



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Representação Judicial
Coordenação de Consultoria Judicial

PARECER PGFN/CRJ/Nº 1249/2017

SIGILO - Informação protegida pelo sigilo profissional. Lei 8.112/90, art. 116, VIII; Lei 8.906/94, art. 34, VII.

Entidades Beneficentes de Assistência Social. Imunidade das contribuições sociais. Art. 195, § 7º, da CF. Requisitos para a fruição do benefício. Regulamentação por lei complementar *versus* lei ordinária. Julgamento recente do tema realizado pelas ADIs 2.028 (apenas 2.036, 2.228 e 2.621) e pelo RE 566.622-RS. Exposição de decisões contraditórias. Prevalência do julgado do caso-paradigma sedimentado na ADI 2.028, até solução do impasse pelo Supremo Tribunal Federal.

- I -

Relatório

Trata-se de análise de questão jurídica oriunda do advento do julgamento, pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, das ações diretas de inconstitucionalidade nº 2.028 (DF), 2.036, 2.228 e 2.621 (acórdão publicado em 08/05/2017) e do recurso extraordinário nº 566.622/RS (acórdão publicado em 23/08/2017), que abordaram a questão da imunidade das contribuições sociais das Entidades Beneficentes de Assistência Social (art. 195, § 7º, da Constituição Federal), no período anterior à Lei nº 12.101/09, ou seja, no período em que base da sua regulamentação era o art. 55 da Lei nº 8.212/1991.

2. A problemática diagnosticada com o surgimento dos julgamentos comentados cinge-se à constatação da existência, ainda que temporária, de decisões contraditórias proferidas pelo mesmo tribunal, o que impõe, aos Procuradores da Fazenda



Nacional, a necessidade de avaliar atentamente as decisões judiciais proferidas após os julgamentos em questão, em razão de seu potencial efeito multiplicador no âmbito dos órgãos jurisdicionais de primeira e segunda instâncias.

3. O escopo do presente trabalho é identificar, nas razões de decidir das ADIs apontadas, a parte em que é possível à União manejar defesa adequada para evitar aplicações, em novas decisões pelos juízes e tribunais, do conteúdo decidido no RE 566.622, porquanto este acórdão foi julgado, ao menos em parte, de modo desfavorável à Fazenda Nacional. Considerando-se que o acórdão prolatado no recurso extraordinário em evidência não é definitivo, o mesmo será objeto de embargos de declaração a serem opostos pela PGFN.

4. O tema sob análise foi introduzido por intermédio de *e-mail* encaminhado pela CASTF, registrado sob o número 00186744/2017. Devidamente recebido e processado o pedido de consulta perante a Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional - CRJ, foi distribuído o aludido expediente a este Procurador.

5. Em sendo delimitada a questão, passa-se ao exame da matéria.

- II - Fundamentação

I- A ADI 2.028 (apenas ADIs 2.036; 2.228 e 2.621).

6. Trata-se de discussão a respeito da possibilidade de aplicação de reserva de lei complementar para instituir requisitos à concessão de imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social. O tema foi incluído em debate nas ADIs 2.028 (*apenas ADIs 2.036; 2.228 e 2.621*) e no RE 566.62-RS.

7. O recurso extraordinário que veiculou a discussão, RE 566.622, foi objeto do julgamento culminado em 23/02/2017, no Supremo Tribunal Federal, tendo como relator o Ministro Marco Aurélio, oportunidade na qual o Tribunal fixou a tese de repercussão geral: “Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”.



8. O acórdão resultante do referido julgamento acaba de ser publicado.
9. Foi também, no mesmo período, objeto de julgamento pelo Plenário do C. Supremo Tribunal Federal, acórdão publicado em 08/05/2017 (DJE n. 95), a ação direta de inconstitucionalidade 2.028 (DF) e apensas, cujo relator foi o Ministro Joaquim Barbosa. A ementa do acórdão encontra-se expressa da seguinte forma no sítio eletrônico da Corte:

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.

10. O resultado do julgamento, finalizado em 02.03.2017¹, restou descrito da seguinte forma²:

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

¹ Em 06/03/2017 foi publicada a decisão de julgamento (Lei 9.868/99), no DJE e no DOU.

² Referência obtida através do sítio eletrônico do STF.



descumprimento de preceito fundamental, assentar a inconstitucionalidade formal do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991, na redação conferida pelo art. 1º da Lei 9.732/1998. Redigirá o acórdão a Ministra Rosa Weber. Ausente, justificadamente, o Ministro Roberto Barroso, que proferiu voto em assentada anterior. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 02.03.2017.

11. Em 12/05/2017, foram opostos embargos de declaração pelo requerente, o qual se encontra pendente de julgamento desde o dia 12/06/2017.

12. O requerente entendia que as alterações mencionadas importavam restrição do conceito de entidade beneficente de assistência social. Pelo entendimento esposado, haveria limitação da isenção das contribuições criadas pelos arts. 22 e 23 da lei em questão “às entidades que promovam exclusivamente assistência social em caráter gratuito, ou ao menos dediquem 60% de sua capacidade de atendimento ao Sistema Único de Saúde (SUS)”³. Além disso, alegou a violação do art. 146, II, da Carta Magna.

13. Argumentou, ainda, que, tratando-se o caso de imunidade, com supedâneo no art. 195, §7º da Constituição Federal, a concessão do benefício previsto para as entidades beneficentes estaria sob a reserva de lei complementar, por força do art. 146, II, da Constituição Federal.

14. Cabe esclarecer que, por decisão do Ministro Moreira Alves, os autos da ADI 2.036 (apresentada pela Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino – Conefen), foram devidamente apensados aos autos da ADI 2.028, onde se verifica, além dos dispositivos questionados naquela ação, a discussão sobre o art. 7º da Lei 9.732/1998.

15. Importante ressaltar que foram encaminhadas para julgamento conjunto as ADIs⁴ 2.028; 2.036; 2.228 e 2.621 e o RE 566.622 (Rel. Min. Marco Aurélio), com base no fundamento exposto pelo Ministro Teori Zavascki⁵:

Os 5 casos compartilham uma base discursiva comum. Em todos eles, entidades dedicadas a serviços de saúde e de educação questionam a legitimidade de dispositivos da legislação ordinária e infralegal que estabeleceram requisitos e procedimentos a serem cumpridos para fins de enquadramento na qualificação de

³ Conforme ADI 2028/DF.

⁴ Relatorias outrora atribuídas ao Min. Joaquim Barbosa.

⁵ Voto-vista, p. 24, ADI 2028.



“entidades beneficentes de assistência social”, indispensável para a fruição da imunidade prevista no art. 195, § 7º, do texto constitucional.

16. Outro ponto que fez parte do julgado, porém, como preliminar, foi a questão da revogação das leis e dos decretos debatidos nas ações diretas em comento. Algumas normas contestadas foram revogadas pela Lei 12.101/2009, que alterou o procedimento de certificação de entidades beneficentes de assistência social.

17. O relator das ADIs entendeu que as mesmas, a par das revogações mencionadas, poderiam ser recebidas como arguições de descumprimento de preceito fundamental, posição que foi acolhida pela maioria dos julgadores, dando azo à aplicação de precedentes do STF, uma vez que estas arguições são suscetíveis à impugnação de atos normativos já revogados. Foi considerado ainda o argumento segundo o qual as ações de controle de constitucionalidade ostentariam natureza fungível⁶.

18. Logo, a validade da Lei 12.101/2009⁷ não foi discutida nas ADIs em comento, sendo certo que a mesma está sendo questionada nas ADIs 4.480 e 4.891⁸.

19. Cabe apresentar, a título de esclarecimento, os pedidos veiculados em cada ADI apensada à ADI principal (ADI nº 2.028-DF):

a) ADI nº 2.036: pedido de declaração de inconstitucionalidade dos arts. 1º, 4º e 5º, da Lei nº 9732, de 11/12/98.

b) ADI nº 2.228: pedido de declaração de inconstitucionalidade do art. 55, II e III, da Lei nº 8212/91, na redação do art. 5º da Lei nº 9429/96 (e, subsidiariamente, na redação original), por vício formal, na medida em que ofendem os arts 195 §7º e 146, II, da CF; e do inciso II do mesmo dispositivo legal, na redação que lhe deu o art. 5º da Lei 9429/96 e, subsidiariamente, na sua redação original, por vício material, por ofensa aos arts. 195, §7º e 199, §1º e 6º da CF;

⁶ Entendimento esposado no voto do Ministro Luiz Fux.

⁷ Segundo o voto condutor do Ministro Teori Zavascki: “Não é o caso, ainda, de deferir aditamentos às iniciais, porque a Lei 12.101/2009 – hoje vigente – modificou substancialmente o sistema de assistência social e os procedimentos de certificação das entidades beneficentes dele participantes”.

