

DIREITO

V.8 • N.1 • Novembro 2019 - Fevereiro 2020

ISSN Digital: 2316-381X

ISSN Impresso: 2316-3321

DOI: 10.17564/2316-381X.2019v8n1p65-86



ADI 2.028: ANÁLISE DO ENTENDIMENTO DO STF SOB A OPTICA DO RELATOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA QUANTO A INCONSTITUCIONALIDADE DE REGULAMENTAÇÃO DE MATÉRIA TRIBUTÁRIA E DESCUMPRIMENTO DE PRECEITOS CONSTITUCIONAIS

ADI 2.028: ANALYSIS OF THE UNDERSTANDING OF THE STF UNDER THE OPTICAL OF MINISTER RECTOR JOAQUIM BARBOSA REGARDING THE UNCONSTITUTIONAL REGULATION OF TAX MATTERS AND UNDERSTANDING OF CONSTITUTIONAL PAYMENTS.

ADI 2.028: ANÁLISIS DEL ENTENDIMIENTO DEL STF BAJO LA ÓPTICA DEL MINISTRO JAQUIM BARBOSA CUANTO A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA REGULACIÓN DEL MATERIAL FISCAL Y EL CUMPLIMIENTO DEL PREJUDIO CONSTITUCIONAL.

Bárbara Silva de Lima¹

João Cláudio Carneiro de Carvalho²

RESUMO

A inconstitucionalidade de uma norma ocorre mediante afronte à Constituição Federal, seja de forma omissa ou por atos, trazendo desta forma, instabilidade jurídica. O trabalho a ser apresentado possui como principal objetivo uma análise a arguição de inconstitucionalidade trazida pela ADI 2.208 e demais que lhe sucederam, quanto as alterações do texto do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212/1991 e que lhe acrescentou os §§ 3º, 4º e 5º, além dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1998. Estas alterações trouxeram impacto na regulamentação quanto à obtenção e renovação do “CEBAS”, garantindo as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, imunidade tributária prevista no texto constitucional do art. 150, inc VI, alínea c e artigos 9º e 14 do CTB. A ADI2028 discutiu, dentre outros pontos, o descumprimento do preceito fundamental previsto no art. 146 da CF, que regula sobre a competência de matéria tributária e sua constituição por meio de Lei Complementar, trazendo desta forma uma inconsonância entre o texto constitucional, perfazendo assim a antinomia da legislação vigente. A metodologia utilizada consiste em revisão bibliográfica sobre o tema em questão e análise do voto do Ministro do STF Joaquim Barbosa, ora relator da ADIN em epígrafe. Concluiu-se, portanto, que a discussão acerca da inconstitucionalidade da norma de forma geral foi tema subsidiário no debate proposto pela ADI 2.208, em se tratando da decisão ser pautada apenas no deferimento de inconstitucionalidade formal dos artigos tratados na inicial.

PALAVRAS-CHAVE

Imunidade Tributária. Inconstitucionalidade de Norma. Antinomia de Normas. Descumprimento de Preceito Fundamental.

ABSTRACT

The unconstitutionality of a norm takes place against the Federal Constitution, either by omission or by acts, thus bringing legal instability. The main objective of the work to be presented is an analysis of the allegation of unconstitutionality brought by ADI 2,208 and others that followed, as well as the changes in the text of art. 55, item III, of Law no. 8,212 / 1991 and adding to it §§ 3, 4 and 5, in addition to arts. 4, 5 and 7 of Law 9,732 / 1998. These changes had an impact on the regulations regarding the acquisition and renewal of the “CEBAS”, guaranteeing the educational and social assistance institutions, non-profit, tax immunity provided in the constitutional text of art. 150 (VI) (c) and Articles 9 and 14 of the CTB. ADI2028 discussed, among other points, the non-compliance with the fundamental precept provided in art. 146 of the Federal Constitution, which regulates tax jurisdiction and its constitution by means of a Complementary Law, thus bringing an incongruity between the constitutional text and thus antinomy of the current legislation. The methodology used consists of a bibliographical review on the subject in question and an analysis of the vote of the Ministers of the STF Joaquim Barbosa, nowadays ADIN rapporteur. It was concluded therefore that the discourse about the unconstitutionality of the norm in general was a subsidiary theme in the debate proposed by ADI 2,208, in that the decision is based only on the deferral of formal unconstitutionality of the articles treated in the initial one.

KEYWORDS

Tax Immunity. Unconstitutionality of Norm. Antinomy of Norms. Breach of Fundamental Precept.

RESUMEN

La inconstitucionalidad de una regla se produce a través de una afrenta a la Constitución Federal, ya sea omitida o por atos, lo que trae inestabilidad legal. El trabajo a ser presentado tiene como objetivo principal un análisis del argumento de inconstitucionalidad presentado por ADI 2.208 y otros que lo siguieron, como las alteraciones del texto del art. 55, ítem III, de la Ley N° 8.212 / 1991 y que le agrega §§ 3, 4 y 5, además de los arts. 4, 5 y 7 de la Ley N° 9.732 / 1998. Estas enmiendas relajaron la regulación de la obtención y renovación de “CEBAS”, garantizando la educación sin fines de lucro y las instituciones de asistencia social, inmunidad fiscal prevista en el texto constitucional del art. 150, inc. VI, punto c, y artículos 9 y 14 de la CTB. El ADI2028 discutió, entre otros puntos, la violación del precepto fundamental previsto en el art. 146 del CF, que regula la competencia de los asuntos tributarios y su constitución por medio de la Ley Complementaria, trayendo así una inconsistencia entre el texto constitucional, convirtiéndose así en la antinomia de la legislación vigente. La metodología

utilizada consiste em uma revisão bibliográfica sobre o tema em questão e o análise do voto do ministro da Corte Suprema, Joaquim Barbosa, em adelante relator de ADIN. Por lo tanto, se concluyó que la discusión sobre la inconstitucionalidad de la norma en general fue un tema subsidiario en el debate propuesto por ADI 2.208, ya que la decisión se basó solo en la concesión de la inconstitucionalidad formal de los artículos tratados en el original.

PALABRAS-CLAVE

Inmunidad fiscal; Inconstitucionalidad de la norma; Antinomia de las normas; Incumplimiento del precepto fundamental.

