

**CENTRO UNIVERSITÁRIO CURITIBA  
FACULDADE DE DIREITO DE CURITIBA**

**ROQUE SERGIO D'ANDREA RIBEIRO DA SILVA**

**IMUNIDADE TRIBUTARIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA  
A SEGURIDADE SOCIAL DAS FUNDAÇÕES GOVERNAMENTAIS  
E CONSÓRCIOS PÚBLICOS**

**CURITIBA  
2018**

**ROQUE SERGIO D'ANDREA RIBEIRO DA SILVA**

**IMUNIDADE TRIBUTARIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA  
A SEGURIDADE SOCIAL DAS FUNDAÇÕES GOVERNAMENTAIS  
E CONSÓRCIOS PÚBLICOS**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Empresarial e Cidadania do Centro Universitário Curitiba.

Orientador: Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei.

**CURITIBA  
2018**

**ROQUE SERGIO D'ANDREA RIBEIRO DA SILVA**

**IMUNIDADE TRIBUTARIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA  
A SEGURIDADE SOCIAL DAS FUNDAÇÕES GOVERNAMENTAIS  
E CONSÓRCIOS PÚBLICOS**

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em  
Direito Empresarial e Cidadania do Centro Universitário Curitiba, pela Banca  
Examinadora, formada pelos professores:

**ORIENTADOR:** \_\_\_\_\_  
Prof. Doutor Demetrius Nichele Macei

**CO ORIENTADOR:** \_\_\_\_\_  
Prof. Doutor Francisco Cardozo Oliveira

**MEMBRO EXTERNO:** \_\_\_\_\_  
Prof. Doutor Octavio Campos Fischer

**CURITIBA, 23 DE JUNHO DE 2018**

## **DEDICATÓRIA**

Primeiramente à Carla, minha amada esposa, pelo incentivo e apoio incondicional em todas as minhas escolhas e decisões. E aos meus filhos, Flávia e Breno, forte razão para continuar sendo, acredito, um bom exemplo.

Sem vocês nenhuma conquista valeria a pena.

## **AGRADECIMENTOS**

A elaboração deste trabalho não teria sido possível sem a colaboração, o estímulo e o empenho de diversas pessoas. Por isso, gostaria de expressar toda a minha gratidão e o meu apreço a todos aqueles que contribuíram para que meus sonhos se tornassem realidade: cursar o Mestrado na UniCuritiba e realizar esta pesquisa.

A todos, quero manifestar os meus sinceros agradecimentos.

Ao Prof. Doutor Demetrius Nichele Macei, o reconhecimento pela oportunidade de realizar este trabalho ao lado de alguém que transpira sabedoria; as notas dominantes de sua orientação e a cordialidade com que sempre me recebeu, além da liberdade de ação da qual me ensinou a usufruir, foram decisivas para que este trabalho contribuísse com o meu desenvolvimento acadêmico, pessoal e profissional.

Aos membros da banca examinadora, Prof. Doutor Francisco Cardozo Oliveira e Prof. Doutor Octavio Campos Fischer e por tudo o que vem em conjunto, como o deslocamento, o trabalho, o cuidado, a atenção, os apontamentos e o carinho com que sempre receberam para a avaliação o projeto de dissertação e esta pesquisa, agora concluída.

Da mesma forma agradeço ao Prof. Doutor Leandro Marins de Souza, por vários motivos, dentre os quais: de me auxiliar na pesquisa com seu conhecimento como também fornecer material doutrinário, ferramentas importantes para a realização e conclusão desse trabalho.

Àqueles que, embora não citados, estiveram presentes, ou de forma casual, ou esporadicamente, muito obrigado.

**EPIÍGRAFE**

“Dar o exemplo não é a melhor maneira de influenciar os outros  
– é a única”. Albert Schweitzer.

**RESUMO**

O presente estudo tem o objetivo de verificar se a imunidade relativa as contribuições para a seguridade social devem ser desfrutadas em relação as fundações governamentais e consórcios públicos, conforme redação contida no art. 195, §7º, da CF/88. Por isso, o tema alvejado ganha contornos interessantes na medida em que a imunidade das contribuições à seguridade social na área de assistência social, saúde e educação, em relação às pessoas jurídicas indicadas acima, podem ou não incidir em razão de suas respectivas finalidades, como se fossem entidades privadas caracterizadas como beneficentes de assistência social contempladas com apontado regime especial de tributação. Portanto, a partir da presente proposta de pesquisa, o tema pode vir a colaborar com as diferenças constitucionais e legais existentes entre as fundações governamentais com personalidades de direito público e privado assim como os consórcios públicos regidos pela lei nº 11.107/05. A imunidade constitucional tributária também será considerada para os fins aqui perseguidos, assim como os regimes de previdência, geral e o próprio serão estudados uma vez que tem pertinência com o assunto.

**PALAVRAS CHAVE:** Fundações Governamentais, Consórcios Públicos, Imunidade Constitucional Tributária, Contribuições para a seguridade social.

**RESUMEN**

El presente estudio tiene el objetivo de verificar si la inmunidad relativa a las contribuciones a la seguridad social debe ser disfrutada en relación a las fundaciones gubernamentales y consorcios públicos, conforme redacción contenida en el art. 195, §7º, de la CF / 88. Por eso, el tema apuntado gana contornos interesantes en la medida en que la inmunidad de las contribuciones a la seguridad social en el área de asistencia social, salud y educación, en relación a las personas jurídicas indicadas arriba, pueden o no incidir en razón de sus respectivas finalidades, como si fueran entidades privadas caracterizadas como beneficentes de asistencia social contempladas con apuntado régimen especial de tributación. Por lo tanto, a partir de la presente propuesta de investigación, el tema puede venir a colaborar con las diferencias constitucionales y legales existentes entre las fundaciones gubernamentales con personalidades de derecho público y privado así como los consorcios públicos regidos por la ley nº 11.107/05. La inmunidad constitucional tributaria también será considerada para los fines aquí perseguidos, así como los regímenes de previsión, general y el propio serán estudiados ya que tiene pertinencia con el asunto.

**PALABRAS CLAVE:** Fundaciones Gubernamentales, Consorcios Públicos, Inmunidad Constitucional Tributaria, Contribuciones para la seguridad social.



## SUMÁRIO

<b>2 - FUNDAÇÕES GOVERNAMENTAIS</b> .....	5
2.1 – DESCENTRALIZAÇÃO ADMINISTRATIVA.....	5
2.2 – BREVE RETROSPECTIVA HISTÓRICA.....	8
2.3 – ELEMENTO CONSTITUCIONAL – EC Nº 19/98 - ÁREA DE ATUAÇÃO DAS FUNDAÇÕES.....	13
2.4 - CARACTERÍSTICAS COMUNS DAS FUNDAÇÕES GOVERNAMENTAIS .....	19
2.4.1 – Fundação Governamental Pública .....	21
2.4.2 - Fundação Governamental Privada.....	22
2.5 - QUADRO DE PESSOAL E A EC Nº 19/98 .....	23
<b>3 – CONSÓRCIOS PÚBLICOS</b> .....	25
3.1 – PREVISÃO CONSTITUCIONAL .....	25
3.2 – LEI Nº 11.107/2005 .....	29
3.3 – NATUREZA JURÍDICA .....	30
3.4 - QUADRO DE PESSOAL E A EC Nº 19/98.....	35
3.4.1 – Consórcios Públicos e Receitas Tributárias – IR por Arrastamento.....	39
<b>4 – IMUNIDADE CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA</b> .....	46
4.1 – CONCEITO E CARACTERÍSTICAS.....	46
4.1.2 – INTERPRETAÇÃO.....	52
4.2 - FUNDAMENTOS GERAIS QUE JUSTIFICAM A IMUNIDADE – CLASSIFICAÇÕES E DIVISÕES.....	54
4.2.1 A Intributabilidade Relativa às Ações Voltadas à Assistência Social ‘Lato Sensu’ – Singularidades .....	58
4.3 - IMUNIDADE: BENEFÍCIO OU COLABORAÇÃO? .....	64
4.4 – ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL .....	68
4.4.1 – Ausência de Capacidade Contributiva .....	70
4.5 – ART. 195, §7º DA CF/88 E LEI REGULAMENTADORA .....	73
4.5.1 – Art. 14 do Código Tributário Nacional e o Julgamento do RE nº 566.622.....	76
4.6 – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE SOB Nº 2028 E Nº 1802 .....	77
<b>5. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS FUNDAÇÕES GOVERNAMENTAIS E CONSÓRCIOS PÚBLICOS APLICABILIDADE E CONSEQUÊNCIAS TRIBUTÁRIAS</b> .....	79
5.1 – A IMUNIDADE DAS FUNDAÇÕES GOVERNAMENTAIS E CONSÓRCIOS PÚBLICOS RELATIVA ÀS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL (ART. 195, §7º DA CF/88).....	79
5.2 – ARGUMENTOS CONTRÁRIOS Á IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 195, §7º DA CF/88 ÀS FUNDAÇÕES GOVERNAMENTAIS E CONSÓRCIOS PÚBLICOS.....	80
5.3 – ARGUMENTOS FAVORÁVEIS.....	83

5.3.1 – Ações Assistenciais de Interesse Coletivo .....	85
5.4 – FUNDAMENTOS FINALÍSTICOS DA IMUNIDADE .....	88
5.5 – PECULIARIDADES INATAS - FUNDAÇÕES GOVERNAMENTAIS E CONSÓRCIOS PÚBLICOS BENEFICENTES DESENVOLVEDORES DE AÇÕES ASSISTENCIAIS – PRECEDENTES FAVORÁVEIS - GOZO DA IMUNIDADE DO ART. 195, §7º DA CF E LEI REGULADORA.....	91
5.6 – PARECER N. 133/2013 DA ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO - CONSULTORIA JURÍDICA JUNTO AO MINISTÉRIO DA SAÚDE .....	96
5.7 – CONTRIBUIÇÕES À SEGURIDADE SOCIAL.....	100
<b>6 – REGIMES DE PREVIDÊNCIA SOCIAL.....</b>	<b>104</b>
6.1 – REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL.....	109
6.2 – REGIME GERAL.....	114
<b>7 - CONCLUSÃO .....</b>	<b>115</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>119</b>

## 1 – INTRODUÇÃO

Revela-se pertinente discorrer sobre o regime jurídico tributário que deve recair às pessoas jurídicas de direito público, notadamente às fundações governamentais e consórcios públicos os quais desenvolvem serviços públicos sociais - ações voltadas a educação, saúde e assistência social, eis que o Sistema Tributário Nacional, as limitações ao Poder de Tributar e leis infraconstitucionais oferecem formidável campo de pesquisa e aplicação em referida área.

O objetivo aqui, portanto, é verificar se a imunidade relativa as contribuições para a seguridade social, em relação as fundações governamentais e consórcios públicos, nos termos do art. 195, §7º, da CF/88, podem fruir de tal benefício. Em outro giro verbal, em que medida a imunidade assim prevista deve-se aplicar às aludidas pessoas jurídicas quando desenvolverem ações assistenciais? Caso a imunidade seja aplicada, qual é a possibilidade de produzir efeitos (eficácia) e qual será a lei que regerá tal regime?

E é justamente com esse propósito que o assunto ganha importância não só em termos dialéticos, de modo a induzir melhor a reflexão sobre o tema versado, diante de uma investigação que efetivamente tem o propósito de conduzir o raciocínio isento de contradição, mas sobretudo para contribuir com o debate de maneira a instigar a edificação do conhecimento de maneira juridicamente sustentável. Assim sendo, o tema além de trabalhar com apontada proposta em termos complementares, será abordado através do método dedutivo de pesquisa, método esse que irá induzir melhor a reflexão e conclusão sobre o presente estudo.

