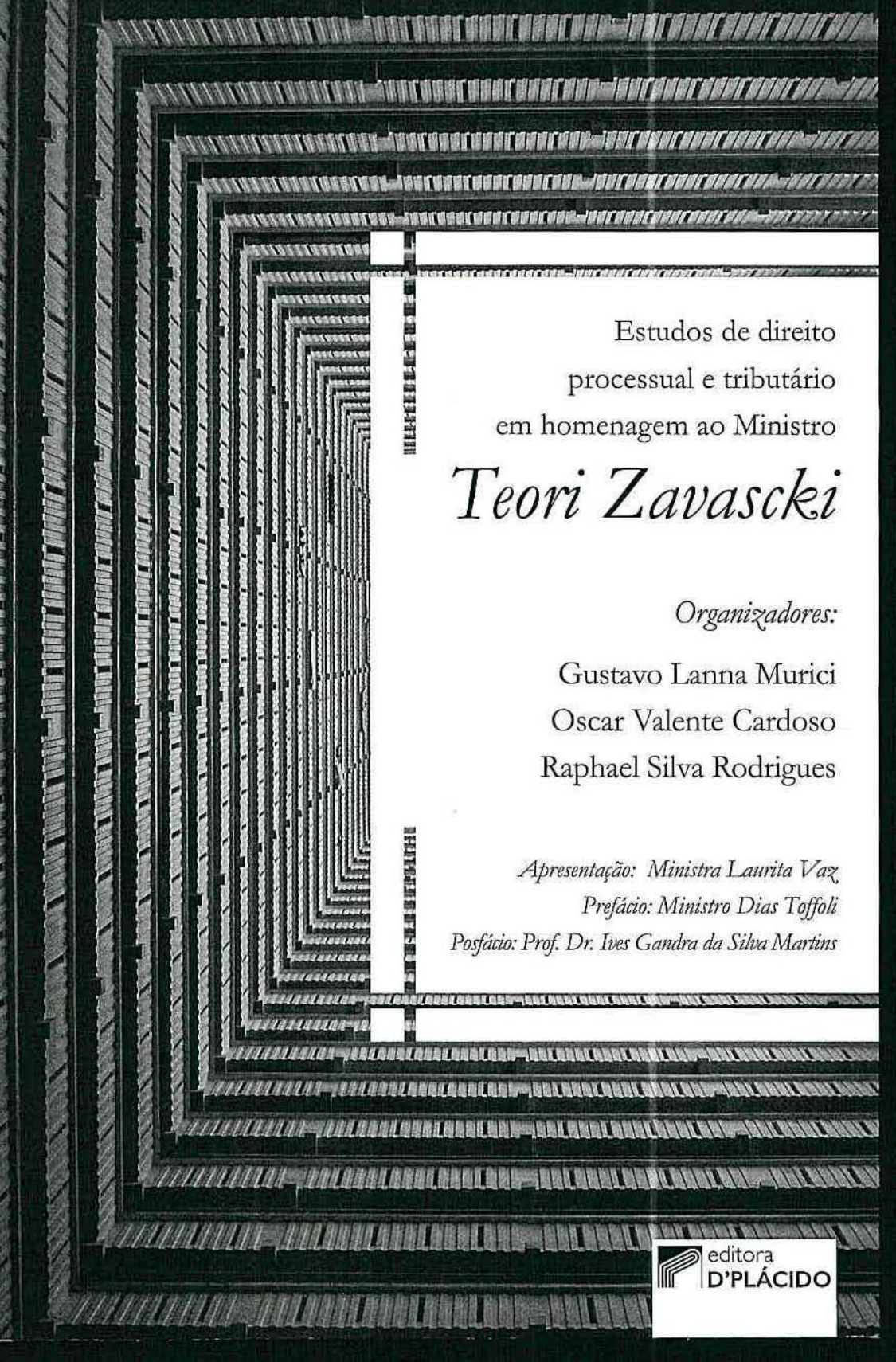




Estudos de direito
processual e tributário
em homenagem ao Ministro

Teori Zavascki

Organizadores:

Gustavo Lanna Murici
Oscar Valente Cardoso
Raphael Silva Rodrigues

Apresentação: Ministra Laurita Vaz

Prefácio: Ministro Dias Toffoli

Posfácio: Prof. Dr. Ives Gandra da Silva Martins



editora
D'PLÁCIDO

Copyright © 2018, D'Plácido Editora.
Copyright © 2018, Os Autores.

Editor Chefe
Plácido Arraes

Produtor Editorial
Tales Leon de Marco

Capa, projeto gráfico
Letícia Robini
(Imagem via VisualHunt)

Diagramação
Letícia Robini

Editora D'Plácido
Av. Brasil, 1843, Savassi
Belo Horizonte – MG
Tel.: 31 3261 2801
CEP 30140-007



WWW.EDITORADPLACIDO.COM.BR

Todos os direitos reservados.
Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida,
por quaisquer meios, sem a autorização prévia
do Grupo D'Plácido.