1 INTRODUÇÃO

O Supremo Tribunal Federal (STF) tem dentre suas atribuições a de fiscalizar as aplicações das normas e se estas seguem as diretrizes proposta pela Constituição Federal. Por se tratar de uma espécie de “guardião” dos preceitos fundamentais do texto que compõe a Carta Magna o órgão acaba por transitando entre as atribuições dos demais poderes, exercendo funções atípicas as suas competências.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) é uma, entre as diversas formas nas quais o Supremo utiliza para garantir tal controle e cumprimento dos direitos fundamentais que dispõe a constituição, por meio desse é garantido o cumprimento dos direitos que emanam da sociedade.

O trabalho a seguir aborda, por meio de revisão literária, os impactos trazidos pelo art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, III da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os parágrafos 3º, 4º e 5º; tal como contra os arts. 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732/1998 e o acórdão proferido para a ADI 2.028, além disso, trata das discussões quanto à inconstitucionalidade de norma frente ao texto do previstos no artigo 146 inciso II, da Constituição que regulamenta quanto a matéria tributária e versa quanto a impropriedade dos requisitos necessários para a obtenção do “Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social” (CEBAS).

Serão verificadas as demais implicações quanto à sentença em seus efeitos perante as instituições que gozam da imunidade tributária e aquelas que pretendem ser usufrutuárias dessa garantia. Para tanto será analisado o voto do relator da ADI o Ministro Joaquim Barbosa e os pontos abordados até a conclusão do acórdão em contra ponto com os posicionamentos da Ministra Rosa Werber e o Ministro Teori Zavaski.

O principal objetivo é observar as repercussões da antinomia normativa frente à declaração de inconstitucionalidade proposta pela ADI em epígrafe e os impasses quanto às regulamentações das diretrizes para obtenção do CEBAS.

Consequentemente os efeitos que tais alterações trarão para a sociedade em se tratando das prestações de serviços assistenciais, no campo da saúde e da educação, além, em se tratando da

esfera normativa, das repercussões trazidas ao concluir por inconstitucional a Lei 9.732/1998 de natureza de lei ordinária.

2 O SURGIMENTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Por ser o sistema tributário nacional o conjunto de tributos e de normas tributárias de um determinado país, no qual possuem seus próprios princípios e regras tributárias, as atribuições de competência tributária se constituem como sendo as limitações imposta pela própria Constituição à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a qual fez surgir os tributos ou à imunidade tributária para determinados casos específicos. Mas o que é tributo? A conceituação de tributo pode ser encontrada no artigo 3º do CTB o qual prevê:

Art.3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966, on-line).

Já a imunidade tributária se conceitua como sendo norma constitucional de não incidência, como limitação de tributar por meio dos órgãos federados. Nesse sentido, a imunidade teve como fundamento da sua existência razões políticas, religiosos, morais, culturais e de cunho assistencial que se desenvolveram de acordo com a evolução e as necessidades de cada sociedade.

Desta forma se observa que a imunidade tributária já existe desde tempos antigos conforme cita Sergio Pinto Martins (2009, p. 128):

No império Romano, os tributos eram denominados *munera*, pelo caráter de *múnus público*. Passaram a surgir privilégios do *múnus* particular, chamados *immunitas*, com o sentido de exoneração. Na idade média, havia enormes privilégios para o clero, a nobreza e outras pessoas, que não pagavam impostos, obtendo imunidade. Com o passar dos anos e principalmente nos séculos XVII e XVIII, vieram reformas fiscais visando reprimir esses abusos.

O direito sobre a garantia de imunidade tributária surgiu no Brasil na Constituição de 1934, foi esta que primeiro introduziu a tal instituto, se reafirmando na Carta Magna de 1988. Seu conceito evoluiu ao logo dos tempos, com a evolução da sociedade contemporânea como aduz Cláudio Carneiro (2009, p. 313), “assim percebemos uma evolução do conceito de imunidade, desde o Estado Feudal, no qual ela era considerada um autêntico privilégio, até o Estado Democrático, em que é considerada como uma garantia constitucional”.

Pode-se observa como complementação desse pensamento de Cláudio Carneiro o que expressa Sérgio Pinto Martins, quando trata a imunidade como garantia, mas também como uma limitação constitucional:

A imunidade pode ser considerada como limitação constitucional que suprime o poder de tributar do Estado. Por meio da imunidade, a Constituição suprime parcela do poder fiscal, vedando que a União, os Estados-membros e os municípios criem tributos para certas pessoas, fatos ou coisas. É uma não-incidência de origem constitucional, uma barreira constitucional que impede a exigência do tributo. Deixa de ocorrer o fato gerador da obrigação tributária, pois a Lei Maior determina que o poder tributante não pode exigir o tributo em certos casos meça especificados. (MARTINS, 2009, p. 130).

Com o decorrer do tempo a imunidade passou então a integrar os textos constitucionais com o objetivo de autolimitar o poder tributário e o poder regulador dos entes federativos, impedindo assim a tributação sobre rendas, serviços ou bens públicos, de partidos políticos, de instituições de educação sem fins lucrativos ou de assistência social, templos de qualquer culto, livros, jornais e periódicos, assim como sobre o papel destinado a sua impressão, conforme prevê o artigo 150 da Constituição Federal. José Eduardo Soares de Melo (2001, p. 108) entende que “essas associações e entidades não sofrerão a exigência de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, se não tiverem finalidade lucrativa, e atendam aos requisitos da lei”.

Dentre esses requisitos mencionados pelo jurista estão os presentes nos artigos 4º ao 11 em se tratando de instituições voltadas à saúde, do 12 ao 17 em se tratando as instituições de educação, e, 18 ao 20 para as instituições de assistência social, todos Lei nº12.101/2009 que regula e promove a certificação de tais instituições, compondo as diretrizes para a concessão do benefício, além da regulamentação por meio do próprio Código Tributário Nacional e da Constituição de 1988, para tanto Sacha Calmon Navarro Coêlho (2009, p. 227) comenta:

Para logo observa-se que país algum “constitucionalizou” tanto o Direito Tributário. A Constituição Brasileira de 88 contém cerca de 20 artigos, 76 incisos, 35 alíneas e 39 parágrafos dedicados ao poder de tributar, às regras de competência, aos princípios justri-butários e aos direitos e garantias dos contribuintes, em tratamento exaustivo e analítico.

