

Parecer Analisando a Proposta Paralela à PEC nº 06/2019, na Parte da Extinção das Imunidades Tributárias das Entidades Educacionais.

CONSULENTE: ASSOCIAÇÃO DAS FUNDAÇÕES EDUCACIONAIS DE ENSINO SUPERIOR DE MINAS GERAIS – AFEESMIG, pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, inscrita no CNPJ sob nº 04.642.204/0001-87, com sede em Brasília/DF, no SBS - Quadra 2, Bloco “E”, Sala nº 1.008, Ed. Prime Business, CEP: 70.070-120.

URGENTE

CONSULTOR: Guilherme Valle de Souza¹

I. Análise Preliminar:

Apresentamos Parecer analisando legalidade ou não da PEC-Paralela na parte em que busca suprimir a imunidade tributária do setor educacional. Para tanto, é necessário uma breve explanação sobre a estrutura constitucional original do País. A doutrina, com base no histórico da evolução da Teoria Geral do Estado e da Teoria Geral da Constituição denomina essa força constitutiva de **Poder Constituinte**, dividindo-o em originário e derivado. O Poder constituinte derivado (*reformador*) tem seu exercício restrito à observância das normas estabelecidas pelo poder constituinte originário. Poder Subordinado: o poder constituinte derivado está sujeito aos limites impostos pela Constituição.

Já o Poder Originário constitui um Estado novo, uma mudança de regime (ditadura para democrático p.ex.) assim, nos termos das concepções preponderantes de uma dada sociedade no momento dessa criação. Essa força ou poder constitutivo tem o condão de criar ou estabelecer um Estado novo por meio de regras estruturantes que formaliza a sua fisionomia e as suas concepções ideológicas contemporâneas à sua criação. Portanto, somente o Constituinte Originário do ponto de vista jurídico tem poder ilimitado.

¹Doutor pela *Universidad Del Museo Social Argentino*. Pós - graduado *lato sensu* em Direito Público.

II. Introito:

A Proposta *Paralela* não observou princípios constitucionais mínimos o relator esqueceu o porquê da denominação de “Constituição Cidadã”. Ora, saindo de um regime de ditadura militar, buscou-se privilegiar e assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, fundada na harmonia social e etc. É o que consta no preâmbulo da Constituição Federal de 1988.

Pois bem, já no inciso III do art. 1º da Constituição Federal de 1988², consta a dignidade da pessoa humana como um dos princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito. Logo a seguir no art. 3º temos como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Com vista a erradicar a pobreza e a marginalização, e reduzir as desigualdades sociais e regionais. No art. 6º o Constituinte Originário deixou expresso os direitos sociais, sendo a educação³ o primeiro destes direitos, seguido pela saúde e etc.

Por tais razões e importância, no § 4º do art. 60 da Constituição Federal, forjou o Constituinte Originário as denominadas **Cláusulas Pétreas** (imutáveis pelo Constituinte Derivado), e entre elas no inciso IV, constam os direitos e garantias individuais.

² Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

³ Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição

III. Da Imunidade Condicionada:

Para garantir a efetividade dos direitos sociais e para a realização da justiça social o sistema tributário depende da arrecadação de tributos daqueles que possuem capacidade de contribuir para com os gastos e deveres estatais. A arrecadação no que tange às contribuições previdenciárias restou prevista pelo legislador originário no art. 195 da CF/88. Mas, o segundo ângulo aponta pelo reconhecimento da intributabilidade de certas pessoas, atividades ou bens, seja por falta de capacidade contributiva, seja porque, ainda que ela existisse, a tributação conduziria não a promoção, mas ao impedimento da consecução dos objetivos fundamentais previstos na Constituição Cidadã. Assim a imunidade restou chapada no § 7º do citado art. 195, *in verbis*:

“§ 7º São isentas⁴ de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

Desde sempre era sabido que o Estado em suas atividades gastava mais, muito mais que o ente privado. Daí a importância das imunidades tributárias das entidades que auxiliam o Estado na sua missão social. Nas lições do professor Dr. Hugo de Brito Machado, imunidade é:

“Imunidade é o obstáculo decorrente da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação à competência tributária”. (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 28)

A Constituição Federal não tem palavras inúteis. **Visando evitar o retrocesso tributário** de um governo possivelmente corrupto e ineficiente, o Constituinte Originário assentou no Capítulo I do Título VI “os princípios gerais do sistema tributário nacional”.