Catálogo na Publicação (CIP)
Ficha catalográfica

Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori
Zavaski. MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; RODRIGUES,
Raphael Silva [Orgs.] -- 1 reimp. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

Bibliografia

ISBN: 978-85-8425-933-5

1. Direito. 2. Direito Processual. 3. Direito Tributário. I. Título. II. Artigos

CDU340

CDU340

GRUPO
D'PLÁCIDO




Rodapé



21. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS: DO PAPEL AOS LIVROS ELETRÔNICOS.....	475
<i>Gabriel Sant'Anna Quintanilha</i>	
22. AS TAXAS E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....	485
<i>Guilherme De Almeida Henriques</i> <i>Marcelo Hugo De Oliveira Campos</i>	
23. A ABSTRATIVIZAÇÃO DO CONTROLE DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDADE: A VOCAÇÃO EXPANSIVA DAS DECISÕES SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DAS NORMAS	501
<i>Gustavo Lanna Murici</i> <i>Lorenza Senem Lopes Cançado</i>	
24. LANÇAMENTO DEFINITIVO DO TRIBUTO E AÇÃO PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	519
<i>Hugo de Brito Machado</i>	
25. COERÊNCIA JURISPRUDENCIAL E O EXAME DE QUESTÕES LIGADAS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.....	529
<i>Hugo de Brito Machado Segundo</i> <i>Raquel Cavalcanti Ramos Machado</i>	
26. O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE COMO DIREITO FUNDAMENTAL DO CONTRIBUINTE E LIMITAÇÃO INSTRANSPONÍVEL DO ESTADO TRIBUTÁRIO.....	539
<i>Hugo Reis Dias</i> <i>João Paulo Fanucchi de Almeida Melo</i>	
27. AS IMUNIDADES DAS INSTITUIÇÕES DE SAÚDE E ASSISTÊNCIA SOCIAL.....	551
<i>Ives Gandra Da Silva Martins</i> <i>Fátima Fernandes Rodrigues De Souza</i>	
28. MULTAS TRIBUTÁRIAS: PERSPECTIVAS DO CONTROLE JUDICIAL DE SUA ABUSIVIDADE	563
<i>José Edgard Penna Amorim Pereira</i> <i>Ludmila Mara Monteiro de Oliveira</i>	

62. CONCESSÃO DE MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE: REFLEXOS PARA FATOS IMPONÍVEIS OCORRIDOS NA VIGÊNCIA DE MEDIDA REVOGADA.....	1173
<i>Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage</i> <i>Sabrina Cristiny Barbosa</i>	
63. A IMPORTÂNCIA DA SEGURANÇA JURÍDICA PARA PACIFICAÇÃO SOCIAL: O CASO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL NAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.....	1185
<i>Valter de Souza Lobato</i> <i>Tiago Conde Teixeira</i>	
BREVE POSFÁCIO.....	1197
<i>Prof. Dr. Ives Gandra da Silva Martins</i>	
AUTORES.....	1199

AS IMUNIDADES DAS INSTITUIÇÕES DE SAÚDE E ASSISTÊNCIA SOCIAL

*Ives Gandra Da Silva Martins¹
Fátima Fernandes Rodrigues De Souza²*

No início deste trabalho, queremos prestar homenagem ao saudoso Ministro **MINISTRO Teori Zavascki**.

O primeiro subscritor sempre teve profunda admiração pelo magistrado e jurista, desde os tempos em que era Desembargador do Tribunal Federal de Recursos da 4ª. Região, ocasião em que ministraram palestras juntos em eventos organizados pela Escola da Instituição, participação conjunta esta que se estendeu quando assumiu cadeira no Supremo Tribunal de Justiça e, posteriormente, no Pretório Excelso. Em todas as participações conjuntas, seu apreço intelectual pelo saudoso amigo só crescia, em face das características de serenidade, profundidade e conhecimento que denotava em todas as questões sobre as quais se debruçava.

A segunda subscritora, companheira de escritório do primeiro há muitas décadas, compartilhava desta admiração, já mais envolvida nas questões profissionais propostas perante as Cortes, quando com o primeiro subscritor advogaram na defesa dos direitos de seus constituintes em processos alçados à apreciação do saudoso homenageado.

Por esta razão, sentem-se honrados em poder participar desta justíssima homenagem a um dos mais respeitados Ministros que passaram pela Supre-

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

² Graduou-se em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo em 1971. Advogada- Sócia da Advocacia Gandra Martins. Procuradora do Estado de São Paulo, (concursada em 1980; permanência até 1995), tendo exercido também o cargo de Corregedora Auxiliar. Especialista em Direito Tributário pelo Centro de Extensão Universitária em associação com a Faculdade de Direito da Universidade de Osasco, (1982); Créditos de Mestrado completos em Direito Administrativo pela Faculdade Paulista de Direito da Pontifícia Universidade Católica. Membro do Instituto dos Advogados de São Paulo (Diretora em 1990/1992).

ma Corte, analisando, neste artigo, questão em que o voto do **MINISTRO Teori Zavascki** suscitou pertinentes reflexões por parte de seus pares e dos juristas em geral.

Um dos julgamentos mais relevantes de que participou, pouco antes de seu falecimento, foi o da ADI 2028, que teve início em 1998, com o objeto de suscitar o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado, quanto à inconstitucionalidade da legislação ordinária editada até novembro de 2009, destinada a regular a imunidade das contribuições sociais, do art. 195, § 7º da CF, **uma vez que, nos termos do art. 146, II da CF, a imunidade tributária só pode ser regulada por LEI COMPLEMENTAR.**

À falta dessa específica lei, a jurisprudência do STF de longa data, estabelecera ser prestante a aplicação do art. 14 do Código Tributário Nacional, que já regula as imunidades de tais entidades quanto a impostos, prevista no art. 150, VI, “c” da CF.

Na ADI 2028 alegou-se: a) inconstitucionalidade material, pelo fato de a lei 9732/98 ter pretendido restringir a imunidade, exigindo exclusiva gratuidade ou elevados percentuais de atendimento do SUS, quando a Constituição não o faz; b) inconstitucionalidade formal, dada a impossibilidade de a lei ordinária regular a imunidade, que é uma limitação ao poder de tributar, ao arrepio do art. 146, II da CF.