O problema a ser epígrafe trata, portanto, da preocupação com a declaração de Inconstitucionalidade querelada pela ADI 2.028 a qual extinguiu as alterações do texto do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212/1991 e que lhe acrescentou os §§ 3º, 4º e 5º, além dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1998. Mantendo os principais requisitos delimitados para concessão do Certificado de Entidades Beneficentes, subsidiárias aos termos de reconhecimento da imunidade tributária condicionadas somente às disposições constantes no artigo 14, do Código Tributário Nacional e previstas na Constituição Federal.

3 ADI 2.208 / DF

A Constituição Federal é o vértice da normatização no ordenamento jurídico brasileiro por ser o pilar basilar de toda e qualquer fonte normativa que venha a ser criada, por sua vez, o direito

tributário como sendo parte do direito Financeiro se insere as normas de direito público referente às relações jurídicas entre o Estado e contribuintes, e, tem por natureza a prestação compulsória fixada por lei para sua constituição no que diz respeito à instituição, a arrecadação, a fiscalização e a administração dos tributos.

A ação direta de inconstitucionalidade que foi ajuizada inicialmente pela Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino (CONEFEN), nos termos da ADI 2.036, que teve por relator o então ministro Moreira Alves, e tratou da inconstitucionalidade das alterações trazidas por alguns institutos da Lei 9.732/1998, entretanto esta foi suspensa pois na mesma sessão o Tribunal julgou prejudicado o pedido para concessão de medida cautelar análoga, formulado nos autos da ADI 2.036 (DJ de 16.06.2000).

A Confederação Nacional da Saúde, Hospitais Estabelecimento e serviços, entrou com as ações nº 2028, 2228 e 2661 estas de cunho semelhante para tentar sanar as alterações feitas pelo art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, III da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os parágrafos 3º, 4º e 5º; bem como contra os arts. 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732/1998. Para dar prosseguimento ao estudo se faz necessária o entendimento do teor dessas alterações:

Lei 8.212/1991:

Art. 1º Os arts. 22 e 55 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, passam a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 55

.....

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

§ 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. (BRASIL, 1991. Lei 8.212)

Lei 9.732/1998:

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 arts. 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.

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.

.....

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. (BRASIL, 1988, on-line).

Diante tais alterações a requerente argui que estas violam diretamente o exposto no art. 146, II, da constituição que regula: “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;” (BRASIL, 1988, on-line).

Além deste ponto defende ainda a inconstitucionalidade material como pode ser observada a violação aos artigos 195, § 7º, 196 caput, 197 caput, § 6º, 203, 204, I, II e IV, todos da Constituição, aponta confusão quanto ao que seria entendido como beneficência e filantropia.

Sustenta a obrigatoriedade na atuação, no setor de saúde, em prestar atividade de assistência social, conforme previsto nos termos dos arts. 6º, 196, 197, 199, caput, 203 e 204, I, II e III, todos da Constituição.

Por fim, aduz que a Lei 9.732/1998 é aplicada de forma incontroversa uma vez que esta não poderia exercer função “extunc”, abrangendo as entidades já beneficiárias da isenção, violando direito adquirido conforme previsto no art. 5º, XXXVI, da Constituição.

Nesse contexto vale ressaltar o pensamento de Aires F. Barreto (1999. p. 7-30.), quando afirma que mesmo sendo instituídas e estabelecidas por lei complementar, haveria clara inconstitucionalidade material, pois ao preservar o direito a imunidade apenas as entidades de caráter filantrópico, seja estas beneficente com viés de gratuidade e em caráter exclusivo, fariam que essas normas distanciam-se dos objetivos constitucionais e do espírito do preceito veiculado pelo § 7º, do art. 195, da Constituição.

O Tribunal julgou procedente a ADI 2.028 (ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental), por unanimidade declarando inconstitucional o art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º 5º e 7º da Lei 9.732/1998, tendo m vista a expressa previsão que a matéria questionada deve ser regulada por lei complementar.

Por fim, nos termos do ministro Teori Zavascki, seguiu os demais ministros que por unanimidade decidiram declarar a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do artigo 55, inciso III, da Lei nº 8.212/1991 e acrescentou-lhe os parágrafos 3º, 4º e 5º, bem como dos artigos 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1998.

Se voltando a uma breve análise do texto do então artigo 55 da Lei 8.212/1991, escreveu Regina Helena Costa (2015, p. 243): “Em nosso entender, tais requisitos dizem com a fruição da imunidade tributária, não cuidando de exigências para a existência da pessoa imune e sua legalização, o que autorizaria, assim, seu regramento mediante lei ordinária”.

Para melhor entender como o Supremo Tribunal Federal chegou a tal entendimento, será destrinchado o voto do relator, o Min. Joaquim Barbosa, trazendo os questionamentos e argumentos utilizados até chegar ao deferimento da inconstitucionalidade da norma frente ao descumprimento constitucional.

4 VOTO DO RELATOR MIN. JOAQUIM BARBOSA — BREVE ANÁLISE

Para início deste capítulo devemos de pronto observar como se apresenta o voto do relator:

[...] julgo parcialmente procedentes as ações diretas de inconstitucionalidade, confirmando a medida liminar, para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24/7/1991, e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º, da Lei nº 9.732, de 11/12/1998. Declaro inconstitucionais o art. 55, II da Lei 8.212/1991, tanto em sua redação original, como na redação dada pela Lei 9.429/1996, o art. 18, III e IV, da Lei 8.742/1993, do art. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º e par. ún., do Decreto 2.536/1998 e dos arts. 1º, IV, 2º, IV, §§ 3º e 7º, § 4º, do Decreto 752/1993. Em relação ao RE 566.622, dou-lhe provimento É como voto. (BARBOSA, 2017, Acórdão, p. 16).

Entendeu o relator por dar apenas parcialmente procedente a ação, conhecendo como inconstitucional, parte dos dispositivos legais, dando sentença parcial ao mérito, a partir desse momento ele divide entre conceder parcialmente inconstitucional os termos previstos nas alterações do art. 55, inc. III da Lei nº 8.212, bem como arts. 4º, 5º e 7º, da Lei nº 9.732.

Nesse contexto deu total provimento, reconhecendo a inconstitucionalidade absoluta dos art. 55, II da Lei 8.212/1991, tanto em sua redação original, como na redação dada pela Lei 9.429/1996, o art. 18, III e IV, da Lei 8.742/1993, do art. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º e par. ún., do Decreto 2.536/1998 e dos arts. 1º, IV, 2º, IV, §§ 3º e 7º, § 4º, do Decreto 752/1993.

