Frederico Haddad

O STF E A FIXAÇÃO DE EXIGÊNCIAS PARA FRUIÇÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: Uma análise dos casos relacionados ao art. 195, § 7º, da Constituição Federal

Monografia apresentada à Escola de Formação da Sociedade Brasileira de Direito Público - SBDP, sob orientação do Professor Rodrigo Pagani de Souza

SÃO PAULO

2011

Resumo: Esse trabalho objetivou entender a evolução do quadro de contrapartidas para a fruição da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF na legislação e as reações do STF a ela. Por meio da pesquisa da jurisprudência e de toda a legislação pertinente, situada desde 1959 até 2009, foi possível fazer um relato deste processo e, a partir dele, apreender aspectos importantes. Do lado da legislação, revelou-se um caminho acidentado, que partiu de uma regulamentação insuficiente e passou por tentativas de aprofundamento. Apesar das mudanças de estratégia identificadas, as novas contrapartidas vieram sempre acompanhadas de dois elementos: gratuidade e a atenção a pessoas de baixa renda. Do lado da jurisprudência, houve uma sofisticação dos argumentos de acordo com a mudança do tratamento legal, que acabou em uma mudança de entendimento da Corte. Tal mudança possibilitou a implementação do PROUNI, que, por sua vez, abriu caminho para a solução do tema dada pela lei 12.101/2009.

Palavras-chave: imunidade tributária; artigo 195, § 7º, da CF; regulamentação; contrapartidas; gratuidade a pessoas de baixa renda; mudança de entendimento do STF.

Acórdãos citados: RE-AgR 504354; RMS-AgR 27977; RE-AgR 491538; AI-AgR 830147; RMS 26932; RMS 27093; RE-AgR 428815; RE-AgR 354168; AC-QO 392; AC-QO 271; AI-AgR 409981; RE-AgR 197995; MI 616; ADI 3314; MI 232; MI 232; RMS 22360; MI 605; RE 5666622 RG; ADI-MC 1802; ADI-MC 2545; MI-AgR 608; MI-AgR 609; ADI-MC 2036; ADI-MC 2028; RMS 22192; ADI 3379; ADI 3330; ADI 4480.

Sumário

1. **Introdução 4**

2. **Metodologia 6**
   - 2.1 Delimitação do universo de acórdãos 7
   - 2.2 Metodologia para a análise dos acórdãos 10
   - 2.3 Metodologia para a análise do material legislativo 10

3. **Evolução das contrapartidas na legislação e as reações do STF.....11**
   - 3.1 O MI 232 (j. 1991) e o marco estabelecido pela lei 8.212/91 12
   - 3.2 Primeira tentativa de alteração, a lei 9.732/98, e a suspensão de seus efeitos pelo STF – ADI 2028/2036 (j. 1999) 19
   - 3.3 A segunda tentativa, lei 10.260/2001, e nova frustração promovida pelo STF – ADI 2545 (j. 2002) 24
   - 3.4 A consumação da primeira mudança de contrapartida via MP 213/2004 e o andamento de seu questionamento no STF – ADIs 3379, 3330 e 3314 30
   - 3.5 A solução do tema dada pela lei 12.101/2009 e os fundamentos de seu questionamento – ADI 4480 40

4. **Resultados de pesquisa 47**
   - 4.1 Lei Complementar X Lei Ordinária na regulamentação da imunidade tributária do art. 195, § 7º 47
   - 4.2 A abrangência do conceito de assistência social 49
   - 4.3 Direito adquirido em relação a isenções concedidas por legislação anterior à atual Constituição 50
   - 4.4 Função e limites do Mandado de Injunção 52

5. **Considerações finais 53**

ANEXO 62

1. Introdução

O artigo 195, § 7º, da Constituição Federal[1] exonera as entidades beneficentes de assistência social da contribuição para a seguridade social. O disposto em tal artigo influencia significativamente o contexto tributário do país, envolvendo grandes volumes de recursos.

Em 1991, na decisão do Mandado de Injunção 232 (j. 02/08/91), foi declarado pelo STF estado de mora legislativa relativamente à ausência de regulamentação do artigo 195, § 7º, da CF. No mesmo ano, a lei 8.212/91, em seu artigo 55, buscou regulamentar, ainda que de maneira vaga, o disposto neste mesmo artigo da CF. Por isso, desde então, algumas normas foram elaboradas, seja pelo Poder Legislativo, seja pelo Executivo, no sentido de aprofundar essa regulamentação, aumentando e tornando mais objetivas as exigências que permitem o gozo do benefício fiscal. Até recentemente, as normas que buscavam esse aprofundamento foram frustradas por meio de liminares concedidas pelo STF em Ações Diretas de Inconstitucionalidade.

A lei 10.260/2001, por exemplo, teve a eficácia da parte que trata do assunto suspensa por meio de liminar concedida na ADI 2545 (j. 01/02/2002). O artigo 19 desta lei buscava exatamente fixar uma exigência que justificasse o benefício: a concessão de bolsas de estudo no ensino superior. O STF entendeu que tal exigência não poderia ser condição para gozo do benefício. A idéia defendida foi a de que se estaria substituindo a obrigação de pagar o tributo ("dar") pela obrigação de oferecer bolsas de estudo de ensino superior ("fazer"). Contudo, como pelo artigo 195, § 7º, da CF as instituições já estavam dispensadas da primeira obrigação, a substituição seria inconstitucional: o condicionamento para o gozo das entidades estaria violando o próprio artigo que prevê o benefício.

---

[1] Eis o texto do referido dispositivo: "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei".

Todavia, decisões mais recentes do STF indicam uma inflexão nesse entendimento. A Medida Provisória 213/2004 foi questionada por três ADIs: 3379[2], 3330[3] e 3314[4]. Uma das principais alegações de duas das impetrantes (3314 e 3330) foi a de que a exigência de conceder bolsas de estudo para o Ensino Superior, prevista nesta MP, violaria o benefício previsto no § 7º, do artigo 195, da CF, na medida em que condicionaria a fruição do benefício por ele já concedido. O voto do ministro relator, Carlos Britto, em resposta às três ações, expressou uma aceitação do mesmo tipo de exigência recusado no julgamento da ADI 2545 (j. 2002): a concessão de bolsas de estudo no Ensino Superior. A aceitação se deu, entre outras, sob justificativa de que o próprio artigo 195, § 7º, prevê a fixação de exigências que as instituições devem cumprir para fazerem jus ao benefício. Assim, além de, diferentemente do caso anterior, o relator ter optado por não julgar a concessão medida cautelar[5], seu voto de mérito, que acompanhou os pareceres do Ministério Público, da Advocacia Geral da União e da Procuradoria Geral da República, indica uma mudança de entendimento do Tribunal.

De maneira resumida, este indício de mudança pode ser ilustrado pelo seguinte relato: duas leis buscaram, entre outros objetivos, fixar para as entidades que pretendiam gozar da imunidade do artigo 195, § 7º, a exigência de conceder bolsas de estudo no Ensino Superior. Ambas foram questionadas em ações distintas no STF. No julgamento de uma, a liminar para suspender o efeito do dispositivo que previa esta exigência foi concedida, enquanto na decisão da outra, não apenas se optou por não julgar o pedido liminar, como o voto do relator apontou para o entendimento de que essa exigência tem amparo na Constituição. Nesse

[2] Data de entrada da ação: 17/12/2004.
[3] Data de entrada da ação: 21/10/2004.
[4] Data de entrada da ação: 01/10/2004.
[5] Opção prevista no artigo 12 da lei 9868/99, de seguinte redação: "Art. 12. Havendo pedido de medida cautelar, o relator, em face da relevância da matéria e de seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, poderá, após a prestação das informações, no prazo de dez dias, e a manifestação do Advogado-Geral da União e do Procurador-Geral da República, sucessivamente, no prazo de cinco dias, submeter o processo diretamente ao Tribunal, que terá a faculdade de julgar definitivamente a ação.".

contexto, revela-se a importância de investigar o que influenciou essa diferença nas decisões.

O objetivo desse trabalho foi justamente investigar os indícios de mudança de postura do STF no que tange ao tema da imunidade tributária concedida a entidades beneficentes de assistência social e apreender as possíveis motivações. Essa apreensão foi feita à luz da evolução das contrapartidas na legislação. Isso permitiu entender de que maneira o STF se portou diante das diferentes tentativas de aprofundar o quadro de exigências e se uma possível diferença no tratamento legal da questão pode ter contribuído para a mudança de postura da Corte.

Por fim, dentro da questão principal mais um recorte foi feito. Dividi as exigências em duas categorias: contrapartidas e requisitos. Chamei de contrapartida algo que serve de compensação, dado em troca. No contexto da proposta da pesquisa, seriam ações das entidades que, ao configurarem benfeitorias para a sociedade, permitissem que tais entidades fizessem jus ao benefício fiscal. Exemplos de contrapartidas seriam: exigir da entidade que determinada porcentagem de seus recursos seja aplicada em uma atividade específica, que parte dos serviços seja gratuita, ou prestada a determinado grupo social, etc. Chamei de requisito todas as exigências que não são contrapartidas. No caso dos requisitos para gozo de um benefício por parte de um grupo de entidades, ilustrações poderiam ser: o tempo de funcionamento da entidade, a posse de um certificado, a não remuneração de seus diretores, etc. O foco deste trabalho será o primeiro tipo de exigência descrito.

2. Metodologia

A pesquisa foi feita a partir dos acórdãos sobre o tema e os textos legais que se mostraram importantes para entender o contexto das decisões. Descrevo nesse capítulo o caminho percorrido para delimitar o universo de acórdãos e analisá-los, assim como para delimitar e analisar o material legislativo pertinente.

2.1 Delimitação do Universo de Acórdãos

A busca dos acórdãos que vieram a compor o universo de análise foi feita a partir do *site* do Supremo Tribunal Federal, mais especificamente na ferramenta de busca "pesquisa de jurisprudência". Após algumas tentativas que não levavam à maioria dos casos, no dia 25/06/2011, ao pesquisar por "195 § adj 7º", obtive 28 casos como resultado. Depois da leitura das ementas desses casos, foi possível descartar 5, que não tinham qualquer pertinência temática, totalizando, então, 23 que de fato diziam respeito ao artigo 195, § 7º, da CF[6]. Além disso, a primeira leitura das ementas já possibilitou encontrar outro precedente que, além de abordar a questão, pareceu muito importante por seu teor e data de julgamento. Trata-se do Mandado de Injunção 232 (j. 1991), no qual a Corte declarou mora legislativa e definiu conseqüências caso a regulamentação do dispositivo constitucional não fosse feita. Além deste, quatro casos não encontrados na pesquisa inicial por não terem sido julgados, foram acrescentados logo em um primeiro momento, a partir da pesquisa da legislação: as ADIs 3314, 3379 e 3330 e 4480[7]. As três primeiras tratam da MP 213/2004, que instituiu PROUNI, e fazem parte de um só julgamento. Trata-se de uma política pública de enorme repercussão e, sem dúvida, do que mais me motivou a realizar a presente pesquisa. Apesar de não concluído, o julgamento dessas três ações já conta com o voto do relator, o que agregou à pesquisa jurisprudencial. No outro caso, ADI 4480, se dará a discussão em torno de dispositivos de uma lei importantíssima, a 12.101/2009. Não há previsão para o julgamento. Contudo, entendi que a leitura da petição inicial ajudaria a entender a legislação e até mesmo delimitar aspectos que deverão estar presentes no julgamento.

O ponto de partida da análise foram os casos de controle concentrado, ADIs 2545 (j. 2002), 2036 (j. 11/11/99), 2028 (j. 11/11/99), 3314, 3379, 3330 e 4480, ao lado do caso descoberto a partir da leitura das

[6] A obtenção de um número significativo de ações, julgadas nas turmas e no pleno, relativas ao tema do trabalho, desde a primeira busca, me motivou a optar por não incluir as decisões monocráticas ao universo de pesquisa.
[7] Data de entrada da ação: 27/10/2010.

ementas, o MI 232 (j. 1991), que me pareceu de fundamental importância. A grande maioria dos precedentes citados nesses casos ou já estavam no universo até então delimitado, ou tratavam de outros assuntos que não o benefício fiscal previsto no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal. Por isso, a única mudança feita no universo a partir da leitura e fichamento desses primeiros casos foi o acréscimo do RMS 22360 (j. 12/12/95), citado inúmeras vezes pelos casos vistos até este momento. Tal caso não cita o art. 195, § 7º na ementa por tratar de isenção concedida a entidades beneficentes de assistência social anteriormente à Constituição de 1988. Porém, por se tratar de um benefício fiscal muito semelhante, e por haver incidência do dispositivo da atual Constituição ao caso, sua análise mostrou-se relevante[8].

Iniciei, então, a leitura dos casos de controle incidental. Nessa etapa da análise, localizei dois casos pertinentes que não constavam no universo dos acórdãos que selecionei no projeto, o MI 605 (j. 30/08/2001) e o RE 566.622-RG (j. 21/02/2008), e que foram incluídos no material. Além desses, também optei por incluir a ADI 1802 (j. 27/08/98), também identificada a partir de sua citação como precedente importante. Esse caso, apesar de não tratar exatamente do artigo 195, § 7º, pela maneira como foi citado, criou um precedente importante no tema da imunidade tributária. Avaliei, portanto, que sua análise seria de grande serventia para entender melhor a jurisprudência do Tribunal a esse respeito.

Seguindo a leitura, foram identificados quatro casos que não contribuiriam para os fins da pesquisa. O AI 692.316 e as ACs 720, 1426 e 1663, mesmo tratando de questões que envolvem o art. 195, par. 7º, não cuidam das exigências para o gozo do benefício. Os argumentos utilizados nas discussões que permearam os julgamentos desses casos não se mostraram pertinentes aos objetivos deste trabalho. Por isso, os quatro casos foram retirados do universo de pesquisa.

A tabela a seguir mostra o universo final de acórdãos selecionados:

[8] Ao lado do RMS 22192, encontrado na primeira pesquisa, o RMS 22360 é o único que trata de isenção anterior a 1988 sobre a qual incide o artigo 195, § 7º, da CF.

Ação	Estado	Ministro Relator	Julgado em	Órgão Julgador
RE-AgR 504354	RG	Joaquim Barbosa	17/05/2011	Segunda Turma
RMS-AgR 27977	DF	Ricardo Lewandowski	10/05/2011	Primeira Turma
RE-AgR 491538	SC	Dias Toffoli	23/03/2011	Primeira Turma
AI-AgR 830147	SC	Gilmar Mendes	22/03/2011	Segunda Turma
RMS 26932	DF	Joaquim Barbosa	01/12/2009	Segunda Turma
RMS 27093	DF	Eros Grau	02/09/2008	Segunda Turma
RE-AgR 428815	AM	Sepúlveda Pertence	07/06/2005	Primeira Turma
RE-AgR 354168	DF	Eros Grau	31/05/2005	Primeira Turma
AC-QO 392	PR	Marco Aurélio	29/03/2005	Primeira Turma
AC-QO 271	PR	Carlos Britto	28/09/2004	Primeira Turma
AI-AgR 409981	RS	Carlos Velloso	29/06/2004	Segunda Turma
RE-AgR 197995	MG	Ellen Gracie	18/11/2003	Segunda Turma
MI 616	SP	Nelson Jobim	17/06/2002	Tribunal Pleno
ADI-MC 2545	DF	Ellen Gracie	01/02/2002	Tribunal Pleno
MI-AgR 608	RJ	Sepúlveda Pertence	01/06/2000	Tribunal Pleno
MI-AgR 609	RJ	Octavio Gallotti	01/06/2000	Tribunal Pleno
ADI-MC 2036	DF	Moreira Alves	11/11/1999	Tribunal Pleno
ADI-MC 2028	DF	Moreira Alves	11/11/1999	Tribunal Pleno
RMS 22192	DF	Celso de Mello	28/11/1995	Tribunal Pleno
ADI 3379	DF	Marco Aurélio	Em pauta	Tribunal Pleno
ADI 3330	DF	Marco Aurélio	Em pauta	Tribunal Pleno
ADI 3314	DF	Marco Aurélio	Em pauta	Tribunal Pleno
MI 232	RJ	Moreira Alves	02/08/1991	Tribunal Pleno
RMS 22360	DF	Ilmar Galvão	12/12/1995	Primeira Turma
MI 605	RJ	Ilmar Galvão	30/08/2001	Tribunal Pleno
RE 5666622 RG	RS	Marco Aurélio	21/02/2008	Tribunal Pleno
ADI-MC 1802	DF	Sepúlveda Pertence	27/08/1998	Tribunal Pleno
ADI 4480	DF	Gilmar Mendes	Não julgado	Tribunal Pleno

2.2 Metodologia para a análise dos acórdãos

Os acórdãos foram fichados de acordo com um modelo de ficha, exemplificado no **anexo** com uma preenchida. A grande maioria das ações trata de questões comuns, o que facilitou em grande medida a utilização das fichas para redigir o texto final.