⁸ De acordo com o voto-vista do Ministro Teori Zavascki.



b.1) declarar a inconstitucionalidade dos arts. 2º, IV, 3º, VI, §1º e §4º, art. 4º e parágrafo único do Decreto 2536/98 e, subsidiariamente, do inciso IV do art. 1º, inciso IV do art. 2º, §1º e 3º, art. 7º, §4º do Decreto 752/93, por vício formal, em face da violação ao princípio da reserva inserto nos arts. 195, §7º, 5º, II, 150, I, 37 da CF e, por vício material, por restringirem a imunidade prevista no art. 195, §7º da CF e violarem o princípio do devido processo legal substantivo, consagrado no art. 5º, LIV da CF;

b.2) declarar a inconstitucionalidade do art. 55, II, da Lei 8212/91, na redação da Lei 9429/96, e, subsidiariamente, na redação original, e dos incisos III e IV da Lei 8.742/93, por violação ao princípio da indelegabilidade de funções consagrada nos arts. 1º, 2º 60, §4º, III, 68, §1º e 2º da CF.

c) ADI 2.621: declarar a inconstitucionalidade formal do art. 3º da MP 2187-13, na parte em que alterou o inciso II do art. 55 da Lei 8212/91, na redação que lhe deu o art. 5º da lei 9429/96, por ofensa ao art. 195, §7º e 146, II, da CF, ao invadir o campo de competência reservado à lei complementar;

c.1) declarar, sem redução de texto, a inconstitucionalidade dos arts. 3º e 5º da MP 2187-13, na parte em que respectivamente alteraram o inciso II do art. 55 da Lei 8212/91 e os arts. 9º e 18, incisos III e IV da Lei 8742/93, para, em interpretação conforme a Constituição, declarar que o Conselho Nacional de Assistência Social, ao proceder o registro e a concessão de certificado de entidade beneficente de assistência social, está sujeito tão somente a exigência de prova de que: a) a entidade atende aos requisitos do art. 14 do CTN; b) tem por objetivo, as atividades enumeradas no art. 203 da CF ou qualquer outra destinada a assegurar os meios de vida a população em geral; c) independente de exercer sua atividade institucional mediante remuneração, atende também gratuitamente a carentes, na medida dos recursos disponíveis da própria entidade – a teor da interpretação do perfil constitucional desse conceito, traçado pelo Supremo Tribunal Federal ao interpretar o §7º do art. 195 da CF, - sob pena de configurar-se delegação legislativa ao Executivo, em manifesta afronta aos arts. 1º, 2º, 60, §4º, III, 68, §§ 1º e 2º, 84, IV da CF;

c.2) declarar a inconstitucionalidade dos arts. 2º, IV, 3º, VI, §1º e § 4º, art. 4º e parágrafo único do Decreto 2536/98 e, subsidiariamente, do inciso IV do art. 1º, inciso IV, do art.



2º, §§1º e 3º, art. 7º, §4º do Decreto 752/93, por vício formal, em face da violação ao princípio da reserva legal inscrito nos arts. 195, §7º, 5º, II, 150, I, 37, da CF e, por vício material, por pretenderem restringir a imunidade prevista no art. 195, §7º da CF; e por violarem o princípio do devido processo legal substantivo, consagrado no art. 5º, LIV da CF.

20. Portanto, registre-se que a temática levada à discussão no Supremo é antiga e tem origem em período anterior à Constituição de 1988 (RE 93.770, DJ de 3/4/81). O eminente julgador prolator do voto-condutor, Ministro Teori Zavascki,, não obstante, esclarece que a jurisprudência da Corte sobre o tema em voga não restou substancialmente modificada pelo julgamento da ADI 2.028.

21. Isto porque se constatou que as imunidades de contribuições sociais possuem altivo destino, pois visam à concretização de políticas de Estado vocacionadas para o atendimento de condições existenciais mínimas.

22. Nesse aspecto, ressaltou aquele julgador, para se evitar mudanças abruptas na legislação, que importem a vulnerabilidade das atividades desenvolvidas pelas entidades comprometidas com as políticas de Estado, deve-se incidir a reserva legal qualificada do art. 146, II, da Lei Maior. A fixação de tal pensamento não implicaria modificação significativa da jurisprudência do STF, apenas um ajuste⁹.

23. Na linha do exposto, tem-se que a posição do voto foi no sentido de reconhecer que os “aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em **lei ordinária**”¹⁰.

24. Ou seja, com base no art. 195, §7º, da Carta Magna, colocou-se sob exame a validade do art. 55, II, da Lei 8.212/1991, para, ao final, concluir o **voto vencedor** pela exigência da “obtenção do certificado de entidade de fins filantrópicos como requisito para o enquadramento na situação de imunidade”¹¹.

⁹ Idem, p. 52.

¹⁰ Idem. Grifei.

¹¹ Idem.



25. Não obstante o delineamento das proposições referenciais anunciadas no parágrafo anterior, é preciso mencionar que a perspectiva interpretativa das regras de imunidade, no contexto do acórdão em comento, foi elaborada mediante o viés teleológico. Nesse sentido, destacou-se passagem do pensamento de Marco Aurélio Greco, que bem esclareceu alguns pontos da diferença entre impostos e contribuições, à luz das normas de imunidade¹²:

Note-se que a razão da imunidade é diferente conforme se trate de impostos ou contribuições. Os impostos estão informados pelo princípio da capacidade contributiva e são manifestação típica do poder de império que o Estado está revestido. A Constituição imuniza certas pessoas ou coisas como forma de protegê-las de tal 'império'. As contribuições, porém, estão informadas pelo princípio da solidariedade que emana da participação em determinado grupo e em busca de certa finalidade. Por isso, não há porque imunizar a um poder de império; imuniza-se, isto sim (por exemplo, artigo 195, § 7º), em função da natureza da atividade exercida. Ou seja, se alguém já atua em sintonia com as finalidades qualificadas constitucionalmente, resulta liberada da respectiva exigência¹³.

26. Em razão da ausência na Constituição do conceito de beneficência, pressuposto normativo para a prestação de serviços de assistência social potencialmente imune, é que se faz necessária a avaliação e interpretação judiciais. Por esse motivo, haveria, a princípio, uma ressalva a se fazer, concernente à hipótese segundo a qual seria sustentável dizer, de acordo com o voto em comento, que as entidades filantrópicas e entidades sem fins lucrativos não se equivaleriam no plano constitucional. (arts. 199, §1º, e 213, caput e II).

27. Entendeu o Ministro responsável pelo voto vencedor, ainda, que, para existir a fruição da imunidade de contribuições sociais, não se depende apenas da mera demonstração da ausência da finalidade lucrativa, havendo a necessidade da existência de **contrapartidas**. Nesse contexto, apresenta narrativa que traz em si exemplo de uma hipótese de desvirtuamento de aplicação da regra imunizante:

Nessa hipótese, defendida pelas requerentes, mesmo uma entidade de saúde ou educação caracterizada pela prestação de serviços a preços altíssimos poderia ser beneficiada pela imunidade, fomentando-se, por intermédio dela, a perpetuação de um quadro de exclusão – e não de assistência – social. Tudo isso **sem qualquer contrapartida** em favor de pessoas que vivem na linha do limite existencial, para as quais o serviço de assistência social deveria concentrar suas atenções primárias.

¹² Ainda de acordo com o voto do Ministro Teori Zavascki, p. 48.

¹³ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura "sui generis")*. Dialética: São Paulo, 2000, pp. 46.



28. O voto sob análise destacou ainda que entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º) não é conceito equiparável à entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI). E afirma o entendimento de que o **“modo beneficente de prestar assistência social” pode ser definido pelo legislador infraconstitucional, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional.**

29. Outra conclusão relevante elaborada no voto preponderante: “São inconstitucionais, pelas razões antes expostas, os artigos da Lei 9.732/1998 que criaram contrapartidas a serem observadas pelas entidades beneficentes. Também o são os dispositivos infralegais atacados nessas ações (arts. 1º IV; 2º, IV e §§ 1º e 3º; 7º, § 4º, do Decreto 752/93), que perderam o indispensável suporte legal do qual derivam. **Contudo, não há vício formal – tampouco material – nas normas acrescidas ao inciso II do art. 55 da Lei 8.212/1991 pela Lei 9.429/1996 e pela MP 2.187/2001, essas últimas impugnadas pelas ADIs 2.228 e 2.621”.**

30. Destarte, o dispositivo apontado, inciso II do art. 55 da Lei 8.212/1991, introduzido pela Lei nº 9.429/1996 e MP nº 2.187/2001, apresenta-se da seguinte forma:

Art. 5º. O inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:

‘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’

MP 2.187-01:

Art. 3º Os dispositivos adiante indicados da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

‘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’

31. A tese de vício formal foi afastada, pois o “conteúdo da norma tem relação com a certificação da qualidade de entidade beneficente”¹⁴. Logo, as normas em destaque apenas viabilizariam o implemento dos procedimentos necessários à realização da regra da imunidade. Circunstância em que prevalece apenas a exigência de lei ordinária, consoante precedentes do STF.

¹⁴ De acordo com o voto-condutor, p. 53.



32. Nesse sentido, é legítima a exigência administrativa (competência administrativa) de registro e obtenção de certificado, no rastro de outros precedentes do Tribunal.

33. O voto-condutor do Ministro orientou-se no sentido de que também não são inconstitucionais os arts. 9º, § 3º, e 18, III e IV, da Lei 8.742/1993¹⁵, abaixo transcritos:

Art. 9º O funcionamento das entidades e organizações de assistência social depende de prévia inscrição no respectivo Conselho Municipal de Assistência Social, ou no Conselho de Assistência Social do Distrito Federal, conforme o caso.

(...)