Nesse ponto, tratando de forma mais minuciosa, foi dito que, as alterações presentes nos artigos 55 que trata sobre os critérios a serem seguidos para obtenção do certificado CEBAS, que proporciona o gozo da imunidade, só são inconstitucionais em sua parcialidade, como podemos observar abaixo, pelo voto do então relator, que explica sua decisão:

Entendo que a imunidade em exame não tem por objetivo tão somente fomentar a prestação de serviços médicos ou de educação, especialmente quando tal atividade é desenvolvida com inequívoco intuito econômico. É inequívoco que a saúde e a educação são objetivos do Estado e que a Constituição confere a ambos grande valor. A relevância constitucional de ambos, contudo, é insuficiente para que se reconheça pura e simplesmente que as pessoas dedicadas à exploração privada e lucrativa de tais atividades deixam de ter capacidade contributiva e passam a não mais ter o dever fundamental de contribuir para a manutenção do Estado. Em outras palavras, a imunidade é salvaguarda da atividade assistencial, e não da atividade educacional ou de saúde lucrativas. Ressalvando expressamente a possibilidade de exame da intensidade da restrição que o critério adotado para reconhecimento da imunidade impõe às escolhas lícitas do cidadão em suas atividades beneficentes e filantrópicas [...]. (BARBOSA, 2017, Acórdão, p. 16).

Antes de dar seu parecer o então relator inicia seu voto com relatório, apontando os pontos que trouxeram a discussão da arguição de inconstitucionalidade quanto a imunidade tributária regulamentada pelo art. 150, inc VI, alínea c da Constituição Federal, que prevê à proibição dos entes federativos em instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das instituições que se enquadram como beneficiárias desta garantia, conforme se observa:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; (BRASIL, 1988, on-line).

Em se tratando do disposto no inciso VI, do artigo 150 e no parágrafo 7º, do artigo 195, da Constituição Federal, o relator diz que tais artigos não são mera condição para o a fruição da imunidade, pois ao conceituar a beneficência e assistência social não se confundem constitucionalmente, à medida que o contexto de entidade possa, sem prejuízo, “possuir outras fontes de receita que visem o lucro, não lhe retira a condição de beneficente” (BARBOSA, 2017, Acórdão, p. 11).

Entende o ministro que as constates modificações no que cerne a matéria tributária resta prejudicado o desenvolvimento na contemporaneidade à violação ora alegada na descaracterização processual, entende que:

[...] No que se refere à imunidade tributária, as alterações quantitativas não são substanciais, isto é, não modificam o cerne da controvérsia constitucional, que é se saber (1) se há ou não reserva de lei complementar para dispor sobre o assunto e (2) se o Estado tem legitimidade para tolher a proteção daquelas atividades ou pessoas que julga inaptas à benemerência, à filantropia ou ao assistencialismo. De fato, há constante oscilação, por exemplo, no percentual da receita bruta que deve ser destinado à benemerência. Mas, como visto, mudanças quantitativas não desfiguram o debate constitucional, que permanece atualíssimo. (BARBOSA, 2017, Acórdão, p. 11).

Estas instituições que gozam de tal isenção são possuidoras do direito de vedação sobre elas referente aos impostos regulados pelos entes federados, em vista disso quando à hipótese de imunidade não há concorrência tributária, não ocorrendo, por sua vez, o fato gerador ou tão pouco o direito de cobrar tributos de qualquer natureza dos entes federativos.

Ante o exposto é importante que seja observado quando se fala sobre imunidade que estas instituições não obtêm isenção na totalidade de tributos, tão somente estas ficam imunes na contribuição na espécie tributária dos impostos, conforme o texto constitucional. Tal assunto é tratado por Pedro Anan Junior (2009, n.p.) que diz:

A isenção tributária é a exclusão da hipótese tributária por meio da lei, o que a difere da imunidade já que essa somente a Constituição pode prevê-la. Já a não-incidência são todos os fatos que não estão abrangidos pela definição legal na hipótese de incidência tributária, por exemplo, quem não auferir renda não pode ser obrigado a pagar Imposto de Renda, quem não circula mercadorias não pode ser obrigado a pagar ICMS.

Embora estejam tais requisitos presentes na Lei Ordinária nº 12.101/2009, ainda há de se falar em orientações trazidas pela Portaria Normativa nº 15, de 11 de agosto de 2017, em se tratando da área de educação e a Portaria Normativa nº 834, de 26 de abril de 2016, para instituições de saúde.

O CEBAS, que irá garantir que estas instituições, sejam elas da área de educação ou de saúde, será destinado às instituições sem fins lucrativos conforme prevê o artigo 1º da lei 12.101/2009 que segue:

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. (BRASIL, 2009, on-line).

Como primazia para o requerimento, é disposto que sejam observados os requisitos que a lei dispõe para só então gozar das imunidades previstas no texto Constitucional.

A Lei Ordinária nº 12.101/2009 dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social que permitem que as instituições possam pleitear imunidade, requerendo tal isenção.

Ordenadas pelo princípio da imunidade, que se encontram presentes no art. 150, inc VI, alínea c da Constituição Federal, pois, tão somente por meio de Lei Complementar que se deve instituir ou majorar matéria tributária, ocorre uma discordância com o texto constitucional, tornando a norma por si só inconstitucional, assim como já entendia Tomaz Aquino Rezende, quando alude sobre o tema:

As imunidades tributárias, para serem reconhecidas, então, não necessitam de outros atos por parte do Governo, tais como declaração de utilidade pública ou certificado de entidade beneficente de assistência social, ou mesmo OSCIP, ou filantrópica, bastando a comprovação do preenchimento dos requisitos acima mencionados. E só de tais requisitos, uma vez que, conforme temos repisado, não pode lei ordinária ou lei de hierarquia inferior, ou simples atos administrativos, modificar o que a Constituição e a lei complementar estabeleceram, como é o caso de cassação da imunidade quando a entidade remunera seus dirigentes, o que, por qualquer ângulo que se analise, é muito diferente de distribuição de rendas ou lucros. (RESENDE, 2006, p. 191).

As alterações e os impactos que essas restrições trouxeram quanto ao entendimento do conceito de entidades beneficentes de assistência social, foi a principal preocupação quanto ao rumo de novas certificações e as renovações das certificações já existentes, pois em se considerando o grande

número de instituições possuidoras de tal garantia a fiscalização para que sejam cumpridos os requisitos se torna frágil frente a aplicação da norma.