A liminar foi concedida pelo STF, que, acolhendo nesse primeiro momento a inconstitucionalidade material arguida, entendeu não poder, a legislação infra-constitucional, estabelecer limites à imunidade. A partir de então, foi sendo alterada a legislação, razão pela qual foi necessário ingressar com outras ADIs (2228 e 2621).

Com vistas a obstar as entidades beneficentes de assistência social de gozarem da imunidade de contribuições sociais, como previsto no art. 195 §7º, a Administração passou a exigir que portassem certificados – primeiro, de filantropia, depois, de entidade beneficente de assistência social – estabelecendo diversos requisitos para sua expedição e deixando de expedir-los celeremente.

Gerou-se, como isso, situação de grande insegurança jurídica para as entidades sem fins lucrativos dedicadas à saúde, educação e assistência social, cumpridoras dos requisitos do art. 14 do CTN, em face dos contínuos entraves criados pela Administração ao gozo da imunidade, mediante legislação infraconstitucional. Bem por isso, diversas ações individuais foram ajuizadas questionando a exigência de CEBAS por lei ordinária, como requisito para gozo da imunidade.

Em vista disso, o **Ministro Marco Aurélio de Mello** submeteu uma delas (RE566.622) ao regime de repercussão geral, cujo objeto é o mesmo discutido nas ações de controle concentrado, ou seja, a inconstitucionalidade formal ante a **impossibilidade de a legislação ordinária criar condições para o gozo da imunidade de que trata o art. 195 §7º da CF, por força do art. 146, II da CF.**

Todos esses processos foram julgados em conjunto pelo Pleno do STF – as ADIs convertidas em Arguição de Descumprimento de Preceito Fun-

damental, tendo em vista que a legislação impugnada não mais vigia, não obstante os efeitos por ela produzidos. Por votação unânime, prevaleceu o entendimento de que a imunidade tributária tem que ser regulada por lei complementar, embora em extensões diversas, tendo a maioria acompanhado o voto do **Ministro Relator Joaquim Barbosa**.

Ao longo do julgamento, houve, entretanto, dissidência inaugurada pelo **MINISTRO Teori Zavascki**, quanto a alguns artigos impugnados.

Após votos pela procedência das ações dos **Ministros JOAQUIM BARBOSA** (relator) **MARCO AURÉLIO MELLO**, **LUIZ ROBERTO BARROSO** e **CARMEM LÚCIA**, o **Ministro TEORI** pediu vista dos processos, mencionando três aspectos cuja análise, a seu ver, mereceria maior aprofundamento.

O primeiro deles dizia respeito ao fato de, na ADI 2028, ter sido arguida inconstitucionalidade formal, sem ter sido atacado subsidiariamente como inconstitucional também o art. 55 da Lei 8212/91, em sua redação original – que também padeceria do vício formal – o que, em tese, poderia levar ao não conhecimento da ação.

No entanto, esse aspecto restou superado porque, embora tendo sido observado pelo **Ministro Moreira Alves**, por ocasião da concessão da cautelar, entendeu, Sua Excelência, que, como, além da inconstitucionalidade formal, se arguia, na ação, matéria de relevância equivalente, a saber, a inconstitucionalidade material, que justificou a concessão da cautelar, a apreciação da inconstitucionalidade formal haveria de ser deixada para a oportunidade do julgamento do mérito.

Veja-se o trecho do voto do **Ministro Moreira Alves**, acompanhado pelos demais integrantes da Corte:

“Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega contra os dispositivos impugnados apenas a inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se dava nesta fase de tramitação da ação, trancá-la com o seu não conhecimento, questão cujo julgamento será remetido para o momento do julgamento final do feito.

A inconstitucionalidade material sustentada pelos autores é a de que os dispositivos ora impugnados – o que não poderia ser feito sequer por lei complementar – não se limitam a estabelecer os requisitos que deveriam ser observados pelas entidades beneficentes de assistência social para poderem gozar da imunidade prevista no §7º do art. 195 da Constituição, mas foram além não só por estabelecerem requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, mas também por haverem limitado a própria extensão da imunidade.”

Ademais, segundo a Jurisprudência do STF, diante da **relevância jurídica da matéria posta em debate**, foi ressaltado que se justificava fossem substituídos alguns requisitos procedimentais pelo critério de **conveniência**, consoante a jurisprudência da Corte, consolidada nos acórdãos prolatados nas ADIs 1087, 2061 e 568/600.

Ora, no caso da objeto da ADI 2028, a relevância era inconteste, haja vista a preservação dos valores constitucionais que levaram o constituin-

te a instituir a imunidade de contribuições sociais em favor das entidades beneficentes de assistência social, aí compreendida a saúde e a educação e, bem assim, **a situação extremamente grave ocasionada pelo Estado**, deixando de atualizar os repasses do SUS há mais de 12 anos, e impondo o preenchimento de requisitos, por meio de legislação ordinária, tendentes a eliminar a imunidade constitucional, não obstante a liminar concedida na ação.