§ 3º A inscrição da entidade no Conselho Municipal de Assistência Social, ou no Conselho de Assistência Social do Distrito Federal, é condição essencial para o encaminhamento de pedido de registro e de certificado de entidade beneficente de assistência social junto ao Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS.

(...)

Art. 18. Compete ao Conselho Nacional de Assistência Social:

(...)

III - observado o disposto em regulamento, estabelecer procedimentos para concessão de registro e certificado de entidade beneficente de assistência social às instituições privadas prestadoras de serviços e assessoramento de assistência social que prestem serviços relacionados com seus objetivos institucionais;

IV - conceder registro e certificado de entidade beneficente de assistência social;

34. Por fim, o Ministro Teori Zavascki, em relação ao RE 566.622, no que se refere aos efeitos de repercussão geral, negou, ao final, provimento ao mesmo. Além disso, entendeu o Ministro que a questão não se assentava apenas a respeito da exigência ou não de lei complementar, mas também na hipótese de a demandante não ter preenchido a exigência para a obtenção de título de utilidade pública federal¹⁶.

Sugere-se, assim, quanto ao Tema 32, seja consolidada, para efeitos de repercussão geral, a tese de que a reserva de lei complementar aplicada à regulamentação da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF limita-se à definição de contrapartidas a serem observadas para garantir a finalidade beneficente dos serviços prestados pelas entidades de assistência social, o que não impede seja o procedimento de habilitação dessas entidades positivado em lei ordinária.

35. O espírito do julgado em avaliação afirma a possibilidade da subsistência da lei complementar e lei ordinária para formatar e efetuar o regramento da imunidade e do enquadramento da entidade que dela será dependente.

¹⁵ Impugnações efetuadas nas ADIs 2228 e 2621.

¹⁶ Acórdão ADI 2.028, p. 59.



36. Os debates centralizaram-se na questão a respeito da existência ou não da reserva de lei complementar, para dispor sobre o tópico pertinente à necessidade de regulamentação da imunidade de contribuições sociais, dispostas no art. 195, §7º, da CF.

37. As ações diretas de inconstitucionalidade ADIs 2.028; 2.036; 2.228 e 2.621 possuem em seus aspectos principais os mesmos elementos discursivos. O que significa dizer que em todas há o questionamento: “entidades dedicadas a serviços de saúde e de educação questionam a legitimidade de dispositivos da legislação ordinária e infralegal que estabeleceram requisitos e procedimentos a serem cumpridos para fins de enquadramento na qualificação de “entidades beneficentes de assistência social”, indispensável para a fruição da imunidade prevista no art. 195, § 7º, do texto constitucional”¹⁷.

38. Por derradeiro, o Ministro Teori Zavascki, autor do voto vencedor, introduziu importantes argumentos acerca do julgado em debate, que, eventualmente, podem ser utilizados em juízo pela União, nas ações que tramitam sobre a matéria:

- a) Em vista da imunidade prevista no 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”¹⁸.
- b) “Fica evidenciado que (a) entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º) não é conceito equiparável à 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 dessa 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) essa tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional”¹⁹.

¹⁷ Conforme voto vencedor proferido pelo Ministro Teori Zavascki, na ADI 2028.

¹⁸ Em conformidade com o voto-vista, p. 41.

¹⁹ Voto vencedor, pgs. 51-52.



- c) Mesmo diante da aparente literalidade do art. 195, §7º, da CF, remanesce a possibilidade de o legislador ordinário atuar na matéria em comento, de acordo com o julgado na ADI 2.028;
- d) “**Não há vício formal – tampouco material** – nas normas acrescidas ao inciso II do art. 55 da Lei 8.212/1991 pela Lei 9.429/1996 e pela MP 2.187/2001, essas últimas impugnadas pelas ADIs 2228 e 2621”²⁰.
- e) O conceito de beneficência pode ser desenvolvido pelo legislador infraconstitucional.
- f) As **normas de procedimento** devem ser observadas, mediante **lei ordinária**, pois “imputam obrigações meramente acessórias às entidades beneficentes, em ordem a viabilizar a fiscalização de suas atividades”²¹.
- g) “É insubsistente a alegação de violação aos §§ 1º e 6º do art. 199 da CF, por confusão dos conceitos de entidade beneficente e entidade filantrópica”²².
- h) Foram declarados inconstitucionais os arts. 2º, IV; 3º, VI, §§ 1º e 4º, parágrafo único, todos do Decreto 2.536/1998, assim como os arts. 1º IV; 2º, IV e §§ 1º e 3º; 7º, § 4º, do Decreto 752/1993; (ADI 2621/DF, ADI 2228/DF)
- i) A reserva de **lei complementar** da imunidade em questão (art. 195, §7º, CF), “limita-se à definição de **contrapartidas** a serem observadas para garantir a finalidade beneficente dos serviços prestados pelas entidades de assistência social”²³.
- j) Não são inconstitucionais os arts. 9º, § 3º, e 18, III e IV, da Lei 8.742/1993;
- k) É inconstitucional o art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998. (ADI 2028/DF e 2036)²⁴
- l) Os aspectos meramente **procedimentais** referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo demandam definição em **lei ordinária**.
- m) Por último, reafirma-se que a Lei 12.101/2009 não foi afetada pelo julgamento sob análise.

²⁰ Em conformidade com o voto vencedor, p 53.

²¹ Idem, p. 41. Regra esta que se exigia com base na jurisprudência histórica do STF (p. 56)

²² De acordo com o voto do Ministro Teori Zavascki, p. 54.

²³ Conforme acórdão, p. 59, voto do Ministro Teori Zavascki.



II- **O recurso extraordinário 566.622/RS.**

39. O tema 32 da repercussão geral, RE 566.622/RS, foi julgado pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal²⁵, por maioria e nos termos do voto do relator, Ministro Marco Aurélio, devidamente publicado em 23/08/2017, no DJe, com a seguinte ementa:

IMUNIDADE – DISCIPLINA – LEI COMPLEMENTAR. Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar.

40. A simplicidade do texto alusivo à referenciada ementa foi deduzida a partir do pedido formulado pelo recorrente, uma vez que, segundo a ponderação articulada pelo próprio relator, comentada pelo Ministro Ricardo Lewandowski²⁶, o único pedido no RE reportava-se sobre a exigência de lei complementar ou não. Razão pela qual foi exposta a tese minimalista, e também, foi o motivo deste último julgador pensar inicialmente em dar provimento parcial ao RE, para fixar a possibilidade de alguns aspectos da matéria serem objeto de lei complementar e outros de lei ordinária, o que acabou não ocorrendo, pois o mesmo reajustou o seu voto.

41. Com base, portanto, no acórdão recém publicado, passa-se à análise da decisão proferida em sede do RE 566.622.

42. Conforme já restou manifestado no julgado oriundo da ADI 2.028, o recurso extraordinário em comento possui a mesma base discursiva daquela ação, nesse aspecto, a discussão jurídica envolve a necessidade ou não da exigência de lei complementar para regular o conceito de entidade beneficente de assistência social.

²⁵ Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 32 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Reajustou o voto o Ministro Ricardo Lewandowski, para acompanhar o Relator. Em seguida, o Tribunal fixou a seguinte tese de repercussão geral: “Os requisitos para o gozo de imunidade não de estar previstos em lei complementar”. Não votou o Ministro Edson Fachin por suceder o Ministro Joaquim Barbosa. Ausente, justificadamente, o Ministro Luiz Fux, que proferiu voto em assentada anterior. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 23.02.2017.

²⁶De acordo com o acórdão do RE 566.622, p. 120.



43. Isto porque as chamadas desonerações das contribuições para o custeio da seguridade social, em favor dessas entidades, no entendimento da recorrente, cuidariam de uma limitação ao poder de tributar, o que atrairia o *quorum* legislativo qualificado para o empreendimento de mudança no escopo da imunidade tributária.

44. A tese sufragada no julgamento do recurso extraordinário em comento, decidido por maioria de votos, foi no sentido de que **“a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar”**.

45. O Plenário decidiu, por maioria de votos²⁷, para declarar “a inconstitucionalidade formal do art. 55 da Lei 8.212/1991, que dispõe sobre as exigências para a concessão de imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social.

46. Constata-se que o Ministro Ricardo Lewandowski, no julgamento do RE 566.622, **reajustou** o seu voto para seguir o relator, mudando assim o voto que havia proferido na ADI 2.028, o que deturpa o sentido da orientação preconizada no enunciado 431, do FPPC: “ O julgador, que aderir aos fundamentos do voto-vencedor do relator, há de seguir, por coerência, o precedente que ajudou a construir no julgamento da mesma questão em processos subsequentes, salvo se demonstrar a existência de distinção ou superação”.

47. O relator, Ministro Marco Aurélio, reconheceu que o §7º do art. 195 da Constituição possui dois requisitos para a fruição da imunidade: “ser pessoa jurídica a desempenhar atividades beneficentes de assistência social e atender aos parâmetros legais”.

48. Para o cumprimento do primeiro requisito, disse que a jurisprudência da Suprema Corte “conferiria sentido mais amplo ao termo “assistência social” constante do art.203 da CF”, o que incluiria os serviços de saúde e de educação.