A fim de tornar os dados "crus", coletados a partir dos fichamentos, informações úteis para os fins do trabalho, agrupei os acórdãos a partir das grandes questões que os permeavam. A principal questão diz respeito às exigências para o gozo do benefício previsto no artigo 195, § 7º, da CF. Em relação a esta, o importante foi notar quais das exigências o STF julgou constitucional e sob qual fundamentação. Contudo, foram detectadas questões correlatas que tangenciam esta principal e aparecem frequentemente em mais de um julgamento, além de também fazerem parte dos resultados da pesquisa de jurisprudência. São elas: questão sobre a suposta exigência constitucional do estabelecimento de lei complementar para a regulamentação do benefício previsto no artigo 195, § 7º, da CF; questão sobre a abrangência do conceito de assistência social; questão da existência de direito adquirido em relação a isenções concedidas por legislação anterior à atual Constituição; e a questão em torno da função do Mandado de Injunção. A partir desse agrupamento das decisões, busquei perceber se a posição do Supremo se mantinha em cada um dos temas e quais eram os argumentos utilizados para sustentá-la.

2.3 Metodologia para a análise do material legislativo

Desde que elaborei o projeto desta monografia, já tinha uma pretensão de realizar um estudo minimamente aprofundado das leis que já regulamentaram, das que tentaram regulamentar e das que hoje regulamentam o artigo da Constituição de que trata a pesquisa. No decorrer da análise dos acórdãos, o que era uma intenção passou a apresentar-se

cada vez mais como uma necessidade. Tanto para compreender com mais clareza os argumentos, quanto para perceber se a posição sobre a regulamentação teve relação com a abordagem do tema feita pelo legislador, a realização de um histórico legislativo mostrou-se imprescindível.

A delimitação do universo desse material legislativo a ser analisado partiu da lei 8.212/91, primeira a regulamentar o benefício previsto na atual Constituição (art. 195, § 7º), e das leis questionadas nas ADIs selecionadas. A partir desta primeira lei, foi possível chegar às leis que modificaram as exigências para gozo do benefício. Além disso, a leitura de alguns acórdãos apontou para a existência de isenções anteriores à Constituição, porém recepcionadas por ela. A partir desses elementos, obtive as leis, medidas provisórias e decretos que formaram o material legislativo a ser analisado, com os quais organizei um histórico legislativo. A organização deste histórico foi de fundamental importância para que tivesse a clareza da evolução das exigências na legislação.

Os principais pontos observados nesse material foram: i) quais os dispositivos da lei que se referem às exigências para o gozo do benefício em questão?; ii) tais exigências se destinam a algum grupo específico de entidades beneficentes de assistência social?; iii) qual o conceito de assistência social adotado pela lei?; e iv) quais das exigências são apenas requisitos e quais configuram contrapartidas?.

3. Evolução das contrapartidas na legislação e as reações do STF

Neste capítulo, exponho os aspectos gerais das principais normas que buscaram alterar o regime de exigências que devem ser atendidas de forma a permitir o gozo da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF. Trata-se, portanto, de uma evolução do tratamento das exigências na legislação. Como já manifestado, meu interesse foi destacar as exigências que significam contrapartidas. Em conjunto com a apresentação dessa evolução analiso as questões e argumentos presentes nas ações que vieram a

questionar algumas destas leis no STF. Essa opção propiciou que os argumentos utilizados nos julgamentos fossem compreendidos à luz dessa legislação, principal objeto das decisões.

Como já expressei, a questão central que permeia as decisões diz respeito às exigências para o gozo do benefício previsto no artigo 195, § 7º, da CF. As questões correlatas específicas de cada caso são expostas neste capítulo apenas na medida em que favorecerem a compreensão da questão central. Esclareço que mais à frente, no próximo capítulo, são elas tratadas uma a uma, com maior aprofundamento.

3.1 O MI 232 (j. 1991) e o marco estabelecido pela lei 8.212/91

Em agosto de 1991, a partir de uma ação impetrada por uma entidade educacional[9], o STF teve a oportunidade de discutir questões que viriam a reaparecer uma série de vezes em outros julgamentos. A razão da impetrante se referia ao fato de inexistir legislação que regulamentasse a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF, inviabilizando o gozo do benefício por parte de entidades beneficentes de assistência social, como alegou ser seu caso.

Preliminarmente, ocorreu uma longa discussão sobre a legitimidade ativa da impetrante, passando pela natureza e função do instrumento Mandado de Injunção. Tratou-se de interpretar se a impetrante detinha ou não o direito subjetivo à imunidade, que a legitimaria a impetrar o MI. Essa interpretação fez-se necessária na medida em que parte dos ministros[10], acompanhando o relator Moreira Alves, entendeu que não haveria direito subjetivo se não houvesse regulamentação à qual se adequasse a entidade, enquanto outra parte entendeu que o fato de o dispositivo constitucional não estar regulamentado não significava que não houvesse uma situação de vantagem no plano jurídico por parte da entidade. Além disso, esse segundo grupo de ministros argumentou que fazer a exigência referida pelo

[9] O nome da entidade é: Centro de Cultura Prof. Luiz Freire.
[10] Acompanham o ministro relator Moreira Alves neste entendimento os ministros: Sidney Sanches, Aldir Passarinho, Neri da Silveira, e Octávio Gallotti.

ministro relator como pré-requisito para a propositura de MI significaria um esvaziamento do instituto.

Esse confronto de entendimentos encobre uma diferença de concepções muito pertinente na questão das exigências. Tal situação é bem ilustrada pelos votos dos ministros Octavio Gallotti e Sidney Sanches, segundo os quais a lei que viesse a regular o tema poderia distinguir entre as entidades que se enquadram e as que não se enquadram nas exigências que devem ser preenchidas para o gozo da imunidade. O entendimento diverso pode ser exemplificado pelo voto do ministro Célio Borja, segundo o qual o legislador apenas regularia o modo de exercício de um direito já concedido. O conflito dessas concepções se relaciona com a aceitação ou não de contrapartidas que venham a excluir parte das entidades do âmbito do benefício.

Os ministros Marco Aurélio, Carlos Velloso, Celso de Mello, Sepúlveda Pertence, Célio Borja e Paulo Brossard foram vencedores nesta questão preliminar. Apesar de não ser exatamente essa a questão que foi a pauta de julgamento, prevaleceu o entendimento de que o legislador poderá apenas regular o exercício de um direito já concedido às entidades beneficentes de assistência social, qual seja, o direito à desoneração da contribuição para a seguridade social.

Após o debate acima descrito, que resultou na rejeição da preliminar de ilegitimidade ativa da impetrante, a Corte passou a analisar o mérito. Nessa questão, havia um entendimento de parte dos ministros no sentido de que deveria apenas ser declarada mora legislativa decorrente do vencimento do prazo estipulado pelo art. 59 do ADCT[11] e da impossibilidade de que entidades imunes gozassem do benefício a elas concedido por falta de legislação que regulamentasse o tema. Além disso, deveria ser estipulado um prazo, de modo que, após seu vencimento sem providências do legislativo, gozasse a impetrante do benefício independentemente da ausência de regulamentação.

[11] O texto do artigo é o seguinte: "Art. 59 - Os projetos de lei relativos à organização da seguridade social e aos planos de custeio e de benefício serão apresentados no prazo máximo de seis meses da promulgação da Constituição ao Congresso Nacional, que terá seis meses para apreciá-los".

Contudo, outra parte dos ministros[12] expressou que a sentença do Tribunal não poderia ser meramente declaratória neste caso, em virtude da função do MI. Diferentemente da ADI por omissão, criada para defender a ordem jurídica, o MI seria um instituto cuja criação se destinaria à proteção de direitos subjetivos constitucionais. Por isso, deveria fazer parte da decisão do STF uma solução imediata para a impossibilidade de a impetrante exercer seu direito, resolvendo o Tribunal o caso concreto. A solução que estes ministros sugeriram foi a de aplicar, por analogia, o art. 14 do Código Tributário Nacional[13] – CTN, até manifestação do legislador que viesse a regulamentar o tema.

A contra-argumentação sobre esse entendimento foi proferida pelo Ministro Moreira Alves, segundo o qual se o art. 14 do CTN poderia ser considerado uma regulamentação do tema, não haveria mora e, portanto, a ação não deveria ter sido aceita. Por outro lado, caso tal artigo não fosse regulamentação adequada, a aplicação desta analogia pelo STF seria uma usurpação da função legislativa. A posição foi reforçada pelo ministro Octavio Gallotti, que expressou a idéia de que só cabe analogia quando há lacuna e, sendo o caso de ausência do legislador, a aplicação deste remédio não seria adequada.

O resultado da questão de mérito foi o prevalecimento da opinião da parte dos ministros que expressaram que deveria ser apenas declarada a mora legislativa e o prazo estipulado para que o legislador suprisse a ausência foi de seis meses, ficando vencidos os ministros Marco Aurélio,

---

[12] Marco Aurélio, Carlos Velloso e Célio Borja foram os ministros que expressaram tal entendimento.

[13] É o texto: "Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:
I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; *(Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*
II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.
§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.
§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos."

Carlos Velloso e Célio Borja. É importante notar, por fim, que a lei 8.212/91, posteriormente reconhecida pelo próprio Tribunal como regulamentação satisfatória da imunidade, foi promulgada pouco mais de uma semana antes da data do julgamento. Mesmo assim, no dia da decisão do MI 232 (j. 1991), tal lei foi ignorada, não sendo sequer citada por qualquer um dos ministros.

Como já foi mencionado, o § 7º do art. 195, da CF, desonera as entidades beneficentes de assistência social da contribuição para a seguridade social, desde que as exigências previstas em lei sejam atendidas. O primeiro diploma que vem a estabelecer essas exigências é a lei 8.212/91. Tal lei dispôs sobre a organização da Seguridade Social e instituiu seu Plano de Custeio. Antes de tratar das exigências em si, destaco alguns conceitos e princípios expressos neste diploma.

Na maioria das vezes, não ocorre uma delimitação nova desses conceitos e princípios, mas a reprodução dos já presentes na Constituição Federal, como os expressos nos artigos 194[14], 203, inciso I[15], 204, incisos I e II[16], e 195, *caput*[17]. Nestes casos, o que a lei faz é transcrever

---

[14] Eis o artigo: "Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.
Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:
I - universalidade da cobertura e do atendimento;
II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;
III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;
IV - irredutibilidade do valor dos benefícios;
V - eqüidade na forma de participação no custeio;
VI - diversidade da base de financiamento;
VII - caráter democrático e descentralizado da gestão administrativa, com a participação da comunidade, em especial trabalhadores, empresários e aposentados.".

[15] Expressa o artigo: "Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:"
"I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;"

[16] Eis a referida parte do artigo: "Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes:"
"I - descentralização político-administrativa, cabendo a coordenação e as normas gerais à esfera federal e a coordenação e a execução dos respectivos programas às esferas estadual e municipal, bem como a entidades beneficentes e de assistência social;"
"II - participação da população, por meio de organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis."

[17] É o dispositivo: "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos

exatamente o que definiu a Constituição sobre seguridade social e assistência social. Na reprodução do *caput* do artigo 195, observa-se um detalhe importante: a expressão "nos termos da lei" é substituída por "nos termos do art. 195 da Constituição Federal e desta Lei". Tal substituição revela a clara intenção do legislador de, por meio da lei em questão, regulamentar o artigo da Carta Maior. Porém, ao mesmo tempo em que fica evidente essa intenção, a mera reprodução dos preceitos constitucionais também é um aspecto que torna a regulamentação insatisfatória, incompleta. Por não trazer elementos novos e mais objetivos que, estando em consonância com a Constituição, delimitassem os critérios norteadores de uma série de relações jurídicas ligadas à seguridade social, a lei acabou por não criar uma situação de maior estabilidade e segurança no plano jurídico.

Mais adiante, os artigos 22 e 23 da lei 8.212/91 definem detalhadamente como se dará a contribuição, a cargo da empresa, destinada à seguridade social. Da contribuição descrita nesses dois dispositivos, o *caput* do artigo 55 exonera as entidades beneficentes de assistência social que atendam exigências que o próprio artigo passa a elencar em seus incisos. Aqui, é importante perceber a relação estabelecida entre este artigo e o § 7º do artigo 195 da Constituição: o *caput* do artigo da lei ordinária prenuncia a definição das exigências que o dispositivo constitucional expressa caber à lei infraconstitucional.

Feitas tais considerações, passo para a exposição e análise das exigências que foram definidas pelo texto original do artigo 55 da lei 8.212/91. Eis a transcrição deste texto:

> "Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:
> I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

---

da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:"

> II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social [**18**], renovado a cada três anos;
> III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;
> IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;
> V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social [**19**] relatório circunstanciado de suas atividades.
> § 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.
> § 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.".

Primeiramente, percebe-se que nenhuma das exigências se destina a algum grupo específico de entidade beneficente de assistência social. Por isso, devem ser cumpridas por qualquer dessas entidades que almeje gozar do benefício, independentemente de sua área de atuação. Outro ponto importante é o fato de a lei explicitar o entendimento de que, no conceito de assistência social, estão englobadas atividades nas áreas de saúde e educação. Em relação à caracterização das exigências, classifico como requisitos o reconhecimento da entidade como de utilidade pública, o porte do Registro e do Certificado de Fins Filantrópicos[20] e a não remuneração de diretores, conselheiros, etc., e como contrapartidas a promoção da assistência social beneficente e a aplicação integral do eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais da entidade.

No que diz respeito à primeira contrapartida, o que se verifica é a falta de objetividade dos critérios que a lei estabeleceu para que se

---

[18] A partir da lei 9.429, de 26/12/96, essa competência foi transferida para o Conselho Nacional de Assistência Social, instituído pela lei 8.742, de 07/12/1993.
[19] Tal órgão foi instituído pela própria lei 8.212, em seu art. 6º, *caput*. A lei 9528/97 retirou essa atribuição da competência do CNSS, que passou a ser do INSS.
[20] O Certificado de Fins Filantrópicos foi substituído por Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, a partir da MP 2.187-13, de 24/08/2001.

avaliasse se a entidade deve ou não receber o benefício fiscal em relação à contribuição para a seguridade social. Isso porque não ocorre qualquer especificação sobre as atividades que a instituição deve desenvolver, que proporção tais atividades devem estabelecer em relação às demais, ou mesmo qual o público alvo das ações. Do modo como foi formulada, a regulamentação não vai além do que a própria Constituição já havia disposto. Entendo que este baixo grau de objetividade verificado acaba aumentando a discricionariedade dos órgãos que julgam se as exigências foram preenchidas, o que diminui a transparência deste processo. Por isso, a chance de que essas decisões sejam questionadas aumenta, visto que são elas permeadas por critérios subjetivos. Nesse contexto, resoluções de tais órgãos de fiscalização muitas vezes vieram a complementar a regulamentação de forma a buscar suprir a falta desses critérios. Contudo, se verifica uma usurpação de competências, pois instrumentos infralegais, cuja função seria apenas dar diretrizes e fiscalizar com base em critérios já estabelecidos, acabam regendo, indiretamente, um dispositivo constitucional. Vale dizer, ainda, que a falta de competência desses instrumentos pode ser verificada, inclusive, a partir do próprio texto do art. 195, § 7º, da CF, que criou uma reserva legal para sua regulamentação.