Sustentou-se, ademais, que, diante das ADIs ajuizadas em face das leis editadas alterando a Lei 8212/91, era de rigor o seu conhecimento como ADPFs, com fundamento no art. 3º V da Lei 9868/99, que prevê o cabimento dessa ação, quando houver controvérsia judicial relevante sobre a aplicação de preceito fundamental violado, e ainda com base na Jurisprudência do STF, que consagra tanto a fungibilidade entre ações de controle concentrado, quanto o cabimento de ADPF em face de legislação revogada. Confirma-se:

“EMENTAS: 1. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. Ajuizamento de arguição de descumprimento de preceito fundamental. Perfeita satisfação dos requisitos exigidos à propositura daquela. Conversão. Princípio da fungibilidade. Precedentes. Nos termos da jurisprudência da Corte, é possível a conversão da arguição de descumprimento de preceito fundamental em ação direta de inconstitucionalidade, diante da perfeita satisfação dos requisitos exigidos à propositura desta (legitimidade ativa, objeto, fundamentação e pedido) e em observância ao princípio da fungibilidade”. (ADI 4180 REF-MC / DF - DISTRITO FEDERAL, Rel. E. Min. Cezar Peluso, DJe-067 DIVULG 15-04-2010 PUBLIC 16-04-2010) (grifamos)

“EMENTA: Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI n.º 875/DF, ADI n.º 1.987/DF, ADI n.º 2.727/DF e ADI n.º 3.243/DF). Fungibilidade entre as ações diretas de inconstitucionalidade por ação e por omissão. Fundo de Participação dos Estados - FPE (art. 161, inciso II, da Constituição). Lei Complementar n.º 62/1989. Omissão inconstitucional de caráter parcial. Descumprimento do mandamento constitucional constante do art. 161, II, da Constituição, segundo o qual lei complementar deve estabelecer os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados, com a finalidade de promover o equilíbrio socioeconômico entre os entes federativos. Ações julgadas procedentes para declarar a inconstitucionalidade, sem a pronúncia da nulidade, do art. 2º, incisos I e II, §§ 1º, 2º e 3º, e do Anexo Único, da Lei Complementar n.º 62/1989, assegurada a sua aplicação até 31 de dezembro de 2012”. (ADI 875 / DF - DISTRITO FEDERAL, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe-076 DIVULG 29-04-2010 PUBLIC 30-04-2010) (grifamos)

“EMENTA: 1. Arguição de descumprimento de preceito fundamental ajuizada com o objetivo de impugnar o art. 34 do Regulamento de Pessoal do Instituto de Desenvolvimento Econômico-Social do Pará (IDESP), sob o fundamento de ofensa ao princípio federativo, no que diz respeito à autonomia dos Estados e Municípios (art. 60, §4º, CF/88) e à vedação constitucional de vinculação do salário mínimo para qualquer fim (art. 7º, IV, CF/88). 2. Existência de ADI contra a Lei n.º 9.882/99 não constitui óbice à continuidade do julgamento de arguição de descumprimento de preceito fundamental ajuizada perante o Supremo Tribunal Federal. 3. 5. Cabimento da arguição de descumprimento de preceito fundamental (sob o prisma do art. 3º, V, da Lei n.º 9.882/99) em

virtude da existência de inúmeras decisões do Tribunal de Justiça do Pará em sentido manifestamente oposto à jurisprudência pacificada desta Corte quanto à vinculação de salários a múltiplos do salário mínimo. 6. **Cabimento de arguição de descumprimento de preceito fundamental para solver controvérsia sobre legitimidade de lei ou ato normativo federal, estadual ou municipal, inclusive anterior à Constituição (norma pré-constitucional).** 7. Requisito de admissibilidade implícito relativo à relevância do interesse público presente no caso. 8. 9. **ADPF configura modalidade de integração entre os modelos de perfil difuso e concentrado no Supremo Tribunal Federal.** 10. **Revogação da lei ou ato normativo não impede o exame da matéria em sede de ADPF, porque o que se postula nessa ação é a declaração de ilegitimidade ou de não-recepção da norma pela ordem constitucional superveniente.** 11. **Eventual cogitação sobre a inconstitucionalidade da norma impugnada em face da Constituição anterior, sob cujo império ela foi editada, não constitui óbice ao conhecimento da arguição de descumprimento de preceito fundamental, uma vez que nessa ação o que se persegue é a verificação da compatibilidade, ou não, da norma pré-constitucional com a ordem constitucional superveniente.** 12. **Caracterizada controvérsia relevante sobre a legitimidade do Decreto Estadual nº 4.307/86, que aprovou o Regulamento de Pessoal do IDESP (Resolução do Conselho Administrativo nº 8/86), ambos anteriores à Constituição, em face de preceitos fundamentais da Constituição (art. 60, §4º, I, c/c art. 7º, inciso IV, in fine, da Constituição Federal) revela-se cabível a ADPF.** 13. **Princípio da subsidiariedade (art. 4º, §1º, da Lei nº 9.882/99): inexistência de outro meio eficaz de sanar a lesão, compreendido no contexto da ordem constitucional global, como aquele apto a solver a controvérsia constitucional relevante de forma ampla, geral e imediata.** 14. **A existência de processos ordinários e recursos extraordinários não deve excluir, a priori, a utilização da arguição de descumprimento de preceito fundamental, em virtude da feição marcadamente objetiva dessa ação.** 15. **Arguição de descumprimento de preceito fundamental julgada procedente para declarar a ilegitimidade (não-recepção) do Regulamento de Pessoal do extinto IDESP em face do princípio federativo e da proibição de vinculação de salários a múltiplos do salário mínimo (art. 60, §4º, I, c/c art. 7º, inciso IV, in fine, da Constituição Federal)” (ADPF 33/PA, Rel. E. Min. Gilmar Mendes, DJ 27.10.2006).**

Outro ponto suscitado pelo **MINISTRO Teori Zavascki**, dizia respeito ao fato de que a desoneração prevista no art. 195, § 7º da CF cuida de contribuições e não de impostos, razão pela qual o art. 14 do Código Tributário Nacional a ela não se aplicaria, por dizer respeito exclusivamente a impostos.

No entanto, o STF já havia pacificado o entendimento de que a desoneração do § 7º do art. 195 da CF tem natureza de imunidade (RMS 22.192-9-DF) sendo de rigor, - com base na interpretação teleológica e sistemática -, que a ela se aplicasse o disposto no art. 146, II da CF.