A principal preocupação do relator é quanto o uso inadequado de tal benefício é demonstrado, utilizando-se do voto do min. Sepúlveda Pertence, proferido como *obiterdictum* no julgamento do RE 202.700 (rel. min. Maurício Corrêa, Pleno, RTJ 180/715), que diz:

Assim demarcado o campo da indagação, extrai-se da Constituição mesma que a gratuidade dos bens, serviços ou utilidades fornecidos aos beneficiários o sejam gratuitamente, vale dizer, a título de beneficência social. Dá-se, com efeito, que dispõe a Constituição, em capítulo diverso, o do financiamento ‘por toda a sociedade’ (CF, art. 195, caput) da seguridade estatal pública. Aí, sim, a Constituição outorga a imunidade às contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, não a todas as instituições assistenciais ‘sem fins lucrativos’, mas restringe a pré-exclusão da incidência daquela modalidade tributária ao universo mais restrito, o das ‘entidades beneficentes de assistência social’ (BRASIL, 2017 – Acórdão – STF – p. 15).

O que corrobora o artigo 14 do CTB que trata:

Art. 14 - O disposto na alínea “c” do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

- I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, à qualquer título;
- II - aplicarem integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. (BRASIL, 1966, on-line).

Observemos que é expressa a não distribuição de patrimônio e que o lucro auferido dever ser repassado para manutenção e custeio no que se refere às instituições, o doutrinador Hugo Machado de Brito contribui com pensamento quando diz que:

Não ter fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras financeiras, até possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que não pode é distribuir lucros. São obrigadas a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção dos seus objetivos institucionais. (MACHADO, 2006, p. 302).

Entretanto Diante da importância social da atividade das instituições beneficentes, sejam de natureza educacional, social ou ainda no campo da saúde, o que se defende com a imunidade tributária das instituições é a defesa do direito de desenvolver o bem estar social, proporcionando melhorias dos direitos básicos previstos na Carta-Magna, desafogando, de certa forma, a máquina estatal retirando do Estado parcela de obrigações no fornecimento de serviços de qualidade.

5 DISCUSSÕES ACERCA DA FILANTROPIA

Conceitua-se a filantropia como sendo prestação de serviço à humanidade sem qualquer tipo de distinção, tem por base a atuação em dois segmentos, sendo meramente “espiritual”, prestando assistência aos menos afortunados com propósito de vida ou ainda na “para estatalidade” de forma coparticipativa frente a obrigação do Estado em prover assistência social, dentre os fundamentos estabelecidos pela Carta Magna sem usurpar o poder do Estado no contexto da assistencialidade.

Atualmente uma grande parcela de entidades filantrópicas tem suas atividades voltadas áreas de educação e saúde existe, entretanto, a discussão acerca dessas entidades filantrópicas, pois por serem detentoras de imunidade ou isenção tributária deveriam oferecer seus serviços sem onerar custo aos seus usuários.

Contudo há de se observar os custos que são próprios para a manutenção dessas, em torno desse aspecto uma instituição assume obrigações tanto na prestação de serviços quanto na prestação de contas para que lhe faça uso dos benefícios da imunidade tributária (OLIVEIRA; SOUZA, 2007, p. 2356).

Para tanto a imunidade encontra-se tão intrínseca ao tema de filantropia que estas se complementam. Nesse contexto o artigo apresentado no XI Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e VII Encontro Latino Americano de Pós-Graduação – Universidade do Vale do Paraíba, escrito por Núbia Thais de Oliveira sob a orientação da Profa. Maria Auxiliadora Antunes C. Souza, traz observações interessantes quanto à diferenciação de isenção e imunidade:

Para tornar possível o entendimento da filantropia, é preciso esclarecer a diferença entre isenção e imunidade, por estarem ambas presentes na caracterização da Assistência social. Isenção é quando o Estado tem a capacidade de tributar, mas, por algum motivo, resolve não fazê-lo, normalmente com a finalidade de conceder incentivo fiscal, através de lei, podendo ser revogado ou modificado a qualquer tempo.

A Imunidade não pode ser revogada, nem mesmo por emenda Constitucional e é regida pela Constituição Federal. Por ser imune, fica extinto o fato gerador do tributo, portanto não há o nascimento da obrigação tributária, logo não há o direito de cobrar o tributo.

Partindo do conceito da imunidade, releva-se a importância da concessão e renovação do CEBAS – Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – que tem validade por 3 anos (conforme Art. 3º §2º do Decreto 2.536/98) para que a entidade goze da imunidade tributária, já que o INSS – Instituto Nacional do Seguro Social – exige o certificado para reconhecer a entidade como imune às contribuições previdenciárias. (OLIVEIRA; SOUZA, 2007, p. 2356).

Para corroborar com o proposto acima é oportuno trazer pesquisa que indica dados importantes acerca da filantropia no país, para tal o Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas (FONIF) forneceu estudo com objetivo de explanar as garantias e os deveres das instituições filantrópicas.

Tal pesquisa se deu por parte de instituição internacional onde foi analisado o período de maio de

2015 a junho de 2016, avaliando a situação da previdência social do País. A *DOM Strategy Partners* aprofundou o debate acerca do tema, em contrapartida com os serviços oferecido à sociedade por instituições de caráter filantrópico e que são usufrutuárias de imunidade de pagamento da cota patronal nas áreas da assistência social, educação e saúde (MORAES, 2018, p. 3).

As isenções fiscais concedidas ao setor filantrópico estão em discussão devido à necessidade do Governo de aumentar a arrecadação. Em uma conta equivocada, quem é favorável ao corte está ignorando que nas áreas de Saúde, Educação e Assistência Social, a cada R\$ 1,00 (um real) obtido por isenções fiscais, cada instituição filantrópica retorna R\$ 5,92 em benefícios para a sociedade. (FONIF on-line).

Segundo os dados da acima, fica clara a prestação social das instituições filantrópicas frente as prestações tributárias, além disso observa-se que a obrigatoriedade acerca da prestação dos serviços se assistência social torna a busca pela certificação eficaz, frente a obrigatoriedade existencial do Estado em prover tais funções, esse mesmo estudo aponta, ainda, que no período correspondente à 2012 e 2014, houve o total de R\$ 131,6 bilhões nas isenções referente a Cota Patronal. De forma geral as instituições que são detentoras das imunidades concedidas representam cerca de R\$ 26,7 bilhões, ou seja, 20,3% de todos os benefícios concedidos no período acima citado.