Note-se, ademais, a expressão 'Fundação Governamental' utilizada por Carlos Ari Sunfeld, vem designar, conforme suas palavras: "é gênero do qual são espécies a fundação governamental pública e a governamental privada"<sup>1</sup>. Logo, referido termo será doravante empregado para assinalar ditas pessoas jurídicas. E para não tornar repetitiva apontada expressão, adotar-se-á, da mesma forma, "Fundação Estatal" também como 'gênero'.

---

<sup>1</sup> SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundações Governamentais: Natureza e Regimes Jurídicos**. In: SANTOS, Lenir (Org). Campinas, SP: Saberes Editora, 2009. p. 262.

No mesmo eito de raciocínio, empregar-se-á como sinônimo as expressões: 'entidade', 'instituição' e 'organização' quando ditas palavras associarem-se ao vernáculo designando pessoas jurídicas realizadoras de serviços voltados à assistência social (educação, saúde e assistência social stricto sensu). E tal consideração converge com a doutrina de Leandro Marins quando afirma que a atual Constituição Federal não faz distinção semântica do termo 'instituição' de modo a diferenciá-lo da palavra 'entidade'. Para tanto, cita dois artigos da CF/88 (150, VI 'c' e 150, §4º) dizendo que ditas expressões não revelam, no sistema jurídico nacional, rigor terminológico que possam justificar alguma 'orientação de ordem técnica'<sup>2</sup>. Igualmente, a palavra 'organização' utilizada pelo Constituinte não goza de maior mensagem simbólica, de modo a fazer algum tipo de distinção que demanda relevância jurídica. Basta ler o art. 5º da CF/88, inciso LXX, 'b' onde há referência de organização sindical "como entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados."

Portanto, didaticamente convém inicialmente tratar das noções gerais que as fundações governamentais têm na Constituição Federal de 1988 e os consórcios públicos. A preocupação aqui é delimitar o campo afeto ao Primeiro Setor, vale dizer, ao Estado prestador de serviços sociais, que, através da administração pública indireta - fundações governamentais e consórcios públicos - desenvolvem ações de âmbito assistencial. Daí a necessidade de enfrentar divergências que envolvem a definição do regime jurídico incidente sobre ditas fundações as quais serão alvo de estudos e reflexões, suas particularidades e distinções. Logo, os capítulos dois e três têm o propósito de contextualizar aludidas pessoas jurídicas e seus respectivos objetivos a partir de deveres constitucionais que consubstanciam atividades de realização de serviços públicos sociais.

O quarto capítulo será destinado ao tema da imunidade constitucional tributária, os princípios que a regem e as razões que justificam tal fenômeno. Para tanto, importa abordar a redação contida no artigo 195, §7º da Constituição Federal, dispositivo esse que trata da imunidade relativa da contribuição à seguridade social, os requisitos legais que devem ser atendidos para a correta fruição de apontado regime e se tal

---

<sup>2</sup> SOUZA. Leandro Marins de. **Tributação do Terceiro Setor no Brasil** – São Paulo: Dialética, 2004, p. 159 - 160.

fenômeno tributário deve ser aplicado aos consórcios e fundações governamentais. A evolução legislativa, por sua vez, também deve ser alvo de pesquisa como meio a facilitar melhor entendimento do tema proposto, ou seja, a discussão da incidência da Lei Complementar, neste caso Código Tributário Nacional por força da regra contida no art. 146, II da CF/88, serão, da mesma forma, objeto de estudo não só pela importância que o assunto revela, mas por ser útil ao trabalho aqui alvejado.

O quinto capítulo abordará a imunidade tributária das fundações governamentais e dos consórcios públicos. Nada obstante a isso, a espécie legal cabível em função do perfil adotado e também das atividades desenvolvidas, tudo para avaliar a primazia do regime jurídico prescrito no art. 195, §7º da CF/88, traço colaborativo e ou imunitório, será objeto de reflexão porque habita o campo investigativo.

O sexto capítulo, tratará dos regimes de previdência do servidor público, as prestações laborais (estatutários e celetistas), as repercussões tributárias daí decorrentes e as possíveis consequências da aludida imunidade constitucional tributária.

O sétimo capítulo será destinado às conclusões. Por último, referências e índice remissivo.

Com efeito, o estudo em pauta irá examinar o arcabouço jurídico nacional motivado pelo cuidado que a epistemologia deve empregar nesta tarefa. Por isso, os tipos legais existentes e o desfrute ou não da imunidade tributária prevista no art. 195, §7º em face das particularidades e as ações que mencionadas organizações promovem no desenvolvimento de suas funções estatais devem ser objeto de boa reflexão. Some-se a isso, poucos trabalhos jurídicos já discorreram sobre o presente tema. Atualmente, o que se vê, são estudos voltados à tributação do terceiro setor conferido às entidades privadas, vale dizer, ações desenvolvidas por tal iniciativa, mas com traços atávicos eminentemente públicos. Logo, ganha relevo de maior interesse investiga-lo, abordando-o de modo a dar substância científica e prática ao trabalho escolhido.

E o presente exercício além de revelar aspectos importantes, como tratados acima, tem o propósito de contextualizar o que se entende como cidadania fiscal consoante expresso na Constituição Federal de 1988. Em termos mais claros, a cidadania só será realizada em sua plenitude quando a relação fisco *versus*

contribuinte representar equilíbrio adequado de exercício da capacidade econômica tributária. Com efeito, ao longo desse trabalho pretende-se contribuir com a defesa da cidadania também sob tal ângulo. O propósito aqui é compreender o sentido e alcance da regra prevista no art. 195, §7º da CF/88 relativamente às apontadas instituições públicas.

## 2 - FUNDAÇÕES GOVERNAMENTAIS

### 2.1 – DESCENTRALIZAÇÃO ADMINISTRATIVA

Conforme pode-se retirar da Constituição Federal, os poderes de natureza administrativa são concentrados, em grande medida, no Chefe do Poder Executivo. Fruto das competências que a própria Constituição conferiu à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios. No entanto, como é impossível conferir a uma única pessoa todas as funções administrativas, o fenômeno da desconcentração realiza-se através da criação de Ministérios e repartições públicas, os quais viabilizam a gestão pública. Em outro aspecto, a descentralização vem, da mesma forma, tornar exequível dita gestão, mas a criação de sujeitos dotados de personalidade jurídica autônoma é desejável como controle do poder<sup>3</sup>, precisamente como ensina Marçal Justen Filho.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro, por sua vez, trata do fenômeno da descentralização como processo de distribuição de competências para uma ou outra pessoa, podendo ser física ou jurídica. E desconcentração notabiliza-se como distribuição interna de competências, dentro, portanto, de uma mesma pessoa jurídica<sup>4</sup>.

A descentralização da administração pública indireta ocorre para melhor tutelar os interesses públicos, conforme afirma Calil Simão. Tal operação, segundo ele, ocorre com a criação de pessoas jurídicas com autonomia administrativa e financeira, mas vinculadas a algum órgão da administração direta, para fins de controle ou tutela administrativa<sup>5</sup>.

E mais adiante Calil Simão consigna:

No tocante às entidades fundacionais, podemos dizer que a sua utilização consistiu em criar uma entidade personificada a partir de um determinado patrimônio material e lhe dar um fim útil, de natureza social. Esse tipo de entidade foi concebida para o exercício de tarefas públicas (no lugar do Estado) de cunho social, inicialmente de caráter público, haja vista que eram detentoras de poderes públicos. Muitas delas eram ainda custeadas pelo Estado, fato que desvirtuou a

<sup>3</sup> FILHO, Marçal Justen. **Curso de direito administrativo**. – 11. Ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.p. 251-252.

<sup>4</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**, São Paulo. Atlas, 2015. p. 516.

<sup>5</sup> SIMÃO, Calil. **Fundações Governamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.p. 52

essência desse tipo de entidade (carência de autossuficiência econômica).

Essas entidades fundacionais passaram a ser denominadas de fundações públicas. Podemos então dizer que, inicialmente, as fundações públicas foram concebidas com as seguintes características: (a) pessoas jurídicas de direito público (criada por lei); (b) autonomia administrativa e financeira; (c) entidade regulada pelo direito administrativo; (d) receita proveniente de rendimentos e do exercício de atividades; (e) atividade eminentemente de cunho e interesse social; (f) ausência de fins lucrativos.<sup>6</sup>

Portanto, as fundações governamentais, diante das didáticas explicações retro expostas, enquadram-se como entes descentralizados, são sujeitos de direitos com poderes para administrar e investidos de competência, pois exercem funções de modo a realizar determinada atividade. Os consórcios públicos, no que lhe concerne, tal como previstos na CF/1988 – art. 241 representam “*uma modalidade peculiar de descentralização, que pode ser denominado de coordenação de poder*”<sup>7</sup>.

Conforme leciona José Eduardo Sabo Paes, o Estado, nos últimos anos, assumiu ações mais participativas na execução de serviços públicos, fruto não só das necessidades de se promover transferências às pessoas públicas ou privadas, em face da rigidez de sua estrutura, como para conferir maior eficiência neste campo. E muito embora as Fundações Públicas referidas na atual Constituição Federal não guardem qualquer incongruência com regras assim previstas, é possível dizer que o Direito Constitucional reconhece tanto as fundações públicas instituídas e mantidas pelo Poder Público, como Fundações instituídas de natureza jurídica de direito privado.<sup>8</sup>

Federico Nunes de Matos avalia que, com o alargamento das atribuições das atividades estatais notadamente no campo social e econômico, traço marcante do atual estado social de direito, a administração pública foi compelida a utilizar com maior energia os instrumentos de direito privado. E é justamente neste contexto que as fundações públicas de direito privado ganham relevância, pois passaram a exercer mencionadas funções típicas do estado social de direito.<sup>9</sup>

---

<sup>6</sup> SIMÃO, Calil. 2014. Op. cit. p. 53.

<sup>7</sup> JUSTEN FILHO, Marçal Justen. 2015. p. 254.

<sup>8</sup> PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. Rio de Janeiro. Forense, 2010. p. 222-224.

<sup>9</sup> MATTOS, Federico Nunes de. **Fundações públicas de direito privado: breve ensaio sobre o exercício da função administrativa sob regime privado**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 270, set/dez. 2015, p. 216-217.



Até por isso, vale dizer, mesmo que ainda exista inconsistência na criação de fundações governamentais consoante legislação vacilante, a atual Constituição também assim não ajuda, o que certamente gera algum tipo de insegurança jurídica. Os consórcios públicos, a seu turno, muito embora inseridos no Texto Maior através da EC nº 19/98 não têm retrospecto histórico semelhante das fundações governamentais, mas padecem de igual celeuma, pois a legislação de regência tem lá suas falhas, conforme será abordado em capítulo específico.

De qualquer maneira, apontadas pessoas jurídicas continuam sendo muito úteis na consecução de atividades públicas de absoluto interesse social, seja pela autonomia que possuem, pela agilidade em poderem tratar as atribuições que lhes são conferidas e também pelas especialidades desenvolvidas no cumprimento de suas finalidades.

Isso tudo para dizer que o Estado Social brasileiro, conforme expressa dicção Constitucional, confere a promoção do bem-estar e justiça social como primado indelével a ser atingido, exatamente como Odete Medauar preleciona:

A Constituição de 1988 não menciona a expressão 'Estado Social', nem agrega o termo social aos qualificativos 'democrático' e 'de direito', no art. 1º. Mas indubitável é a preocupação social, sobretudo pela presença de um capítulo dedicado aos direitos sociais. Existe um Estado social quando se verifica uma generalização dos instrumentos e das ações públicas de bem-estar social.