Aliás, de longa data - mais precisamente desde antes do julgamento do RMS 22.192-9-DF -, o Supremo Tribunal, ao reconhecer tratar o art. 195, § 7º de imunidade - e não de isenção - considerou que, **enquanto não existir lei complementar regulando as condições para a referida desoneração, prestantes se mostram aquelas previstas nos arts. 9º e 14 do CTN, por serem tais condições compatíveis com o perfil**

de entidade que mereça ser desonerada tanto de impostos quanto de contribuições.

Nesse sentido, o voto do **Ministro Celso de Mello**, acompanhado à unanimidade pelos demais Ministros, no referido precedente, reportando-se a parecer do **Ministro Oscar Corrêa**:

“...Desse modo, entendo assistir plena razão ao eminente Ministro OSCAR CORRÊA, quando, em substancial parecer, - em que respondeu a consulta formulada pela Associação paulista de Igreja Adventista do Sétimo Dia - conclui com inteira procedência, que:

“I - o texto constitucional do art. 150, VI, ao vedar à União, aos Estados, ao distrito Federal e aos Municípios a taxação das instituições de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os objetivos da lei, objetivou estimular a prestação de serviços, que elas realizam, em nome dele Estado, e seria um contra-senso taxar atividades que se exercem para complementar as que não têm condições de cumprir. II - Da mesma maneira, ao isentar as entidades de beneficência social, teve o mesmo objetivo de facilitar-lhes a prestação de serviços desonerando-as desse ônus que as atingiam.

III - Tratando-se de normas inseridas no texto constitucional, são comandos para todos, a começar do legislador ordinário que a elas deve obediência, e representam autêntica imunidade que veda sejam atingidas por normas de inferior hierarquia.

IV - Só os requisitos da lei são exigência válida para gozo do benefício, quer a vedação do art. 150, VI, quer a imunidade do art. 195, §7º da Constituição, e resumem-se nos termos do art. 14 do CTN (lei complementar, nessa parte recepcionada pelo texto constitucional). (...)”

Assim, sendo, conheço e dou provimento ao presente recurso, para, concedendo o mandado de segurança impetrado pela recorrente, reformar o acórdão ora impugnado e reconhecer inexistente a contribuição ora questionada, por efeito da imunidade estabelecida pelo art. 195, §7º da Constituição (...)” (grifamos)

Tal entendimento foi endossado pelo **Ministro Marco Aurélio**, ao conceder liminar na ADI 2028:

“Ainda que se diga da aplicabilidade do Código Tributário Nacional apenas aos impostos, tem-se que veio à baila, mediante veículo impróprio, a regência das condições suficientes a ter-se o benefício, considerado o instituto da imunidade e não o da isenção, tal como previsto no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal. Assim, tenho como configurada a relevância suficiente a caminhar-se para a concessão da liminar, no que a inicial desta ação direta de inconstitucionalidade versa sobre o vício de procedimento, o defeito de forma.”

Ao pedir vista, o **MINISTRO Teori Zavascki** levantou, ainda, um terceiro aspecto: o papel da lei ordinária, na regulação das entidades beneficentes de assistência social. Ocorre que também quanto a esta matéria já restara reconhecido, na ADI 1802-MC (DJ 13/02/04), da relatoria do Ministro **Sepúlveda Pertence**, que:

“Conforme precedente do STF (RE 93770. 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

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."

Analisando a prescrição do art. 12, §1º da Lei 9532, concluiu o douto relator:

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

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

Quer dizer, o Tribunal já deixara claro que, embora os requisitos subjetivos da entidade possam ser objeto de lei ordinária, **os requisitos objetivos da imunidade constituem matéria reservada à lei complementar, não podendo ser regulados pelos dispositivos impugnados, muitos deles sequer fixados mediante lei, mas sim, de delegação inconstitucional da fundação legislativa ao Executivo, como fora demonstrado na inicial.**

Um quarto aspecto — que embora não tenha sido referido pelo **MINISTRO Teori Zavascki** foi ressaltado pelas Autoras das ADIs em questão: a falta de consistência da tese sustentada pela União de que, embora o artigo 146 da Constituição Federal imponha Lei Complementar para regular as imunidades, o artigo 195, §7º, fala apenas em "lei", razão pela qual a falta de adjetivação, levaria à conclusão de que a lei reguladora das imunidades deveria ser lei ordinária e federal.

Ocorre que, sempre que a Constituição impôs lei ordinária para vincular Estados em determinada matéria, adjetivou-a com o vocábulo "federal" (artigo 24 § 3º). Ora, se o § 7º do art. 195 do texto constitucional não contém o vocábulo "complementar", tampouco contém o vocábulo "federal"!!!

Posto que seria um arrematado absurdo que as imunidades constitucionais, no âmbito tributário, pudessem ser reguladas por leis ordinária de todas as esferas da Federação — 27 Estados, mais de 5.500 Municípios, Distrito Federal e União, o que levaria ao caos! — a conclusão que se impõe é que, **como o artigo 146, II da CF, ao prever a regulação das limitações ao poder de tributar por lei complementar, não faz referência a qualquer exceção, à evidência, a falta do adjetivo "complementar" no §7º do art. 195 da CF não prejudica a exigência desse veículo, pois os dispositivos constitucionais devem ser interpretados teleológica e sistematicamente.**

Vale dizer: se todas as imunidades configuram limitações ao poder de tributar, e, a teor do art. 146 da CF, devem ser reguladas por lei complementar; e se o art. 195 § 7º contempla uma imunidade (limitação ao poder de tributar) LOGO, só pode ser regulada por lei complementar.