Sobre os dados pesquisados, concluiu:

Em resumo, pudemos identificar que de forma acumulada, no período de 2012 a 2014 (3 anos), em um total de R\$131,6 bilhões de isenções da Cota Patronal, a desoneração da folha de pagamento (de 56 setores da economia) ocupou o 1º lugar como principal isenção responsável pelas renúncias do período, atingindo R\$47,4 bilhões, ou 36,0% das isenções totais. Em seguida, no 2º lugar a isenção Simples Nacional com R\$47,4 bilhões (33,3%); em 3º lugar as imunidades das instituições sem fins lucrativos R\$26,7 bilhões (20,3%); em 4º lugar a exportação da agroindústria R\$11,8 bilhões (8,9%). O restante, 1,6%, ficou distribuído, por grau de relevância, entre as isenções para microempreendedor individual, dona de casa e eventos ligados à Copa do Mundo e Olimpíada. (MORAES, 2018, p. 3).

Percebe-se um grande valor no somatório das isenções destinadas às instituições voltadas aos serviços de assistência social, em se tratando do comparativo dos estudos nota-se que se pegarmos como parâmetro o valor que deixou de ser arrecadado quanto as imunidades das instituições sem fins lucrativos que totaliza R\$ 26,7 bilhões e somarmos aos dados da outra pesquisa que afirma que a cada R\$ 1,00 (um real) deixado de arrecadar, cada instituição filantrópica retorna R\$ 5,92 em benefícios para a sociedade, temos o saldo de R\$158,06 bilhões revertidos em serviços assistenciais fundamentais para a sociedade nas três esferas: Saúde, Educação e assistência social (OLIVEIRA; SOUZA, 2007, p. 2356).

6 ANTINOMIA DAS NORMAS FRENTE À DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Como anteriormente dito, fica claro o texto constitucional quando trata em seu artigo 146, que tão somente por meio de Lei complementar poderão ser feitas alterações em matéria tributária. Esse foi um dos principais argumentos das ações diretas de inconstitucionalidade, indicando que por se tratar de lei ordinária afronta de forma direta o artigo 146, inciso III, ferindo preceito fundamental.

Tal edição para lei complementar sana a questão quanto às limitações ao poder de tributar. Entretanto se observado, o artigo 195, em seu §7º da mesma legislação observa-se que sua redação foi mais específica, tornando mais minuciosa ao versar sobre a fruição da imunidade, conforme podemos observar:

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. (BRASIL, 1988, on-line).

Para tanto, ao redimensioná-la com a declaração de inconstitucionalidade esta ficará sujeita ao disposto no art. 14 do Código Tributário, que já discorre sobre o tema, o poder de reger o que expõe o dispositivo do § 7º, do artigo 195, da Constituição Federal.

Tal possibilidade levantada pelo então Ministro Teori Zavascki, tenta sanar a repercussão que o deferimento de inconstitucionalidade trará ao orçamento público. Para tanto sua sugestão surgiu por meio do advento da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, que trata em seu artigo 27 que o Supremo Tribunal Federal, por maioria absoluta, poderá restringir os efeitos da ADI ou ainda decidir por sua eficácia no momento do trânsito em julgado ou de outra oportunidade que venha a ser definida. Deste modo abro parêntese para o comentário acerca do tema do Jurista Pedro Henrique Cavedoni Moraes (2018, p. 6), que diz:

Ora, a falta do qualificativo “complementar”, desde a edição da Constituição Federal de 1969 seria indicativo claro de que o raciocínio histórico do legislador veio a excluir tal quórum qualificado para a fixação de regras de regulamentação do gozo de imunidades tributárias.

Sugeri o então ministro que o seja julgada procedente à declaração de inconstitucionalidade 2.208, mas sem a pronúncia de nulidade, o que instiga o legislador a exercer corretamente a sua função, deixando a competência de julgar para o judiciário.

Observado o excerto do artigo 150, inciso IV, alínea c, da Constituição Federal, nota-se que este trata de forma menos detalhada o mesmo tema, por analogia este se enquadra ao pensamento do Ministro Teori Zavascki.

Tendo em vista a antecipação dessas consequências, é pertinente sugerir que, na eventualidade de ser acolhida a tese de inconstitucionalidade formal também quanto às normas de procedimento, considere o Plenário a possibilidade de proclamar uma decisão sensível a esse cenário. Uma das técnicas de decisão que tem sido empregada pela Corte em hipóteses como a que se apresenta aqui é a da declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade, em que o Tribunal consente com uma eficácia excepcional do ato normativo censurado, enquanto concita o legislador a exercer sua competência de acordo com a diretriz anunciada. (MORAES, 2018, p. 7).

O reconhecimento de tal elucidação seria a saída mais coerente conforme pactua a Ministra Rosa Weber em trecho do seu voto dizendo: “seria certamente mais prudente do que a mera declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos sob investiva” (BRASIL, Tribunal Pleno, MIN. ROSA WEBER).

O paradoxal da solução se deu quando o acórdão proferido às ADI nº 2028, 2036, 2228 e 2621 ficou obscuro em alguns pontos, no que diz respeito à modulação dos seus efeitos, mesmo sendo seguido pelos demais colegas de pleno, o voto do Ministro Teori Zavascki restou incompleto quanto aos efeitos que eram pretendidos. Desta forma não restou efetivada a resolução encontrada, se atendo esta apenas para o limite de 24 meses onde fora comunicando ao “parlamento a respeito do que vier a ficar decidido para que delibere aquela instância da maneira que entender conveniente” (BRASIL, Tribunal Pleno, MIN. ROSA WEBER).

7 A APARENTE INSCONTITUCIONALIDADE DA NORMA

Ao ir de encontro com a soberania constitucional as Leis 8.212/1991 e 9.732/1998 denotam a vacuidade do legislativo, desrespeitando o ordenamento pátrio. A carta magna prevê a hierarquia normativa diante dos demais ordenamentos, entretanto, algumas destas vão de encontro com tal supremacia.

O sistema de KELSEN acolhido pelo ordenamento jurídico brasileiro implica na Constituição como topo da pirâmide hierárquica, deste modo deduz-se que as normas presentes no ordenamento jurídico devem estar subsidiárias e em concordância ao texto constitucional. Como constata o jurista Marcelo Neves (1988. p. 63):

Pode-se defini-la, conforme a terminologia tradicional, como o complexo normativo superior de determinado sistema jurídico estatal, sendo, portanto, o último fundamento e critério positivo vigente de pertinência e validade das demais normas integrantes deste sistema.