49. Prosseguiu afirmando que toda pessoa jurídica que preste serviço sem fins lucrativos com caráter assistencial, em benefício da coletividade (sobretudo para os hipossuficientes) atuaria em conjunto com o Poder Público “na satisfação de direitos

²⁷ Voto condutor do Ministro Marco Aurélio, relator.



fundamentais sociais”²⁸. Nesse sentido, disse que se aplicaria a imunidade (impostos e contribuições sociais) para essas pessoas.

50. A fixação da interpretação concernente à observação de “exigências estabelecidas em lei” cinge-se a “normas de regulação”, tratando-se, no caso, de limitação ao poder de tributar, “às quais fez referência o constituinte originário no inciso II do art. 146, da CF, no qual consta devam ser as mesmas dispostas em lei complementar”²⁹.

51. O disciplinamento dos requisitos do §7º do art. 195 da Constituição submete-se à “reserva absoluta de lei complementar”. À lei ordinária caberia apenas “prever requisitos que não extrapolem os estabelecidos no Código Tributário Nacional (CTN) ou em lei complementar superveniente”, razão pela qual **não seria autorizada a “criação de obstáculos novos, adicionais aos já dispostos em ato complementar”**³⁰.

52. Na linha de pensamento esboçada pelo Ministro relator, “os requisitos legais exigidos na parte final do mencionado §7º, enquanto não editada nova lei complementar sobre a matéria, seriam somente aqueles do art. 14 do CTN”.

53. Ressaltou o relator³¹ que, na ADI 2.028/DF, não houve a impugnação à redação originária do art. 55 da Lei 8212/91, e, por este motivo, não foi examinada a sua inconstitucionalidade formal.

54. Como expressão da parte significativa do voto³² do Ministro-relator do RE 566.622, transcreve-se abaixo alguns argumentos essenciais que prevaleceram como parte integrante da decisão diretiva do julgado:

²⁸ Acórdão do RE 566.622, p. 14.

²⁹ Idem, p. 16.

³⁰ Grifei, idem, p. 18.

³¹ Cf. RE 566.622, acórdão, p.06: Na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF, relator ministro Moreira Alves, houve envolvimento direto do § 7º do artigo 195 da Carta de 1988 e do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991. O Tribunal, vislumbrando a inconstitucionalidade material dos dispositivos atacados, deferiu liminar, em 11 de novembro de 1999, para suspender a eficácia do artigo 1º da Lei nº 9.732, de 1998, no ponto em que alterou o inciso III do mencionado artigo 55 e acrescentou-lhe os parágrafos 3º, 4º e 5º, bem como dos artigos 4º, 5º e 7º da mesma Lei nº 9.732. Em virtude da ausência de impugnação à redação originária do artigo 55, deixou de examinar a inconstitucionalidade formal, a decorrer da reserva de lei complementar, isso porque eventual procedência do pedido implicaria o não conhecimento da ação em virtude de o efeito repristinatório resultar, igualmente, em disciplina da imunidade por lei ordinária.

³² Cf. pgs. 18 e 21. Acórdão RE 566.622.



“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. Caso isso ocorra, incumbe proclamar a inconstitucionalidade formal. Revelada essa óptica, cumpre assentar a pecha quanto ao artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, revogado pela Lei nº 12.101, de 2009”.

“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 artigo 146, inciso II, da Carta”.

“Em síntese conclusiva: 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.

Chego à solução do caso concreto ante a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, e a moldura fática delineada no acórdão recorrido”.

55. Destarte, ao reconhecer o direito à imunidade, concluiu o Ministro-relator pela declaração da inconstitucionalidade formal do art. 55 da Lei nº 8.212/91:

Assim, sendo estreme de dúvidas – porquanto consignado na instância soberana no exame dos elementos probatórios do processo – que a recorrente preenche os requisitos veiculados no Código Tributário, dou provimento ao recurso para, declarando a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, restabelecer o entendimento constante da sentença e assegurar o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7º, da Carta Federal e, conseqüentemente, desconstituir o crédito tributário inscrito na Certidão de Dívida Ativa nº 32.725.284-7, com a extinção da respetiva execução fiscal. Ficam invertidos os ônus de sucumbência.

56. Para efeito de registro, cabe destacar que, na exposição final de seu voto³³, o Ministro Teori Zavascki, pronunciou-se, assim como fez exatamente na ADI 2.208, no sentido em que, a declaração de inconstitucionalidade apontada abaixo, se confirmada, fosse formalizada sem declaração de nulidade, conforme segue.

caso se confirme, nos demais pontos, diferentemente do aqui sustentado, a orientação adotada no voto do Ministro relator, que a declaração de inconstitucionalidade do art. 55, II, da Lei 8.212/91 (na redação que lhe foi conferida tanto pela Lei 9.429/96 quanto pela MP 2.187/01), bem como do art. 9º, § 3º; e 18, III e IV, da Lei 8.742/93 (na

³³ Cf. acórdão do RE 566.622, p. 107.



redação que lhes foi conferida pela MP 2.187/01), seja formalizada sem pronúncia de nulidade, pelo prazo de 24 meses, comunicando-se o parlamento a respeito do que vier a ficar decidido para que delibere aquela instância da maneira que entender conveniente.”

57. O resultado, como dito, deu-se por maioria de votos, com base na seguinte programação:

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

58. Se sob o prisma teórico o recurso extraordinário cumpre função essencial no ordenamento jurídico nacional como o garantidor da supremacia da constituição, ao analisar o caso concreto veiculado por intermédio do RE 566.622, verifica-se que o mesmo não consolidou cabalmente o objetivo mencionado inerente à natureza daquele recurso.

59. O resultado final do julgamento pronunciado no RE em apreço não pode permanecer tal qual restou formulado, no sentido de reconhecer como requisitos para o gozo de imunidade apenas as hipóteses previstas em lei complementar, pois isso revela flagrante descompasso com o que restou decidido nas ADI's.

60. Isto porque o sentido e alcance daquela decisão discrepam frontalmente dos limites das razões de decidir estabelecida no julgado sedimentado na ADI 2.028, também, à evidência, julgado pelo Tribunal Pleno do STF. A inconformidade apontada deve ser superada, para se evitar a potencial violação do princípio da uniformidade da jurisprudência (art. 926 do nCPC), e, por conseguinte, desnaturar o princípio da unidade do ordenamento jurídico.

61. Como postulado acolhido pela doutrina constitucionalista, a Carta Magna não pode admitir em seu contexto normativo duplicidade ou miríade de interpretações, ou interpretação duvidosa, cabendo por esse motivo à Corte Suprema fixar a correta



interpretação da Constituição, para expungir do ordenamento jurídico avaliações que resultem na ausência de uniformidade do próprio texto constitucional.

62. As decisões do Poder Judiciário devem cumprir o primado de preservar a unidade e uniformidade do direito brasileiro, além de, por decorrência lógica, ser o fiel guardião de sua própria jurisprudência, que não pode ser afetada por divergência de posicionamentos produzidos, principalmente, no âmbito do mesmo Tribunal.

III- O controle de constitucionalidade de normas.

63. Na medida em que há decisões contraditórias sobre tema, a serem inevitavelmente enfrentadas pelos Procuradores da Fazenda Nacional na atuação perante o CARF e os órgãos jurisdicionais de primeira e segunda instância (além do STJ e do próprio STF), é recomendável adotar método de interpretação constitucional que venha aplicar a mais coerente avaliação das decisões em apreço, até que se sobreponha decisão ulterior a reajustar, esclarecer ou integrar a inconsistência diagnosticada.

64. O método normativo estruturante de interpretação da Constituição é um instrumento válido ao ser empregado na operação hermenêutica das decisões em comento. Nesse aspecto, Inocêncio Mártires Coelho apresenta interessante reflexão sobre a atividade de interpretar a Constituição e, por conseguinte, concretizá-la:

Dessa forma, na tarefa de concretizar a Constituição – porque, nesse domínio, pela estrutura aberta e indeterminada dos preceitos constitucionais, a interpretação, retrospectiva, cedeu o lugar à prospectiva concretização -, o aplicador do direito, para fazer justiça à complexidade e magnitude da sua tarefa, deverá considerar não apenas os elementos resultantes da interpretação do programa normativo, que é expresso pelo texto da norma, mas também aqueles que decorram da investigação do seu âmbito normativo, elementos que também pertencem à norma, e com igual hierarquia, enquanto representam o pedaço da realidade social que o programa normativo “escolheu” ou, em parte, criou para si, como espaço de regulação. Em síntese, no dizer de Müller, o teor literal de qualquer prescrição de direito positivo é apenas a “ponta do iceberg”, todo o resto, talvez a parte mais significativa, que o intérprete-aplicador deve levar em conta para realizar o direito, esse âmbito de incidência é constituído pela situação normada, na feliz expressão de Miguel Reale³⁴.

³⁴ Mendes, G; Coelho, I, Branco, P. *Curso de Direito Constitucional*, São Paulo: Saraiva, 2009, 4ª edição, p.129.



65. A partir da publicação do julgado proferido no RE 566.622, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional provocará a Corte Constitucional para pronunciar-se sobre o impasse criado, quando o Plenário realizou julgamentos contraditórios entre si.

66. Naquele julgado, aparentemente foi reconhecida a inconstitucionalidade do art. 55, da Lei 8.212/1991, que dispõe sobre as exigências para a concessão de imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social.