Em relação à segunda, nota-se que a lei não explorou suficientemente a fixação de exigências de maneira a favorecer na máxima medida possível o interesse público. Isso porque o oferecimento de tal contrapartida parece muito pouco significativo em relação à enorme quantidade de recursos que o Estado deixa de arrecadar em razão da referida imunidade tributária. A aplicação do resultado operacional na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais da entidade se traduz na simples exigência de que a instituição seja sem fins lucrativos. Assim, essas exigências não produzem qualquer direcionamento nas atividades da entidade no sentido de que estas complementem a atuação do Estado em áreas sociais importantes.

Tenho por hipótese que aspectos como estes podem ter sido responsáveis por motivar as constantes tentativas de modificação, por parte do Poder Legislativo e do Executivo, no sentido de aprofundar e ampliar as

exigências fixadas pela lei 8.212/91, que, desde sua promulgação, passou a ser o grande parâmetro na regulamentação do benefício tributário previsto no art. 195, § 7º da Constituição Federal.

3.2 Primeira tentativa de alteração, a lei 9.732/98, e a suspensão de seus efeitos pelo STF – ADI 2028/2036 (j. 1999)

A lei 9.732/98, originada da MP 1.729/98, foi a primeira norma elaborada com o objetivo de aprofundar as contrapartidas estabelecidas pelo artigo 55 da lei 8.212/91. Esse objetivo não foi buscado por meio de revogação, mas da alteração e complementação de tal artigo. O inciso III, a partir da nova redação[21], passa a exigir a promoção da assistência social de maneira gratuita e em caráter exclusivo. Além disso, deixa-se de fazer menção as áreas de saúde e educação, e o centro gravitacional da assistência social passa a ser a atenção de pessoas carentes, em especial crianças, adolescentes, idosos e deficientes. Nota-se que, pela redação original, o grupo "pessoas carentes" era apenas um dos beneficiados do serviço e, pela nova, passa a ser o único, a partir do qual se prioriza alguns subgrupos.

Além da alteração do inciso III, a lei vem a acrescentar três novos parágrafos ao artigo 55 da lei 8.212/91: §§ 3º[22], 4º[23] e 5º[24]. O § 3º define a assistência social beneficente como "a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar". O § 4º prevê uma consequência para o descumprimento do artigo 55 da lei 8.212/91: o cancelamento do benefício tributário por parte do INSS. Por fim, o § 5º reconhece uma nova contrapartida, esta apenas para as entidades que atuam na área da saúde: a oferta e efetiva prestação de serviços ao Sistema Único de Saúde – SUS

[21] A nova redação é: "III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;"

[22] Determina o parágrafo: "§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar."

[23] Expressa o dispositivo: "§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo."

[24] Eis a transcrição: "§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento."

no percentual mínimo de sessenta por cento. Ou seja, sessenta por cento dos serviços oferecidos e efetivamente prestados pelas entidades de saúde que pretendessem receber o benefício devem ser de atendimento ao SUS[25].

Alterados alguns aspectos do artigo 55, a lei 9.732/98 também estabelece um novo elemento para a concessão da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF. Eis a redação de seu artigo 4º:

> "Art. 4º As entidades sem fins lucrativos educacionais e as que atendam ao Sistema Único de Saúde, mas não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, gozarão da isenção das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 1991, na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial, desde que satisfaçam os requisitos referidos nos incisos I, II IV e V do art. 55 da citada Lei, na forma do regulamento".

A partir dos novos termos estipulados, as entidades sem fins lucrativos que prestem serviços de educação ou atendam ao SUS, mas não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, não mais terão direito a gozar integralmente do benefício fiscal. O gozo do benefício se dará de maneira proporcional: ao valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a pessoas carentes, no caso das entidades atuantes na educação; e ao valor do atendimento à saúde em caráter assistencial, no caso das entidades beneficentes de assistência social no âmbito da saúde. O artigo 5º[26] da lei expressa que a exigência estabelecida em seu artigo 4º, assim como a nova redação do artigo 55 da lei 8.212/91, será aplicada a partir de abril de 1999, enquanto o artigo 7º[27] prevê o

---

[25] Esclareço que esse dispositivo, assim como todos os outros que exigem que a entidade atenda pelo SUS, não implica que a entidade deixe de receber remuneração pelos serviços prestados, assim como qualquer outra receberia. A exigência se explica pelo fato de essa remuneração ao atendimento do SUS ser abaixo do valor de mercado, como os valores pagos por convênios ou por particulares.

[26] Eis o texto do referido artigo: "Art. 5º O disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, na sua nova redação, e no art. 4º desta Lei terá aplicação a partir da competência abril de 1999."

[27] O artigo dispõe: "Art. 7º Fica cancelada, a partir de 1º de abril de 1999, toda e qualquer isenção concedida, em caráter geral ou especial, de contribuição para a Seguridade Social em desconformidade com o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, na sua nova redação, ou com o art. 4º desta Lei".

cancelamento do benefício tributário em caso de descumprimento verificado a partir deste mês.

Descritas todas as alterações promovidas pela lei 9.732/98, é importante fazer algumas observações, considerando a comparação do quadro das exigências antes e depois do advento desta lei. Uma das mudanças diz respeito a uma definição de assistência social, que, ainda que não muito detalhada, constitui um critério mais objetivo para classificar se a entidade é beneficente de assistência social ou não. Além disso, é interessante notar que tal definição vem acompanhada da expressão "para os fins deste artigo", o que demonstra o foco apenas na atividade das entidades em questão e a preocupação em não alterar relações jurídicas paralelas. Mais especificamente, demonstra o foco na relação que resulta na desoneração destas entidades no que se refere à contribuição para a seguridade social.

Outro ponto verificado em todas as alterações que a lei trouxe, inclusive na própria definição de assistência social citada, é o fato de sempre se ressaltar dois aspectos sobre os serviços das entidades que viriam a receber o benefício fiscal: a gratuidade e a atenção a pessoas carentes. Ambos se relacionam com a exploração do potencial das atividades das entidades beneficiadas pela imunidade tributária no sentido de complementar a atuação do Estado em áreas sociais estratégicas. Exploração esta que, como já citado, não foi plenamente satisfeita pela legislação até então vigente. O estabelecimento da exigência de serviços gratuitos destinados a pessoas carentes como contrapartida que justifique o benefício é tratado pela lei com tal importância, a ponto de se estabelecer uma relação de proporcionalidade. Segundo o art. 4º da lei, as entidades de saúde e educação que não oferecessem exclusivamente serviços gratuitos a pessoas carentes, gozariam do benefício na razão entre o valor das vagas com essas características e o valor do total de vagas.

Todos os dispositivos expostos, tanto os que alteraram o art. 55 da lei 8.212/91, quanto aqueles que modificaram a relação jurídica de benefício fiscal até então vigente, foram suspensos por meio de medida

liminar concedida pelo STF na ADI 2028/2036 (j. 1999). Passo à exposição das questões e argumentos que apareceram no julgamento que concedeu a liminar neste caso.

A primeira questão levantada pelo ministro relator, Moreira Alves, no julgamento da ADI 2028/2036 (j. 1999), foi a respeito da abrangência das áreas de educação e saúde no conceito de assistência social. A pertinência da questão está relacionada à impetrante da ação, Confederação Nacional de Saúde – Hospitais, Estabelecimentos e Serviços – CNS. Em seu voto, o ministro defendeu um conceito mais amplo a partir de argumentos que consideram a Constituição Federal, além de passar pela jurisprudência do STF e até pela doutrina jurídica brasileira. Para ele, a conciliação dos artigos 149, 203 e 195, § 7º, todos da CF, pressupõe um conceito de assistência social que abarque serviços de saúde e educação. Além disso, afirmou que a consolidação desse conceito na jurisprudência da Corte se deu no julgamento dos RMS 22192 (j. 1995) e 22360 (j. 1995) e do MI 232 (j. 1991). Por fim, retomou a definição de Cesarino Jr., citada nas informações prestadas pelo Presidente da República: "podemos definir o direito Assistencial como parte do Direito Social relativo à concessão aos hipossuficientes dos meios de satisfação de suas necessidades vitais, sem qualquer contraprestação de sua parte".[28] Segundo o relator, dentre tais necessidades mencionadas pelo doutrinador se incluem os serviços de educação e saúde.

A segunda questão tratada pelo voto do relator se refere à acusação da requerente de que a regulamentação da imunidade prevista no § 7º do artigo 195, da CF, deve ser feita por lei complementar, tal como previsto no artigo 146, inciso II[29], da Carta Maior. Segundo a requerente, portanto, a lei 9.732/98 seria dotada de um vício formal que a tornaria inconstitucional. Quanto a esse apontamento, o ministro Moreira Alves expôs duas teses opostas: 1- lei complementar só pode ser exigida quando explicitado pelo texto constitucional e, assim, o termo "lei" citado no § 7º, do artigo 195 se

[28] A. F. Cesarino Jr. - *Direito Social Brasileiro*, 1º vol. Editora Saraiva, 1970, pág. 93.
[29] Eis o referido trecho do artigo: "Art. 146. Cabe à lei complementar:"
"II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;"

refere à lei ordinária, sendo uma exceção ao disposto no artigo 146, inciso II; 2- o termo "lei" do § 7º do dado artigo deve ser interpretado em conjunto com o artigo 146, II, se referindo, portanto, à lei complementar. Segundo o ministro, ambas as teses são fortes, tendo elas equivalência de relevância. Contudo, a lei 8.212/91, diploma que até então regulamentava o tema, também é ordinária. Assim, ainda que se declarasse a inconstitucionalidade formal da lei 9.732/98, o vício continuaria existindo na legislação vigente. Por esse motivo, o ministro optou por adotar a tese 1, rejeitando a alegação de inconstitucionalidade formal da impetrante.

Em relação ao apontamento de vícios materiais, o ministro levantou dois argumentos. O primeiro deles foi o de que as contrapartidas estabelecidas pela lei 9.732/98, a partir de um desvirtuamento do conceito de entidade beneficente de assistência social, restrigem a extensão da imunidade que a Constituição previu. O segundo argumento remeteu a uma interpretação teleológica da Constituição. Segundo o ministro, a intenção do legislador originário, quando da desoneração da contribuição para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social, foi incentivar, sobretudo, o surgimento de instituições parcialmente filantrópicas[30]. Por isso, seria descabido e contra a vontade do legislador originário falar-se em imunidade proporcional ao número de vagas oferecido a pessoas carentes. Inclusive é exposto o contexto fático em que estão inseridas as entidades beneficentes, no qual as doações escassas e a não cobrança dos serviços oferecidos impossbilitam a manutenção das atividades dessas instituições. Dessa forma, a partir da vigência da lei 9.732/98, a sobrevivência de muitas entidades beneficentes dependeria da abdicação de parte da imunidade.

Essas razões, somadas ao "periculum in mora" que, segundo o ministro, se evidencia pelo elevado número de entidades que, a partir das novas exigências fixadas, perderiam a imunidade, podendo deixar de atender a comunidade carente, resultaram na concessão da medida cautelar que suspendeu o efeito dos artigos 1º- na parte que modifica o artigo 55,

[30] No contexto, minha interpretação é a de que o ministro buscou referir-se a entidades que não destinam a totalidade de suas atividades à prestação da assistência social beneficente.

inciso III, da lei 8.212/91, e acrescenta os §§ 3º, 4º e 5º -, 4º, 5º e 7º da lei 9.732/98. Todos os ministros acompanharam o voto do ministro relator, não havendo argumentação vencida. Até o presente momento, não ocorreu a decisão final de mérito.

3.3 A segunda tentativa, lei 10260/2001, e nova frustração promovida pelo STF – ADI 2545 (j. 2002)

A lei 10.260, de 12/07/2001, entre outras providências, institui o FIES – Fundo de Financiamento ao estudante de Ensino Superior, fixa regras para o resgate do certificado do programa relacionadas à contribuição previdenciária e, o que é mais importante para os objetivos deste trabalho, busca ampliar as contrapartidas estabelecidas pelo art. 55 da lei 8.212/91 para o gozo do benefício fiscal previsto no § 7º do artigo 195, da CF. Tal ampliação mais uma vez não é buscada por meio da revogação do artigo 55, mas de sua complementação, sendo reafirmada a necessidade de cumprir as exigências já estabelecidas.

O art. 19 é o dispositivo da lei 10.260/2001 que visa a ampliar as exigências até então impostas às entidades beneficentes de assistência social para gozar do benefício, previstas na lei 8.212/91. Eis sua transcrição:

> "Art. 19. A partir do primeiro semestre de 2001, sem prejuízo do cumprimento das demais condições estabelecidas nesta Lei, as instituições de ensino enquadradas no art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, ficam obrigadas a aplicar o equivalente à contribuição calculada nos termos do art. 22 da referida Lei na concessão de bolsas de estudo, no percentual igual ou superior a 50% dos encargos educacionais cobrados pelas instituições de ensino, a alunos comprovadamente carentes e regularmente matriculados.
> § 1º A seleção dos alunos a serem beneficiados nos termos do caput será realizada em cada instituição por uma comissão constituída paritariamente por representantes da direção, do corpo docente e da entidade de representação discente.
> § 2º Nas instituições que não ministrem ensino superior caberão aos pais dos alunos regularmente matriculados os assentos reservados à representação discente na comissão de que trata o parágrafo anterior.

> § 3º Nas instituições de ensino em que não houver representação estudantil ou de pais organizada, caberá ao dirigente da instituição proceder à eleição dos representantes na comissão de que trata o § 1º.
> § 4º Após a conclusão do processo de seleção, a instituição de ensino deverá encaminhar ao MEC e ao INSS a relação de todos os alunos, com endereço e dados pessoais, que receberam bolsas de estudo.
> § 5º As instituições de ensino substituirão os alunos beneficiados que não efetivarem suas matrículas no prazo regulamentar, observados os critérios de seleção dispostos neste artigo."

Percebe-se que a nova exigência estabelecida por tal artigo é destinada apenas às instituições de ensino que gozam do benefício. Trata-se de impor que tais instituições apliquem a totalidade do valor da contribuição da qual estão isentas, calculado nos termos do art. 22 da lei 8.212/91, na concessão de bolsas de estudo de pelo menos 50% da mensalidade a alunos carentes. Destaco aqui que o valor é exatamente aquele que deixa de ser destinado à contribuição para a seguridade social, consequência imediata do benefício fiscal. Não se trata, portanto, dos resultados operacionais da entidade. Além do estabelecimento de tal exigência, os §§ 1º, 2º e 3º do artigo vem a tratar de regras quanto à constituição de comissões relacionadas à seleção de alunos, influenciando o âmbito interno da instituição.

Mais uma vez, fica evidente o interesse do legislador em aprofundar as contrapartidas fixadas pelo art. 55 da lei 8.212/91 de forma a tornar a concessão do benefício fiscal às entidades beneficentes de assistência social mais vantajosa ao poder público. Assim como a lei 9.732/98, ressalta-se de novo o foco nos serviços gratuitos destinados a pessoas carentes. Há, portanto, uma compatibilidade dos fins da lei 10.260/2001 com a definição de assistência social dada pela lei 9.732/98[31].