⁴ O STF assentou pela impropriedade do termo isenção, visto que o benefício constitucional é uma verdadeira imunidade. ROMS nº 22.192/DF - Celso de Mello - STF 1ª Turma - DJ. De 19.12.1996

Assim, no inciso II do art. 146 o legislador originário deixou expresso que as limitações constitucionais ao poder de tributar só poderiam ocorrer por lei complementar. O Constituinte Originário previu a possibilidade de se 'restringir' a imunidade condicionada (*ao atendimento de certos requisitos legais*) estampada no § 7º do art. 195 da CF/88, sempre através de lei complementar. Mas, não há qualquer possibilidade jurídica dentro desta ordem democrática vigente, que ampare o constituinte derivado para extirpar ou eliminar a benesse fiscal.

De toda forma, ao arrepio da legalidade e com feições puramente política, sem qualquer conhecimento, inclusive, dos termos utilizados na redação, o infeliz Relator da 'Proposta' *Paralela* assevera que:

"Trata-se da revisão das renúncias para as entidades "filantrópicas" que oferecem pouca contrapartida à sociedade, especialmente no setor de educação, e o que evidentemente não inclui as entidades de assistência, e referências como as Santas Casas. (...) "Não temos clareza sobre porque faculdades destinadas a elite da elite; hospitais que pagam salários de 6 dígitos; ou bem sucedidos produtores rurais não devem pagar o INSS de seus funcionários. A lógica é simples: se eles não estão pagando. Alguém está". Destaques acrescidos

Cumprе salientar que **a imunidade não se confunde com a isenção e, portanto, não se configura como uma espécie de renúncia**. A imunidade caracteriza-se como "regra constitucional expressa que estabelece a não-competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário". É uma vedação ao poder de tributar!

Portanto, não se pode falar em renúncia sobre determinada situação que é considerada imune de tributo, se o ente tributante não tem sequer poder para instituí-lo.

IV. Da Proposta de Alteração do § 7º do art. 195 da CF/88 – Inconstitucionalidade Formal e Material:

A ementa da desastrosa 'Proposta' *Paralela* dispõe: "Permite que os Estados (...); modifica renúncias previdenciárias e dá outras providências". Vejamos a transcrição da redação proposta para o § 7º do art. 195 da Constituição Federal:

"§ 7º Não são devidas contribuições para a seguridade social por entidades beneficentes certificadas pela União que prestem, na forma da lei complementar, serviços nas áreas de assistência social e saúde sem exigência de contraprestação do usuário".

Entendo que a 'Proposta' *Paralela* padece de vício de inconstitucionalidade. Primeiro do ponto de vista formal, visto que ao constituinte derivado não é dado extinguir cláusula pétrea. Somente através de uma revolução e com uma nova ordem constitucional, mas aí não seria constituinte derivado e sim Constituinte Originário. Quanto à inconstitucionalidade material, temos que o legislador derivado, na forma do inciso II do art. 146 da CF/88, tem a prerrogativa para estabelecer novos requisitos para a fruição da imunidade, mas o seu Poder não o ampara para excluir a imunidade conferida pelo Constituinte Originário.

O malfadado projeto retirou a educação do rol das garantias individuais e sociais. Afinal, a entidade beneficente educacional (privada) mesmo que venha hipoteticamente a oferecer seus cursos de maneira gratuita, ainda assim na forma da proposta, não faria jus à imunidade tributária. Ora, a educação encontra-se prevista no art. 205 da CF/88, é um direito de todos e dever do Estado e da família, sendo promovida e incentivada com a colaboração da sociedade. Ainda que fosse possível, não consta na infeliz proposta a revogação do citado art. 205 da CF/88.

V. Da Violação de Princípios Constitucionais:

Segundo o Prof. José Afonso da Silva, os princípios constitucionais são ordenações que se irradiam e imantam os sistemas de normas. Informa ainda o citado autor que tais princípios podem estar positivamente incorporados, por ser a base de normas jurídicas, o que os transformaria em normas-princípios constituindo, dessa forma, os preceitos básicos das organizações constitucionais.