67. Já no julgamento protagonizado pela ADI 2028 (2.036, 2.228 e 2.621), mantendo substancialmente a jurisprudência firmada pelo STF há décadas, decidiu-se sobre a exigência de reserva de **lei complementar** da imunidade em questão, para a definição de **contrapartidas, ao passo que, para as normas de procedimento, deve-se observar a lei ordinária.**

68. A PGFN deve obter tal pronunciamento para efeito de colaboração com a Justiça, em homenagem à nova diretriz definida no art. 378 do novo Código de Processo Civil³⁵. Neste ponto, é edificante pensamento cuja acepção amálgama em si contribuição importante assentada no anseio de tornar as decisões do Supremo Tribunal mais racionais e efetivas (ou eficientes), sem perder a compreensão do alcance da atuação essencial do que se está a defender, ao final, é o interesse da Fazenda Pública como parte em juízo.

69. Diante da situação jurídica advinda do julgamento prolatado no RE 566.622, nas demandas que tratam sobre a imunidade das entidades beneficentes de assistência social, em que houver a necessidade de apresentar contestação, embargos, impugnações, informações em mandado de segurança, ou demais recursos/manifestações, que abordem esse amplo contencioso judicial sobre o tema, recomenda-se aos Procuradores da Fazenda Nacional que afirmem a prevalência das razões de decidir da ADI 2.028 (2.036, 2.228 e 2.621).

70. Aponta Celso Correia³⁶ que não é incomum a existência de duplo julgamento no âmbito de ADI e recurso extraordinário. Relata que o novo Código de Processo Civil não

³⁵ Neste ponto, cuida-se do princípio de colaboração das partes com o Poder Judiciário (art. 378 do nCPC), sem olvidar, ainda, o dever de cooperação³⁵ entre as partes (art. 6º nCPC).

³⁶<http://www.conjur.com.br/2016-set-10/observatorio-constitucional-supremo-evitar-duplo-julgamento-adi-repercussao-geral>. Celso Correia, *Supremo deve evitar o duplo julgamento em ADI e Repercussão Geral*.



previu dispositivo específico que pudesse resolver efetivamente tal situação, o que, no seu entendimento, mereceria um ajuste na legislação processual para resolver indigitado inconveniente.

Essa prática do duplo julgamento traz ao menos três inconvenientes. Primeiro, submete a condução de uma mesma questão constitucional a dois relatores diferentes, um para a ação direta e outro para o recurso. Segundo, pode gerar demora no julgamento, causada pela diferença de tramitação dos feitos, haja vista que um relator acaba tendo que esperar pelo outro para que ambos os feitos sejam julgados em conjunto. Terceiro, implica trabalho dobrado para o Tribunal e para as partes, além do risco de prolação de decisões contraditórias, por razões circunstanciais como, por exemplo, quórum e oportunidade de julgamento.

O novo Código de Processo Civil não solucionou esse problema. As ações diretas continuam disciplinadas por legislação específica, em geral, anteriores à sistemática da repercussão geral – à exceção da Lei n. 12.063/2009 (ADO), que é posterior – e o Código não lhes estende os efeitos processuais da sistemática dos recursos repetitivos”.

71. O choque entre decisões oriundas do controle abstrato de constitucionalidade, expresso nas ADIs 2028 (2.036, 2.228 e 2.621), e o controle concreto, balizado no recurso extraordinário, enseja a análise que privilegie a preponderância da extensão da eficácia das decisões de um controle (abstrato) de normas sobre o outro.

72. É certo que, após o advento da Emenda Constitucional nº 45/2004, que criou a repercussão geral³⁷ de questões constitucionais, a ser demonstrada no recurso extraordinário, os meios de controle abstrato e difuso aproximaram-se em seus efeitos. Contudo, não significa dizer, ainda, que os mesmos ostentem a mesma natureza, notadamente no que concerne aos efeitos de suas decisões.

73. Pode-se notar que as decisões oriundas das ADIs produzem expresso efeito vinculante, a teor do art. 102, §2º da CF, e do art. art. 28, par. único, da Lei 9868/1999 (aplicando-se o mesmo entendimento para as ADPFs, art. 102, §1º; e art. 10, §3º, da Lei nº 9882/1999), sendo que a indicada previsibilidade objetiva de afetação de efeito vinculante aos julgados, não ocorre com as decisões de mérito decorrente de recursos extraordinários com repercussão geral.

³⁷ De acordo com o sítio eletrônico do STF, em 28/07/17: “A sistemática da repercussão geral foi prevista na Reforma do Judiciário, introduzida pela Emenda Constitucional 45/2004, regulamentada por legislação infraconstitucional e por emenda ao Regimento do STF publicada em abril de 2007. Desde sua criação, o STF reconheceu a repercussão geral de 637 temas, dos quais 354 tiveram mérito julgado. Nestes, em 255 o Tribunal julgou temas novos e em 99 reafirmou jurisprudência já consolidada”.



74. A eficácia final da decisão seja proferida em ADI ou em ADPF é maior em relação à eficácia da decisão pronunciada em sede de recurso extraordinário. Como lembra Mariana Rodrigues Lemes Alves³⁸, no Supremo Tribunal Federal, “a análise concentrada da constitucionalidade das leis e atos normativos não está vinculada à causa de pedir, permitindo ao colegiado a cognição plena e exauriente da matéria, esgotando todos os seus aspectos constitucionais na decisão”.

75. Caso a decisão de mérito pronunciada no RE 566.622 seja replicada indistintamente nas instâncias inferiores (Tribunais, Turmas de Uniformização ou Turmas Recursais) ou pelos juízes de primeiro grau, o Procurador da Fazenda Nacional deverá recorrer contra a mesma, bem como avaliar a estratégia de propositura de reclamação, observando, para tanto, o disposto na Portaria PGFN Nº 986/2016.

76. Para o caso de matéria jurídica idêntica, orienta-se que as mesmas alegações de defesa adotadas contra o RE 566.622, no STF, a serem propostas pela CASTF em sede de embargos declaratórios, sejam deduzidas contra os recursos eventualmente não sobrestados. Isto porque esses recursos deveriam permanecer sobrestados até o pronunciamento definitivo do Tribunal sobre o tema.

77. Sobre o momento de aplicação da tese resultante de julgamento realizado sobre a sistemática de repercussão geral, faz-se aqui referência ao brilhante Parecer PGFN/CRJ/Nº 569/2017, de autoria da Procuradora da Fazenda Nacional, Geila Lúcia Barreto Barbosa Diniz, que trata de tema conexo à presente manifestação, quando se tratar de futura oposição de embargos de declaração.

78. Embora a nova lei processual não use a expressão destacada [pronunciamento definitivo], porquanto prevista na redação da lei anterior (art. 543-B, §1º, do CPC), é razoável supor que somente após a decisão definitiva, que não caiba mais recurso, poderão os órgãos colegiados declarar eventualmente prejudicados os demais recursos versando sobre idêntica questão. (art. 1.039 do nCPC).

79. Os efeitos da aplicação da decisão paradigma a que se reporta o art. 1.040 do novo Código de Processo Civil, somente poderão ser estendidos, de acordo com o

³⁸ http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10542.



pensamento acima abordado, aos processos pendentes de apreciação nos juízos de primeiro e segundo graus, quando não houver mais a oportunidade de alteração ou integração do julgado pela Corte Constitucional. Eis assim programado o mais adequado sentido de acórdão paradigma disposto no artigo comentado, porquanto não se haverá de se aferir qualquer mudança no consenso protagonizado pelos membros julgadores do acórdão.

Art. 1.040. Publicado o acórdão paradigma:

I - o presidente ou o vice-presidente do tribunal de origem negará seguimento aos recursos especiais ou extraordinários sobrestados na origem, se o acórdão recorrido coincidir com a orientação do tribunal superior;

II - o órgão que proferiu o acórdão recorrido, na origem, reexaminará o processo de competência originária, a remessa necessária ou o recurso anteriormente julgado, se o acórdão recorrido contrariar a orientação do tribunal superior;

III - os processos suspensos em primeiro e segundo graus de jurisdição retomarão o curso para julgamento e aplicação da tese firmada pelo tribunal superior;

IV - se os recursos versarem sobre questão relativa a prestação de serviço público objeto de concessão, permissão ou autorização, o resultado do julgamento será comunicado ao órgão, ao ente ou à agência reguladora competente para fiscalização da efetiva aplicação, por parte dos entes sujeitos a regulação, da tese adotada.

80. A respeito do controle de decisões que afastem a aplicação da tese fixada nas ADIs, conforme já antecipado, pode também ser apresentada reclamação ao STF (observada a Portaria PGFN Nº 986/2016), para garantir o que restou decidido, no contexto favorável à União, em controle concentrado de constitucionalidade (art. 988, III, do nCPC).

81. Portanto, em vista da **decisão recente** em sede do recurso extraordinário n. 566.622, os casos concretos a serem enfrentados no contencioso judicial não deve ainda se relacionar à hipótese de cessação da afetação ou da suspensão dos processos³⁹. (art. 1.036, §1º do nCPC)

82. A tendência é a necessidade de manifestação desta Procuradoria em face de novas ações propostas pelos contribuintes, ou ainda, por exemplo, nas causas não sobrestadas, em primeira instância, em que se encontre na fase de produção de provas⁴⁰, na tentativa de encampar ou reproduzir a tese (não definitiva) pavimentada pelo Plenário do Supremo naquele recurso extraordinário.