Apesar disso, percebe-se que esta é uma tentativa de estabelecimento de exigência significativamente mais branda do que a buscada na primeira tentativa de mudança tratada no item **3.2** deste

[31] A transcrição da definição é a seguinte: "Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar".

trabalho. O elemento da proporcionalidade entre a prestação dos serviços gratuitos e o quanto de desoneração as entidades poderão gozar, por exemplo, não reaparece. Uma hipótese provável é que o fato de todos os dispositivos da lei 9.732/98 que visavam à alteração da relação jurídica em questão terem sido frustrados pelo STF foi absorvido pelo legislador. Por essa hipótese, a partir da percepção de que a exigência de contrapartidas que restringissem a extensão da imunidade do art. 195, § 7º, da CF não seria aceita pela Corte, o legislador mudou de estratégia. Dessa forma, a contrapartida exigida na lei 10.260/2001 seria menos restritiva: a entidade deve apenas aplicar o equivalente ao que deixa de contribuir por conta do benefício, na concessão de bolsas de estudo. Nota-se, portanto, que a lei não restringe a aplicação do resultado operacional de suas atividades ou diminui o benefício das entidades cujos serviços são em parte gratuitos, como quis a lei 9.732/98, mas apenas exige que o valor que deixa de ser arrecadado da contribuição para a seguridade social, seja aplicado pelas entidades de ensino a um fim específico.

Cientes ou não, o fato é que mesmo com essas mudanças do legislador em relação à fixação de exigências mais profundas, no julgamento da ADI 2545 (j. 2002), o STF voltou a conceder liminar suspendendo os efeitos do dispositivo que buscava ampliar as exigências para gozar da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF.

A primeira questão levantada diz respeito à abrangência das áreas de saúde e educação no conceito de assistência social. Essa discussão se relaciona com o fato de ter sido a CONFENEN – Confederação Nacional de Estabelecimentos de Ensino a impetrante da ação. Para enfrentá-la, a ministra relatora Ellen Gracie cita a decisão da ADI 2028/2036 (j. 1998) como precedente que consolidou a adoção pelo Tribunal do conceito mais amplo de assistência social.

No que se refere à exigência fixada pelo artigo 19 da lei, a questão que se coloca é essencialmente sobre a possibilidade de se restringir a aplicação dos recursos provenientes do benefício tributário a um fim específico. Trata-se, portanto, de avaliar se é constitucional limitar a

utilização pela entidade do valor que ela deixa de contribuir a partir deste benefício. Valor este que, segundo a lei, deve ser destinado à determinada finalidade. Para a ministra relatora, o art. 195, § 7º, da CF destina à lei infraconstitucional o mero estabelecimento de critérios para o gozo da imunidade nele prevista, como ocorreu na lei 8.212/91. Sendo assim, o artigo 19, extrapolaria a regulamentação deste dispositivo constitucional. A exigência nele estabelecida condiciona a fruição do direito a imunidade à aplicação dos recursos a um único fim determinado. Contudo, segundo a ministra, como as entidades beneficentes de assistência social já estão dispensadas da obrigação de contribuir para a seguridade social, tal obrigação não poderia ser substituída por outra, no caso a concessão de bolsas de estudo. Essa exigência, ao condicionar seu gozo, restringiria a própria imunidade. Por isso, a ministra concluiu com a idéia de que um dispositivo que restringe o que está previsto na Constituição Federal deve ser declarado inconstitucional. Esse entendimento se evidencia nos seguintes trechos do voto da ministra:

> "Se assim é, a norma impugnada quando determina que o valor econômico correspondente à exoneração de contribuições seja destinado a determinada finalidade está, na verdade, substituindo por obrigação de fazer (conceder bolsas de estudo) a obrigação de dar (pagar a contribuição patronal) de que as entidades beneficentes educacionais estão expressamente dispensadas.".[32]

E depois de citar o artigo 19, completou a ministra:

> "Ou seja, o valor correspondente ao benefício que a Constituição outorgou às entidades beneficentes de assistência social (inclusive educacionais) necessita ser alocado, obrigatoriamente, à finalidade determinada pelo art. 19 da nova lei. Seja essa finalidade a concessão de bolsas de estudo ou qualquer outra, resulta inegável que a legislação ordinária está, por forma oblíqua, a retirar benefício que a Carta Maior estabeleceu em favor dessas instituições.". [33]

Principalmente no que se refere a este segundo trecho transcrito, é possível perceber um ponto muito importante quanto ao posicionamento da

[32] Trecho retirado do voto da Ministra Ellen Gracie no julgamento da ADI 2545 (j. 2002), pág. 499.
[33] Trecho retirado do voto da Ministra Ellen Gracie no julgamento da ADI 2545 (j. 2002), pág. 499.

relatora. Segundo seu entendimento, exigir qualquer contrapartida das entidades para que gozem do benefício tributário previsto no art. 195, § 7º, da CF, seria restringir a imunidade, visto que cada centavo do que deixasse de ser arrecadado e que devesse ser aplicado a um fim previsto em lei estaria deixando de fazer parte de tal benefício. Por isso, exigir que todo valor proveniente da imunidade fosse investido seria o equivalente a promover a extinção desta imunidade.

Todos os ministros seguiram o voto da relatora, o que resultou na concessão de liminar que suspendeu os efeitos do artigo 19. Contudo, o Ministro Nelson Jobim, mesmo seguindo o posicionamento da ministra, retomou a questão da possibilidade de se impor contrapartidas em tom de complementação. Segundo o ministro, a partir da exigência deste artigo, realmente desapareceria o benefício existente, sendo este substituído pelo redirecionamento do valor que deveria ser recolhido na contribuição para a seguridade social. Todavia, o ministro cita o inciso V[34], do art. 55, da lei 8.212/91, para afirmar que não deve a entidade preencher apenas requisitos formais para gozar da imunidade, mas aplicar os resultados operacionais no desenvolvimento de seus objetivos institucionais. A partir dessa afirmação, o ministro expressa a opinião de que se pode exigir das entidades que um percentual dos resultados operacionais seja aplicado em bolsas de estudo. Não haveria impedimento, portanto, para uma alteração do artigo 55 da lei 8.212/91 de modo que se acrescentasse tal exigência, solvendo, segundo o ministro, o problema de as instituições de ensino investirem a maior parte de seus resultados operacionais nas estruturas físicas, e pouco no oferecimento de serviços gratuitos.

Tais observações feitas pelo ministro Nelson Jobim foram acompanhadas pelo voto do ministro Moreira Alves. Assim, fica claro que, para estes dois ministros, o problema central da contrapartida estabelecida pela lei 10.260/2001 está na exigência de que os recursos aplicados em

---

[34] Eis a referida parte do artigo: "Artigo 55 - Fica isenta das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:"
"V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.".

bolsas de estudo sejam os provenientes da imunidade. Não consideram eles haver impedimento quanto à exigência de contrapartidas configuradas de outra maneira. Já a ministra relatora, como já analisado, tem a opinião de que qualquer exigência que configure um ato de "fazer", seja ele a concessão de bolsas de estudo ou qualquer outro, não seria permitida pela Constituição. Percebe-se, portanto, que, apesar da unanimidade quanto à suspensão dos efeitos do artigo 19, o tom de complementação utilizado pelo ministro Nelson Jobim não se justifica. No meu entendimento, ocorreu uma clara divergência no julgamento em relação à possibilidade de que contrapartidas sejam exigidas como condição para o gozo da imunidade que não foi resolvida, deixando pendente uma questão fundamental para o contexto tributário do país. Da decisão proferida, apenas se conclui sobre a inconstitucionalidade do artigo 19 da lei 10.260/2001. Não se debateu, porém, a causa dessa inconstitucionalidade de maneira a delimitar que exigências são compatíveis com a imunidade prevista no artigo 195, § 7º, da CF. É preocupante que uma Corte que influencia diretamente questões tão importantes para a sociedade tenha suas decisões limitadas a uma somatória de votos, sem que sejam levadas em conta as justificativas de cada ministro. Um diálogo mais efetivo neste caso, por exemplo, facilitaria em grande medida a atividade do legislador, que, com base em uma decisão mais uniforme, teria elementos para alterar a referida regulamentação em consonância com a interpretação do STF.

Para finalizar a análise deste julgamento, é importante mencionar que houve dois outros dispositivos questionados pela petição inicial, dos quais um também foi suspenso pelo STF via liminar. Trata-se do *caput* e do inciso IV do artigo 12, também da lei 10.260/2001. Tais dispositivos não se referem, contudo, à fixação de exigências em relação à imunidade em questão, mas ao estabelecimento de regras para o resgate do certificado do FIES. Esse certificado foi instituído pelo art. 7º da lei 10.260/2001, tendo os artigos 9º e 10 previsto o recebimento desses certificados pelas instituições que participarem do programa e a possibilidade de sua utilização para

pagamento das obrigações previdenciárias. O artigo 12, *caput*[35], privilegia as instituições que não têm pendências em relação ao cumprimento de obrigações previdenciárias, impedindo o resgate antecipado de certificados por parte daquelas entidades que estejam em débito com o Tesouro Nacional. Já o inciso IV[36] do mesmo artigo impede o resgate antecipado por instituições que tenham recorrido ao Judiciário para discutir contribuições previdenciárias.

O STF entendeu que a condição para o resgate antecipado estabelecida pelo *caput* do artigo não viola a Constituição, já que, como os certificados representam títulos da dívida pública, dificultar o resgate por parte de devedores do Tesouro Nacional configuraria, segundo a relatora, cujo voto foi acompanhado pelos demais ministros, uma atitude prudente e necessária. Já a respeito da condição fixada pelo inciso IV, também do art. 12, a Corte entendeu que se trata de uma aparente violação artigo 5º, XXXV da CF, que garante o livre acesso ao Judiciário. Essa aparente violação foi o que motivou a suspensão deste dispositivo por meio da medida cautelar.

3.4 A consumação da primeira mudança de contrapartida via MP 213/2004 e o andamento de seu questionamento no STF – ADIs 3379, 3330 e 3314[37]

A MP 213, de 20/09/2004, convertida em lei 11.096, de 13/01/2005, entre outras providências, institui o Programa Universidade para Todos – PROUNI e delimita o conceito de "entidades beneficentes de assistência social" na área de ensino superior. O programa visa a conceder bolsas de

[35] O *caput* do artigo estabelece o seguinte: "Art. 12. A Secretaria do Tesouro Nacional fica autorizada a resgatar antecipadamente, mediante solicitação formal do Fies e atestada pelo INSS, os certificados com data de emissão até 1º de novembro de 2000, em poder de instituições de ensino que, na data de solicitação do resgate, tenham satisfeito as obrigações previdenciárias correntes, inclusive os débitos exigíveis, constituídos, inscritos ou ajuizados e que atendam, concomitantemente, as seguintes condições:"

[36] Eis o inciso IV: "IV - não figurem como litigantes ou litisconsortes em processos judiciais em que se discutam contribuições sociais arrecadadas pelo INSS ou contribuições relativas ao salário educação.".

[37] As ações foram apensadas. Até o momento, conta-se apenas o voto do ministro relator, Calos Britto.

estudo, integrais ou parciais, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos. Essas bolsas se destinam a estudantes de baixa renda (um salário mínimo e meio de renda familiar *per capita*, bolsa integral, e três salários mínimos, bolsa parcial), sem diploma universitário, que: i) tenham cursado o ensino médio completo em escola da rede pública ou em instituições privadas na condição de bolsista integral; ii) sejam portadores de necessidades especiais. As bolsas podem ainda ser destinadas a professores da rede pública de ensino, para os cursos de licenciatura e pedagogia, independentemente de renda.

Para os fins deste trabalho, o foco da análise será especificamente a relação das instituições sem fins lucrativos com o programa. Assim, alguns detalhes sobre o funcionamento do programa (penalidades, prazos, etc.), a relação da instituição com o estudante bolsista e a participação das entidades com fins lucrativos não serão expostos.

Primeiramente, destaca-se o fato de a adesão ao programa se dar de maneira voluntária, tanto pelas entidades filantrópicas como pelas não filantrópicas. A partir da assinatura do termo de adesão, deverá a entidade oferecer uma bolsa integral para cada nove estudantes pagantes. Em troca, tais instituições ficarão isentas, dentre outras, da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social e da Contribuição para o PIS – Programa de Integração Social.

A parte da lei de maior pertinência para os objetivos do trabalho é a que dispõe sobre a atuação das instituições de ensino superior para que sejam consideradas como beneficentes de assistência social, aprofundando as exigências estabelecidas pela lei 8.212/91. Eis a transcrição do artigo 10, *caput*, da MP 213/2004:

> "Art. 10. A instituição de ensino superior, ainda que atue no ensino básico ou em área distinta da educação, somente poderá ser considerada entidade beneficente de assistência social se oferecer, no mínimo, uma bolsa de estudo integral para estudante de curso de graduação ou seqüencial de formação específica, sem diploma de curso superior, com renda familiar per capita que não exceda o valor da mensalidade do curso pretendido, limitada a três salários mínimos, para cada nove estudantes pagantes de cursos de graduação ou seqüencial de formação específica regulares da

> instituição, matriculados em cursos efetivamente instalados, e atender às demais exigências legais."

Nota-se que, por meio de uma estrutura de definição conceitual, tal dispositivo acaba por exigir contrapartida desse tipo de instituição para que gozem do benefício previsto no art. 195, par. 7º da CF. O *caput* do artigo exige das instituições de ensino superior, ainda que atuem em outras áreas, que reservem 10% de suas vagas a bolsas para estudantes sem diploma universitário que tenham renda familiar *per capita* inferior a três salários mínimos para que possam ser consideradas entidades beneficentes de assistência social. Essa exigência, diluída na forma de uma definição do que pode ser considerada uma entidade beneficente de assistência social, apresenta-se como um benefício específico, determinado em lei, que essas instituições devem oferecer à sociedade para fazerem jus à desoneração da contribuição para a seguridade social concedida pelo art. 195, § 7º, da CF.

O § 1º do mesmo artigo[38] exige ainda a aplicação anual em gratuidade de vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços acrescida das receitas decorrentes de outras fontes nele definidas, respeitadas as normas específicas para entidades beneficentes de assistência social da área da saúde. Identifica-se, então, outra contrapartida, desta vez restringindo a utilização de parte dos resultados da instituição na aplicação em gratuidade.

É importante notar alguns aspectos sutis em relação ao disposto nos dispositivos descritos acima, que os diferenciam dos dispositivos das leis até aqui analisadas. O *caput* do artigo 10 não trata diretamente da imunidade prevista na Constituição, nem sequer a menciona. Há, contudo, o estabelecimento de um diálogo com o artigo 195, § 7º, por meio da definição do que pode ser considerada uma entidade beneficente de assistência social. O diálogo não é estabelecido, portanto, com a parte do artigo constitucional que destina à lei infraconstitucional a fixação de

[38] Eis o referido parágrafo: "§ 1º A instituição de que trata o caput deverá aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeira, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, respeitadas, quando couber, as normas que disciplinam a atuação das entidades beneficentes de assistência social na área da saúde."

exigências para o gozo da imunidade nele prevista. Estas exigências já estão fixadas pelo art. 55 da lei 8.212/91. Diferentemente das outras leis, o diálogo se estabelece diretamente com o sujeito do benefício, a partir de uma delimitação do grupo de entidades que compõe este sujeito.

Em relação ao § 1º do mesmo artigo, percebe-se uma relação com o posicionamento do Tribunal no julgamento da ADI 2545 (j. 2002). Os recursos que a lei exige que sejam aplicados em gratuidade não mais provem do valor equivalente à contribuição que deixa de ser recolhida por conta da imunidade, como previa a lei 10.260/2001, mas de parte da receita da entidade. É exatamente o que havia sugerido o ministro Nelson Jobim, acompanhado pelo ministro Moreira Alves, no julgamento da ADI 2545 (j. 2002), quando expressou que não haveria impedimento para a exigência de que parte do resultado operacional das instituições imunes fosse aplicada na concessão de bolsas de estudo.

O art. 11 vem a estabelecer a adesão dessas entidades ao programa, substituindo as exigências do art. 10, *caput* e inciso I, pelas exigências do PROUNI. Os direitos e deveres da entidade que, a fim de gozar da imunidade, deve cumprir o disposto no art. 10, e da entidade que opta por aderir ao programa, tendo de cumprir o disposto no art. 11, são extremamente parecidos. Contudo, as poucas diferenças são dignas de nota.