O texto constitucional prevê em seu parágrafo único do art. 1º a soberania do povo o qual é outorgante do Poder Constituinte, ora se não para emanar do povo então qual sentido se justifica a instituição de uma norma? Exercido pelos representantes da sociedade o poder legislativo a obrigação de corresponder o que é de vontade da nação, obedecendo aos preceitos e regras fundamentais que regem todo arcabouço normativo.

Os atos e omissões cometidos contra a constituição são afronta direta a todos os indivíduos, acometendo aos direitos e imputando-lhes contrariedades em seus direitos basilares, conforme atesta o professor José Afonso da Silva (1998, p. 42) quando trata: “É, pois, do consenso geral da doutrina que as ‘regras constitucionais’ são dotadas de uma superioridade evidente com respeito às demais normas jurídicas da coletividade estatal”.

Ao regulamentar os requisitos para obtenção da certificação de entidades beneficentes de assistência social o legislador não se atentou a possível declaração de inconstitucionalidade da norma por erro formal, entretanto, ao proferir o acórdão o STF regulou que seriam suspensos os efeitos das alterações do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212/1991 e que acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, além dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1998, mas que não seriam decididos seus efeitos em momento oportuno.

O constante no debate pode ser complementado na doutrina de Fábio Ibrahim quando alude que a Constituição Federal quando deseja que determinada norma seja completada ou restringida por lei complementar, sem sentido estrito, deve se fazer de forma expressa. Quando não o faz, seria correto que esteja subentendido de que “mera lei ordinária é suficiente para atender ao desejo constitucional” (IBRAHIM, 2000, p. 34-42).

O impasse se dá na equivocada analogia com o disposto no artigo 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal, embora que um e outros façam alusão às entidades de assistência social. A regulamentação para tanto se daria de forma a resguardar o pretendido, nesta linha de pensamento, o texto do artigo 150, inciso VI, alínea “c” deve ser interpretado em concomitantemente com o disposto no artigo 146, inciso II do Texto Magno, o qual expressamente prevê que as matérias discutidas de cunho tributário sejam reguladas por meio de lei complementar, para assim, delimitar o poder de tributar previsto na Constituição Federal. Isto posto infere ao resultado a indiscutível conclusão de que a “lei” prevista no art. 150, VI, “c” é lei complementar. De forma a elucidar e complementar tal debate Pedro Henrique Cavedoni Moraes (2018, p. 6) descreve:

Por conseguinte, crucial atentar para o artigo 149 da Constituição, que prevê, somente, a aplicação do inciso III do artigo 146 às contribuições sociais, e daí a inadequação da aludida lei complementar para impor restrições à imunidade do artigo 195, § 7º, restando inviável sustentar-se que a lei mencionada seja complementar, e “muito menos, defender-se a aplicação do art. 14 do CTN.

Sem embargo, conforme escrito pelo Ministro Teori Zavascki em seu voto, observa-se que o artigo 14 do CTB, em se tratando de caráter de *status* de lei complementar é insuficiente por si só, para sanar o problema da antinomia das normas, não tendo força para, em tese, solucionar o problema, restando desamparada para regulamentar as disposições contidas no parágrafo 7º, do artigo 195, da Constituição Federal, dispositivo específico que versa sobre imunidades tributárias.

Diante o exposto entende o STF que o artigo 14 do Código Tributário Nacional, por não possuir de fato natureza de norma complementar, tem em sua redação elementos insuficientes que possam regular os tramites a serem seguidos para obtenção da certificação para as instituições que queiram ser possuidoras dos benefícios da imunidade tributária.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Observa, deste modo, diante o exposto que se trata não apenas de um problema jurídico. A discussão não é meramente normativa e sobre a inconstitucionalidade arguida na ADI em epígrafe, percebe-se que engloba os impasses quanto a certificações das instituições usufrutuárias da imunidade, explorando ainda mais versa sobre questões econômicas, sociais e de políticas públicas, tornando sua complexidade inerente a apenas as poucas páginas desse trabalho.

De outro modo, o trabalho exposto tem como principal debate os impasses constitucionais quanto à antinomia normativa que se estabelece frente à promulgação de lei ordinária que versa sobre matéria tributária indo de encontro com o Texto Magno, este expressamente diz o oposto sobre o aparente erro formal da possibilidade de tão somente por meio de lei complementar ser regulada matéria tributária. Indo além das estruturas físicas desse trabalho, e, além do tema abordado se analisado as reformas atuais propostas – Previdenciária e Tributária – vislumbresse os efeitos macroeconômicos.

Dessa forma, alcançando não apenas a forma de tributação e de regulamentação quanto à obtenção das imunidades tributárias, mas também um contexto onde existe a necessidade de buscar alternativas socioeconômicas para apaziguar os efeitos político-sociais que estruturam as entidades prestadoras de serviços com principal finalidade de baratear custos, enxugar o quadro corporativo e distribuir mediante convênios as atividades da “máquina estatal” frente ao déficit no cumprimento com sua função social.

O trabalho possui um apanhado histórico, levando ao entendimento de como surgiu a imunidade tributária e sua finalidade, passando pela análise da ADI 2.028 que arguiu inconstitucionalidade dos textos do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212/1991 e que lhe acrescentou os §§ 3º, 4º e 5º, além dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1998, bem como os pedidos efetuados pela Confederação Nacional da Saúde, Hospitais Estabelecimento e serviços qual implicou nos efeitos que tais modificações trariam para a renovação de certificação CEBAS e, por conseguinte na isenção tributária.

Ressalte-se o voto do Relator Ministro Joaquim Barbosa que destrinchou os pedidos e fez algumas críticas quanto ao sistema adotado para proporcionar tais garantias, entende ainda a relevância que tal instrumento atribui na esfera social, levando os impasses que a regulamentação sobre matéria tributária pode proporcionar cerca a contemporaneidade jurídica.

Dentre os pontos abordados na ADI 2.208 existe a diferenciação entre isenção e imunidade além do mesmo questionamento quanto à diferença entra filantropia e benevolência pontos abordados no capítulo 5 que demonstra, dentre outras coisas a importância das entidades filantrópicas e a proporcionalidade quanto a isenção e prestação de serviços oferecidas por essas. O trabalho aborda ainda, no bojo normativo, a antinomia entre o texto constitucional e a lei ordinária que vai de encontro com os preceitos fundamentais instituídos na Carta Magna.