³⁹ Nesse sentido, ver art.1.037, §4º do nCPC.

⁴⁰ Para o efeito de distinção de precedentes, conforme FPPC, Enunciado 364.



83. Na perspectiva processual apontada, o diagnóstico do pedido e da causa de pedir veiculados na ação interposta pelo contribuinte (ou eventualmente das próprias razões recursais) deverá ser a diretiva inicial e relevante para articular a defesa processual da União, em se tratando da matéria sob exame⁴¹. Logo, é necessária análise atenta das similaridades de fato e de direito nas ações propostas com o que restou decidido na ADI 2.028, cuja decisão é favorável, em parte, à União.

84. O objetivo é verificar se a pretensão do autor fundamenta-se na decisão do RE 566.622, que é, até a presente data, aparentemente desfavorável à União. Nesse sentido, almeja-se evitar a prevalência dos argumentos prejudiciais ao Erário, porquanto existente a possibilidade de reversão, naquele recurso extraordinário, do entendimento contrário aos interesses da União.

85. Os embargos de declaração serão opostos contra o acórdão resultante do julgamento do mencionado recurso, momento em que se deseja a ocorrência do ponto de mutação suscetível a reajustar a decisão prolatada, na parte em que apresentou contradição com o julgado diretriz emanado da ADI 2.028.

86. Há, portanto, a necessidade real de solucionar a contradição entre os acórdãos apontados, cujo eventual prolongamento de seus efeitos na jurisprudência, poderá impactar gravemente as receitas financeiras da União, em razão dos altos valores discutidos nas ações judiciais em curso, que apresentam a implacável conjunção de elementos que despertam a atenção da comunidade jurídica: relevante questão de direito com **grande repercussão econômica**.

87. Nesse aspecto, os embargos de declaração a serem opostos pela União cumprirá a primeira importante função de superar a insegurança jurídica, trazida pelo julgado prolatado no RE 566.622, em comparação com as razões de decidir configuradas no ADI 2.028, as quais abordaram em linhas gerais os mesmos temas de direito daquele recurso. **Ressalte-se que, mesmo havendo modificação do decidido nas ADIs e vindo a prevalecer a decisão atual do RE 566.622, naturalmente será instaurado em tais autos um debate quanto à modulação dos efeitos da tese (vide proposta subsidiária expressamente formulada pelo Min. Teori Zavascki e não submetida a votação),**

⁴¹Medina, J. ob.cit. p. 1604.



considerando a então evidente reversão de jurisprudência consolidada há mais de duas décadas.

88. Vale lembrar aqui o que disse, José Miguel Garcia Medina⁴², em relação à necessidade da correta aplicação dos precedentes: “A tomada de decisão para os fins previstos no art. 1.040 do CPC/2015 sobre tema que não tenha sido objeto da decisão de afetação, assim, contraria os princípios que informam os procedimentos concebidos para a criação de precedentes, no modelo do CPC/2015”.

89. O sobrestamento, à luz da sistemática processual revogada, poderia ser estendido não somente a recursos extraordinários e especiais devidamente interpostos, como também a apelações e agravos de instrumento que reuniam a mesma questão jurídica controvertida. (REsp 1.111.743/DF)⁴³. Nestes casos, a situação que importe a eventual cessação do sobrestamento, para aplicação do resultado do julgamento contido no RE 566.622, enseja a necessidade de atuação do Procurador da Fazenda, para obter provimento jurisdicional no sentido de suspender essa decisão.

90. A medida em apreço fundamenta-se no argumento segundo o qual se encontra pendente significativa controvérsia entre o apontado RE e a ADI 2.028. Esta atuação além de defender a Fazenda Nacional, almeja preservar a racionalidade do sistema processual e a vigência da garantia da correta aplicação dos precedentes, pois a decisão proferida pelo Plenário da Corte Suprema, no recurso extraordinário comentado, **ainda não ostenta natureza definitiva.**

91. Sobre a extensão do sobrestamento, merece destaque o preciso comentário realizado sobre o art. 1.036 do novo CPC, realizado pelo Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário, desta Procuradoria, Claudio Xavier Seefelder, em texto publicado no Novo Código de Processo Civil⁴⁴.

A decisão de suspensão terá eficácia no Estado ou região, se proferida pelo Presidente ou Vice-Presidente do Tribunal, ou no território nacional, se proferida pelo

⁴² Ob. Cit.p. 1604.

⁴³ Relatora originária: Ministra Nancy Andrighi; relator designado: Ministro Luiz Fux, Dj, 25.02.2010. De acordo com os comentários elaborados por Medina, J., idem, p. 1605.

⁴⁴ Campos, R.; Filho, C; Adão, S; Gomes, L.; Dambros, C.; (orgs). *Novo Código de Processo Civil comentado na prática da Fazenda Nacional*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 1275.



relator nos Tribunais Superiores. Esta decisão sobrestará o trâmite de processos individuais e coletivos, inclusive em primeira instância, a depender de fundamentação que deve observar a pertinência do caso concreto à questão controvertida afetada (ver Enunciado FPPC 364). O sobrestamento atingirá somente os processos de conhecimento e não possui qualquer relação com as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário definidas na lei material. A suspensão restringe-se ao trâmite processual, não constituindo causa genérica de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Também não serão sobrestadas as execuções fiscais de títulos executivos extrajudiciais.

92. Para maiores detalhes acerca dos procedimentos concernentes à suspensão dos processos, no caso de julgamento de recurso com repercussão geral reconhecida, reporta-se ao “Manual de interposição de recursos para o STF e o STJ”, cuja recém atualização desse excelente trabalho deve-se à colaboração maior das Procuradoras da Fazenda Nacional, Juliana Buarque Gusmão de Santana e Geila Lídia Barreto Barbosa Diniz. O texto pode ser encontrado na *intranet* da Coordenação-Geral de Representação Judicial da Fazenda Nacional-CRJ desta Procuradoria-Geral.

93. A abrangência da fundamentação da decisão que julga a ação de controle abstrato é maior em relação a que julga a ação de controle difuso. Uma das razões para esta afirmação baseia-se no poder vinculante da decisão oriunda da ADI, atribuído de modo expresso pela própria Constituição, no art. art. 102, §2º da CF.

94. Não obstante a consideração referida, há de se observar, por exemplo, a passagem do art. 1.038, §3º, do novo Código de Processo, ao salientar que “o conteúdo do acórdão abrangerá a análise dos fundamentos relevantes da tese jurídica discutida”. Nesta dimensão, a doutrina aborda, a partir da análise do novo Código, a respeito da abrangência da apreciação dos argumentos deduzidos pelas partes para fixar a tese jurídica:

Ao contraditório decorrente da apresentação de variados argumentos deve corresponder decisão com fundamentação ampla e abrangente. Não é assim considerada a decisão que analise apenas os fundamentos necessários, p. ex., para que se considere devido, ou não, um tributo: é necessário que todos os argumentos, favoráveis e contrários à tomada de uma determinada posição, sejam expostos na decisão que fixará a tese jurídica”. [...] Além disso, a ausência de exame de todos os fundamentos poderá conduzir a constantes investidas contra o precedente, pleiteando-se sua superação (através de reclamação ou de recursos extraordinário/especial)⁴⁵

⁴⁵ Medina, J. (2017, p.1607).



95. O estágio em que se encontra a posição da jurisprudência (ADI 2.028 e RE 566.622) do Supremo Tribunal sobre a imunidade das entidades beneficentes de assistência social enseja a potencial violação ao art. 926 do nCPC, na medida em que se verifica a ausência de decisões estáveis, íntegras e coerentes entre si sobre o *thema iudicandum*. Para que os órgãos jurisdicionais hierarquicamente inferiores respeitem as decisões advindas dos Tribunais Superiores, é preciso que estes respeitem, no âmbito horizontal do compartilhamento da jurisdição, os seus próprios julgados, como observa Daniel Amorim Assumpção Neves⁴⁶:

Ademais, quando os tribunais não respeitam a sua própria jurisprudência, ou seja, quando desrespeitam os seus entendimentos majoritários, os órgãos hierarquicamente inferiores não sabem qual entendimento aplicar no caso concreto à luz do entendimento do tribunal superior.

96. O julgamento apurado no recurso extraordinário com repercussão geral ocorrida, no que concerne ao seu poder de vinculação aos juízes e tribunais, não está previsto no art. 927 do novo Código de Processo Civil, abaixo demonstrado.

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

97. Apesar dessa situação não encontrar objetivamente adequação na lei processual, não significa dizer que em relação aquele recurso não se possa atribuir determinado grau de vinculatividade de suas decisões, motivo pelo qual a decisão proferida em recurso extraordinário com repercussão geral deve ser também observada pelos juízes e tribunais.

98. Contudo, descreve Medina (2017, p. 1346), que a palavra “vinculante” é inerente a súmulas (art.103-A da CF/1988), a decisões proferidas em *controle concentrado de constitucionalidade*, o caso da ADI 2.028, por exemplo (art.102, §2º da CF/1988), e à decisão proferida em assunção de competência (art. 947, §3º do nCPC).

