dispositivos já foram revogados pela Lei 12.101/2009, que em seu artigo 29 trouxe uma série de requisitos para a fruição da imunidade das contribuições da seguridade social, não trazendo, contudo, exigências similares às previstas nos §§ 3º e 5º da Lei 8.212/1991. Justamente pela revogação dos dispositivos impugnados na ADI 2028, esta foi conhecida como Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, espécie de ação que admite o controle de leis revogadas.

58. CF, art. 146. Cabe à lei complementar: (...) II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo das entidades beneficentes de assistência social seriam passíveis de regulação por lei ordinária. Já a instituição de condições e contrapartidas a serem observadas pelas entidades imunes só pode se dar por lei complementar. Assim restou redigido o acórdão da **ADI 2028**:

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 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. (**ADI 2028**, j. 02.03.2017)

Nos termos do voto do Ministro Teori Zavascki, o terreno normativo a ser suprido pelo legislador ordinário seria aquele em que se busca prevenir que



o benefício seja fruído por entidades beneficentes de fachada. Ou seja, a lei ordinária diria respeito à identificação de uma entidade como beneficente de assistência social, tratando de aspectos relativos à certificação e fiscalização. Assim, normas de procedimento que imputam obrigações meramente acessórias às entidades beneficentes, com a finalidade de viabilizar a fiscalização de suas atividades, seriam passíveis de disciplina por lei ordinária.

Por outro lado, intervenções mais severas na liberdade de atuação das entidades, como a instituição de contrapartidas a serem cumpridas, devem ser reservadas à lei complementar.

Podemos então concluir:

- a) **Lei ordinária** – legítima para a regulação de **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.**
- b) **Lei complementar** – necessária para **definição do modo beneficente de atuação da entidade imune, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas.**

Outro julgamento do STF relativo ao mesmo tema que merece uma análise especial é o **RE 566.622** (j. 23.02.2017), submetido à sistemática de **repercussão geral**. A tese de repercussão geral fixada foi sucinta e pouco esclarecedora, limitando-se a dizer que **“os requisitos para o gozo de imunidade não de estar previstos em lei complementar”**.

Para se compreender a discussão travada e suas repercussões, necessário se faz uma breve análise dos votos proferidos no julgamento.

Nesse julgado, o relator, Ministro Marco Aurélio, consignou que as condições referidas no art. 195, § 7º da CF devem ser previstas em lei complementar, sendo vedado à lei ordinária criar obstáculos adicionais em relação aos exigidos por lei complementar. Os requisitos validamente exigidos das entidades imunes seriam os constantes no art. 14 do CTN<sup>59</sup>, que possui *status* de lei complementar.

59. CTN, art. 14: “O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.”. Esse dispositivo foi estudado no capítulo referente à imunidade das instituições de educação e de assistência social.

Com base nessa fundamentação, **considerou inconstitucionais as exigências, por meio de lei ordinária, do reconhecimento de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social; do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social**<sup>60</sup>.

Nesse julgado, o relator, Ministro Marco Aurélio, esposou o entendimento de que

“(...) o artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, prevê requisitos para o exercício da imunidade tributária, versada no § 7º do artigo 195 da Carta da República, que revelam verdadeiras condições prévias ao aludido direito e, por isso, deve ser reconhecida a inconstitucionalidade formal desse dispositivo no que extrapola o definido no artigo 14 do Código Tributário Nacional, por violação ao artigo 146, inciso II, da Constituição Federal. Os requisitos legais exigidos na parte final do mencionado § 7º, enquanto não editada nova lei complementar sobre a matéria, são somente aqueles do aludido artigo 14 do Código”. – Voto do Ministro Marco Aurélio no RE 566.622.

Vale dizer que, anteriormente, o STF já chegou a reconhecer que a exigência de Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos dizia respeito a um aspecto relativo à constituição e ao funcionamento da entidade, podendo ter disciplina em lei ordinária:

EMENTA: I. Imunidade tributária: entidade filantrópica: CF, arts. 146, II e 195, § 7º: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária (ADI-MC 1802, 27.8.1998, Pertence, DJ 13.2.2004; RE 93.770, 17.3.81, Soares Muñoz, RTJ 102/304). A Constituição reduz a reserva de lei complementar da regra constitucional ao que diga respeito “aos lindes da imunidade”, à demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar; mas remete à lei ordinária “as normas sobre a constituição

60. Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: I – seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; II – seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (...). **O artigo 55 da Lei 8.212/1991, vale lembrar, foi revogado pela Lei 12.101/2009.**

e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune”. II. Imunidade tributária: entidade declarada de fins filantrópicos e de utilidade pública: Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos: exigência de renovação periódica (L. 8.212, de 1991, art. 55). Sendo o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos mero reconhecimento, pelo Poder Público, do preenchimento das condições de constituição e funcionamento, que devem ser atendidas para que a entidade receba o benefício constitucional, não ofende os arts. 146, II, e 195, § 7º, da Constituição Federal a exigência de emissão e renovação periódica prevista no art. 55, II, da Lei 8.212/91. (RE 428.815 AgR, j. 07.06.2005).