A Constituição Federal é a lei fundamental e os princípios constitucionais protegem os atributos fundamentais da ordem jurídica.

No caso em análise, a infeliz 'Proposta' *Paralela* ao excluir a seu talante a imunidade do seguimento da Educação, violou o princípio da isonomia tributária previsto no inciso II do art. 150 da CF/88. Ora, com as vênias devidas, este princípio veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação e etc.

Na sequência de desalinhos jurídicos a proposta estaria impropriamente e de forma tácita, revogando a Lei nº 12.101/09, e assim também tacitamente estaria revogando o PROUNI, Lei nº 11.096/05.

Não podemos olvidar do **princípio da vedação ao retrocesso social**, que funciona como um limite à reforma, através do qual visa proteger os indivíduos contra a superveniência de lei que pretenda atingir, negativamente, o direito social já conquistado em sede material legislativa, de modo a vedar a propositura de normas tendentes a suprimir tal direito social. Ora, a educação e a saúde desde a Constituição de 1934 encontram-se erigidos como direitos sociais. Ao que parece também de desconhecimento do d. Senador Relator.

VI. Da Conclusão:

O Projeto de Emenda à Constituição denominado PEC – *Paralela*, na parte que busca eliminar as imunidades tributárias do seguimento educacional, em que pese os patentes vícios de inconstitucionalidades, não tem como ser questionado judicialmente, ao menos neste momento. As fragilidades do pretense projeto são muitas conforme alhures demonstrado.

Registre-se que a PEC nº 6/2019 chegou ao Senado após sua aprovação em dois turnos na Câmara dos Deputados. O Senador Tasso Jereissati indicado para a relatoria propôs em seu relatório a malfada 'Proposta'-*Paralela*, mas entendo que esta proposição somente terá início em sua tramitação com a aprovação de um terço, no mínimo dos membros do Senado Federal. Portanto, estamos tratando de um relatório, ainda não é uma PEC.

Acreditamos que no mérito a 'Proposta'-*Paralela* não ultrapasse as análises da Comissão de Constituição e Justiça do Senado, que avalia a sua constitucionalidade e a conformidade com os princípios de nosso sistema jurídico. Mas, na remota eventualidade de ser aprovada da maneira apresentada, ao final quando materializar-se em LEI, certamente será alvo de Ação de Inconstitucionalidade. Pelas aberrações jurídicas, muito provavelmente a própria Ordem dos Advogados do Brasil estará promovendo este controle. Por fim, vale destacar que em vários momentos, quando provocado o Supremo Tribunal Federal manifestou no seguinte sentido sobre a eficácia das regras produzidas pelo Poder Constituinte Originário:

"A eficácia das regras jurídicas produzidas pelo poder constituinte (redundantemente chamado de "originário") não está sujeita a nenhuma limitação normativa, seja de ordem material, seja formal, porque provém do exercício de um poder de fato ou suprapositivo. Já as normas produzidas pelo poder reformador, essas têm sua validade e eficácia condicionadas à legitimação que recebem da ordem constitucional. Daí a necessária obediência das emendas constitucionais às chamadas cláusulas pétreas. (ADI 2.356 MC, ADI 2.362 MC, ADI 2.208 e ADI 939)

Da mesma forma em recente julgamento de 13.02.2014, efetivado sob os efeitos da Repercussão Geral, o Plenário do Supremo Tribunal Federal assentou por maioria (vencido o Min. Marco Aurélio):

“A isenção prevista na Constituição Federal, art. 195, § 7º, tem o conteúdo de regra de supressão de competência tributária, encerrando verdadeira imunidade. As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário”. (Recurso Extraordinário RE nº 636.941/RS – Relator: Min. Luiz Fux – Dj: 13.02.2014)

Assim, entendo que a pretensão do Senador Tasso Jereissati, usando da prerrogativa de constituinte derivado, no ponto abordado por este estudo, é natimorta. Impossível juridicamente excluir a imunidade do seguimento da Educação, não é crível fazer tábula rasa dos artigos 1º a 4º, do § 4º do art. 60, do inciso II do art. 146, do inciso II do art. 150 e art. 205, todos da Constituição Federal de 1988.

S.M.J. Este é o nosso parecer.

Cataguases, MG 29 de agosto de 2019.

Guilherme Valle de Souza
OAB/MG 93.533