Ao aderir ao programa, tendo sua atividade regida pelo art. 11, a entidade privada passa a estar inserida em um contexto de prática de políticas do MEC. Exemplificando: a seleção de estudantes é feita por meio do Exame Nacional do Ensino Médio – ENEM; a entidade fica obrigada a destinar parte de suas vagas a cotas raciais; a avaliação sobre a manutenção do vínculo das entidades ao programa é feita por meio do Sinaes – Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior; além da própria fiscalização do cumprimento das exigências, ao qual a isenção está condicionada, ser competência do próprio MEC. No que diz respeito ao interesse público, a adesão da entidade ao programa é muito mais vantajosa do que apenas o cumprimento do art. 10. Para incentivar essa

adesão, a MP 213/2004 abre algumas exceções aos deveres das entidades: concede uma pequena diminuição da base de cálculo do que deve ser investido na aplicação em gratuidade, admite que 2% da receita bruta sejam investidos em bolsas de estudo por meio de acordos coletivos, por exemplo, bolsas para filhos de funcionários (Art. 11, II, "b"[39]), abre a possibilidade de reexame do processo de concessão do CEBAS (§ 2º[40] do art. 11), e ainda prioriza entidades que aderirem ao programa na distribuição dos recursos do FIES (art. 13[41]). Percebe-se, então, que para ter maior controle sobre as bolsas que seriam ofertadas por meio do cumprimento do disposto no art. 10, a MP concede alguns benefícios à adesão do PROUNI.

O art. 12[42] da MP 213/2004 vem a expressar qual será a situação das entidades que até então gozavam do benefício previsto no art. 195, § 7º, da CF, e que optarem por transformar sua natureza jurídica em sociedade de fins econômicos, estabelecendo como estas pagarão a quota patronal para a seguridade social. Percebe-se aqui a intenção de resolver uma situação fática: a falta de transparência na declaração das entidades sobre sua real natureza jurídica, motivada pela possibilidade de se desonerarem de alguns tributos. Em outras palavras, muitas instituições se declaravam

---

[39] Eis o dispositivo: "II - para cumprimento do disposto no inciso I, a instituição:"
"b) poderá destinar até dois por cento da receita, auferida nos termos da Lei nº 9.870, de 1999, à concessão de bolsas de estudo integral ou parcial em decorrência de acordo coletivo de trabalho;"

[40] É a transcrição do parágrafo: "§ 2º As entidades beneficentes de assistência social que adotarem as regras do PROUNI, nos termos do caput, poderão, mediante pedido expresso, solicitar ao Ministro de Estado da Previdência Social o reexame de seus processos, com a eventual restauração do certificado de entidade beneficente de assistência social e restabelecimento da isenção de contribuições sociais, desde que o indeferimento ou o cancelamento da isenção, ocorridos nos últimos dois triênios, não tenha sido em razão do descumprimento dos requisitos previstos nos incisos III, IV e V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.".

[41] Dispõe o artigo: "Art. 13. Terão prioridade na distribuição dos recursos disponíveis no Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior - FIES, as instituições que aderirem ao PROUNI na forma do art. 5º ou adotarem as regras de seleção de estudantes bolsistas a que se refere o art. 11."

[42] Eis o artigo: "Art. 12. As pessoas jurídicas de direito privado, mantenedoras de instituições de ensino superior, sem fins lucrativos, que estejam no gozo da isenção da contribuição para a seguridade social de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal, que optarem, a partir da data de publicação desta Medida Provisória, por transformar sua natureza jurídica em sociedade de fins econômicos, na forma facultada pelo art. 7º-A da Lei nº 9.131, de 1995, passarão a pagar a quota patronal para a previdência social de forma gradual, durante o prazo de cinco anos, na razão de vinte por cento do valor devido a cada ano, cumulativamente, até atingir o valor integral das contribuições devidas."

sem fins lucrativos para pagar menos impostos. Algumas delas se declaravam inclusive como beneficentes de assistência social e, ao cumprir os poucos requisitos previstos em lei, se desobrigavam de contribuir para a seguridade social. Ao lado das novas contrapartidas, a MP 213/2004 vem, então, a fixar um caminho para que estas entidades declarem quais de fato são seus objetivos institucionais, sem que isso represente um enorme ônus tributário.

Todos os dispositivos citados foram questionados no STF pelas ADIs 3330, 3314 e 3379, nas quais, mais uma vez, ocorreu pedido de liminar. As três ações foram apensadas para que fossem decididas em uma só decisão. O ministro relator, Carlos Ayres Britto, contudo, optou por submeter a questão diretamente para o Tribunal, sob a seguinte justificativa:

> "TENDO EM VISTA A RELEVÂNCIA DA MATÉRIA E O SEU ESPECIAL SIGNIFICADO PARA A ORDEM SOCIAL E A SEGURANÇA JURÍDICA, ADOTO, NA ESPÉCIE, A RITUALÍSTICA PREVISTA NO ARTIGO 12 DA LEI Nº 9868/99[**43**]. SOLICITEM-SE INFORMAÇÕES AO REQUERIDO E, EM SEGUIDA, DÊ-SE VISTA, SUCESSIVAMENTE, AO ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO E AO PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA." [44]

Após tal decisão, apenas em 2008, o ministro Carlos Ayres Britto proferiu o voto de mérito, acompanhando a posição do MPF, da AGU e da PGR. Destaco também que o julgamento foi suspenso em decorrência do pedido de vista do ministro Joaquim Barbosa. Passo, então, a analisar as principais questões e argumentos levantados no voto do ministro relator.

Uma das primeiras questões levantadas diz respeito à alegação das requerentes de que não teriam sido observados os requisitos de relevância e urgência na edição da Medida Provisória 213/2004. Quanto a isso, observou o ministro relator que a avaliação da medida provisória faz parte

---

[43] Expressa o artigo 12 da lei 9868/99: "Art. 12. Havendo pedido de medida cautelar, o relator, em face da relevância da matéria e de seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, poderá, após a prestação das informações, no prazo de dez dias, e a manifestação do Advogado-Geral da União e do Procurador-Geral da República, sucessivamente, no prazo de cinco dias, submeter o processo diretamente ao Tribunal, que terá a faculdade de julgar definitivamente a ação."

[44] Decisão proferida pelo ministro em 02/05/2005, que consta nos autos da ADI 3314.

do processo legislativo. Sendo assim, a última palavra caberia ao Congresso Nacional. Como a MP 213/2004 foi aprovada pelo Congresso, a questão sobre relevância e urgência estaria solucionada, não podendo o Judiciário intervir, salvo em casos em que se verifica o descumprimento de comandos constitucionais. Como exemplo do que seria esse descumprimento, o ministro citou a não observância do § 10 do art. 62[45]. Ainda no enfrentamento dessa questão, o ministro cita a decisão da ADI 3289 (j. 31.10.2007) como precedente que consolidou o entendimento da Corte nesse sentido.

A discussão levantada na decisão da ADI 2036/2028 (j. 1999) sobre a que tipo de lei se refere o artigo 195, § 7º, da CF, ao prever o estabelecimento de exigências para o gozo da imunidade em legislação infraconstitucional, reaparece neste julgamento. Reitero que tal discussão remete ao conflito entre o art. 146, inciso II, da CF, que diz caber à lei complementar a regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar, e a interpretação do STF de que, ao utilizar o termo "lei" sem especificação, como foi o caso do art. 195, § 7º, da CF, o legislador tem a intenção de se referir à lei ordinária. A ADI 1802 (j. 1998) foi citada como precedente que consolidou a posição do Tribunal de que compete à lei ordinária a taxação das normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune. A partir da citação dessa jurisprudência, o ministro afastou a alegação das requerentes de que haveria inconstitucionalidade formal na norma impugnada.

Uma das questões centrais se refere à hipótese de a MP 213/2004 ter restringido o conceito de assistência social a partir do disposto no *caput* de seu artigo 10. Segundo o ministro, essa hipótese não se verifica na medida em que o artigo apenas apontaria regras de configuração de determinadas entidades privadas que justifiquem uma desoneração antes criada pela CF. Além disso, em nenhum momento se impede o gozo integral pelas entidades a partir da fixação da exigência neste artigo prevista.

[45] É o parágrafo: "§ 10. É vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo.".

Posteriormente, as requerentes alegaram o ferimento dos princípios da igualdade perante a lei, art. 5º[46] da CF, caput, da autonomia universitária, art. 207, caput[47], da CF, e ainda o da livre iniciativa, art. 170, caput[48], da CF. Em relação à alegação de que, ao facilitar o acesso de determinado grupo social à universidade, o programa feriria o princípio da igualdade, o ministro argumentou que a igualdade é um valor que tem no combate aos fatores de desigualdade o seu modo próprio de regulação. Além disso, como a Constituição tem como princípio a busca por uma sociedade justa, livre e solidária, a criação de uma compensação a anteriores e persistentes desvantagens factuais estaria de acordo com o art. 5º da Carta Maior. Para enfrentar a questão do suposto ferimento da autonomia universitária, o relator afirmou que o fato de a adesão ser totalmente voluntária, seja para as entidades filantrópicas, seja para as com fins lucrativos, afastaria completamente tal alegação. No que diz respeito à terceira alegação, Carlos Britto afirmou que a livre iniciativa é um princípio que já surge relativizado pela Constituição: segundo o próprio art. 170, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social. Por isso, segundo o ministro, mesmo que fosse identificada uma restrição deste princípio em prol de um fim constitucional tal como o da justiça social, a alegação não seria suficiente para demonstrar inconstitucionalidade. Ainda segundo o voto, além de não ferir qualquer um dos princípios e artigos citados pelas petições iniciais, o PROUNI, ao buscar facilitar o acesso de estudantes economicamente débeis ao ensino universitário, estaria fomentando a concretização de valores constitucionais, tais como os presentes nos artigos 208, V[49], 6º[50], 22, XXIV[51], art. 23, V e X[52].

---

[46] Eis o artigo: "Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:".

[47] Expressa o *caput*: "Art. 207. As universidades gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão.".

[48] O referido artigo expressa: "Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:".

[49] Eis a referida parte do artigo: "Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de:"

Por fim, as requerentes ainda afirmam que o artigo 9º[53] da MP 213/2004 violaria o princípio da legalidade por prever sanções sem crime previsto. Para o ministro, contudo, as únicas sanções aplicáveis em caso de descumprimento das obrigações as quais as entidades se comprometeram quando da adesão ao programa, além de não serem de natureza penal, são expressamente descritas pela lei. Assim, tal alegação também foi afastada pelo voto do ministro Carlos Ayres Britto.

Percebe-se, então, pelo voto do relator, que seguiu entendimento da PGR, do MPF e da AGU, a existência de fortes indícios no sentido de uma aceitação pela Corte das contrapartidas fixadas pela MP 213/2004. Isso porque, pela primeira vez dentre todos os julgamentos de leis que buscaram aprofundar as exigências fixadas na 8.212/91, houve um voto favorável à constitucionalidade. Como exposto, tanto na decisão que julgou a lei 9.732/98, quanto na que julgou a lei 10.260/2001, houve unanimidade em relação à declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos impugnados. Mais do que isso, os votos dos relatores nessas decisões

---

"V - acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um;"

[50] Expressa o artigo: "Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição".

[51] Define o dispositivo: "Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:"
"XXIV - diretrizes e bases da educação nacional;"

[52] Determinam os incisos: "Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:"
"V - proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência;"
"X - combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos;".

[53] O artigo estabelece o seguinte: "Art. 9º O descumprimento das obrigações assumidas no termo de adesão sujeita a instituição às seguintes penalidades:
I - restabelecimento do número de bolsas a serem oferecidas gratuitamente, que será determinado, a cada processo seletivo, sempre que a instituição descumprir o percentual estabelecido no art. 5º e que deverá ser suficiente para manter o percentual nele estabelecido, com acréscimo de um quinto sobre a diferença apurada;
II - desvinculação do PROUNI, determinada em caso de reincidência, na hipótese de falta grave, sem prejuízo para os estudantes beneficiados e sem ônus para o Poder Público.

§ 1º As penas previstas no caput deste artigo serão aplicadas pelo Ministério da Educação, nos termos do disposto em regulamento, após a instauração de procedimento administrativo, assegurado o contraditório e direito de defesa.

§ 2º Na hipótese do inciso II do caput, a suspensão da isenção dos impostos e contribuições de que trata o art. 8º terá como termo inicial a data de ocorrência da falta que deu causa à desvinculação do PROUNI, aplicando-se o disposto nos arts. 32 e 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no que couber.

§ 3º As penas previstas no caput não poderão ser aplicadas quando o descumprimento das obrigações assumidas se derem em face de razões a que a instituição não deu causa.".

passadas, que guiaram o voto dos demais, não contavam apenas com uma rejeição ao tratamento que essas duas leis davam ao tema, mas à própria intenção do legislador de condicionar o benefício à prestação de contrapartidas mais objetivas. Além desses indícios no sentido de uma decisão favorável à constitucionalidade no julgamento de mérito, tem-se que a opção do ministro relator por submeter a decisão diretamente para o pleno da Corte, sem julgamento do pedido de concessão de medida cautelar, já mostra uma mudança por parte do STF quanto à questão. Trata-se, segundo meu entendimento, de uma estratégia para não julgar o pedido de liminar, que só faz sentido quando avaliado imediatamente. Há um claro contraste, portanto, quando se retoma os julgamentos anteriores: noto que em nenhum dos dois contaram com julgamento de mérito, de maneira que os dispositivos questionados tiveram sua eficácia suspensa logo no julgamento de liminar, que acabou, dessa forma, resolvendo a questão.

Voltando à relação descrita entre os artigos 10 e 11 da MP, observa-se, além do já citado, um subproduto. O estímulo para que as entidades optassem pela substituição possibilitada pelo art. 11 resultou na adesão voluntária de um número muito expressivo de entidades ao programa. Avalio que essa alta taxa de adesão, logo após o início da vigência da MP, acabou servindo para enfraquecer a tese de que deveria ser concedida a liminar em decorrência do evidente "periculum in mora". A pergunta que se colocaria a esse questionamento é: como pode haver um risco caso não ocorra a suspensão do dispositivo, se tantas entidades o aderiram de maneira individual e voluntária? Tal argumento foi utilizado na defesa que o Ministério da Educação enviou ao STF. Entendo ter sido esta uma das possíveis razões para que o relator utilizasse a estratégia de invocar o artigo 12 da lei 9868/99 (Lei das ADIs), de modo a não julgar imediatamente o pedido de liminar.

Por fim, no caso específico do programa em questão, a não suspensão dos efeitos dos dispositivos questionados permitiu a consolidação do PROUNI, de maneira que, até o final de 2011, mais de um milhão de bolsas de estudo, integrais e parciais, terão sido oferecidas a estudantes de

baixa renda em universidades particulares[54]. Por isso, sem a intenção de fazer uma previsão leviana, mas apenas de identificar fatores que podem influenciar a decisão dos ministros, considero que, ao se optar por submeter a questão diretamente ao Tribunal, transferiu-se um enorme ônus para o julgamento de mérito. Isso porque, a decisão pela inconstitucionalidade representaria a frustração de uma política pública que, além de ter sido bem sucedida ao que se propôs, já beneficiou parcela muito significativa da sociedade.

3.5 A solução do tema dada pela lei 12.101/2009 e os fundamentos de seu questionamento – ADI 4480

A lei 12.101, de 27/11/2009, dispõe, entre outras coisas, sobre: a certificação das entidades beneficentes de assistência social; a regulação dos procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; e revoga dispositivos das leis 8.212, 9.732, entre outras.

Antes de tratar da lei em si, comentarei um fato a respeito das origens de seu conteúdo. A grande maioria de seus dispositivos é derivada da MP 446, de 07/11/08. Contudo, esta MP foi rejeitada pelo Congresso Nacional. Então, a partir de algumas modificações, foi reenviada ao Congresso na forma de Projeto de Lei, com pedido de urgência. A partir de tais fatos, é importante entender que modificações foram estas que propiciaram a promulgação da lei 12.101/2009.