Tanto é assim que, mesmo não havendo os vocábulos "complementar", nem "federal" adjetivando o substantivo "lei" no artigo 150 inciso VI letra "c", **o STF sempre entendera que só poderia ser lei complementar, por imposição do artigo 146, inciso II. O mesmo há de prevalecer em relação ao artigo 195, § 7º da CF!**

É bem de ver que, embora quando do julgamento da cautelar, o **Ministro Moreira Alves** tenha deixado a matéria da inconstitucionalidade formal para a oportunidade do julgamento do mérito, em palestra ministrada, após sua aposentadoria, em novembro de 2012, no XXXIV Simpósio de Direito Tributário – co-edição Centro de Extensão Universitária (Pesquisas Tributárias – Nova Série – 16, p. 12, Centro de Extensão Universitária Editora Revista dos Tribunais), ao responder à 2ª questão formulada pela comissão organizadora do evento, **manifestou-se no sentido de que a “lei” a que se refere o §7º do art. 195 da CF só pode ser lei complementar:**

“Para responder a essa questão, é necessário que se vá por etapas.

A primeira delas diz respeito à natureza jurídica da imunidade, com relação à qual três são as posições que se apresentam: para a primeira, a imunidade tributária é uma não-incidência constitucionalmente qualificada: para a segunda, a imunidade tributária é um dos casos de limitação da competência tributária determinada pela própria Constituição; e para a terceira, a imunidade tributária é uma vedação que a Constituição impõe com referência à possibilidade de se instituir tributo a respeito de pessoas, de bens ou de fatos.

A meu ver, tanto a tese da não-incidência quanto a da vedação convergem para a da limitação constitucional da competência tributária, porquanto ambas restringem o Poder tributante no tocante ao objeto da imunidade. Sendo, portanto, a imunidade uma limitação constitucional da competência tributária, deve ela ser examinada à luz dos artigos 150, VI, “c”, 195, § 7 (este, porque equivocadamente se refere a isenção quando indubitavelmente se trata de imunidade), 146, II, todos da Constituição Federal, e do artigo 14 do CTN recebido pela Constituição de 1988 como lei complementar. (...)

Pela jurisprudência do STF, quando a Constituição se refere apenas a lei sem o qualificativo complementar, se trata de lei ordinária, salvo quando genericamente alude a reserva legal, que abarca tanto a lei ordinária quanto a lei complementar. Ter-se-ia, portanto, que as leis a que se referem os dispositivos acima seriam leis ordinárias.

Sucede, porém, que o artigo 146, II, da mesma Constituição Federal, preceitua que cabe à lei complementar “II — regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Duas são as posições extremas da doutrina quanto a interpretação conjugada desses dois dispositivos. A grande maioria dos autores entende que, embora os artigos 150, VI, “c”, e 195, § 7º, da Carta Magna aludam a lei sem qualquer qualificativo, deve-se entender que lei neles é lei complementar, por interpretação sistemática com o artigo 146, II. Em contrapartida há os que entendem que a lei a que se referem os artigos 150, VI, “c” e 195, § 7º, é por exceção ao disposto no artigo 146, II lei ordinária. Procurando de certa forma conciliá-las, há uma terceira posição sustentada inclusive, em cautelar na ADIN 1.802 pelo Ministro PERTENCE, com base, corretamente ou não, num voto antigo do Ministro MUÑOZ no RE 93770, segundo a qual o que a

Constituição, nos artigos 150, VI, “c”, e 195, § 7º, remete à lei ordinária é somente a fixação de normas que digam respeito à constituição e ao funcionamento da entidade imune, e não os lindes dessa imunidade que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional ficam reservados à lei complementar.

Na conferência inaugural do XXIII simpósio deste Centro, o qual versava sobre imunidades tributárias e apresentava questão semelhante a esta no tocante à expressão “atendidos os requisitos da lei” do artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal, me limitei a expor a controvérsia sobre se se tratava de lei complementar ou de lei ordinária, sem tomar partido da posição que me parecia mais correta, e isso porque poderia ter de julgá-la como membro da Suprema Corte. Hoje, já aposentado, e, portanto, sem ter aquela restrição, emitirei a tese que me parece, a respeito, correta.

Ei-la.

Da interpretação sistemática dos artigos 146, II, 150, VI, “c” e 195, § 7º, da Constituição Federal, bem assim da recepção, como lei complementar, do artigo 14 do CTN, a conclusão a que se chega é a de que a lei a que aludem os dois últimos dos acima referidos dispositivos constitucionais é lei complementar, em observância ao imperativo constitucional do artigo 146, II, que determina caber a lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ademais, é de se terem em conta também as lúcidas ponderações de MARCO AURÉLIO GRECO no sentido de que “a ficção de condições para a fruição da imunidade, bem como a enumeração de requisitos para a qualificação das entidades de modo a serem consideradas beneficiadas pela limitação, implica regular suas hipóteses de incidência e as pessoas por ela alcançadas (alcance objetivo e subjetivo do pressuposto da imunidade) o que implica regular a própria limitação, o que é privativo da lei complementar”.

Voltando ao julgamento do mérito da ADI 2023 e demais ações de controle concentrado, após o pedido de vista, o **Ministro Teori Zavascki**, superou toda a matéria que arguira e acompanhou o voto do Eminentíssimo Relator, **Ministro Joaquim Barbosa**, admitindo a **conversão das ADIs em ADPFs e declarando a procedência, na integralidade, das arguições decorrentes da conversão das ADIs 2028 e 2036**. Porém, inaugurou **divergência** ao julgar procedente em parte as arguições decorrentes da conversão das ADIs 2228 e 2621, entendendo não haver vício formal nem material no inciso II do art. 55 da Lei 8.212/91, na redação da Lei 9.429/96 e naquela da MP 2187/01, por considerar que cuidariam de meros aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade.