A preocupação com o social traz reflexos de peso na atividade da Administração e nos institutos do direito administrativo. A administração passa a ter também funções de assistência e integração social, em cumprimento de exigências de justiça e dos direitos sociais declarados na Lei Maior. Ocorre, assim, uma interdependência sempre mais forte entre a atuação administrativa e as necessidades da população.<sup>10</sup>

Deste modo, considerações desse *jaez* marcam o compromisso que o Estado tem em prestar serviços públicos, neste caso de natureza não econômica - foco do presente estudo -, seja através de ações diretas ou, como visto acima, por intermédio de ações descentralizadas, as quais podem ser executadas por Fundações Governamentais e Consórcios públicos.

---

<sup>10</sup> MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 18 ed. rev. e atual. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. p. 41e 42.

## 2.2 – BREVE RETROSPECTIVA HISTÓRICA

José Cretella Junior entende que não compete ao direito privado e tampouco ao público reivindicar o instituto da fundação, sua estrutura e correspondente conceito. Deve-se situar acima de um critério específico e também de um sistema jurídico. O que importa é chegar a uma noção aos dois campos (público ou privado), mas sem compromisso com nenhum ramo do direito. Assim, ainda que milenarmente o conceito possa enveredar tradicionalmente para o direito privado, daí a naturalidade de tal influxo (mais velho), impende corrigi-lo como forma de contribuir positivamente para a ciência, ante as novas áreas teóricas conhecidas. A fundação, diz ele, como gênero, deve ser separada e especificada para cumprir exigências afetas ao Direito Civil ou ao Direito Administrativo, eis que pode ser aproveitada por civilistas e administrativistas<sup>11</sup>.

Ora, se fundação pode ser constituída para atender anseios públicos ou privados, cada qual obedecendo regras próprias, a toda evidência deve-se superar a teoria que repele a existência de fundação de direito público, sobretudo porque trata-se de instituto de direito privado.

Em doutrina atualizada de Hely Lopes Meirelles, observa-se anterior defesa de que as fundações “*sempre tiveram nos domínios do Direito Civil*”<sup>12</sup>, isto é, geneticamente privado. No entanto, conforme pode-se verificar, há reconhecimento de que a atual Lei Maior transformou-as em “*entidades de Direito Público, integrantes da Administração indireta, ao lado das autarquias e das empresas governamentais.*”, admitindo, portanto, a possibilidade de existir fundação de direito público muito antes da promulgação da vigente Constituição Federal.

À mencionada posição, Paulo Modesto classifica-a como monista, ou seja, toda a qualquer fundação é forma civil, sendo “impróprio falar-se em fundação de direito público”. Mas também intitula-se como monista a teoria que assente a criação ou autorização por lei de fundação pública, mas será autarquia ou fundação autárquica.<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup>CRETILLA JUNIOR, José. **Fundações de Direito Público**. Revista dos Tribunais Online. Doutrinas Essenciais de Direito Civil, vol. 3, out. 2010. p.1.

<sup>12</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 38ª Edição. Atualizada por Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. Malheiros Editores. São Paulo, 2007. p. 405.

<sup>13</sup> MODESTO, Paulo. **As fundações estatais de direito privado e o debate sobre a nova estrutura orgânica da administração pública**. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº. 14, junho/julho/agosto, 2008. Disponível na Internet: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>. Acesso em: 25/09/2017. p. 7

A terceira corrente, por sua vez, denominada 'dualista', segundo afirma Paulo Modesto, é mais adequada, porque defende a ideia de poder existir tanto fundações de direito público, "*autênticas autarquias*", como fundações públicas de direito privado, "*desde que a denominação tenha coerência com a finalidade e as competências efetivamente realizadas.*"<sup>14</sup>

De fato, atualmente não há espaço teórico prático para sustentar a impossibilidade da existência de fundações governamentais públicas como entes que fazem parte da administração indireta do Estado, máxime por estarem inseridas na atual Lei Fundamental.

Superada a ideia de que o Estado não pode criar fundações públicas governamentais, seja na atual Constituição Federal, como visto acima, Sérgio De Andrea Ferreira relata que foi na década de 1940 que as fundações de direito privado foram instituídas pelo Poder Público de maneira acentuada no Brasil, onde o vínculo entre instituidor e a entidade instituída foi o mote para colocar em dúvida a própria natureza jurídica privada de referidas entidades. No entanto, afirma, com a evolução do direito brasileiro a diferenciação entre outras pessoas jurídicas - autarquias, fundacionais públicas e as fundações de direito privado instituídas pelo Poder Público -, fez-se presente reconhecendo-se, portanto, como resultado da descentralização institucional e também como organizações integrantes da administração indireta.<sup>15</sup>

Federico Nunes de Matos acentua que a Constituição de 1967 e a EC nº 01 de 1969, não cuidaram especialmente das fundações públicas, levando, conseqüentemente, a doutrina concluir que aquela Constituição não considerou referidas pessoas jurídicas como integrantes da administração pública indireta. A seguir faz uma avaliação do Decreto-lei nº 200/1967, dizendo que em sua redação original, o art. 4, inciso II, não incluiu as fundações públicas na lista das instituições da administração indireta. Porém, a transcrição do §2º do mesmo artigo "*equiparava às empresas públicas, para efeitos daquele diploma normativo, as fundações instituídas em virtude de lei federal e de cujos recursos participe a União, quaisquer que sejam suas finalidades*"<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> Idem, *ibid.* p.7.

<sup>15</sup> FERREIRA, Sérgio De Andrea. **Da Posição, na Administração Indireta, da fundação de direito privado instituída pelo Estado.** Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, 1975. p.58-62.

<sup>16</sup> MATTOS, Federico Nunes de. 2015, Op. cit. p. 222-223.

Citado autor ainda registra que mesmo com o advento da Constituição Federal de 1988, há hesitação conceitual a terminológica. Paulo Modesto, na mesma vereda, reforça tal diagnóstico, apontando quatro formas diferentes que o Legislador Maior conferiu Constituição Federal de 1988:

'fundação' (art. 37, XVII e XIX; 39, §7º, 40, *caput*; 163, II; 167, VIII; 202, §§3º e 4º da CF; e art. 8º, §5º do ADCT); b) 'fundação pública' (art. 39, *caput* da CF, com redação anterior à EC nº 19/1998; e art. 19 do ADCT); c) 'fundações e mantidas pelo Poder Público' (art. 22, XXVII, com redação anterior à EC nº 19/1998; 71, II e III; 150, §2º; 157, I; 165, §5º, III; 169, §1º da CF; art. 18; 35, §1º; e 61 do ADCT); e d) 'fundações sob controle estatal' (art. 163, II da CF; e art. 8º, §5º do ADCT).<sup>17</sup>

Com a finalidade de buscar melhor orientação dos artigos contidos na CF/88, os quais identificam as espécies governamentais que o Poder Público instituidor deverá obedecer, Carlos Ari Sundfeld arrola-os da seguinte forma:

No texto hoje vigente da Constituição, há, em dispositivos sobre a Administração Pública, inúmeras referências a fundações, sem qualquer adjetivo referente a sua estrutura, se pública ou privada. Mas a análise cuidadosa de cada preceito mostra haver usos diferentes, claros nos respectivos contextos. Em certos casos, ao falar-se em fundação, está-se aludindo às fundações autárquicas, de direito público (ex. 37, XI, 38, *caput*; 39, §7º, 40, *caput*; e ADCT arts. 18 e 19). Em outros casos, alude-se a todas as fundações governamentais, tanto as de direito público como de direito privado, estabelecendo-se assim o regime administrativo mínimo aplicável a todas elas (ex.: arts. 22, XXVII; 37, XVII e XIX; 71, II e III; 163, II; 167, VIII; 202, §§ 3º e 4º; e ADCT, art. 8º, §5º). Em certas hipóteses, as normas se aplicam apenas às fundações governamentais (públicas ou privadas, não importa) cujo funcionamento seja custeado diretamente pelo orçamento público (art. 165, §5º, I e III).<sup>18</sup>

Como se vê, a divergência repousa não só no campo de atuação das fundações públicas e fundações públicas de direito privado, como também qual será o regime jurídico aplicável. Ainda que a Constituição Federal possa assim indicar, de acordo com a doutrina de Carlos Ari Sundfeld, importa descobrir o regime jurídico que deverão se sujeitar, quais poderes poderão ser lhes atribuídos, o grau de regime administrativo aplicável (maior ou menor), nada obstante ambas poderem ser formadas pelo Estado. E esse alvoroço todo é em grande parte atribuída pela falta de uma lei geral que

<sup>17</sup> MODESTO, Paulo. 2008. Op. cit. p. 9.

<sup>18</sup> SUNDFELD, Carlos Ari. 2009. Op. cit. p. 265-266.

promova a organização de todas as entidades que desenvolvem ditas atividades<sup>19</sup>, como observam Fernando Borges Mânica e Josenir Texeira. Aludidos autores ainda narram que o Decreto-Lei nº 200/1967 até serve como referência para a organização federal brasileira, podendo, por simetria, ser utilizado pelos poderes públicos internos<sup>20</sup> com o mesmo propósito. Nada impede que os demais Entes federados, os Estados, Distrito Federal e Municípios, legislem sobre suas organizações administrativas respeitando os limites constitucionais, como ensina Marçal Justen Filho: *“Cada ente federativo é titular de competência legislativa para dispor sobre a própria Administração indireta, respeitados os limites constitucionais”*<sup>21</sup>.

Aliás, mesmo o legislador constitucional utilizando expressões genéricas, incumbe verificar qual será o modelo mais adequado que o Poder Público irá utilizar para efetivar seus propósitos no campo em estudo, eis que haverá repercussões no âmbito do direito civil, administrativo, tributário e trabalho. Em outro giro verbal, as áreas afetas ao presente estudo podem ser exploradas por fundações instituídas pelo Poder Público, entretanto, a depender das atribuições previstas em lei só serão possíveis através da criação de fundações públicas de direito público em sua gênese. As semelhanças e diferenças entre os tipos fundacionais previstos na Constituição deverão ser relacionadas ao longo dessa dissertação, a fim de evitar equívocos inaceitáveis no campo descritivo.

Note-se, ademais, é a partir da Constituição Federal de 1988 que o objeto exposto consubstanciará todos os elementos de convicção, não sendo adequado envidar esforços expositivos a partir da leitura de leis com menor envergadura hierárquica, ante juízo de Paulo de Barros Carvalho:

A Ciência do Direito estuda o sistema nomoempírico do direito positivo, vendo-o como uma pirâmide que tem no ápice uma norma fundante, imaginária, que Kelsen chama de norma hipotética fundamental, cuja função consiste em legitimar a Lei Constitucional, outorgando-lhe validade sintática.<sup>22</sup>

---

<sup>19</sup> MÂNICA, Fernando Borges. **As fundações estatais e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social**. Revista de Direito do Terceiro Setor, Belo Horizonte, v. 5, n. 9, p. 107-127, jan./jun. 2011. Disponível em: <<http://dspace.xmlui/bitstream/item/3384/PDlexibepdf.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 22 agosto 2017.p. 2.

<sup>20</sup> Idem, ibid. p.3.

<sup>21</sup> JUSTEN FILHO, Marçal Justen. 2015. Op. cit. p.258.

<sup>22</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p.136.

A validade sintática, portanto, ocorrerá à partir da leitura que se deve retirar da Lei Fundamental como instrumento válido à amparar os fundamentos do direito administrativo atual e a correspondente recepção de leis que foram editadas anteriormente à sua promulgação e não ao contrário.