Dentre as diferenças entre os dois diplomas, identifiquei uma que acredito ter relação com a rejeição da MP. Tais alterações dizem respeito ao disposto nos artigos 37[55] e 39[56] da MP 446/2008. O artigo 37 concede

---

[54] A quantidade de bolsas oferecidas por ano, desde a criação do programa, é uma informação disponível na página http://prouniportal.mec.gov.br/, na seção "Dados e Estatísticas", botão "Representações Gráficas".

[55] Eis o artigo: "Art. 37 Os pedidos de renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social protocolizados, que ainda não tenham sido objeto de julgamento por parte do CNAS até a data de publicação desta Medida Provisória, consideram-se deferidos."

[56] A transcrição do dispositivo é a seguinte: "Art. 39 Os pedidos de renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social indeferidos pelo CNAS, que sejam objeto de pedido de reconsideração ou de recurso pendentes de julgamento até a data de publicação desta Medida Provisória, consideram-se deferidos."

renovação de certificados para entidades que os tenham requerido, sem qualquer critério e, o que parece mais grave, sem avaliação. O artigo 39 vai além, deferindo, também sem critério ou avaliação, recursos de entidades cujo requerimento foi previamente negado pelo CNAS. Acredito que a presença desses dois artigos na MP 446/2008, e a retirada dos mesmos da lei 12.101/2009, foram fatores determinantes deste ocorrido.

Vale perceber, ainda, que tais artigos buscaram solucionar de maneira imediata um problema que vinha se agravando durante anos: a concessão do CEBAS, certificado cuja posse é exigência para a fruição da imunidade de que trata este trabalho. O órgão que na época era responsável por sua emissão, o CNAS, estava em crise, sendo alvo de denúncias de corrupção. Assim, esses dispositivos, possíveis motivos da rejeição da MP 446/2008, devem ser compreendidos dentro de um contexto, a partir da realidade com a qual dialogavam.

Passo agora à descrição dos aspectos gerais da lei 12.101/2009.

Fica evidente, já em seu artigo 1º[57], que tal lei teve como principal objetivo a definição dos requisitos e contrapartidas para que as entidades recebessem o certificado de entidade beneficente de assistência social e a isenção para a seguridade social. Além disso, o texto é claro ao incluir os serviços de saúde, educação e assistência social. As exigências fixadas às entidades de cada uma dessas áreas foram separadas em seções: da saúde, art. 4º ao art. 11, da educação, art. 12 ao art.17 e da assistência social, art. 18 ao art. 20. Nesses artigos misturam-se requisitos e contrapartidas que constituem critérios muito objetivos a respeito do enquadramento de cada entidade para receber o certificado e, conseqüentemente, o benefício tributário. Na seção da saúde, por exemplo, o art. 4º, II, define que as entidades deverão ofertar prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60%. Já na seção da educação, o art. 13 exige que a entidade

[57] É o texto: "Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei."

aplique 20% de sua receita anual em gratuidade. A lei dispõe ainda, no capítulo IV, em seções específicas, sobre a concessão e cancelamento dos certificados, o reconhecimento e suspensão da isenção e os requisitos, como a não remuneração dos diretores, conselheiros, etc., a aplicação da renda em território nacional, entre outros.

Outro dado relevante é a transferência de competência em relação à concessão e renovação de certificados, que passou a ser responsabilidade de cada um dos Ministérios de acordo com a área de atuação da entidade (Saúde, Educação, etc.). Como exposto na parte deste trabalho que trata da lei 8.212/91, a competência original para emitir o certificado que assegurava o direito à imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF, e para avaliar os relatórios sobre as atividades das entidades, eram, respectivamente, do Conselho Nacional de Serviço Social e do Conselho Nacional de Seguridade Social. Desde, então, a legislação mudou de maneira a passar essa competência de fiscalização para outros órgãos. Contudo, o aspecto de centralização da competência foi sempre mantido. Assim, a lei 12.101/2009 é a primeira a descentralizar completamente essa função, distribuindo-a para cada um dos Ministérios, de acordo com a área de atuação da entidade. Outro ponto muito relevante, diz respeito à repetição da mesma estrutura conceitual utilizada pela MP 213/2004. O *caput* do art. 4º, que abre a seção de exigências referentes a entidades da área da saúde, foi redigido da seguinte maneira: "**Art. 4º** Para ser considerada beneficente e fazer jus à certificação, a entidade de saúde deverá, nos termos do regulamento:". A lei 12.101/2009 se valeu, portanto, do mesmo artifício verificado na MP 213/2004 para estabelecer relação com o sujeito do benefício e não com a fixação de exigências prevista na Constituição.

Por fim, uma informação importante é a de que tal lei foi alvo de propositura de ação direta de inconstitucionalidade (ADI 4480), impetrada pela Confederação Nacional os Estabelecimentos de Ensino – CONFENEN no dia 27/10/10. Até o presente momento, tal ação não foi julgada. Os dispositivos impugnados foram os artigos 1º, 13, 14, §§ 1º e 2º, 18, §§ 1º, 2º e 3º, 29, 31, e 32, § 2º, da lei em questão. Passo, então, a exposição

resumida dos argumentos da impetrante em relação a cada um dos dispositivos questionados.

Segundo a petição, logo no artigo 1º já é verificada uma ofensa ao texto constitucional. A alegação é a de que haveria uma pretensão de restringir a imunidade prevista no artigo 195, § 7º, da CF, tratando-a como isenção que pode ser condicionada. Além disso, retoma-se a questão de que, sendo a imunidade uma limitação ao poder de tributar, não poderia ser regulamentada por lei ordinária, tal como previu o 146, II, da CF.

A seguir, é questionado o artigo 13[58] da lei. Segundo a CONFENEN, o dispositivo estabeleceria condições para reconhecimento de entidade beneficente de assistência social da área de educação que limitam o alcance da imunidade. Isso porque a imunidade do art. 195, § 7º, seria concedida a todas as entidades beneficentes de assistência social, não podendo norma infraconstitucional limitar seu alcance, "mas apenas estabelecer condições procedimentais para seu gozo". Além da ofensa ao art. 195, § 7º,

---

[58] Estabelece o artigo: "Art. 13. Para os fins da concessão da certificação de que trata esta Lei, a entidade de educação deverá aplicar anualmente em gratuidade, na forma do § 1º, pelo menos 20% (vinte por cento) da receita anual efetivamente recebida nos termos da Lei nº 9.870, de 23 de novembro de 1999.
§ 1º Para o cumprimento do disposto no **caput**, a entidade deverá:
I - demonstrar adequação às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação - PNE, na forma do art. 214 da Constituição Federal;
II - atender a padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pelo Ministério da Educação; e
III - oferecer bolsas de estudo nas seguintes proporções:
a) no mínimo, uma bolsa de estudo integral para cada 9 (nove) alunos pagantes da educação básica;
b) bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento), quando necessário para o alcance do número mínimo exigido.
§ 2º As proporções previstas no inciso III do § 1º poderão ser cumpridas considerando-se diferentes etapas e modalidades da educação básica presencial.
§ 3º Complementarmente, para o cumprimento das proporções previstas no inciso III do § 1º, a entidade poderá contabilizar o montante destinado a ações assistenciais, bem como o ensino gratuito da educação básica em unidades específicas, programas de apoio a alunos bolsistas, tais como transporte, uniforme, material didático, além de outros, definidos em regulamento, até o montante de 25% (vinte e cinco por cento) da gratuidade prevista no caput.
§ 4º Para alcançar a condição prevista no § 3º, a entidade poderá observar a escala de adequação sucessiva, em conformidade com o exercício financeiro de vigência desta Lei:
I - até 75% (setenta e cinco por cento) no primeiro ano;
II - até 50% (cinquenta por cento) no segundo ano;
III - 25% (vinte e cinco por cento) a partir do terceiro ano.
§ 5º Consideram-se ações assistenciais aquelas previstas na Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993.
§ 6º Para a entidade que, além de atuar na educação básica ou em área distinta da educação, também atue na educação superior, aplica-se o disposto no art. 10 da Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005."

reapareceria ofensa ao art. 146, II, visto que a lei ordinária extrapolaria sua função de legislar sobre a organização e funcionamento das entidades imunes[59], e ao art. 209 da CF. A ofensa a este último se relacionaria ao fato de escolas particulares não terem obrigação de obedecer ao Plano Nacional da Educação, tal como impõe o inciso I do artigo 13.

O artigo 14[60] também teria ferido dispositivos constitucionais. O argumento é o de que, ao limitar os beneficiários da assistência social de acordo com a renda *per capita*, estaria o artigo restringindo o disposto no art. 203, segundo o qual "A assistência social será prestada a quem dela necessitar...", e no artigo 194, I, que garante universalidade de atendimento aos beneficiários da assistência social. Mais adiante, alegou-se que o artigo 18 da lei[61], ao fixar exigência de prestação de serviços de forma gratuita, conflitaria com o entendimento do STF de que a entidade beneficente não é aquela que pratica assistência de forma exclusivamente gratuita, mas que, sendo filantrópica, cobra pelos serviços prestados daqueles que têm condições de pagá-los, integral ou parcialmente. Percebe-se aqui um possível diálogo da petição com o voto do ministro Moreira Alves na ADI 2028/2036 (j. 1999). Como foi exposto no ponto **3.2**, no julgamento

---

[59] Esse entendimento foi consolidado no julgamento da ADI 1802.

[60] Eis o texto: "Art. 14. Para os efeitos desta Lei, a bolsa de estudo refere-se às semestralidades ou anuidades escolares fixadas na forma da lei, vedada a cobrança de taxa de matrícula e de custeio de material didático.
§ 1º A bolsa de estudo integral será concedida a aluno cuja renda familiar mensal *per capita* não exceda o valor de 1 1/2 (um e meio) salário mínimo.
§ 2º A bolsa de estudo parcial será concedida a aluno cuja renda familiar mensal *per capita* não exceda o valor de 3 (três) salários mínimos."

[61] "Art. 18. A certificação ou sua renovação será concedida à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações assistenciais, de forma gratuita, continuada e planejada, para os usuários e a quem deles necessitar, sem qualquer discriminação, observada a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993.
§ 1º As entidades de assistência social a que se refere o *caput* são aquelas que prestam, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários, bem como as que atuam na defesa e garantia de seus direitos.
§ 2º As entidades que prestam serviços com objetivo de habilitação e reabilitação de pessoa com deficiência e de promoção da sua integração à vida comunitária e aquelas abrangidas pelo disposto no art. 35 da Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003, poderão ser certificadas, desde que comprovem a oferta de, no mínimo, 60% (sessenta por cento) de sua capacidade de atendimento ao sistema de assistência social.
§ 3º A capacidade de atendimento de que trata o § 2º será definida anualmente pela entidade, aprovada pelo órgão gestor de assistência social municipal ou distrital e comunicada ao Conselho Municipal de Assistência Social.
§ 4º As entidades certificadas como de assistência social terão prioridade na celebração de convênios, contratos, acordos ou ajustes com o poder público para a execução de programas, projetos e ações de assistência social.".

que discutiu a lei 9.732/98, um dos argumentos do ministro relator para conceder a liminar baseou-se na idéia de que a principal intenção do legislador ao estabelecer a imunidade do art. 195, § 7º, teria sido fomentar a criação de instituições que prestam apenas parte de seus serviços de maneira gratuita, principalmente tendo-se em vista a quase impossibilidade de uma entidade se manter sem cobrar por parte do que oferece.

Seguindo a petição, também são impugnados os artigos 29[62], 31[63] e 32[64], todos da lei 12.101/2009. Em relação ao primeiro, mais uma vez foi feita a acusação de restrição da imunidade e abuso da competência de lei ordinária, o que conflitaria com os artigos 195, § 7º, e 146, II, da CF. Além disso, alegou-se que, ao condicionar a imunidade à comprovação de regularidade fiscal, o inciso III tornaria a entidade imune refém da

---

[62] É o artigo: "Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:
I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;
II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;
IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;
V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;
VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;
VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;
VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006."

[63] Tal dispositivo expressa: Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.

[64] Eis o texto: "Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.
§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.
§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente."

burocracia estatal. O inciso VI também conflitaria com os mandamentos constitucionais, na medida em que imporia que se conservassem documentos contábeis por período duas vezes maior do que o prazo decadencial para constituição de eventuais créditos tributários, com o único objetivo de dificultar e desestimular que as entidades beneficentes de assistência social possam fruir de tal benefício. Por fim, o inciso VII, que condiciona o gozo da imunidade ao cumprimento da legislação tributária acessória (o que inclui normas editadas pela União, estados e municípios), revelaria intuito meramente fiscalista da norma. Já em relação ao art. 31, argumentou-se a sujeição da entidade imune ao que denominou a impetrante "já conhecida morosa e burocrática ação dos órgãos responsáveis pela certificação". Além disso, também foi citado mais uma vez afronta ao art. 195, § 7º. Por último, o § 1º do art. 31, sem cerimônia, ofenderia o disposto no art. 5º, LV[65], ao considerar automaticamente suspenso o direito à imunidade, por suposto descumprimento de exigências estabelecidas na própria lei.

O julgamento de tal ação ainda não ocorreu. Contudo, mais uma vez foi adotado, agora sob relatoria do ministro Gilmar Mendes, o rito previsto no artigo 12 da lei 9.868/99. Tal fato reforça a hipótese, já apresentada no ponto **3.4**, de que a adoção de tal rito seria uma forma de não julgar a liminar, cuja principal função é uma resposta imediata do Tribunal antes da decisão final. Assim, sua repetição nesses dois casos são indícios que corroboram com a tese de que está havendo uma inflexão da Corte no sentido de aceitar o estabelecimento de contrapartidas profundas e importantes, de maneira a justificar o significativo benefício que as entidades beneficentes de assistência social receberam a partir da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF. Trata-se, portanto, de mais um indício de mudança.

[65] O inciso dispõe: "LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;"

4. Resultados da Pesquisa de Jurisprudência

Neste capítulo, apresentarei resumidamente os resultados da pesquisa de jurisprudência organizados a partir de um agrupamento temático. Não houve um aprofundamento quanto aos detalhes de cada um dos casos citados, mas o foco na questão específica discutida que, a partir da decisão, passou a integrar a jurisprudência. Como já exposto no capítulo de metodologia, as principais questões encontradas na fundamentação presente nos votos dos ministros foram: questão sobre a suposta exigência constitucional do estabelecimento de lei complementar para a regulamentação do benefício previsto no artigo 195, § 7º, da CF; questão sobre a abrangência do conceito de assistência social (hipótese de inclusão das áreas de saúde e educação); questão da existência de direito adquirido em relação a isenções concedidas por legislação anterior à atual Constituição; e a questão em torno da função do Mandado de Injunção.

A intenção aqui não é tentar esgotar a discussão em torno de tais questões, o que demandaria uma análise de uma quantidade muito maior de casos que as envolvessem. A idéia é apresentar de maneira mais detalhada do que no capítulo anterior as discussões específicas dos casos que compuseram o universo da pesquisa e, assim, entender como estes passaram a integrar uma jurisprudência muito mais ampla.

4.1 Lei Complementar X Lei Ordinária na regulamentação de imunidade tributária do art. 195, § 7º

O art. 195, § 7º, da CF, expressa caber à lei infraconstitucional o estabelecimento das exigências cujo cumprimento é pré-requisito para o gozo da imunidade nele previsto. Essa designação se dá a partir da utilização do termo "lei" sem qualquer especificação. É pacífico o entendimento do STF no sentido de que, ao não especificar o tipo de lei, o legislador tem a intenção clara de se referir à lei ordinária. O artigo 146, inciso II, da CF, contudo, é claro ao estabelecer que a regulamentação das

limitações constitucionais ao poder de tributar cabe à lei complementar. A essência desta questão seria, então, a aparente incompatibilidade deste entendimento do STF e a aplicação do artigo 146, II, na interpretação do artigo 195, § 7º, da CF. Para defender o que prevaleceria neste caso, apresentam-se duas teses opostas. Segundo uma, o legislador, quando da redação do art. 195, § 7º, da CF, de fato se referiu à lei ordinária, excepcionando a imunidade prevista em tal artigo da aplicação do previsto no art. 146, II, da CF. A outra tese entende que deve haver uma interpretação conjunta, com a incidência do art. 146, II, na interpretação da imunidade em questão, de maneira que estaria implícito que a lei referida é complementar.