Esse também foi o entendimento do Ministro Teori Zavascki no RE 566.622:

“Como o conteúdo da norma tem relação com a certificação da qualidade de entidade beneficente, fica afastada a tese de vício formal. Cuidam essas normas de meros aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade. Neste aspecto, sempre caberá lei ordinária, como já reafirmado em outras oportunidades pela jurisprudência do STF. (...) há também um domínio jurídico suscetível de disciplina por lei ordinária, como o que diz respeito à outorga a determinado órgão da competência de fiscalizar, mediante a emissão de certificado, o suprimento dos requisitos para fruição da imunidade do art. 195, §7º, da CF.” voto do Ministro Teori Zavascki no RE 566.622<sup>61</sup>

A partir daí, pode-se definir uma contraposição entre duas teses. Uma primeira, de que a exigência de certificados atestando a dedicação da entidade a fins filantrópicos e beneficentes deveria estar contida em lei complementar. A segunda tese, por sua vez, considera que tais certificados dizem respeito a aspectos meramente procedimentais, e que por isso seria válida sua previsão em lei ordinária.

Em votação apertada (seis votos a cinco) a primeira tese sagrou preva-leceu. Com isso, o STF **considerou inconstitucionais as exigências, por meio de lei ordinária, do reconhecimento de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho**

61. No mesmo sentido o Ministro Dias Toffoli, ainda no RE 566.622: “Entendemos que os incisos I e II do art. 55 da Lei nº 8.212/91, examinados pelo Relator, são normas de caráter instrumental, servindo tão somente para regulamentar a constituição e o funcionamento da entidade imune, não interferindo no campo material reservado à lei complementar.”

## **Nacional de Assistência Social; do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social.**

Tais exigências de certificação e registro seriam verdadeiras condições prévias ao exercício da imunidade tributária do art. 195, § 7º da CF, as quais só podem ser instituídas por lei complementar.

A ementa do julgado foi tão sucinta quanto a tese de repercussão geral:

“IMUNIDADE – DISCIPLINA – LEI COMPLEMENTAR. Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar.” (RE 566.622 – repercussão geral, j. 23.02.2017).

Em relação à decisão no recurso extraordinário acima, vale uma ponderação. Além de o resultado acima ter sido definido em votação apertada, há julgados anteriores, inclusive em sede de repercussão geral, nos quais as normas do artigo 55 da Lei 8.212/1991 foram admitidas como aplicáveis.

Por exemplo, o RE 636.941, submetido à sistemática de **repercussão geral** (j. 13.02.2014):

“(…) A lei a que se reporta o dispositivo constitucional contido no § 7º do art. 195 da CF/88, segundo o STF, é a Lei 8.212/91 (MI 616). (…) A pessoa jurídica, para fazer jus à imunidade do § 7º do art. 195 da CF/88, com relação às contribuições sociais, deve atender aos requisitos previstos nos arts. 9º e 14 do CTN, bem como no art. 55 da Lei 8.212/91, alterada pelas Lei n. 9.732/98 e Lei n. 12.101/09, nos pontos onde não tiveram sua vigência suspensa liminarmente pelo STF nos autos da ADI-MC 2028 (…) A Suprema Corte, guardiã da Constituição Federal, indicia que somente se exige lei complementar para a definição dos seus limites objetivos (materiais), e não para a fixação das normas de constituição e de funcionamento das entidades imunes (aspectos formais ou subjetivos), os quais podem ser veiculados por lei ordinária, como sois ocorrer com o art. 55, da Lei nº 8.212/91, que pode estabelecer requisitos formais para o gozo da imunidade sem caracterizar ofensa ao art. 146, II, da Constituição Federal” (RE 636.941 – repercussão geral, j. 13.02.2014)

Diante da falta de uma posição sólida do STF, e até mesmo da falta de critérios seguros para se definir o que seriam “normas de constituição e funcionamento” das entidades imunes, ou 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, recomendamos a máxima cautela em provas objetivas de concursos públicos.

Apesar de no **RE 566.622**, submetido à sistemática de repercussão geral, terem sido declaradas inconstitucionais as exigências de registro e certificação das entidades imunes por lei ordinária

Embora o STF tenha, no RE 566.622 (repercussão geral) declarado formalmente inconstitucional a exigência de registro e certificação das entidades imunes por lei ordinária, a tese de repercussão geral definida e a ementa desse julgado não forneceram uma tese sólida que pudesse ser conciliada com outros entendimentos adotados pela Corte Constitucional em julgados contemporâneos, como é o caso da **ADI 2028**. A ementa desse último julgado, aliás, seguiu orientação diversa e que restou explicitada na própria ementa.

Para fins de se obter uma segurança mínima no exame de provas de concursos, recomendamos a memorização do seguinte resumo:

- a) **Lei ordinária** – legítima para a regulação de **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 (ADI 2028)**.
- b) **Lei complementar** – necessária para **definição do modo benéfico de atuação da entidade imune, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas (ADI 2028)**.
- c) **São inconstitucionais as exigências, por meio de lei ordinária, do reconhecimento de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social; do Registro e do Certificado de Entidade Benéfico de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social (RE 566.622)**.

Embora haja uma evidente contradição entre as teses dos itens “a” e “c” (como denunciado pelo Ministro Marco Aurélio no RE 566.622), tais teses foram adotadas pelo mesmo Plenário do STF em um curto intervalo de tempo.

Caso a prova faça uma menção mais específica ao reconhecimento de utilidade pública, ao certificado e registro de entidade de fins filantrópicos