Em arremate, mais recentemente e após a promulgação da atual Constituição Federal, a Suprema Corte Nacional, em 29/11/2007, através do julgamento na ADI 191, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, decidiu: *“A distinção entre fundações públicas e privadas decorre da forma como foram criadas, da opção legal pelo regime jurídico a que se submetem, da titularidade de poderes e também da natureza dos serviços por elas prestados.”*<sup>23</sup>

Isto é, mesmo após a promulgação da Constituição Federal de 1988 permanece o entendimento de que a lei de criação da fundação é a mais adequada a perquirir e afiançar o regime legal à que deve se obrigar, afirmando o caráter público de sua origem. Além disso, verifica-se que a natureza jurídica pode ser privada, ou seja, somente as regras do direito comum (direito civil) serão aplicadas desde que não conflitem com leis emanadas de direito público relativamente à sua instituição, administração, gestão e desenvolvimento de finalidades públicas governamentais.

E no que toca ao substrato estrutural das fundações estatais, são notabilizadas por constituírem patrimônio personificado e afetado à uma determinada finalidade, consoante regras previstas pela teoria geral do direito. Logo, conforme leciona Federico Nunes de Matos, possuem as seguintes características: i) patrimônio, ii) personalidade jurídica e iii) finalidade<sup>24</sup>.

Odete Medauar entende que o patrimônio destinado a um fim é uma característica marcante relativamente às entidades privadas. Quanto às públicas, podem, a depender da vontade do instituidor, ter recursos somente suficientes para o funcionamento. Confira-se:

Possuem patrimônio próprio e têm seu funcionamento custeado por recursos da entidade matriz a que se vinculam (União, Estado, Município ou Distrito Federal) ou oriundos de outras fontes. O funcionamento custeado sobretudo por recursos vindos da entidade matriz revela o distanciamento da fundação pública do modelo

---

<sup>23</sup> BRASIL. Supremo Tribunal. ADI 191 / RS - RIO GRANDE DO SUL. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Sul. Requerido: Assembléia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Relatora: Ministra Cármen Lúcia, DJe 07 de março de 2008. Disponível em < <http://web.stf.jus.br>>. Acesso em 24/10/2017. p. 7.

<sup>24</sup> MATTOS, Federico Nunes de. 2015, Op. cit. p. 217-219.

fundacional delineado no Código Civil, que exige patrimônio de certa monta para a instituição da entidade.<sup>25</sup>

Divergência pontual à parte verifica-se que a fundação governamental pode inicialmente diferenciar-se da fundação privada, porque necessita de lei, seja para criá-la ou para autorizá-la. Já a dita ‘particular’ deve ser criada pela iniciativa privada sem qualquer participação do Poder Público, conforme observa Nelson Nery Júnior: “.....são instituídas formalmente, por escritura pública ou por testamento, mediante dotação especial de bens livres, visando atingir determinado fim (CC62)<sup>26</sup>”.

### 2.3 – ELEMENTO CONSTITUCIONAL – EC Nº 19/98 - ÁREA DE ATUAÇÃO DAS FUNDAÇÕES

Foi através da EC nº 19/98 que o legislador derivado alterou a redação do inciso XIX do art. 37 da Constituição Federal de 1988<sup>27</sup>. A redação anterior, mais simples<sup>28</sup>, o texto previa a possibilidade de criação, através de lei específica, de empresa pública, sociedade de economia mista, autarquia ou fundação pública.

A atual emenda alterou o termo fundação pública, reduzindo-o para ‘fundação’, manteve a determinação de criação de tais pessoas jurídicas por meio de lei específica, mas incluiu a palavra ‘autorização’ para empresa pública, sociedade de economia mista e fundação. Especificamente quanto às fundações, o legislador derivado entendeu que compete à lei complementar definir quais áreas deverão atuar.

Sobre o tema, Lenir Santos argumenta que apontada alteração abriu a possibilidade do Estado instituir, mediante autorização, as fundações públicas de direito privado. Ditas pessoas jurídicas, segundo aduz, podem adotar o regime do Código Civil, mas com as limitações que o direito administrativo assim exigir. Quanto as autarquias e fundações públicas, entende que a alteração dada pela EC nº 19/98

---

<sup>25</sup> MEDAUAR, Odete. 2014, Op. cit. p. 99.

<sup>26</sup> NERY JUNIOR, Nelson e NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código Civil Comentado** – 8ª ed. rev. ampl. e atual, até 12.07.2011. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. p. 276.

<sup>27</sup> XIX – somente por lei específica poderá ser criada autarquia e autorizada a instituição de empresa pública, de sociedade de economia mista e de fundação, cabendo à lei complementar, neste último caso, definir as áreas de sua atuação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

<sup>28</sup> XIX - somente por lei específica poderão ser criadas empresa pública, sociedade de economia mista, autarquia ou fundação pública;

não trouxe maiores dificuldades para criação. Sustenta que a necessidade em definir o campo de atuação através de lei complementar, decorre da ideia de que setores não-exclusivos do Estado é que devem limitar a área de incidência das fundações com regime jurídico de direito privado, proibindo o ingresso em setores econômicos com finalidade lucrativa. No mais, admite a exploração concomitante e em regime complementar ação pública de atuação pelas fundações nas áreas sociais, assistenciais, culturais e científicas juntamente pelo setor privado<sup>29</sup>.

Mais adiante, aludida Autora defende que a atual Constituição Federal, dada a ausência de lei complementar<sup>30</sup>, recebeu o Decreto-Lei nº 200/67 em especial o artigo 5, IV, com tal status, justamente pelo fato de não haver conflito entre suas disposições e o Texto Maior. A prescrição do art. 5º, IV de apontado diploma é a seguinte:

IV - Fundação Pública - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes.

A recepção de lei ordinária com força de lei complementar, conforme afirma Lenir Santos, amparada em decisões do Supremo Tribunal Federal, não é matéria nova. O atual Código Tributário Nacional bem como a lei que dispõe sobre Direito Financeiro (lei nº 4.320/64), muito embora materialmente leis ordinárias e preexistentes ao atual Texto Maior (há exigência constitucional neste sentido) foram recepcionadas como lei complementar. No mesmo eito de raciocínio, cita a Leis ordinárias nºs 8.080/90<sup>31</sup>, art. 35 e nº 8.142/90<sup>32</sup> – art. 3º e 4º, que após a EC 29/2000 também foram recepcionadas como lei complementar.<sup>33</sup>

Deveras, o Decreto-Lei nº 200 de 1967 tratou de organizar a administração pública federal e estabeleceu diretrizes para promover a reforma administrativa em tal âmbito. Mas especificamente quanto ao art. 5º, IV, do mesmo diploma, há espaço exegético para guindá-lo à condição de lei complementar, uma vez que o art. 37, XIX

---

<sup>29</sup> SANTOS, Lenir. **Fundações Estatais – Algumas Considerações**. In: SANTOS, Lenir (Org). Campinas, SP: Saberes Editora, 2009. p. 65-67.

<sup>30</sup> Exigência do art. 37, XIX da CF/88, alterado pela EC 19/98.

<sup>31</sup> Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências.

<sup>32</sup> Dispõe sobre a participação da comunidade na gestão do Sistema Único de Saúde (SUS) e sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros na área da saúde e dá outras providências.

<sup>33</sup> SANTOS, Lenir. 2009. Op. cit.p.87.



exige aludido veículo legal para determinar qual a área de atuação das fundações. Eduardo Sabo Paes endossa os argumentos tecidos por Lenir Santos, inclina-se pela tese de que o art. 5º, IV, do Decreto-Lei nº 200/1967 foi recepcionado pela atual Constituição com status de Lei Complementar. Veja-se:

A ausência de lei complementar definindo as áreas de atuação das fundações públicas de natureza jurídica de direito privado não impede o funcionamento ou a criação de fundações, vez que continua vigente o art. 5º, IV, Decreto-Lei nº 200/1967, que define as Fundações Públicas de direito privado, porque não destaca ou conflita ele com a Constituição, vez que tal norma (ordinária) já disciplinava o tema com o advento da norma constitucional do inciso IXX<sup>34</sup> do art. 37, foi por ela o referido Decreto-Lei nº 200/1967 recepcionado. Há, portanto, a possibilidade legal do Poder Executivo instituir fundação pública de direito privado até que lei complementar prevista no art. 37, inciso XIX, da CF, seja editada.<sup>35</sup>

Sem embargo, Marçal Justen Filho assegura que apontada norma “não tem hierarquia normativa superior a nenhuma lei federal ordinária. Não se trata de lei complementar. Portanto, a disciplina ali contida pode ser alterada por qualquer lei federal posterior”. Fundamenta assim:

Ora a criação de novas entidades da Administração Pública depende (direta ou indiretamente) de lei, que terá a mesma hierarquia do Dec.-lei 200/1967. Logo, lei federal que instituir ou prever a criação posterior de entidades da Administração poderá alterar a sistemática daquele diploma. Como resultado, cada entidade da Administração indireta poderá ser dotada de características distintas e variadas, a depender da disciplina prevista na lei que a instituiu ou autorizou a sua criação.<sup>36</sup>

Doravante assevera que a competência para legislar sobre direito civil e comercial é da União (art. 22, I). Por isso, “*autorização para a criação de uma empresa estatal também depende de lei ordinária*”<sup>37</sup>. Ao que parece, Marçal Justen Filho considera que as fundações arroladas no art. 37, XIX da CF/88, podem tomar de arrimo o Código Civil (lei ordinária), neste caso o art. 62<sup>38</sup> para definir que área de

---

<sup>34</sup> Sic. XIX.

<sup>35</sup> PAES, José Eduardo Sabo. 2010, Op. cit.p.244.

<sup>36</sup> JUSTEN FILHO, Marçal Justen. 2015. Op. cit.p.257.

<sup>37</sup> Idem, ibid. p.258.

<sup>38</sup> Art. 62. Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la. Parágrafo único. A fundação somente poderá constituir-se para fins de: I – assistência

atuação poderá desenvolver, parecendo supor que o termo 'áreas de atuação' contido no final do XIX do art. 37 da CF/88, que deve ser disciplinado através de Lei Complementar, refere-se a áreas não previstas ordinariamente. Mas, a toda evidência, com as limitações que as regras que o direito administrativo impõe.

Calil Simão, por sua vez, concebe que *“o fenômeno da recepção está baseado no princípio da continuidade da ordem jurídica”*<sup>39</sup>, mas destaca que o Decreto-lei nº 200/67, não deve ser guindado ao patamar de lei complementar nacional: *“Em nosso entender, a teoria da recepção deve ser aplicada apenas à União, e a recepção deve ser feita, no caso, como lei ordinária, não como lei complementar, haja vista que as matérias tratadas são de natureza administrativa”*.

A crítica de Calil Simão quanto ao alcance do Decreto-lei nº 200/1967 e correspondente hierarquia, notadamente no que se refere a não incidência de tal norma na estrutura administrativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios, ocorre porque:

A situação em concreto é bem distinta daquela do Código Tributário Nacional. Primeiro porque o Dec.-lei 200/1967 é norma administrativa e dirigida exclusivamente à Administração Federal. Não há como estender sua eficácia jurídica às demais pessoas políticas, valendo-se do fenômeno da recepção. Esse fenômeno pressupõe a manutenção da norma legal nos exatos termos jurídicos, especialmente com relação ao âmbito de aplicação. Ao admitir que tal norma tenha sido recepcionada e sua eficácia jurídica ampliada, estaríamos, na verdade, ampliando seu objeto de aplicação pela interpretação, o que é vedado.<sup>40</sup>

Possivelmente citado autor tenha entendido que a corrente doutrinária a qual sustenta a recepção do Dec-Lei nº 200/1967 como lei complementar, dada a nova redação do inciso XIX do art. 37 da CF/88, seja integral. Mas tanto Lenir Santos quanto José Eduardo Sabo Paes, citados acima, amparam suas convicções exclusivamente no inciso IV do art. 5º do apontado Decreto como lei complementar e não em relação

---

social; II – cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; III – educação; IV – saúde; V – segurança alimentar e nutricional; VI – defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável; VII – pesquisa científica, desenvolvimento de tecnologias alternativas, modernização de sistemas de gestão, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos; VIII – promoção da ética, da cidadania, da democracia e dos direitos humanos; IX – atividades religiosas; e X – (VETADO).