No julgamento da ADI 1802 (j. 1998), a aparente contradição que motivou o aparecimento destas duas teses foi enfrentada. Mesmo não tratando do artigo 195, § 7º, tal ação tratou da questão sobre a que tipo de legislação está reservado à regulamentação de imunidades em geral. Em seu voto, o ministro relator, Sepúlveda Pertence, expressou o entendimento de que não basta constatar que a lei regulamenta uma imunidade para concluir se esta deve ser complementar ou ordinária. Deve-se observar o teor da norma de acordo com o seguinte critério: a definição dos lindes da imunidade caberia à lei complementar, enquanto a regulamentação sobre a constituição e o funcionamento das entidades imunes caberia a lei ordinária. No julgamento desta ação firmou-se tal entendimento que, a partir de então, tornou-se uma referência na jurisprudência do STF. Por isso, a ADI 1802 (j. 1998) foi citada como precedente deste entendimento que resolveria a questão no julgamento dos MI 608 (j. 2000) e RE 428815 (j. 2005), assim como no julgamento das ações referentes ao PROUNI.

Contudo, mesmo depois do precedente estabelecido, houve ações em que a questão não foi enfrentada. No julgamento da ADI 2036/2028 (j. 1999), foi exposto um contexto no qual, como ambas as teses eram fortes, não era adequado julgar qual deveria prevalecer no exame de pedido de liminar. Portanto, sob a justificativa de que não se poderia ignorar a relevância de ambas as teses, foi afastada esta questão. Foi ignorado, desta maneira, o precedente formado pela ADI 1802 (j 1998). Ao afastar a

questão, a ADI 2028/2036 (j. 1999) acaba por também estabelecer-se como precedente na questão. Prova disso é sua citação nos julgamento das Ações Cautelares 271 (j. 2004) e 392 (j. 2005), em que a questão, sob a mesma justificativa, não foi enfrentada.

Percebe-se, então, que não há uma uniformidade quanto à aplicação do entendimento consolidado a partir da ADI 1802 (j. 1998). Mais do que isso, após a não utilização deste precedente em um julgamento posterior também importante sobre imunidades tributárias, formou-se uma segunda linha jurisprudencial a partir da qual a questão não é enfrentada.

4.2 A abrangência do conceito de assistência social

Para que se possa delimitar a extensão da imunidade concedida para as entidades beneficentes de assistência social, mostra-se imprescindível definir a abrangência do conceito de assistência social. Mais especificamente, a questão que se coloca é se os serviços oferecidos nas áreas de educação e saúde estão ou não incluídos no que se entende por prestação da assistência social. Em parte, pode-se atribuir tal impasse à própria redação da Carta Maior, que, além de não definir a assistência social tornando clara sua abrangência, separou, no capítulo sobre a seguridade social, a educação, a saúde e a assistência social em seções distintas.

No julgamento do MI 232 (j. 1991) adotou-se o conceito mais amplo de assistência social, que abarcaria, portanto, os serviços prestados em todas essas áreas que compõem a seguridade social. Contudo, não há um enfrentamento explícito da questão. No julgamento dos RMS 22192 (j. 1995) e 22360 (j. 1995), seguiu-se a mesma linha conceitual. Na ADI 2028/2036 (j. 1999), finalmente a questão é enfrentada explicitamente. Como já visto, a partir da citação dos três precedentes acima, da alusão a doutrina jurídica, expressada em uma definição de Cesarino Jr., e da interpretação conjunta de dispositivos constitucionais, o conceito mais amplo de assistência social foi consolidado de uma vez por todas. Na ADI 2545 (j. 2002), tal decisão é mencionada para reafirmar a posição de que

apenas um conceito amplo de assistência social seria capaz de compatibilizar os preceitos constitucionais. No julgamento do RE 491538 (j. 2011), são citadas tanto a ADI 2545 (j. 2002), como a 2028/2036 (j. 1999) como precedentes que consolidaram a aplicação de um conceito de assistência social que inclui serviços de saúde e educação. Por fim, em muitos dos outros casos analisados, ainda que não se tenha verificado um enfrentamento explícito, adotou-se implicitamente a mesma concepção acerca da questão.

Fica evidente, portanto, a coerência do Tribunal ao adotar em todos os casos que compuseram o universo analisado um conceito de assistência social com a mesma abrangência, que abarca serviços relacionados à educação e à saúde.

4.3 Direito adquirido em relação a isenções concedidas por legislação anterior à atual Constituição

A lei nº 3.577, 04/07/1959, isentou, da taxa de contribuição de previdência, as entidades filantrópicas reconhecidas de utilidade pública e cujos membros de suas diretorias não recebessem remuneração. Tal isenção foi revogada pelo decreto-lei 1.572, de 01/09/77. Contudo, a revogação foi acompanhada da preservação da isenção para as instituições que: i) fossem portadoras do certificado de fins filantrópicos com validade por prazo indeterminado; ii) estivessem isentas dessa contribuição; iii) e que tivessem sido reconhecidas como de utilidade pública pelo Governo Federal até a data de publicação de tal decreto-lei. Sendo assim, foi mantida a isenção às instituições que dela já gozavam, sendo preservadas as situações jurídicas consolidadas antes da data de promulgação do decreto-lei.

No julgamento dos RMS 22192 (j. 1995) e 22360 (j. 1995), uma das questões discutidas foi em relação à recepção, pela Constituição de 1988, destes dois textos legais, cuja interpretação resulta na isenção de parte das instituições. O entendimento firmado nesses casos foi no sentido de que o §

7º do art. 195 da CF não apenas promove tal recepção, como incide nas relações jurídicas regidas por essas normas. Além disso, o fato de esses casos estarem inseridos em um contexto no qual apenas as instituições que receberam o benefício antes do advento do decreto permaneceram isentas propiciou o debate de aspectos importantíssimos sobre a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF. Em ambos os recursos, discutiu-se sobre o alcance da isenção a todos os estabelecimentos pertencentes à entidade. Tal discussão surgiu porque a União alegou que aos estabelecimentos criados após o decreto-lei 1.572/77 não se estenderia as isenções concedidas pela lei 3.577/59 e posteriormente preservadas pelo próprio decreto-lei. A posição que se consolidou no STF foi a de que o benefício tributário é concedido à entidade, de maneira que tal benefício se estende a todos os seus estabelecimentos, desprovidos que são de personalidade jurídica, independentemente da data de criação. O Tribunal vai além, expressando ainda o entendimento de que as exigências para o gozo do benefício só podem ser cobradas por parte da entidade como um todo, e não de cada um de seus estabelecimentos específicos. A jurisprudência formada por estes dois casos foi seguida no julgamento do RE 354168 (j. 2005).

Ainda em relação aos casos que dizem respeito às isenções concedidas anteriormente à Carta de 1988, outra discussão relevante apareceu em alguns acórdãos do universo. No julgamento no RMS 27093 (j. 1998), debateu-se a hipótese de que as entidades que gozavam da isenção concedida pela lei 3.577/59 estariam livres de exigências fixadas por leis posteriores ao ano de 1988. Retomando os casos citados no parágrafo anterior, ressalto o fato de a Corte ter entendido que a isenção não apenas foi recebida pela Constituição, como o artigo 195, § 7º, da CF, incide sobre ela. O Tribunal, de modo coerente, seguiu esta linha de argumentação para expressar que não existe direito adquirido à imutabilidade do regime jurídico tributário. Portanto, dada não apenas a recepção do benefício pelo art. 195, § 7º, como a própria incidência de tal dispositivo constitucional sobre a relação jurídica já estabelecida, as instituições estão obrigadas a cumprir toda e qualquer exigência que viesse a regulamentar o benefício. Dessa forma, diferentemente do que queriam as instituições beneficiadas

pela legislação pré 1988, a exigência do cumprimento do que foi fixado em lei posterior para que fosse mantido o direito a fruição da isenção não fere de forma alguma os princípios da coisa julgada e do direito adquirido. Três casos julgados no ano de 2011 seguiram tal precedente: RE 504354, RMS 27977 e AI 830147.

Por fim, um ponto importante sobre todos esses casos relativos à isenção estabelecida por legislação anterior à atual Constituição é que, ainda que de forma indireta, em todos eles a lei 8.212/91 é reconhecida como uma regulamentação da imunidade fiscal prevista no art. 195, § 7º, da CF. Regulamentação esta que, como já dito, deve ser respeitada inclusive por instituições que receberam a isenção antes do advento da Constituição de 1988.

4.4 Função e limites do Mandado de Injunção

Como já descrito no ponto **3.1**, no MI 232/RJ, a discussão sobre a legitimidade ativa da impetrante passou pelo debate sobre a função do Mandado de Injunção, instrumento previsto no inciso LXXI do art. 5º da CF[66]. Tal debate foi motivado pelo fato de o art. 195 § 7º, da CF, que concedia o direito à impetrante, condicionar a sua fruição ao atendimento de exigências previstas em lei. Por isso, argumentou-se no julgamento que não haveria direito subjetivo, mas apenas uma expectativa de direito, insuficiente para propositura de MI. A contra-argumentação foi a de que tal exigência para propositura geraria um esvaziamento do instituto, que praticamente deixaria de existir. Este argumento foi vencedor e criou um precedente no sentido de que, quando se verifica que a inércia do Estado na regulamentação de determinado tema impediu a consumação de um direito constitucional, mesmo que tal direito seja previsto por norma que condiciona seu gozo a exigências ainda não fixadas , justifica-se a utilização do Mandado de Injunção.

[66] Expressa o inciso: "LXXI - conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania;"

Ainda em relação a essa questão, algumas decisões tornaram ainda mais claros os limites do MI. Nos julgamentos dos MIs 608 (j. 2000), 609 (j. 2000), 605 (j. 2001) e 616 (j. 2002), a Corte delimita a utilização deste instrumento a partir de uma diferenciação da ADI. A argumentação é a de que a impetrante não pode valer-se de vícios da legislação vigente para alegar ausência legislativa que impossibilita a fruição de um direito. O apontamento de vícios cabe apenas em ADI, cuja propositura é condicionada a um rol taxativo de legitimados, previsto no artigo 103 da CF.

Nota-se, portanto, uma postura satisfatória do Tribunal, que, ao ser acionado, construiu uma argumentação que resultou em limites claros quanto à função e aos limites do Mandado de Injunção. Em questões como essa, pode-se falar na consolidação de uma jurisprudência que gera estabilidade nas decisões e, consequentemente, aumenta o grau de segurança jurídica.

5. Considerações finais

Nesta monografia, a partir da movimentação legislativa e jurisprudencial, busquei, basicamente, entender de que maneira se deram a evolução do quadro de exigências de contrapartidas para a fruição da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF, e as reações do STF em relação a este processo. Cabe, neste capítulo, sintetizar essa movimentação de maneira a tentar atingir o objetivo da pesquisa. Reitero que parti de indícios de que houve uma mudança da Corte em relação ao tema, sendo o objetivo central investigar tais indícios e apreender de que modo se deu essa suposta mudança e quais foram suas possíveis motivações.

Como foi descrito, em 1991, houve manifestações do Congresso e do STF, quase que simultâneas a respeito do tema. Nos mesmos dez dias em que o STF declarou mora legislativa em relação ao estabelecimento das exigências cujo cumprimento permitiria a fruição pelas entidades da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF (MI 232, j. 1991), o Congresso

promulgou a lei 8.212/91, primeira a regulamentar este dispositivo constitucional[67]. Em relação ao julgamento, ocorreu uma série de discussões, que estiveram permeadas por uma diferença de concepções em torno da fixação de exigências que viessem a distinguir as entidades que poderiam das que não poderiam usufruir do benefício fiscal. O entendimento que se estabeleceu a partir dos votos dos ministros vencedores foi o de que a lei que regulamentasse o artigo viria apenas a regular o modo de exercício de um direito subjetivo já concedido. Dessa forma, não se poderia diferenciar entidades beneficentes de assistência social que se enquadram das que não se enquadram nas exigências para o gozo da imunidade.

Mesmo na impossibilidade de qualquer diálogo institucional, visto que a promulgação da lei é até anterior ao dia do julgamento da MI 232 (j. 1991), a lei 8.212/91 regulamentou o tema em consonância com o que foi decidido no pleno do STF. As exigências por ela estabelecidas foram, em sua maioria, configuradas como requisitos, e não como contrapartidas que buscassem uma compensação, por parte das entidades, em troca do benefício tributário recebido. As únicas duas contrapartidas presentes no art. 55 da lei, quais sejam a promoção da assistência social beneficente e a aplicação integral do eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais da entidade, são muito pouco significativas. Em tais exigências não são especificados o tipo de ação que a entidade deve desenvolver, a proporção de tais ações em relação a outras que a entidade queira praticar, o público alvo, etc. Nesse sentido, a entidade imune não foi direcionada a realizar atividades que complementassem a atuação do Poder Público em áreas sociais, de maneira a justificar os recursos que deixam de ser arrecadados a partir do benefício fiscal. Como já expus, tenho por hipótese que essa insuficiência da regulamentação no contexto fático foi o que motivou as recorrentes tentativas de aprofundamento das exigências dispostas neste marco que foi a lei 8.212/91.

[67] Como já exposto, foi a primeira a regulamentar a imunidade prevista na Constituição de 1988, mas não a primeira a tratar do tema. Isso porque legislação anterior à própria Constituição concedeu benefício fiscal ao mesmo tipo de entidade.

A primeira tentativa de promover tal aprofundamento veio com a promulgação da lei 9.732/98. Tal lei alterou dispositivos da lei 8.212/91, e acrescentou-lhe outros, fixando novas exigências às quais a fruição do benefício ficou submetida. Além das alterações terem dado maior objetividade aos critérios, as novas exigências buscaram impor ações das entidades muito relevantes para a sociedade. As novas exigências se destinaram tanto a entidades da área da saúde, que passaram a ter de oferecer 60% dos atendimentos ao SUS, quanto a entidades educacionais, que passaram a ter de oferecer bolsas de estudo a pessoas carentes. Nota-se que a maior objetividade foi obtida a partir da prioridade de dois elementos na prestação da assistência social: a gratuidade e a destinação dos serviços a pessoas carentes. Destaco, mais uma vez, que tais elementos receberam tamanha importância pela lei de 1998, a ponto de o benefício ter passado a ser concedido na razão entre o que de fato é atendimento gratuito a pessoas carentes e o total de serviços da entidade, estabelecendo-se uma relação de proporcionalidade.

Todos os dispositivos que buscaram o aprofundamento em questão tiveram sua eficácia suspensa por meio de liminar concedida pelo STF na ADI 2028/2036 (j. 1999). O ministro relator Moreira Alves justificou sua decisão baseado, principalmente, no argumento de que, a partir dos conceitos e exigências que estabeleceu, a lei estaria desvirtuando o conceito constitucional de assistência social e restringindo a extensão da imunidade prevista na Constituição. Percebe-se, então, que o voto do ministro é coerente com o resultado do julgamento do MI 232 (j. 1991). Isso porque o argumento do relator remete à ideia de que não poderia a lei vir a diferenciar, a partir das exigências, um grupo de entidades que poderia gozar do benefício de outro que não poderia.

A segunda tentativa veio com a lei 10.260/2001. A nova exigência criada foi destinada apenas às entidades beneficentes de assistência social atuantes na área de educação. Pelos termos da lei, para que possam usufruir do benefício, as entidades de ensino devem aplicar o equivalente ao que deixam de contribuir devido à imunidade (valor calculado com base no disposto no art. 22 da lei 8.212/91) na concessão de bolsas de estudo de

pelo menos 50% da mensalidade a alunos carentes. É evidente que tal contrapartida é significativamente mais branda do que as fixadas pela lei 9.732/98. O elemento da proporcionalidade, por exemplo, desaparece, podendo a entidade, desde que cumpra a exigência, gozar integralmente do benefício.