⁴⁶ Neves, D. *Manual de Direito Processual Civil* – volume único, 8ª ed, Salvador: Ed. JusPodivm, 2016, p. 1300.



99. O renomado processualista comenta ainda que, não obstante previsto expressamente, no que se relaciona com o julgamento de casos repetitivos, “a vinculação pode ser extraída de outras expressões, que cuidam do modo como devem se comportar os órgãos jurisdicionais, em face da decisão que tem a pretensão de ser vinculante” e nesse aspecto, cita os exemplos dos arts. 985 e 1.040 do novo Código de Processo Civil.

100. Na sistemática processual atual, não se pode compreender que nenhum juiz ou tribunal negue observação à súmula, precedente ou jurisprudência⁴⁷, o que significa dizer que a expressão “vinculante” pode ser aplicada de forma ampla⁴⁸.

101. Ocorre, porém, no que concerne à avaliação da força vinculante da decisão proferida em ADI em relação ao julgado oriundo de recurso extraordinário com repercussão geral, fica evidente que o grau de vinculatividade daquela ação é maior em relação ao apresentado no recurso extraordinário.

102. O cabimento de reclamação confirma a força vinculante “que é atribuída a tais pronunciamentos por outras regras previstas no CPC/2015”⁴⁹:

O art. 988, §5º, II (também na redação da Lei 13.256/2016)⁵⁰, por sua vez, dispõe que cabe reclamação contra decisão que desrespeitar acórdão de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, circunstância que impõe que se reconheça a força vinculante de tal precedente.

103. Nessa perspectiva, o art. 988, §5º, II, do texto processual, dispõe a respeito da exigência do esgotamento de instância, para a apresentação de reclamação, diante do não cumprimento de acórdão decorrente de **recurso extraordinário com repercussão geral**.

104. O raciocínio exposto endossa a proposição na qual a força vinculante das ações de controle concentrado de constitucionalidade **é superior** às ações de controle

⁴⁷ Nesse sentido, Medina, J. (2017, p. 1347),

⁴⁸ Idem, para o processualista, todos os pronunciamentos referidos nos arts. 927 e 489, §1º, V e VI, do CPC/2015, são vinculantes.

⁴⁹ Medina (2017, p.1347).

⁵⁰ Art. 988. Caberá reclamação da parte interessada ou do Ministério Público para:

§ 5º É inadmissível a reclamação:

II – proposta para garantir a observância de acórdão de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida ou de acórdão proferido em julgamento de recursos extraordinário ou especial repetitivos, quando não esgotadas as instâncias ordinárias. [\(Incluído pela Lei nº 13.256, de 2016\)](#) [\(Vigência\)](#)



concreto, pois, além de possuir expressa previsão na **ordem de gradação** prevista na lei processual (arts. 927, I, do nCPC) encontra guarida também na Constituição Federal, no art. 102, §2º, que assim dispõe:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

105. No mesmo sentido do texto constitucional destacado, encontra-se o art. 28, parágrafo único, da Lei nº 9.868/99:

A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

106. E ainda, de acordo com o enunciado 168, do FPPC: “Os fundamentos determinantes do julgamento de ação de controle concentrado de constitucionalidade realizado pelo STF caracterizam a *ratio decidendi* do precedente e possuem efeito vinculante para todos os órgãos jurisdicionais.”

107. O efeito vinculante cumpre papel central ao ter como desiderato atribuir harmonia às relações jurídicas, incluindo àquelas deduzidas em juízo, pois como bem menciona a doutrina, o “verdadeiro motivo para se pensar em eficácia vinculante está na preocupação com a estabilidade dos fundamentos determinantes da decisão”⁵¹.

108. Rememore-se que a eficácia *erga omnes* origina-se das decisões da Corte Constitucional e não da coisa julgada, como consignou Marinoni (2010, p.866):

Embora no processo de controle abstrato de constitucionalidade não se fale em partes, muito menos em partes materiais ou em terceiros juridicamente interessados, é evidente que a ideia de alcançar a todos deriva da necessidade de não permitir, a quem quer que seja, opor-se à declaração de inconstitucionalidade⁵².

⁵¹ Marinoni, L. “Eficácia vinculante”. RePro 184/9, jun/2010. *Doutrinas essenciais Direito Constitucional*, Organizadores: Clèmerson Merlin Clève, Luís Roberto Barroso, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, vol. 4, p. 867.

⁵² Idem, p. 867.



109. Mostra-se relevante nessa perspectiva ressaltar o pensamento de que, na ação de inconstitucionalidade, o tribunal conhece a norma impugnada com base no Texto Constitucional, de modo que não vincula a sua análise aos fundamentos deduzidos na petição inicial.

110. Nessa linha de argumentação, comenta o processualista em destaque⁵³ importante passagem condizente com a ressonância do julgado na ADI 2.028, e o aproveitamento da sua *ratio decidendi*, na parte em que favoreceu os interesses da Fazenda Nacional, a ser assimilada na defesa da União perante os demais juízes e tribunais.

Diante disto, discute-se se o STF pode voltar a tratar da norma que já declarou constitucional. Mas a discussão tem sido desvirtuada. Considerando-se a eficácia preclusiva da coisa julgada, também vista como o princípio deduzido e do dedutível, chega-se a afirmar que é possível propor outra ação de inconstitucionalidade, desde que fundada em outra causa de pedir. Objetava-se sob o argumento de que, na ação de inconstitucionalidade, o tribunal deve analisar a norma impugnada à luz da Constituição, e, assim, não pode ficar adstrito aos fundamentos invocados na petição inicial. A adoção da última tese impediria a propositura de outra ação para a impugnação da norma.

O STF, na MC na ADIn 1896-8, afirmou que “é da jurisprudência do Plenário o entendimento de que, na Ação Direta de Inconstitucionalidade, **seu julgamento independe da causa petendi formulada na inicial, ou seja, dos fundamentos jurídicos nela deduzidos, pois, havendo, nesse processo objetivo, arguição de inconstitucionalidade, a Corte deve considerá-la sob todos os aspectos em face da Constituição e não apenas diante daqueles focalizados pelo autor.** É de se presumir, então, que, no precedente, ao menos implicitamente, hajam sido considerados quaisquer fundamentos para eventual arguição de inconstitucionalidade, inclusive os apresentados na inicial da presente ação. Sendo assim, está prejudicado o requerimento de medida cautelar, já indeferida, por maioria de votos, pelo Tribunal, no precedente referido”. Em sede de controle difuso, o STF não conheceu de recurso extraordinário pelas mesmas razões. Decidiu-se, neste recurso extraordinário, que, tendo o Pleno da Corte, “ao julgar a ADIn 2.031, relatora a eminente Min. Ellen Gracie, dado pela improcedência da ação quanto ao art. 75, §§1º e 2º, introduzido no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias pela EC 21/1999, isso implica virtude da causa petendi aberta em ação dessa natureza, a integral constitucionalidade desses dispositivos com eficácia erga omnes”.

111. O manejo de ação reclamationária pela União, quando cabível, para restaurar a prevalência de acórdão proferido pelo STF, na ADI 2.028, realizar-se-á **sem a necessidade do esgotamento de instância**, como sói ocorrer com o recurso extraordinário com repercussão geral, de acordo com o art. 988 do nCPC, sendo que, caberá à própria Corte Constitucional o julgamento da ação. (art. 988, §1º, do nCPC).

⁵³ Idem, p. 868. STF, MC na ADIn 1896-8, Pleno, j.18.02.1999, rel. Min. Sydney Sanches.



112. Portanto, quando necessário o seu cabimento, deverá restar consignada na ação reclamationária, de modo claro e objetivo, a aplicação indevida da tese jurídica capitaneada pelo RE 566.622, uma vez em confronto com o acórdão proferido na ADI 2.028. Ressalte-se que a reclamationária será inadmissível, quando proposta após o trânsito em julgado do acórdão reclamado, nos termos do art. 988, §5º, I, do nCPC.

113. A respeito das regras de processamento e julgamento das ações reclamationárias, faz-se remissão ao Manual de Reclamation, elaborado por esta Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ, disponível na *intranet* desta Procuradoria-Geral, embora ainda pendente de atualização frente ao nCPC. Deve, ainda, ser observada a Portaria PGFN Nº 986/2016.

114. Em artigo publicado sobre o efeito vinculante das decisões judiciais⁵⁴, Ellen Gracie Northfleet, revelou a observação decorrente da sua experiência, na qual a lide jurídica tende, nos diversos tribunais do país, reproduzir em escala ascendente causas com idêntica questão de direito.

115. Pondera a ex-ministra do Supremo, contudo, que o efeito vinculante não pode ser transformado numa aplicação acrítica de julgamentos anteriores, e, portanto, não devem ser reproduzidos de modo automático, consoante esclarece.

[...]na afirmação do Prof. Brumbaugh, em seu livro *Legal Reasoning and Briefing*, ‘os precedentes não se devem aplicar de forma automática. O precedente deve ser analisado cuidadosamente para determinar se existem similaridades de fato e de direito e para determinar a posição atual da Corte com relação ao caso anterior’.