<sup>39</sup> SIMÃO, Calil. 2014. Op. cit. p.102-103.

<sup>40</sup> SIMÃO, Calil. 2014. Op. cit. p.102.

a totalidade da norma. Somente afirmam que parte da matéria legislada foi alçada como lei complementar, consoante exige o artigo constitucional em foco.

Seja como for, Calil Simão admite que a ideia de que o Dec-Lei nº 200/1967 pode ser aplicado como lei ordinária de competência da União porque cuida de matéria administrativa, possibilitando aos demais entes da federação a regular dita prescrição até o advento de legislação complementar federal que disciplinará o assunto. Veja-se:

Em nosso entender, a teoria da recepção deve ser aplicada apenas à União, e a recepção deve ser feita, no caso, como lei ordinária, não como lei complementar, haja vista que as matérias tratadas são de natureza administrativa. Os demais entes políticos legislam integralmente sobre a matéria até a superveniência da legislação complementar federal, que, naquilo que for incompatível, tornará inaplicável a dos demais entes políticos (perda de eficácia). A única observação é que não poderão legislar sobre normas de direito privado, uma vez optando por instituir fundação dessa natureza.<sup>41</sup>

Em virtude dos argumentos retro expostos, importa verificar quais são as consequências práticas que as correntes doutrinárias sustentam à partir de suas convicções.

Se o raciocínio enveredar que o artigo 5º, inciso IV, do Decreto-lei nº 200/1967 foi recepcionado como lei complementar nacional, aberta está a área de atuação uma vez que a matéria legislada erigida como tal supre a lacuna prevista pelo legislador que alterou a redação do art. 37, XIX da CF/88, de acordo com o raciocínio acima adotado.

Por outro lado, se o entendimento for no sentido de ser lei ordinária o Decreto-lei nº 200/1967, as consequências práticas não são substanciais a ponto de engessar a atividade administrativa dos estados e dos municípios que desejarem instituir fundação governamental, como indicam Marçal Justem Filho e Calil Simão. É que a redação do artigo 24, parágrafos 3º e 4º, bem como artigo 30, II, todos da CF/88, autorizam em caráter concorrente em âmbito Estadual e suplementar em domínio Municipal legislar sobre normas gerais. A superveniência de lei federal suspende a eficácia de lei estadual e adicional em âmbito municipal. Frise-se, ademais, por força da previsão contida no art. 22, I da CF/88, já existe prévia limitação legal de alcance

---

<sup>41</sup> Idem, *ibid.* p.103.

quanto a área de atuação da fundação a ser instituída, seja estadual ou municipal. Em outro giro verbal, dada a competência privativa conferida à União para legislar sobre a matéria (art. 22, I da CF/88), só podem ser criadas fundações governamentais conforme indica o parágrafo único do artigo 62 do Novo Código Civil, com a alteração dada pela lei nº 13.151/2015<sup>42</sup>, observando limitações que a própria Carta Magna determinou (exemplo: art. 19, I da CF/88<sup>43</sup>).

De qualquer maneira, há duas ADI's<sup>44</sup>, sob números 4197-SE e 4247-RJ impetradas no Supremo Tribunal Federal com o propósito de ver declarada a inconstitucionalidade formal das leis que instituíram fundações de saúde em seus respectivos estados, Sergipe e Rio de Janeiro, uma vez que a ausência de Lei Complementar de caráter nacional impede que qualquer Poder Público crie algum tipo de fundação, dada a nova redação do art. 39, XIX da CF/88. Ambas ações ainda não foram objeto de decisão final.

Apesar de relevantes os argumentos contidos nas ADI's, conforme relatado acima, os elementos de persuasão de uma corrente doutrinária (Art. 5º, IV do DL nº 200/67 guindado como lei complementar após a Emenda Constitucional 19/98) ou de outra (inexistência de hierarquia, mas com suporte constitucional/legal válido), não interferem na liberdade que tem o Poder Público em instituir fundações governamentais, porque inexistente incompatibilidade dialética normativa que possa obstar o regular funcionamento da administração estatal. Ao que parece, o Legislador derivado, pela redação do art. XIX do art. 37 da CF/88 através da EC nº 19/98, quis evitar que fundações governamentais 'com áreas de atuação bem incomum' fossem criadas pelo Poder Público ao sabor de suas vontades. Não há dúvida que as áreas de atuação das fundações governamentais que estão em foco (saúde, educação e

---

<sup>42</sup> Art. 62. Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la. Parágrafo único. A fundação somente poderá constituir-se para fins de: I - assistência social; II - cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; (Incluído pela Lei nº 13.151, de 2015) III - educação; IV - saúde; V - segurança alimentar e nutricional; VI - defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável; VII - pesquisa científica, desenvolvimento de tecnologias alternativas, modernização de sistemas de gestão, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos; VIII - promoção da ética, da cidadania, da democracia e dos direitos humanos; IX - atividades religiosas;

<sup>43</sup> Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público;

<sup>44</sup> Ações Diretas de Inconstitucionalidade.

assistência social *stricto sensu*), além de serem necessárias são bem habituais dentro do cenário nacional.

## 2.4 - CARACTERÍSTICAS COMUNS DAS FUNDAÇÕES GOVERNAMENTAIS

Com efeito, superada a teoria de que o Poder Público não pode constituir fundação pública, em razão de previsão constitucional e convicção doutrinária, resta verificar quais áreas as fundações públicas (direito privado ou de direito público), podem atuar, considerando os limites que o próprio Texto Maior de 1988 assim determina. Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a escolha do regime jurídico, público ou privado, depende da vontade do legislador, mas há determinadas áreas que necessariamente a opção de regime público deverá ser obedecida, tais como polícia, controle e fiscalização<sup>45</sup>. De fato, são áreas notabilizadas por serem atividades típicas de Estado. Sem embargo, o presente tópico tem o objetivo de traçar pontos em comum de uma e outra fundação governamental.

As fundações governamentais constituídas pelo Poder Público possuem autonomia administrativa, consoante observa Odete Medauar: *“Ou seja: administram a si próprias, quanto a pessoal, bens e recursos, sem subordinação hierárquica (do ponto de vista legal) a autoridade ou órgão da Administração direta.”*<sup>46</sup>

Além do mais, submetem-se ao que prevê a lei de responsabilidade fiscal - Lei Complementar nº 101/2000 -, a qual estabelece normas de finanças públicas e gestão fiscal, cujo objetivo é controlar gastos e fiscalizar tanto o destino como a utilização de seus recursos. Igualmente estão sujeitas à fiscalização financeira e orçamentária prevista conforme dispõe o art. 8º da Lei nº 6.223/1975<sup>47</sup>.

Calil Simão, quando desenvolve noções gerais das fundações governamentais (gênero), aponta características comuns, tais como:

---

<sup>45</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. 2015. Op. cit. p. 550.

<sup>46</sup> MEDAUAR, Odete. 2014. Op. cit. p. 99.

<sup>47</sup> Art 8º Aplicam-se os preceitos desta Lei, no que couber, às fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público.

- (a) ambas necessitam de lei para serem criadas, nos termos do art. 37, XIX, da CF;
- (b) submetem-se à tutela administrativa, nos termos da lei;
- (c) necessidade de concurso público para ingresso nos cargos e empregos públicos, nos termos do art. 37, II, da CF;
- (d) submetem-se ao regramento dos contratos públicos, nos termos do art. 22, XXVII, da CF;
- (e) são fiscalizadas pelo Tribunal de Contas, nos termos do art. 71, II, da CF;
- (f) os atos de admissão de pessoal estão sujeitos a registro, nos termos do art. 71, III, da CF;
- (g) submetem-se à regra da proibição de acumular funções remuneradas na administração pública, nos termos do art. 37, XVII, da CF;
- (h) estão sujeitos ao teto remuneratório, nos termos do art. 37, XI e §9º, da CF;
- (i) estão sujeitas às regras orçamentárias, nos termos do art. 165, §5º, I e III, da CF;<sup>48</sup>

Do mesmo modo, Paulo Modesto contribui com o tema traçando outras características também comuns das fundações estatais, dizendo que devem se submeter à imunidade tributária relativamente aos impostos, consoante previsto no art. 150, §2º da CF/88, subordinam-se à lei de licitações (art. 22, XXVII da CF/88), estão sujeitas ao controle do Tribunal de Contas e do Ministério Público, este último com legitimidade a propor ações civis públicas, ações de improbidade e etc.<sup>49</sup>

São os requisitos formais e materiais que deverão ser observados pelo Poder Público constituinte quando externar sua vontade na criação de algum tipo de fundação. As fundações públicas podem ser criadas ou autorizadas por lei, tudo vai depender da opção promovida pelo legislador que as instituírem, dentro, obviamente, do alcance que cada tipo de entidade poderá desenvolver suas atividades. José Eduardo Sabo Paes observa, a seu turno, que necessariamente as fundações públicas deverão ter finalidades sociais de interesse público e que devem atuar no campo da assistência social *lato senso*<sup>50</sup>.

Sim, não resta a menor dúvida que a formação de fundações públicas no campo de assistência social, notadamente educação e saúde, são de considerável relevância social, dada a atenção que o legislador constitucional conferiu como programa de governo. Logo, a criação de fundações públicas deve ser sempre estimulada,

---

<sup>48</sup> SIMÃO, Calil. 2014. Op. cit. p.130.

<sup>49</sup> MODESTO, Paulo. 2008. Op. cit. p. 9.

<sup>50</sup> PAES, José Eduardo Sabo. 2010, Op. cit.p.225.

justamente para cumprirem com os valores que a própria Carta Maior assim determina para a real efetivação que a palavra 'cidadania' deve representar.

Dessarte, as áreas voltadas à saúde, educação e assistência social (stricto sensu), objeto do presente trabalho, podem, via de regra, ser desenvolvidas por fundações estatais (gênero), ou seja, regidas por normas de direito privado até onde não preponderarem leis de ordem pública derogadoras de ditas prescrições. Note-se, as ações de fiscalização, controle e restrição de atividades individuais até podem ser exercidas em apontadas áreas, dadas as características que revestem os fins do Estado, porém, necessariamente a fundação deverá ser de direito público.

Considerando os argumentos retro tecidos, verifica-se que o Estado, através de entidades descentralizadas, neste caso, fundações governamentais é notabilizado como prestador de serviços sociais, verdadeiros agentes que realizam ações em tal âmbito. Daí a necessidade de enfrentar divergências que envolvem a definição do regime jurídico incidente sobre ditas fundações.

#### 2.4.1 – Fundação Governamental Pública

Adotando a forma de fundação pública (criada por lei), a entidade submete-se integralmente ao regime de Direito Público, podendo exercer atividades típicas estatais: Poder de polícia, controle e fiscalização. Está sujeita ao processo especial de execução – Art. 100 da CF – precatório e impenhorabilidade de seus bens, de acordo com as regras afetas à Fazenda Pública. No âmbito processual, terá prazo em dobro – art. 183 do NCPC<sup>51</sup>. Os servidores estatutários – servidores públicos civis - ocupam cargos públicos e são regidos pelos respectivos regulamentos do Poder Público constituinte de acordo com a previsão contida no art. 39 da CF/88, ou seja, estão submetidos ao regime jurídico único. Como o regime de pessoal, através da EC nº 19/98, foi mitigado e posteriormente questionado através da ADI nº 2135, com decisão cautelar determinando o restabelecimento da redação originária, ciente que existem possíveis repercussões no âmbito da seguridade social, o tema mais adiante será abordado de forma detalhada.