Mesmo assim, o STF, via liminar, voltou a suspender a eficácia da parte da lei que previa essa modificação no quadro de exigências no julgamento da ADI 2545 (j. 2002). O voto da ministra relatora, Ellen Gracie, expressou o entendimento de que não se poderia substituir a obrigação de contribuir para a seguridade social pela obrigação de conceder bolsas. Isso porque, como a Constituição é clara ao imunizar as entidades beneficentes de assistência social da primeira obrigação, as entidades já estão dela desoneradas. Por isso, a obrigação dessa contribuição não poderia ser substituída por qualquer outra. Revela-se, então, a clara concordância da ministra com a concepção adotada pelo Tribunal no julgamento do MI 232 (j. 1991). Para ela, a imunidade já é um direito subjetivo da entidade, não podendo a lei impedir o exercício deste direito por meio das exigências a serem fixadas em lei. No caso específico de tal lei, ao impor que o valor que deixa de ser contribuído seja aplicado a uma finalidade específica, teria o legislador extinto a imunidade.

Todos os demais ministros acompanharam o voto da relatora. Todavia, o ministro Nelson Jobim, acompanhado depois pelo ministro Moreira Alves, expressou o entendimento de que não haveria impedimento a que se exigisse que parte do resultado operacional das entidades fosse aplicada em bolsas de estudo. Apesar do mesmo resultado de todos os votos, houve, portanto, uma divergência de concepção entre a relatora e estes dois ministros. Tal divergência não foi debatida: o ministro acrescenta essa opinião em forma de mera observação.

A primeira mudança no quadro de contrapartidas que se consumou foi promovida pela MP 213/2004. Uma das novas exigências estabelecidas foi a concessão de bolsas de estudo, parciais e integrais, no ensino superior, para estudantes de baixa renda. A partir dessa exigência, a entidade de

ensino superior que pretendesse gozar da imunidade deveria oferecer uma bolsa integral, ou duas parciais, para cada nove alunos pagantes. Como exposto, essa exigência foi estabelecida em moldes distintos em relação aos utilizados pelas leis 9.732/98 e 10.260/2001. A lei não se atribuiu a força de fixar a exigência, mas sim de definir conceitualmente o que haveria de ser entendido por entidade beneficente de assistência social na área da educação superior. Outra exigência, para este mesmo grupo de entidades, foi a de exigir a aplicação de 20% da receita bruta em gratuidade. Trata-se exatamente do que sugeriu ser possível o ministro Nelson Jobim no julgamento da ADI 2545 (j. 2002). Outro aspecto relevante se refere à possibilidade oferecida pelo artigo 11 de a entidade se manifestar em relação à política pública. Conforme já exposto, o dispositivo permite que as entidades substituam as exigências do artigo 10 pela adesão ao programa. A partir de tal substituição voluntária, há uma ligeira vantagem em relação às exigências dispostas no artigo 10 e, de outro lado, aumenta o controle do MEC em relação ao seu cumprimento. O aumento de tal controle vem acompanhado da atração da entidade para a órbita de políticas do Ministério.

Tal MP também foi questionada no STF, por meio de três ações distintas que foram apensadas, nas quais houve, mais uma vez, pedido de liminar. O relator, ministro Carlos Britto**,** optou submeter diretamente o processo ao Tribunal, que passou a ter a faculdade de decidir definitivamente a ação, seguindo o rito do artigo 12 da lei 9868/99. Essa opção do relator por não julgar a concessão da medida cautelar já revela uma mudança de postura, na medida em que nas outras duas ações os pedidos foram deferidos pela Corte. Como já citei, identifiquei um argumento utilizado na manifestação do MEC que pode ter influenciado essa mudança, segundo o qual a alta adesão ao programa afastaria a alegação de "periculum in mora". Em relação ao voto do relator, identifica-se uma visão do tema completamente distinta da adotada pelo Tribunal anteriormente. O ministro rechaçou cada um dos argumentos das impetrantes e, mais do que ter expressado não haver empecilho constitucional para tal política, enumerou uma série de valores

constitucionais que entendeu estarem sendo buscados por meio da MP 213/2004. Segundo o entendimento do ministro, é evidente que o próprio artigo 195, § 7º, prevê o estabelecimento de exigências às entidades para que façam jus ao benefício nele próprio concedido. Nesse sentido, a interpretação do ministro conflita com a concepção até então adotada pelo STF de que haveria um direito subjetivo das entidades beneficentes de assistência social e que a exigência de contrapartidas significaria uma restrição a tal direito. Há, portanto, uma mudança clara, notada pelo fato de este ser o primeiro voto de todos os julgamentos em sentido favorável à constitucionalidade das mudanças promovidas no quadro de exigências em questão. Após o voto do relator, seguiu-se o pedido de vista do ministro Joaquim Barbosa e a suspensão do julgamento. Por fim, um fator que deverá estar presente está relacionado aos inegáveis resultados do programa, que, como já disse, terminará o ano de 2011 tendo concedido mais de um milhão de bolsas de estudo no ensino superior a estudantes de baixa renda.

A última alteração de contrapartidas se deu pela lei 12.101/2009. Como destacado, houve um esforço para regulamentar a atuação das entidades beneficentes de assistência social em todas as áreas. Além disso, a lei se apropriou da mesma forma adotada pela MP 213/2004: fixou as exigências por meio de definição delimitadora do que se entende pelo sujeito do benefício. Outro aspecto já antes verificado pela MP 213/2004 foi a transferência da competência de fiscalização do cumprimento das exigências para os Ministérios, de acordo com a área. De modo geral, a lei 12.101/2009 parece resolver de uma vez por todas a questão das contrapartidas que as entidades devem oferecer à sociedade para fazerem jus ao benefício fiscal em relação à contribuição para a seguridade social. Como relatado, tal lei também foi questionada no STF na ADI 4.480. Até o momento não houve manifestação de mérito do Tribunal. Porém, a repetição da opção por adotar o rito do artigo 12 da lei 9.868, não julgando o pedido de liminar, coaduna-se com os indícios de aceitação pelo STF da fixação de contrapartidas que condicionem a fruição do benefício, o que, a

partir de todo o estudo deste trabalho, significaria a consolidação de uma mudança de postura da Corte em torno da questão.

Todo o relato acima foi fruto da pesquisa da jurisprudência sobre a exoneração das entidades beneficentes de assistência social da contribuição para a seguridade social, e de toda a legislação pertinente, situada desde 1959 até o ano de 2009. A partir deste relato, cabe, ainda, buscar um distanciamento em relação a cada um dos aspectos apontados, visando à compreensão do processo como um todo.

De um lado, houve um intenso e acidentado caminho percorrido pelas leis que buscaram regulamentar a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF.

A primeira regulamentação deste dispositivo, feita pela lei 8.212/91, aponta para uma intenção do legislador de não cobrar resultados das entidades como condição para usufruir do benefício fiscal. As contrapartidas exigidas se resumem à entidade não ter fins lucrativos (aplicar os eventuais resultados nos objetivos institucionais) e promover a assistência social beneficente. Em relação a esta segunda, a lei não traz qualquer especificação sobre meio ou finalidade desta promoção ou o sujeito beneficiário, não tendo sido, portanto, acompanhada de critérios objetivos que permitissem a avaliação de seu cumprimento.

A lei 9.732/98 é o marco de uma mudança na concepção que permeava a lei anterior. A cobrança de resultados é um aspecto central de sua formulação: as contrapartidas nela estabelecidas trazem elementos muito mais detalhados sobre a forma de atuação das entidades imunes. Tais elementos são basicamente a prestação de serviços gratuitos e a atenção a pessoas carentes. O marco da lei 9.732/98 está ligado também à inauguração de uma intensa busca por estes dois elementos, que passam a ser essenciais em todas as tentativas de regulamentação posteriores.

A lei 10.260/2001 demonstra a mesma intenção de exigir atendimento gratuito ao público carente verificada na lei 9.732/98. Contudo, a estratégia adotada foi outra: estabelecer uma relação direta dessa exigência com os recursos provenientes do benefício fiscal. A adoção

dessa estratégia teve dois efeitos: a exigência de contrapartida tornou-se mais clara do que nunca e houve um abrandamento em relação ao que se propôs na tentativa anterior.

A MP 213/2004 mostra nova tentativa de mudança de estratégia. Mantendo a intenção de exigir basicamente a gratuidade e a atenção ao público de baixa renda, a MP 213/2004 buscou regulamentar a exoneração tributária de maneira indireta, por meio da definição do sujeito do benefício. A inovação esteve, portanto, em não estabelecer relação com a fixação de exigência prevista no art. 195, § 7º, da CF. A regulamentação se deu apenas na área da educação superior. Contudo, a lógica nela empregada abriu caminho para a lei 12.101/2009, que, a partir do mesmo tipo de definição, ampliou o estabelecimento das exigências para a fruição do benefício a todas as áreas da assistência social, sem prejuízo das já fixadas pela MP 213/2004.

De outro lado, percebe-se a aplicação de entendimento consolidado pelo STF em 1991, com argumentos que se sofisticaram e se adaptaram de acordo com a diferença do tratamento legal ao tema. O caminho jurisprudencial estudado revela, por fim, fortes indícios de existência de um ponto de inflexão na concepção antes adotada pelo Tribunal.

No MI 232 (j. 1991) o Tribunal estabeleceu o entendimento de que a imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF concedeu um direito a todas as entidades beneficentes de assistência social. Dessa forma, a lei que viesse a regulamentá-la não poderia restringir o âmbito desse direito. Esse precedente é seguido na ADI 2028/2036 (j. 1999), de maneira que foram suspensos os efeitos da lei 9.732/98, sob a alegação genérica de que estaria havendo o desvirtuamento do conceito de assistência social com consequente restrição da imunidade. No julgamento da ADI 2545 (j. 2002), o argumento é aguçado com a crítica direcionada especificamente à relação direta estabelecida entre a contrapartida e os recursos provenientes da imunidade, que, dessa maneira, acabaria extinta pela lei 10.260/2004. Contudo, sem que houvesse consenso sobre se a contrapartida seria constitucional, caso fosse configurada de outra maneira, uma possibilidade

foi sugerida por dois dos ministros, Nelson Jobim e Moreira Alves. Essa sugestão parece ter sido incorporada na MP 213/2004, de modo que os recursos vinculados à contrapartida passaram a ser originados da receita da entidade. Esse incremento, somado à já descrita estratégia adotada pela MP 213/2004 e, posteriormente, reproduzida pela lei 12.101/ 2009, parece ter sido fator que contribuiu para a inflexão no entendimento que a Corte vinha adotando. Essa inflexão teve como marco a opção por não julgar imediatamente a concessão da liminar para suspender os efeitos da MP 213/2004, pedida nas ADIs 3314, 3330 e 3370. A partir daí, novos indícios apontaram no mesmo sentido: o voto do ministro relator, Carlos Britto, primeiro favorável à constitucionalidade de norma que altere o quadro de contrapartidas, no caso a MP 213/2004; e a repetição da opção de não julgar a liminar, dessa vez no caso da ADI 4480, que trata da lei 12.101/2009.

Como se vê, tanto a argumentação do STF foi muito influenciada pelo tratamento legislativo da questão, quanto as tentativas de mudanças no quadro legal tiveram aspectos das decisões do tribunal como parâmetro. Após muita movimentação legislativa e jurisprudencial, o que se nota é uma enorme possibilidade de consolidação de um novo entendimento da Corte. Entendimento este que já produziu efeitos muito importantes, como a consolidação de uma política pública muito expressiva, o PROUNI, e a consequente abertura de caminho para a solução apresentada pela lei 12101/2009.

ANEXO

Eis um modelo de ficha preenchida:

ADI-MC 2545	
Citação Completa	Estado: DF; Data: 01/02/2002; Órgão Julgador: Tribunal Pleno; Ministro Relator: Ellen Gracie.
Partes	Requerente: Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino – Confenen. Requeridos: Congresso Nacional; Presidente da República.
Fatos Envolvidos	O Presidente da República, através da MP 1827 de maio de 1999, instituiu o FIES - Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior -, destinado à concessão de financiamento a estudantes matriculados em cursos superiores não gratuitos e com avaliação positiva. Após algumas reedições, no final de 2000, a MP troca pela última vez de numeração (passa a ser 2094) sem alterar substancialmente o conteúdo normativo da primeira. Finalmente, em junho de 2001 o Congresso Nacional aprovou o projeto de lei de conversão de MP e, assim, a matéria relativa ao FIES passou a ser disciplinada, definitivamente, pela lei 10.260, promulgada no dia 12 de julho de 2001. Três de seus dispositivos, os quais buscavam estabelecer critérios de controle para o resgate de certificados do FIES e contrapartidas para gozo do benefício fiscal concedido pelo art. 195, par. 7º, da CF, tiveram sua constitucionalidade questionada pela ADI impetrada pela CONFENEN.
História Processual	A petição inicial impetrada pela CONFENEN, que pede a declaração de inconstitucionalidade do art. 12 (caput e inciso IV) e 19 (caput, par 1º-5º) da lei 10.260 e concessão de liminar para a suspensão desses dispositivos até a data do julgamento final, foi encaminhada ao STF no dia 17/10/2001. O julgamento do pedido de liminar ocorreu no dia 01/02/2002.
Questão	O conceito de assistência jurídica inclui serviços de saúde e educação? Até que ponto é possível controlar por meio de critérios fixados em lei o resgate antecipado do certificado do FIES sem violar a CF: São constitucionais o caput, que veicula regras de negociação de certificados que correspondem a títulos da dívida pública, e o inciso IV, que condiciona o resgate antecipado do título a não atuação das entidades como litigantes ou litisconsortes em processos judiciais em que se discutam contribuições sociais arrecadas pelo INSS ou contribuições relativas ao salário-educação, ambos do art. 12 da lei 10.260, diante dos princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e do livre acesso ao Judiciário? É possível restringir o uso dos recursos provenientes do benefício fiscal

	constitucionalmente garantido pelo art. 195, par. 7º a entidades que prestam assistência social como pretendeu o art. 19 (caput e par. 1º-5º)?
Argumentação	A ADI 2028 é citada como precedente para reafirmar a inclusão dos serviços de saúde e educação no conceito de assistência social. Além disso, é citada a definição de Cesarino Jr: "podemos definir o direito Assistencial como parte do Direito Social relativo à concessão aos hipossuficientes dos meios de satisfação de suas necessidades vitais, sem qualquer contraprestação de sua parte". O ministro relator entende que dentre tais necessidades se incluem os serviços de educação e saúde. O artigo 12, caput, da lei 10.260, de 12 de julho de 2001, veicula regras de negociação de certificados que correspondem a títulos da dívida pública, atitude necessária e prudente que busca evitar que devedores da previdência ganhem acesso aos recursos do Tesouro Nacional. Contudo, o artigo 12, IV, da mesma lei, ao condicionar o resgate antecipado do título a não atuação das entidades como litigantes ou litisconsortes em processos judiciais em que se discutam contribuições sociais arrecadas pelo INSS ou contribuições relativas ao salário-educação, aparentemente viola o artigo 5º, XXXV da CF (livre acesso ao judiciário). O artigo 19 (caput, par 1º-5º) da lei não estabelece critérios para o reconhecimento da imunidade tributária citada no art. 195, par. 7º da CF, mas condiciona, restringe o uso dos recursos originados desse reconhecimento. Dessa maneira, substitui-se pela obrigação de "fazer", a obrigação de "dar", da qual as entidades beneficentes de assistência social já estavam desobrigadas.
Argumentação vencida (se houver)	Apesar de todos terem acompanhado o voto da ministra relatora, o ministro Nelson Jobim acrescenta uma opinião importante: a de que não haveria impedimento para que se exija das entidades beneficiadas que parte do resultado operacional seja investido em bolsas de estudo (observação esta reiterada pelo ministro Moreira Alves).
Decisão	Deferida a medida cautelar suspendendo com o efeito "*ex tunc*" o inciso IV do artigo 12 e os parágrafos 1º, 2º, 3°, 4° e 5° do artigo 19, ambos da lei 10260, de 12 de julho de 2001.