116. A autoridade do acórdão prolatado no RE 566.622 não pode prevalecer sobre o acórdão advindo da ADI 2.028, uma vez que os juízes e tribunais, ao eventualmente acompanharem aquela decisão, estarão suscetíveis, em pouco tempo, a rever as suas próprias decisões, em razão da alteração do resultado do julgamento no recurso extraordinário em foco, caso os embargos de declaração a serem opostos obtenham o êxito desejado pela União.

117. Cabe destacar, ainda, outra interessante análise, acerca do fundamento de direito do precedente, comentada pela articulista.

⁵⁴ Northfleet, E. “Ainda sobre o efeito vinculante”, *RTrib*, jul-set/1996, *Doutrinas essenciais Direito Constitucional*, Organizadores: Clèmerson Merlin Clève, Luís Roberto Barroso, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, vol. 4, p. 714.



Mas mesmo o fundamento de direito do precedente pode ser posto à prova. É o que afirma o Chanceler Kent em seus Commentaries: ‘Uma decisão formal a respeito de uma questão de direito torna-se paradigma para caso semelhante, e os juízes devem acompanhar tal decisão enquanto ela não for superada, a menos que possa ser demonstrada que a lei foi mal compreendida ou mal aplicada naquele caso específico’⁵⁵.

118. Na esteira de reflexão da autora em destaque, “o exame dos fatos do caso-paradigma e daquele em julgamento definirá, em grande parte, a adequação ou não do precedente”⁵⁶.

- III - Conclusão

119. O duplo julgamento sobre o mesmo tema diminui o papel do Supremo Tribunal como Corte Constitucional, na medida em que, na função de guardião da Constituição, deveria incumbir-se de julgar uma única vez o problema jurídico apresentado a si.

120. Os julgados conflitantes relatados nesta manifestação merecem análise cuidadosa pelo Procurador da Fazenda Nacional, quando o mesmo enfrentar diretamente pretensão litigiosa em que se procura aplicar indevidamente resultado diverso do que foi julgado no acórdão da ADI 2.028.

121. Examinados os principais pontos que interessam à atuação da Procuradoria da Fazenda Nacional em juízo, no curso dessas duas demandas, ADI 2028/DF e RE 566.622/RS, informa-se a atual tramitação das mesmas: a primeira ação aguarda julgamento dos embargos de declaração opostos pelo contribuinte, enquanto o recurso extraordinário acaba de ter publicado o acórdão resultante do seu julgamento.

122. A alteração jurisprudencial capaz de influenciar a atuação dos Procuradores da Fazenda Nacional sobre a questão de direito em análise será comunicada à carreira.

123. Por fim, estas breves anotações necessárias para a compreensão do caso de duplo julgamento, que implicou a formação temporária de julgados contraditórios, não

⁵⁵ Idem, p. 714.

⁵⁶ Ibidem, p. 714.



substituem o juízo analítico crítico do Procurador da Fazenda Nacional atuante no feito. O intérprete do caso jurídico concreto poderá adotar as medidas necessárias para convergir a incidência das razões de decidir favoráveis à União, concernente ao julgado na ADI 2028 (ADIs 2.036; 2228; 2.621), visando a afastar o que foi decidido no RE 566.622, até que sobrevenha decisão definitiva de mérito, o que consistirá na atuação mais segura ou potencialmente menos arriscada aos interesses da Fazenda Nacional.

124. Outrossim, merecem ser registradas as edições dos Pareceres n. 00012/2017-ASSSGCT/SGCT/AGU e n.00144/2017/GAB/SGCT/AGU, que cuidaram da apreciação da força executória, respectivamente, da ADI nº 2028, e das ADIs 2228 e 2621.

125. Em face do exposto, considerando-se que ainda é possível a discussão do resultado do julgamento delineado no RE 566.622, os Procuradores da Fazenda Nacional deverão estar atentos às seguintes observações, as quais poderão ser utilizadas como matéria de defesa, ora expostas nesta manifestação.

- a) Em vista da imunidade prevista no 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”⁵⁷.
- b) “Fica evidenciado que (a) entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º) não é conceito equiparável à 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 dessa 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) essa tarefa foi outorgada ao legislador

⁵⁷ Em conformidade com o voto-vista, p. 41.



infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional”⁵⁸.

- c) Mesmo diante da aparente literalidade do art. 195, §7º, da CF, remanesce a possibilidade de o legislador ordinário atuar na matéria em comento, de acordo com o julgado na ADI 2.028;
- d) “**Não há vício formal – tampouco material** – nas normas acrescidas ao inciso II do art. 55 da Lei 8.212/1991 pela Lei 9.429/1996 e pela MP 2.187/2001, essas últimas impugnadas pelas ADIs 2228 e 2621”⁵⁹.
- e) O conceito de beneficência pode ser desenvolvido pelo legislador infraconstitucional.
- f) As **normas de procedimento** devem ser observadas, mediante **lei ordinária**, pois “imputam obrigações meramente acessórias às entidades beneficentes, em ordem a viabilizar a fiscalização de suas atividades”⁶⁰.
- g) “É insubsistente a alegação de violação aos §§ 1º e 6º do art. 199 da CF, por confusão dos conceitos de entidade beneficente e entidade filantrópica”⁶¹.
- h) Foram declarados inconstitucionais os arts. 2º, IV; 3º, VI, §§ 1º e 4º, parágrafo único, todos do Decreto 2.536/1998, assim como os arts. 1º IV; 2º, IV e §§ 1º e 3º; 7º, § 4º, do Decreto 752/1993; (ADI 2621/DF, ADI 2228/DF)
- i) A reserva de **lei complementar** da imunidade em questão (art. 195, §7º, CF), “limita-se à definição de **contrapartidas** a serem observadas para garantir a finalidade beneficente dos serviços prestados pelas entidades de assistência social”⁶².
- j) Não são inconstitucionais os arts. 9º, § 3º, e 18, III e IV, da Lei 8.742/1993;

⁵⁸ Voto vencedor, pgs. 51-52.

⁵⁹ Em conformidade com o voto vencedor, p 53.

⁶⁰ Idem, p. 41. Regra esta que se exigia com base na jurisprudência histórica do STF (p. 56)

⁶¹ De acordo com o voto do Ministro Teori Zavascki, p. 54.

⁶² Conforme acórdão ADI 2.028, p. 59.



- k) É inconstitucional o art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998. (ADI 2028/DF e 2036)⁶³
- l) Os aspectos meramente **procedimentais** referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo demandam definição em **lei ordinária**.
- m) Por último, reafirma-se que a Lei 12.101/2009 não foi afetada pelo julgamento proferido na ADI 2.028/DF.
- n) Ainda cabe ressaltar o quanto foi exposto no item 87, no sentido de que ainda que prevaleça o resultado da decisão julgada no RE 566.622, deverá haver a modulação dos seus efeitos, conforme, aliás, foi proposto subsidiariamente no voto do Ministro Teori Zavascki. Tal proposta aparentemente não foi submetida à votação dos demais Ministros, revelando mais um vício no julgamento do citado RE.

126. Mesmo se considerando que o julgado proferido no RE 566.622 promova a chamada abstrativização dos efeitos da decisão em controle difuso de constitucionalidade, a Fazenda Nacional defende a preservação, ainda que temporária, dos fundamentos determinantes da decisão da ADI 2.028 (art. 988, §4º, do nCPC), pelos motivos expostos nesta manifestação.

127. São essas as considerações que reputamos úteis ao deslinde da questão, concluindo-se que o julgamento proferido na ADI 2.028/DF (ADIs 2.236; 2228 e 2621) é o que deve prevalecer como critério de defesa judicial para a PGFN, em detrimento da *ratio decidendi*, que restou assentada no RE 566.622/RS, até que o Supremo Tribunal Federal delibere sobre o resultado contraditório dos julgados ora analisados.

É o Parecer. À consideração superior, propondo-se ampla divulgação à carreira. PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 24 de agosto de 2017.

Sandro Brandi Adão
Procurador da Fazenda Nacional



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Representação Judicial
Coordenação de Consultoria Judicial

Registro nº 00186744/2017

DESPACHO PGFN/CRJ/2017

Documento: Registro nº 00186744/2017

Interessado: PGFN/CRJ

Ementa: SIGILO - Informação protegida pelo sigilo profissional. Lei 8.112/90, art. 116, VIII; Lei 8.906/94, art. 34, VII. Entidades Benéficas de Assistência Social. Imunidade das contribuições sociais. Art. 195, § 7º, da CF. Requisitos para a fruição do benefício. Regulamentação por lei complementar versus lei ordinária. Julgamento recente do tema realizado pelas ADIs 2.028 (apensas 2.036, 2.228 e 2.621) e pelo RE 566.622-RS. Exposição de decisões contraditórias. Prevalência do julgado do caso-paradigma sedimentado na ADI 2.028, até solução do impasse pelo Supremo Tribunal Federal.

Trata-se do Parecer PGFN/CRJ/Nº 1249/2017, da lavra do Procurador SANDRO BRANDI ADÃO, com a qual manifesto minha concordância.

À Consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 25 de agosto de 2017.

FILIFE AGUIAR DE BARROS

Coordenador-Geral da Representação Judicial
da Fazenda Nacional

Aprovo. Dê-se o encaminhamento proposto.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 28 de agosto de 2017.

CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Estratégia da Representação
Judicial e Administrativa Tributária - PGACET