Nesse ponto observa-se a solução proposta pelos Ministro Teori Zavascki, o qual foi seguido pelos demais ministros, que propõe que deverá ser declarada a inconstitucionalidade da norma, mas a pronúncia de nulidade e seus efeitos, ficando desse modo suspenso o debate quanto a inconstitucionalidade até que sejam observados quórum de maioria absoluta de ambas as casas para então promover a promulgação de lei complementar que regule sobre matéria tributária.

Conclui-se, portanto, que a decretação de inconstitucionalidade foi deixada em segundo momento, havendo nesse primeiro ponto a conversão da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) em Arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF), a suspensão dos efeitos nas alterações do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212/1991 e que lhe acrescentou os §§ 3º, 4º e 5º, além dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1998 da lei 12.101/2009, também da observância da impossibilidade de tão somente ser regulado os requisitos para obtenção da certificação para as entidades sem fins lucrativos por meio do artigo 14 do CTB.

A lacuna normativa e o debate em questão permitem observar que frente aos projetos de reformas previdenciárias e tributárias o Estado se opõe por mera brecha moral a qual barateia os custos com educação, saúde e assistência social, perfazendo, assim, dessas atividades o déficit da “máquina estatal” no cumprimento de seus deveres conforme os fundamentos previstos na Constituição Federal. Essa imunidade traduz a utilização desse instrumento para isentar o Estado Liberal de Direito da responsabilização social da estrutura precária básica dos pais e seus impactos socioeconômicos.

REFERÊNCIAS

ANAN JUNIOR, Pedro. **Direito empresarial e tributário**: para cursos de administração, contabilidade e economia. Campinas, São Paulo: Editora Alínea, 2009.

AZEVÊDO, Pedro Pontes. **Normas constitucionais inconstitucionais oriundas do poder constituinte originário**. Disponível em: <http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15777-15778-1-PB.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2018.

BARRETO, Aires F. Contribuições sociais: imunidade das instituições beneficentes de assistência social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 7-30.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Denominado Código Tributário Nacional pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.3.1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 12 nov. 2018.

BRASIL, 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 12 nov. 2018.

BRASIL, 1988. **Lei nº 9.732**, 11 de dezembro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9732.htm. Acesso em: 12 nov. 2018.

BRASIL, 1991. **Lei nº 8.212**, 24 de julho de 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm. Acesso em: 12 nov. 2018.

BRASIL, 1999. **Lei nº 9.882**, 3 de dezembro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9882.htm. Acesso em: 12 nov. 2018.

BRASIL, 2009. **Lei nº 12.101**, 27 de novembro de 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm. Acesso em: 12 nov. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2028. Tribunal Pleno. Relator: Min. Rosa Weber. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12850820>. Acesso em: 12 nov. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2036 Tribunal Pleno. Relator: Min. Rosa Weber. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12850891>. Acesso em: 12 nov. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2228 Tribunal Pleno. Relator: Min. Rosa Weber. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12850820>. Acesso em: 12 nov. 2018.

CARNEIRO, Cláudio, **Curso de direito tributário & financeiro**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. rev., ampl. e atual., até a EC n.44/2004. São Paulo: Malheiros, 2004.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 243

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário nacional**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

FONIF – Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas. **A contrapartida do setor filantrópico para o Brasil. DOM StrategyPartners**. Disponível em: <http://fonif.org.br/noticias/pesquisas/>. Acesso em: 27 nov. 2018.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. Considerações sobre a imunidade do § 7º do art. 195 da CF/88, referente às entidades beneficentes de assistência social. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 53, p. 34-42, 2000.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1994. p. 247.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direitos tributário**. São Paulo: Atlas, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

MORAES, Pedro Henrique Cavedoni. Da inconstitucionalidade do CEBAS e suas consequências econômicas ao financiamento da previdência social. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5520, 12 ago. 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/68221>. Acesso em: 12 nov. 2018.

NEVES, Marcelo. **Teoria da inconstitucionalidade das leis**. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 63.

NISHI, Eduardo. A inconstitucionalidade dos requisitos fixados por lei ordinária como condição para que as instituições de assistência social tenham direito à imunidade tributária. Disponível em: <https://eduardonishi.jusbrasil.com.br/artigos/112777872/a-inconstitucionalidade-dos-requisitos-fixados-por-lei-ordinaria-como-condicao-para-que-as-instituicoes-de-assistencia-social-tenham-direito-a-imunidade-tributaria>. Acesso em: 12 nov. 2018.

OLIVEIRA, Samuel Menezes; MESQUITA, Gil Ferreira; **Incentivos fiscais às instituições educacionais privadas de ensino superior e o PROUNI**. Disponível em: http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8327&revista_caderno=26. Acesso em: 12 nov. 2018.

OLIVEIRA, Núbia Thais; SOUZA, Maria Auxiliadora. **Filantropia – o direito a imunidade tributária e a obrigação da gratuidade**. Disponível em: http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2007/trabalhos/sociais/inic/INICG00025_01C.pdf. Acesso em: 12 nov. 2018.

RESENDE, Tomaz de Aquino. **Roteiro do terceiro setor**. 3. ed. Belo Horizonte: Prax Editora, 2006, p. 191.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3. ed. rev. ampl. e atualizada. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 42.

Recebido em: 3 de Dezembro de 2018

Avaliado em: 3 de Dezembro de 2018

Aceito em: 3 de Dezembro de 2018



A autenticidade desse artigo pode ser conferida no site <https://periodicos.set.edu.br>

Como citar este artigo:

ROMEO, Andrea. Lo special account del fenomeno religioso nel dibattito nordamericano. *Argumenta Journal Law*, Jacarezinho – PR, Brasil, n. 29., 2018, p. 15-48.
DOI: 10.17564/2316-3828.2018v7n1p13-24



Este artigo é licenciado na modalidade acesso abertosob a Atribuição-Compartilhaigual CC BY-SA

1 Acadêmica do curso de Direito pela Universidade Tiradentes – UNIT. E-mail: barbara.silva@souunit.com.br

2 Doutor e Mestre em Teoria do Direito pela Universidade Federal de Pernambuco – UFPE; Especialista em Direito Público e Relações Sociais (UFPE) e em Comércio Exterior – UFRPE; Professor Titular II da Universidade Tiradentes – UNIT; Advogado, Parecerista e Consultor Jurídico.
E-mail: jclaudio2802@gmail.com