Observe-se que Sua Excelência, como os demais Ministros que exararam seus votos, **considerou que a imunidade do art. 195, § 7º há de ser regulada por lei complementar**. Tanto que, mesmo admitindo que

aspectos procedimentais restassem no campo da legislação ordinária, alertou para o fato de que essa lei seria inconstitucional se, à guisa de regular a constituição e o funcionamento dessas entidades, atingisse a própria imunidade, violando a desoneração constitucional. É o que se vê dos seguintes trechos de seu voto:

"As manifestações revisitadas acima ilustram como a Corte tem respondido ao problema da regulamentação da imunidade preconizada pelo art. 195, § 7º da CF. Reconhece-se que há, de fato, um terreno normativo a ser suprido pelo legislador ordinário, sobretudo no desiderato de prevenir que o benefício seja sorvido por entidades beneficentes de fachada.

Não se nega, porém, que intervenções mais severas na liberdade de ação de pessoas jurídicas voltadas ao assistencialismo constituem matéria típica de limitação ao poder de tributar, e por isso, só poderiam ser positivadas pelo legislador complementar. (...)

A subsistência dessa indefinição deve-se, é preciso dizê-lo, a certa fluidez de critério eclético (objetivo-subjetivo) que tem sido prestigiado na jurisprudência da Corte, sobre tudo 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. Ali sempre caberá lei ordinária. Porém, o critério não opera com a mesma eficiência sobre normas que digam respeito à constituição e ao funcionamento dessas entidades. Afinal, qualquer comando que implique a adequação dos objetivos sociais de uma entidade a certas finalidades filantrópicas (a serem cumpridas em maior ou menor grau) pode ser categorizada como norma de constituição e funcionamento, e, como tal candidata-se a repercutir na possibilidade de fruição da imunidade".

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

"Sem uma solução judicial mais incisiva, o problema da conjugação das normas dos arts. 146, II e 195, § 7º da Constituição Federal deixará a descoberto tema de altíssima magnitude para o Estado brasileiro, com o conseqüente desestímulo à adesão de novos agentes privados do projeto de solidariedade social pactuado no texto da Constituição Federal.

Dal a relevância de se buscar um parâmetro mais assertivo a respeito da espécie legislativa adequada ao tratamento infraconstitucional da imunidade de contribuições previdenciárias. "

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

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

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

Bem por isso, o desiderato apontado no voto do **Ministro Teori Zavascki** só pode ser alcançado, se e quando o STF definir o que se deve entender por “normas procedimentais”.

Nesse sentido, convergiu o voto do **Ministro Marco Aurélio**, prolatado no RE 566.622, submetido à repercussão geral, que foi julgado em conjunto com as ADPFs acima referidas, por terem o mesmo objeto:

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

.....
Não pode prevalecer a tese de constitucionalidade formal do artigo sob o argumento de este dispor acerca de constituição e funcionamento das entidades beneficentes. De acordo com a norma discutida entidades sem fins lucrativos que atuem no campo da assistência social deixam de possuir direito à imunidade prevista na Carta de República enquanto não obtiverem título de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal, bem como Certificado ou Registro de Entidades ou Fins Filantrópicos fornecido, exclusivamente, pelo Conselho Nacional do Serviço Social.

Ora, não se trata de regras procedimentais acerca dessas instituições, e sim de formalidades que consubstanciam “exigências estabelecidas em lei” ordinária para o exercício de imunidade. Tem-se regulação do próprio exercício da imunidade tributária em afronta ao disposto no art. 146, inciso II, do Diploma Maior.

Sob o pretexto de disciplinar aspectos das entidades pretendentes à imunidade, o legislador ordinário restringiu o alcance subjetivo da regra constitucional, impondo condições formais reveladoras de autênticos limites à imunidade.

De maneira disfarçada ou não, promoveu regulação do direito sem que estivesse autorizado pelo art. 146, inciso II, da Carta.

Não impressiona a alegação da necessidade de tal disciplina para evitar que falsas instituições de assistência social sejam favorecidas pela imunidade. (...) os requisitos estipulados no art. 14 do Código Tributário Nacional satisfazem, plenamente, o controle de legitimidade dessas entidades a ser implementado pelo órgão competente para tanto – a Receita Federal do Brasil. O § 1º do aludido art. 14 permite, inclusive, a suspensão do benefício caso seja atestada a inobservância dos parâmetros definidos.

.....
(...) os requisitos previstos nos incisos I e II do art. 55 da Lei 8.212 de 1991, não implicam controle, pelo órgão competente, capaz de levar à adoção da medida suspensiva, mas condições prévias, impeditivas do exercício da imunidade independente de verificar-se qualquer irregularidade, e cuja satisfação defende da atuação de um órgão burocrático, sem função de fiscalização tributária, denominado Conselho Nacional de Assistência Social.

Isso não significa que as entidades beneficentes não devam ser registradas em órgãos da espécie ou reconhecidas como de utilidade pública. O ponto é que esses atos, versados em lei ordinária, não podem ser, conforme o artigo 146, inciso II da Carta, constitutivos do direito à imunidade, nem pressupostos anteriores do exercício deste. Possuem apenas eficácia declaratória, de modo que a negativa de registro implique motivo suficiente para a ação de controle pelo órgão fiscal – a Receita Federal do Brasil – ao qual incumbe a verificação do não atendimento às condições materiais do artigo 14 do mencionado Código.”