---

<sup>51</sup> Novo Código de Processo Civil.

Paulo Modesto na mesma senda de entendimento, afirma que ditas fundações, consoante previsto na Constituição Federal de 1988 (art. 39, caput, art. 40 *caput*; 169, §1º.; 19, ADCT) assemelham-se as autarquias fundacionais, pois não se tratam de autarquias corporativas. Submetem-se às normas de direito público, em especial:

- a) seus bens são inalienáveis (art. 67, CC), insuscetíveis de usucapião (art. 200 do Decreto-Lei 9.700/19460<sup>52</sup>), imprescritíveis e impenhoráveis;
- b) o pagamento de dívidas decorrentes de condenações judiciais se faz mediante precatório (art. 100, CF);
- c) a cobrança de seus créditos se faz por executivos fiscais;
- d) gozam de foro privilegiado do juízo federal (art. 109, CF);
- e) criação e extinção por lei (art. 37, XIX, CF);
- f) capacidade de auto-administração; especialização dos fins ou atividades;
- g) sujeição a controle ou tutela pela administração direta nos mesmos termos das demais autarquias, salvo regime especial (v.g., autarquias executivas).<sup>53</sup>

Muito embora Paulo Modesto tenha dirigido o raciocínio relativamente às fundações governamentais federais, conforme infere-se dos itens 'a' e 'd', o alcance dos argumentos antes tecidos também abarca fundações criadas em âmbito estadual e municipal.

#### 2.4.2 - Fundação Governamental Privada

Fundação pública com personalidade jurídica de direito privado (autorizada por lei para ser criada), sujeita-se às regras típicas do Direito Privado, mas não exclusivamente, havendo, nesse caso, derrogação de normas inaplicáveis ao Direito Público. Os bens podem ser penhorados, submete-se ao cumprimento de sentença como qualquer outro devedor e também curva-se ao prazo comum. O regime jurídico do quadro de pessoal é o regido pelas regras da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT.

Novamente Paulo Modesto arrola as principais características das fundações estatais de direito privado. São elas:

---

<sup>52</sup> Sic.1946.

<sup>53</sup> MODESTO, Paulo. 2008. Op. cit. p. 8.



- a) não aplicação das regras do direito civil sobre as áreas em que as fundações podem atuar (CC, art. 62, parágrafo único) em face da existência de previsão constitucional específica (CF, art. 37, XIX);
- b) extinção, somente autorizada por lei, o que excepciona a regra do art. 69 do Código Civil;
- c) aplicação aos seus servidores de diversas regras gerais dos servidores públicos, inclusive efetivos, como o teto constitucional de remuneração, analogia também empregada para fins criminais (art. 327, CP) e para fins de improbidade administrativa (Lei 8.429/92);
- d) sujeição dos seus dirigentes ao mandado de segurança quando exerçam funções delegadas, no que dizem respeito a essas funções (art. 1, §1, Lei 4.717/65);
- e) cumprimento, em matéria de finanças públicas, das exigências dos art. 52, VII, 169, 165, §5º e 9 da CF;<sup>54</sup>

Feitas tais observações e promovidas as distinções de uma e outra organização, mister avançar com o tema eis que a proposta aqui é verificar se regime jurídico tributário relativamente às fundações governamentais (gênero) pode ser visto como propriedade em comum. Pergunta-se: a imunidade tributária prevista no artigo 195, §7º pode ser aplicada em ditas entidades?

## 2.5 - QUADRO DE PESSOAL E A EC Nº 19/98

Estabelecidos os pontos de contato existentes entre as fundações estatais públicas e privadas, bem como as diferenças que lhes são próprias, incumbe aqui discorrer sobre o regime de pessoal único, mormente observar a redação do art. 39 da CF/88, que instituiu o regime jurídico único para o servidor público, a edição da EC nº 19/98 que mitigou apontado vínculo e a correspondente ADI nº 2135.

Como se sabe, a EC nº 19/98 também alterou o artigo 39 da Constituição Federal conferindo pluralidade de regimes, antes unificado como estatutário para todos os servidores públicos, como bem explica João Pedro Antunes Lima da Fonseca Carvalho:

Com a EC nº 19/98, o legislador constituinte derivado quebrou a unicidade jurídica e retornou ao regime anterior, permitindo a adoção do regime jurídico celetista, estatutário ou contratual. Logo, abriu-se, novamente, a possibilidade de coexistência de diferentes regimes

---

<sup>54</sup> MODESTO, Paulo. 2008. Op. cit. p.8

jurídicos no âmbito da Administração Pública, justificadas pela função típica de Estado, ou não.<sup>55</sup>

Entretanto, através de Ação Direta de Inconstitucionalidade sob nº 2135, o Supremo Tribunal Federal concedeu medida cautelar para suspender até decisão final os efeitos da nova redação do art. 39 da CF/88, isto é, permanece o regime jurídico único para todas as pessoas jurídicas que fazem parte da administração direta, autarquias e fundações públicas. Note-se, porém, a decisão conferiu o efeito “ex nunc” para situações já consolidadas pela validade da EC nº 19/98.

Melhor explicando: o Supremo Tribunal Federal suspendeu a possibilidade da existência de pluralidade de regimes jurídicos de servidores a partir da publicação da decisão liminar – 14/08/2007 proferida na ADI nº 2135, mas respeitando os efeitos até então existentes, vale dizer, entre 04/06/1998<sup>56</sup> até 14/08/2007, a adoção de regime jurídico celetista ou estatutário foi respeitado.

Assim, numa interpretação ligeira, pode-se dizer que qualquer fundação governamental deve necessariamente adotar o regime jurídico único previsto no artigo 39 da CF/88, como acima exposto. No entanto, conforme orientação de José dos Santos Carvalho Filho, os efeitos da ADI nº 2135 devem ser distintos em relação às fundações governamentais, dadas as suas particularidades. Segundo o autor, as fundações públicas de direito público devem adotar “*o mesmo regime fixado para os servidores da Administração Direta e das autarquias*”. E em relação às fundações públicas privadas, o regime de pessoal deve se sujeitar ao regime trabalhista comum. Assevera Carvalho Filho: “*Sendo de natureza privada tais entidades, não teria sentido que seus servidores fossem estatutários.*”<sup>57</sup>

A partir de aludidas considerações, importa observar que a estabilidade do servidor público na redação atual do art. 41 da CF/88 é dirigida tão somente aos servidores nomeados para cargo de provimento efetivo em virtude de concurso público, consoante alteração prevista pela EC nº 19/98. Numa palavra, somente os servidores das fundações governamentais públicas possuidores de cargos públicos é

---

<sup>55</sup> CARVALHO, João Pedro Antunes Lima da Fonseca. **Alterações no regime constitucional do servidor público: visão das Emendas Constitucionais 19/98, 20/98 e 41/03**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 26 fev. 2016. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.55300&seo=1>>. Acesso em: 02 maio 2018. p.2.

<sup>56</sup> Data de promulgação da EC 19/98.

<sup>57</sup> CARVALHO FILHO. José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 31. Ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017, p. 570-571.

que terão direito à estabilidade. Tal prerrogativa não se estende aos servidores regidos pela CLT.

Note-se, por outro lado, o fato de existir ADI (sob nº 2135) questionando da EC 19/98, emenda essa que além de alterar a redação do art. 39, *caput*, modificou a redação do art. 41 ambos da CF/88, e considerando a suspensão da eficácia do artigo 39, os servidores contratados mediante concurso público após a decisão liminar (14/08/2007) podem possuir vínculo estatutário mesmo sujeitando-se ao regime trabalhista, conforme orientação do Supremo Tribunal Federal em Rcl nº 14174<sup>58</sup>.

### **3 – CONSÓRCIOS PÚBLICOS**

#### **3.1 – PREVISÃO CONSTITUCIONAL**

Marcia Carla Pereira Ribeiro e Nahima Peron Coelho Razuk, ao discorrerem sobre os consórcios públicos e a redação contida no art. 241 da Constituição Federal de 1988, reconhecem assinalada competência em prestar serviços públicos como alternativa válida em tornar exequíveis ações de interesse comum e maximização de benefícios à população. Segundo asseveram, o consórcio público possui natureza jurídica de convênio, sobretudo porque não há interesse jurídico antagônico ou

---

<sup>58</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rcl nº 14174. Reclamante: Sibelle Silva Ferreira Reclamado: JUIZ FEDERAL DA 3ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal. Relator: Luiz Fuz, DJe 31 de janeiro de 2014. Disponível em < <http://web.stf.jus.br>>. Acesso em 24/04/2018.

conflitante entre os consortes. Com o advento da Lei nº 11.107/2005, afirmam que a aquisição de personalidade jurídica expressamente operou-se de modo a conferir formalmente uma associação pública ou civil, de acordo com prescrição legal.<sup>59</sup>

De qualquer forma, deve-se observar - *obiter dictum* - que a edição da lei ordinária nº 11.107/05 foi questionada uma vez que o seu ingresso no arcabouço jurídico nacional deveria ocorrer através de lei complementar, dada a redação contida no parágrafo único do art. 23<sup>60</sup> da CF/88. Isto é, a edição de lei ordinária de âmbito federal não seria o bastante em face do artigo 241 da Lei Maior (todos os entes da federação deveriam legislar sobre o mesmo tema). Porém, o entendimento que preponderou foi que a previsão constitucional está contida no art.22, XXVII<sup>61</sup> da Magna Carta, como necessária a legitimar a regulação de normas gerais por meio ordinário, exatamente como Ricardo Negrini assim resumiu:

Em suma, a Lei de Consórcios Públicos encontra fundamento de validade tanto no art. 22, XXVII, da Constituição Federal – em relação aos dispositivos que efetivamente se referem a matéria contratual – quanto na atribuição, pelo próprio art. 241, de competência legislativa concorrente a todos os envolvidos, bem como no princípio geral de que cabe à União dispor sobre assuntos de interesse de todos os entes federados, o que decorre da própria necessidade de se manter a harmonia federativa.<sup>62</sup>

Odete Medauar e Gustavo Justino de Oliveira ao comentarem a lei instituidora (lei nº 11.107/2005), apontam as principais vantagens dos consórcios públicos:

(a) a racionalização do uso dos recursos existentes, destinados ao planejamento, programação e execução de objetivos de interesses comuns, (b) a criação de vínculos ou fortalecimentos dos vínculos

---

<sup>59</sup> RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. RAZUK, Nahima Peron Coelho. **Consórcio público e gerenciamento de resíduos sólidos: aspectos de eficiência e cooperação**. Revista de Ciências Jurídica, Fortaleza, v. 19. Disponível em < <http://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/3090/pdf> >. Acesso em 24/04/2018. 2014. p. 154-160.

<sup>60</sup> Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006)

<sup>61</sup> Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: (...) XXVII – normas gerais de licitação e contratação, em todas as modalidades, para as administrações públicas diretas, autárquicas e fundacionais da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, obedecido o disposto no art. 37, XXI, e para as empresas públicas e sociedades de economia mista, nos termos do art. 173, § 1º, III; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

<sup>62</sup> NEGRINI, Ricardo Augusto. **Os Consórcios Públicos no Direito Brasileiro**. Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para a obtenção do grau de mestre em Direito em 2009. p. 83.

preexistentes, com a formação ou consolidação de uma identidade regional, (c) a instrumentalização da promoção do desenvolvimento local, regional e nacional e (d) a conjugação de esforços para atender as necessidades da população, as quais não poderiam ser atendidas de outro modo diante de um quadro de escassez de recursos.<sup>63</sup>

Quer dizer, a criação de consórcios públicos tem o escopo de oferecer relevantes serviços, serviços esses que não teriam condições de cada município prestar de maneira isolada e com a eficiência que todos esperam, além de fortalecer vínculos regionais. Novamente, Ricardo Negrini aponta significativas motivações que justificam a figura consorcial: *“Pode-se dizer que, na referida lei, os consórcios públicos foram idealizados de molde a, acima de quaisquer outros objetivos, ampliar a abrangência e otimizar a qualidade dos serviços públicos prestados à população”*<sup>64</sup>.