A clareza desse voto, capaz de pacificar a matéria no RE 566.622 e impedir a perpetuação da proliferação do contencioso sobre o tema, acabou prevalecendo e resultando na tese aprovada nos termos seguintes: **“os requisitos para gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar.”**

No tocante à publicação dos Acórdãos das ADPFs 2028, 2128 e 2036, prevaleceu o voto do Relator **Ministro Joaquim Barbosa**, que deu pela inconstitucionalidade de todos os dispositivos impugnados e foi acompanhado pelos **Ministros Marco Aurélio, Carmen Lucia, Luís Roberto Barroso, Celso de Mello, Ricardo Lewandowski**. Já o voto do **Ministro Teori** foi seguido pelos **Ministros Rosa Weber, Luis Fux, Dias Toffoli**. Lamentavelmente, ao ser publicado o acórdão ocorreu um erro material, qual seja, uma inversão do resultado do julgamento, o que está sendo combatido pelo oferecimento de embargos de declaração.

Entretanto, é de ser destacado que, não obstante a divergência manifestada, o **MINISTRO TEORI ZAVASCKI** deixou claro que as normas regulamentares só podem se referir às regras meramente procedimentais, e não àquelas relativas aos requisitos da imunidade propriamente dita, que interfiram na liberdade de ação de pessoas jurídicas voltadas ao assistencialismo, matéria típica de uma limitação ao poder de tributar, e que, por isso, só pode ser positivada pelo legislador complementar.

BREVE POSFÁCIO

Prof. Dr. Ives Gandra da Silva Martins¹

Justíssima homenagem, prestam brilhantes doutrinadores pátrios, à memória de um dos mais justos Ministros da história do Pretório Excelso.

Conheci-o, ministrando palestras com ele, ainda quando Desembargador do Tribunal Federal da 4ª. Região, e passei a admirá-lo, desde o primeiro contato, pois a figura humana, discreta e sábia do Ministro Teori impressionava, impressionou e ainda está gravada na lembrança de todos os que com ele conviveram.

Desde os distantes contatos naquele Tribunal, àqueles que tivemos, também em palestras conjuntas, quando dos Congressos de Direito Constitucional do Instituto Brasileiro de Direito Público dirigido pelo Ministro Gilmar Mendes – certa vez chegamos a ter um painel com ele, meu filho Ives e eu – e por fim, quando já Ministro da Suprema Corte, a característica maior do saudoso amigo e mestre sempre foi o profundo conhecimento dos assuntos que abordava, a serena convicção que demonstrava em suas exposições, a fidalguia no trato com as pessoas que dele se aproximavam e a postura de magistrado justo – o adjetivo justo, na tradição oriental, é de se aplicar apenas aquelas pessoas “de uma peça só”, no sentido de esculpida numa única peça de mármore –, que se manifestava, nos autos e apenas neles, nas questões que deveria julgar.

A bela homenagem que uma plêiade de esplêndidos juristas – deles me excluo –, todos com atuação nacional e internacional de relevo não poderia vir em melhor hora, em que, por força dos acontecimentos políticos, que tem gerado intranquilidade institucional e uma certa instabilidade jurisprudencial, o país anseia por definições que voltem a dar tranquilidade nas relações entre os Poderes e na harmonia e independência que deve haver nos seus contatos.

O livro cuida principalmente da análise de alguns votos do Ministro Teori, assim como de temática atual relacionada ao direito tributário e processual,

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

extravasando as fronteiras do Brasil para exame de instituições e soluções fiscais que estão sendo estudadas fora do país.

Impressionou-me a qualidade dos autores e a clareza, fundamentação e abordagem dos temas trazidos à reflexão, que, certamente, servirão para pavimentar a difícil estrada de pacificação do direito tributário brasileiro, envolto em legislação complexa, muitas vezes conflitante, sinalizando a necessidade, de há muito sentida, de uma revisão, o que não ocorre, graças ao nó górdio da guerra fiscal entre os Estados em torno do ICMS. A verdade é que os anticorpos burocráticos, contra as reformas, têm-nas inviabilizado.

Estou convencido de que, pelo extraordinário brilho dos autores e pelo valor indiscutível de todos os textos – deles, reafirmo, excludo minha modesta contribuição –, é obra que, durante longos anos, servirá de sinalização para os estudiosos de direito processual e tributário, o que ainda mais valoriza esta justíssima homenagem que se presta a um dos mais proeminentes magistrados que já honrou a maior Corte judicial da República brasileira.

Bem haja, a nova obra!

São Paulo, abril de 2018.



“Parabéns aos organizadores e colaboradores deste brilhante trabalho, que produziu como resultado uma justa e digna deferência à memória de um dos mais festejados juristas brasileiros, por tudo que Teori Zavascki realizou em sua trajetória profissional”.

Ministra Laurita Vaz – Presidente do Superior Tribunal de Justiça

“Aproveitem, caros leitores, os conhecimentos e o potencial transformador contidos na presente obra, inspirados, certamente, nas lições, ideias e nos atos do insigne professor, jurista e magistrado Teori Zavascki, que assim sempre se fará presente entre nós”.

Ministro Dias Toffoli – Vice-Presidente do Supremo Tribunal Federal

“Estou convencido de que, pelo extraordinário brilho dos autores e pelo valor indiscutível de todos os textos – deles, reafirmo, excludo minha modesta contribuição –, é obra que, durante longos anos, servirá de sinalização para os estudiosos de direito processual e tributário, o que ainda mais valoriza esta justíssima homenagem que se presta a um dos mais proeminentes magistrados que já honrou a maior Corte judicial da República brasileira. Bem haja, a nova obra!”

Professor Dr. Ives Gandra da Silva Martins - Jurista, advogado, professor e escritor brasileiro.



ISBN 978-85-8425-933-5