De mais a mais, não se pode esquecer que o Brasil precisa buscar soluções próprias de seu gigantismo. Por isso, ainda que exemplos de fora possam sugerir sucesso na realização de políticas públicas sociais, deve-se levar em conta as dimensões e as peculiaridades que apontadas medidas foram lá executadas.

Porquanto, a especialização e a agilidade que os consórcios possuem, oferecem maior poder de articulação, vale dizer, mobilidade de atendimento aos propósitos de sua criação, notadamente a possível verticalização que se pode lançar mão diante de determinada singularidade (exemplo: Estado X e município Y / município além de pequeno, reduzida população e IDH baixíssimo, praticamente isolado dentro de seu espaço geográfico).

Aline Burin, por sua vez, ao dissertar sobre o tema, faz pertinentes considerações:

O maior valor destes consórcios é o incremento propiciado em relação aos serviços públicos para os quais são destinados. Há melhor e maior coordenação dos recursos financeiros, dos materiais e dos profissionais envolvidos entre os municípios consorciados, evitando a dispersão de recursos e a obtenção de resultados que os municípios, isoladamente, não produziram.<sup>65</sup>

---

<sup>63</sup> MEDAUAR, Odete; DE OLIVEIRA, Gustavo Justino. **Comentários à Lei 11.107/2005**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006. p. 23.

<sup>64</sup> NEGRINI, Ricardo Augusto. 2009. Op. cit. p. 84.

<sup>65</sup> CELLA, Aline Burin. **Consórcios Públicos intermunicipais como mecanismos do federalismo: a promoção de políticas públicas tributárias de combate à guerra fiscal baseadas na solidariedade social**. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado – Área de concentração em Políticas Públicas – da Universidade de Santa Cruz do Sul, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito em 2009. p. 79-80.

Os doutrinadores citados acima dizem de maneira uniforme que os recursos serão melhor administrados na consecução consorcial (ganho em escala e diminuição de custo fixo), e que isoladamente os municípios não teriam condições de atender as necessidades locais, revelando, por isso, a efetivação dos valores fundamentais que a Carta Republicana elege tais como solidariedade, promoção do bem de todos e redução das desigualdades sociais e regionais. Trata-se, por isso, de mais uma importante ferramenta que o legislador derivado colocou ao alcance do “Poder Público” para prestar serviços de incontestável relevância social.

Com todas as objeções desferidas à lei de regência, Maria Silvia Zanella Di Pietro entende que o escopo do art. 241 “*é o de consolidar a gestão associada entre os entes federados para a consecução de fins de interesse comum*”. Ademais, sustenta que o artigo em destaque criou uma perspectiva de que cada ente federado criará legislação própria para tratar de tal matéria, concluindo que a lei ordinária nº 11.107/2005 foi promulgada justamente para estipular normas gerais que irão tratar da constituição de pessoa jurídica consorcial através dos sujeitos públicos de direito interno.<sup>66</sup>

Pelo que pode-se retirar do que foi exposto acima, não há dúvida que o legislador derivado através da EC nº 19/98, dentre outras mudanças produzidas na Constituição Federal, introduziu no art. 241 novos modelos de gestão em regime de cooperação de serviços públicos e que através de aludida lei ordinária de caráter nacional as regras gerais de constituição e realização de objetivos de interesse comum foram assim materializadas. Segundo professam Odete Medauar e Gustavo Justino de Oliveira<sup>67</sup>, o entendimento esposado por Maria Silvia Zanella Di Pietro<sup>68</sup>, a edição de normas gerais pela União não inibe que os outros entes da Federação legislem de forma suplementar sobre o assunto, conforme dicção do §2º do art. 24<sup>69</sup> e as limitações previstas no §4º do art. 24, ambas da CF/88<sup>70</sup>.

---

<sup>66</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. 2015, Op. cit. p. 583.

<sup>67</sup> MEDAUAR, Odete; DE OLIVEIRA, Gustavo Justino. 2006. Op. Cit. p. 19.

<sup>68</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. 2015, Op. cit. p. 584.

<sup>69</sup> Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: (...)§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

<sup>70</sup> Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: (...)§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Como efeito, nada obstante críticas dirigidas ante a forma pela qual os consórcios públicos foram constitucionalizados, bem como o veículo legislativo disciplinador, fato é que em termos estatísticos as pessoas políticas de direito público interno vêm constituindo consórcios com boa frequência a partir da edição da lei de regência. Assim, dados fornecidos pela Secretaria de Governo<sup>71</sup> indicam que estão presentes em 66,3% dos municípios, diz a pesquisa. Além do mais, segundo informações do IBGE<sup>72</sup>, há registro de consórcios públicos em várias áreas, dentre as quais destaca-se: educação, saúde, assistência e desenvolvimento social, turismo, cultura, habitação, meio ambiente, transporte, desenvolvimento urbano, saneamento básico, gestão das águas e manejo de resíduos sólidos. De qualquer maneira, como o foco do presente estudo limita-se a enfrentar a imunidade prevista no art. 195, §7º da CF/88 também em face dos consórcios públicos instituídos pela lei nº 11.107/05, as áreas de interesse são as mesmas das fundações governamentais, isto é, saúde, educação e assistência social em sentido estrito.

Daí que os dados retro apontados refletem o que Franderlan Ferreira de Souza entende por *“amadurecimento institucional”* Diz ele: *“... há uma tendência em se buscar soluções consensuais, acordadas que acabam contribuindo para a formação, de um modelo de desenvolvimento duradouro e sustentável...”*.<sup>73</sup>

### 3.2 – LEI Nº 11.107/2005

Conforme redação inserta no parágrafo 1º do artigo 1º da Lei 11.107/2005 observa-se que o consórcio público constituirá associação pública ou pessoa jurídica de direito privado.

Assim, independentemente da natureza jurídica adotada e segundo Maria Silvia Zanella Di Petro, a norma de regência determina que os consórcios sujeitam-se à lei de licitações, celebração de contratos, prestação de contas e admissão de pessoal,

---

<sup>71</sup>Disponível em <<http://www.portalfederativo.gov.br/noticias/destaques/consorcios-estao-presentes-em-66-3-dos-municipios-diz-pesquisa>>. Acesso em 24/04/2018.

<sup>72</sup> Disponível em <<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv95942.pdf>>. Acesso em 24/04/2018, p.40.

<sup>73</sup> SOUZA, Franderlan, Ferreira de. **Breves considerações acerca dos consórcios públicos instituídos pela Lei nº 11.107/2005: oportunidades e desafios deste instrumento de cooperação federativa**. Revista Brasileira de Direito Público - RBDP, Belo Horizonte, ano 8, n. 29, abr. / jun. 2010. p.2

que será regido pela Consolidação das Leis do Trabalho – CLT (§2º do art. 6º). Além do mais, poderão promover desapropriações e instituir servidões consoante legislação de declaração de utilidade ou necessidade pública, realizada pelo Poder Público (art. 2º, §1º, inciso II); ser contratados pela administração direta ou indireta dos entes da Federação, dispensada a licitação (art.2º, §1º, inciso III).<sup>74</sup>

Os consórcios previstos na lei nº 11.107/2005, assemelham-se às fundações governamentais, pois podem adotar a natureza jurídica pública ou privada. A doutrina concorda que o consórcio público privado é regido por leis civis que não conflitem com o direito público. Isto é, “reger-se-á pelo direito civil, em tudo o que não for expressamente derogado por normas de direito público”<sup>75</sup>, tal como ocorre com as fundações governamentais privadas. E quando os consórcios públicos adquirirem natureza pública, estarão identificados com as prerrogativas típicas do direito público, como se passa com as fundações assim criadas.

### 3.3 – NATUREZA JURÍDICA

O propósito de definir a natureza jurídica dos consórcios públicos tem sim relevante motivo não só de índole constitucional como também legal. Marcos Fey Probst e Ubaldo Cesar Balthazar, ao tratarem de referido assunto, apontam a real importância em fazer a diferenciação de competências a partir de suas respectivas naturezas jurídicas. Dizem assim:

Entretanto, na linha da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, as atividades de regulação e fiscalização jamais poderiam ser delegadas para pessoa jurídica de direito privado, mesmo que pertencente à Administração Pública indireta, visto tratarem-se de atividades-fim do Estado, ou seja, adstritos ao regime de direito público.

Como conclusão, as atividades administrativas inerentes à limitação administrativa da liberdade e propriedade (poder de polícia administrativa) estariam, obrigatoriamente, adstritas aos consórcios públicos de direito público, da natureza autárquica (associação pública) e regidas integralmente pelo regime publicista.<sup>76</sup>

<sup>74</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. 2015. Op. cit. p. 585-586.

<sup>75</sup> Idem, ibid. p.586.

<sup>76</sup> PROBST, Marcos Fey; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **Dez anos da lei nº 11.107/2005: avanços e incertezas em torno dos consórcios públicos**. Interesse Público – IP, Belo Horizonte, jul./ago. 2015. p.170.



Não bastassem tais argumentos, na exata medida que algumas atividades desempenhadas pelo Estado, como atividades-fim, pessoas jurídicas públicas privadas estão proibidas de ser titulares, observa-se que conforme dito em linhas acima há consequência direta quanto ao quadro de funcionários (celetistas ou estatutários), ou seja, como abordado relativamente às fundações governamentais. O impacto disso trará consequências quanto as contribuições destinadas à seguridade social, notadamente às unidades da federação que adotarem regime próprio de previdência social, com naturais repercussões no tocante a imunidade prevista no art. 195, §7º da CF/88, tema central da presente dissertação. Por isso, aludidas questões serão tratadas mais amiúde.

No que toca a natureza jurídica do consórcio público, não pairam maiores dúvidas doutrinárias quanto a sua categoria. Neste sentido Marçal Justen Filho entende que, apesar de ser uma nova espécie de pessoa jurídica pública, trata-se de uma figura que se aproxima de autarquia em comparação as demais entidades previstas no Decreto-Lei nº 200/67. Veja-se: *“Talvez até pudesse afirmar que o consórcio público se configura uma modalidade especial de autarquia”*<sup>77</sup>.

Apenas endossando a classificação relativa ao consórcio público, Vitor Junqueira Vaz posiciona-se pela constitucionalidade da natureza autárquica associativa dos consórcios públicos<sup>78</sup>. Por outro lado, a natureza jurídica dos consórcios privados não é uma questão de fácil resposta, pois não há consenso doutrinário da categoria a que pertence.

Thiago Cassio D’Avila Araújo assevera que o consórcio público privado tipifica-se como associação civil anômala. Para tanto cita a redação contida no inciso I do art. 44 do Código Civil de 2002. Afirma que não se trata de uma associação civil plena

---

<sup>77</sup> FILHO, Marçal Justen. **Parecer elaborado sobre a proposta de criação de Consórcios Públicos**. Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 3, julho/agosto/setembro, 2005. Disponível na internet: <<https://direitoestado.com.br>> Acesso em 07/05/2018. p. 19.

<sup>78</sup> VAZ, Vitor Junqueira. **Direito Administrativo, Civil e Constitucional. Consórcio Público. Entendimento diverso, em parte, do firmado nos Pareceres PGFN/CAF/ nº 1504/2005 e PGFN/CAF/ nº 77/2007. Necessidade de aprovação do Parecer pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn>>. Acesso em: 07/05/2018. 2011. p.220.

porque o artigo 15 da Lei nº 11.107/2005 limita a incidência de tais regras naquilo que não contrariar normas de direito público.<sup>79</sup>

Vitor Junqueira Ferraz também faz considerações acerca da natureza jurídica do consórcio público de direito privado, dizendo que enquadra-se como espécie de associação interfederativa, na mesma senda dos argumentos lançados por Thiago D'Avila, assegurando não se enquadrar como fundação pública privada visto que *“fundação demanda a figura do instituidor, que é quem define o objetivo e que a entidade se destina (art. 62, Código Civil), o que revela incompatível com a pessoa consorcial.”*<sup>80</sup>

Ainda considerando o raciocínio exposto por Vitor Junqueira, revela-se conveniente expor seus fundamentos, fundamentos esses que diferenciam as fundações públicas de direito privado dos consórcios públicos de direito privado. São figuras jurídicas que possuem algumas semelhanças, na medida em que são criadas em virtude de autorização legislativa para o desenvolvimento de atividades, não exigindo execução por órgãos ou entidades de direito público, segundo redação contida no inciso, IV do art. 5º do Decreto-lei 200/67. Assim:

Todavia, a principal diferença de ambos está no instrumento normativo que deve disciplinar a área de atuação de cada em desses entes. Enquanto a indicação da área de atuação do consórcio público de direito privado deve ser definida como cláusula do protocolo de intenções subscrito pelos entes consorciados, de acordo com o disposto no art. 4º, inciso III, da Lei nº 11.107, de 2005, nas fundações públicas de direito privado, a sua área de atuação deve estar definida em Lei Complementar, conforme exige norma constitucional.

Ademais, percebe-se que o artigo 15 da Lei nº 11.107, de 2005 determina que, no que não contrariar a referida Lei, deve-se aplicar a legislação que rege as associações civis. Ora, se a intenção do legislador fosse que os consórcios públicos de direito privado tivessem natureza jurídica de fundações públicas de direito privado, obviamente deveria determinar, no que não contrariar as Normas Gerais de Consórcios Públicos, a aplicação da legislação que disciplina as fundações.<sup>81</sup>

---

<sup>79</sup> ARAÚJO, Thiago Cássio D'Avila. **A opção de consórcio público por associação civil.** Consultor Jurídico. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2016-abr-03/thiago-davila-opcao-consorcio-publico-associacao-civil>> Acesso em 24/06/2017. 2016. p.2.

<sup>80</sup> VAZ, Vitor Junqueira. 2011. Op. Cit. p. 230.

<sup>81</sup> VAZ, Vitor Junqueira. 2011. Op. Cit. p.227 - 228.

Mesmo que contundente, o entendimento exposto não parece adequado uma vez que a área de atuação do consórcio público de direito privado limita-se a excluir as atividades-fim do Estado, consubstanciadas como atos de império, por isso, indelegáveis. É equivocada a afirmação de que o protocolo de intenções quem irá definir o campo de atuação do consórcio de direito privado, porque, como visto, a limitação não decorre de acordo de vontades e sim ao que estatui a lei de regência obediente ao que prevê a Constituição Federal de 1988.

E especificamente à lei nº 11.107/05, não há dúvida que os consórcios de natureza pública privada, nada obstante o silêncio do legislador (art. 6º, §1º), fazem parte da administração pública indireta, não havendo espaço interpretativo de exclusão, eis que são constituídos por entes públicos recebem recursos públicos, submetem-se às normas de direito financeiro e estão sujeitos a todos tipo de controle e fiscalização. Com o mesmo critério lógico, citada lei, através do inciso IX do art. 4º, prevê que o protocolo de intenções estabeleça remuneração de empregados públicos. Ora, o quadro de pessoal composto de empregados públicos confronta com o quadro de pessoal que rege o regime publicista, vale dizer, estatutário para os consórcios públicos. Aliás, a depender da interpretação literal da lei, não existe margem para criação de cargos nos consórcios públicos, o que impediria a adoção de regime estatutário porque a atual legislação prevê a contratação de empregados públicos, tanto de um tipo consorcial – público, como de outro - privado.

Isso tudo para dizer que a matéria legislada deve adequar-se a unicidade do sistema. Destarte, ainda que o artigo 15 da Lei nº 11.107/05, indique a legislação que comanda as associações civis naquilo que não a divergir quanto a organização e funcionamento dos consórcios públicos, a natureza jurídica consorcial pública privada com maior identificação é a que corresponde a fundação pública privada.

Tanto assim que a personalidade jurídica de direito privado relativamente a fundação público privada acontecerá a partir de sua criação em virtude de autorização legislativa (inciso IV do art.5º do DL 200/67) e com a inscrição da escritura pública de sua constituição no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, não se lhes aplicando as demais disposições do Código Civil concernentes às fundações (§3º, Art.5º DL nº 200/67).

Já o consórcio público privado adquirirá personalidade jurídica de direito privado mediante o atendimento dos requisitos da legislação civil (art.6º, II lei

11.107/2005), prevalecendo, no entanto, as regras de direito público naquilo que lhe discrepar (art. 15 da Lei de Consórcios públicos). A legislação civil, por sua vez, prevê no art. 45, que o começo da existência legal das pessoas jurídicas de direito privado ocorre com a inscrição do ato constitutivo no correspondente registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo.

Como se vê, os aspectos formais de constituição das fundações públicas privadas e dos consórcios públicos privados têm relevantes pontos de contato. Ademais, além de estarem sob forte controle do Poder Público (tanto criação como entidades mantidas), as áreas de atuação reforçam decididamente as semelhanças de tais institutos. Priscila Ramos Netto Viana entende que os consórcios públicos privados possuem características de associação civil, mas nada impede que sejam constituídos em forma de fundação. Veja-se:

Na hipótese de o consórcio público se revestir de personalidade jurídica de Direito Privado, não se define expressamente o tipo de pessoa jurídica, exigindo a lei apenas que sejam atendidos os requisitos da legislação civil (art. 6º, II Lei nº 11.107/05). Os consórcios que assumirem personalidade jurídica de Direito Privado teriam, ao que nos parece, a natureza de associações civis, por força do disposto no art. 15 da Lei nº 11.107/05, mas nada impediria, também, que se constituíssem sob a forma de fundação. A lei de cada ente consorciado que ratificar o protocolo de intenções será a lei autorizativa para a constituição do consórcio como pessoa jurídica de Direito Privado, seguindo-se à mesma o cumprimento das formalidades constantes da legislação civil para a constituição de uma pessoa jurídica de Direito Privado.<sup>82</sup>

De resto, tanto a fundação pública de direito privado quanto o consórcio público assim constituído, quando criados, não têm a figura do instituidor como acontece nas fundações regidas exclusivamente pelo Direito Civil, tudo para preservar o interesse público notabilizado por sua indisponibilidade. Deste modo, conclui-se pela viabilidade de se estabelecer o consórcio público privado como associação interfederativa, como fundação interfederativa, diante das razões acima expostas, e como autarquia interfederativa, neste caso adotando a figura de consórcio público de natureza pública.

---

<sup>82</sup> VIANA, Priscila Ramos Netto. **A duplicidade de regimes jurídicos dos consórcios públicos em sua legislação reguladora e a sua incompatibilidade em face do sistema jurídico vigente**. Fórum de Contratação e Gestão Pública - FCGP. Belo Horizonte, ano 6, n. 69, set. 2007. p.13-14.

### 3.4 - QUADRO DE PESSOAL E A EC Nº 19/98

Ainda que tenha discorrido linhas acima sobre o quadro de pessoal e a devida prescrição contida na Lei nº 11.107/2005, citando, para tanto, o inciso IX do artigo 4º (prevê a disciplina relativa aos ‘empregados públicos’), curial avançar com o tema igualmente espinhoso, vale dizer, envolto em algumas divergências doutrinárias.

Como já tratado no item 2.5 e abordando o tema somente ao que interessa relativamente aos consórcios públicos disciplinados pela lei nº 11.107/05, a EC nº 19/98 promoveu a alteração do art. 39 da CF/88 e a ADI nº 2135 restaurou a redação originária do art. 39 da CF/88 (com efeito *ex nunc*), permanecendo, portanto, o regime jurídico único sem a possibilidade de haver contratação de empregados públicos nas condições já abordadas.

Daí que diante de apontadas alterações constitucionais, da ação direta de inconstitucionalidade, de seus efeitos e legislação inadequada, que não colabora para sua melhor aplicação, nada obstante o instituto consorcial ser reconhecidamente bom instrumento na realização de políticas de interesse público, a doutrina vem dissentindo acerca das regras que devem reger e operacionalizar os tipos consorciais existentes conforme prevê a lei de regência, bem como qual regime de pessoal que pode ser adotado entre os consórcios (de direito público e de direito privado).

Especificamente quanto ao regime de pessoal, Marcos Fey Probst e Ubaldo Cesar Balthazar novamente observam: se o consórcio adotar personalidade jurídica de direito privado, reger-se-á “*pelo regime celetista, típico das entidades de natureza privada, a exemplo das fundações públicas e sociedade de economia mista.*”<sup>83</sup> Neste caso entendem não haver qualquer embaraço interpretativo sendo pacífica a doutrina neste sentido.

O problema, segundo atestam, está no regime de pessoal que o consórcio público deverá adotar. Veja-se:

A controvérsia reside no regime de pessoal a ser adotado pelos consórcios de direito público, que, conforme antes discorrido, possuem natureza autárquica (associação pública), isto é, estão inteiramente submersos pelo regime publicista. São três as posições encontradas na doutrina.

---

<sup>83</sup> PROBST, Marcos Fey, BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. 2015. Op. cit.p.176.

A primeira delas, no sentido da obrigatoriedade da adoção do regime celetista para os consórcios de direito público. A justificativa baseia-se no artigo 4º, IX, da Lei nº 11.107/2005, que alude à existência de “empregados públicos” no âmbito dos consórcios, terminologia esta tipicamente utilizada para o regime celetista. (...) A segunda posição caminha pela obrigatoriedade da adoção do regime estatutário para reger o pessoal nos consórcios de direito público. Para os defensores dessa tese, somente o regime estatutário é compatível com a natureza autárquica e a previsão constante no §2º do artigo 6º da Lei dos Consórcios públicos revelaria que o regime celetista ficaria adstrito ao âmbito dos consórcios públicos de direito privado. Por fim, uma terceira corrente doutrinária inclina-se no sentido de ser facultativa a adoção do regime celetista para os consórcios de direito público, de modo que poderiam ser constituídos sob o manto do regime estatutário ou celetista, conforme previsão no protocolo de intenções. Inclino-nos nesse sentido, em que pese ser notória a complexidade do tema, especialmente diante do silêncio da Lei nº 11.107/2005 em relação à matéria.<sup>84</sup>

A permanecer o pensamento de Marcos Probst e Ubaldo Balthazar, isto é, que o consórcio com personalidade de direito público pode optar na adoção de regime de pessoal celetista ou estatutário, encontra óbice na incompatibilidade prevista no artigo 39 da CF/88 que prevê a adoção de um regime jurídico único aos seus funcionários na condição de estatutários. A solução por eles empregada, *“mostra-se impossível a obediência da disposição constante no art. 39, caput, da Carta Constitucional, justamente porque não se terá uma unidade de regime jurídico entre os entes da Federação e o consórcio público.”*<sup>85</sup> Tal entendimento é compartilhado com a doutrina de Marcelo Harger, quando advoga a tese de que o art. 241 está fora do regime jurídico previsto no art. 39 da CF/88. Confira-se:

Os consórcios com personalidade jurídica de direito público, no entanto, apresentam questões mais complexas. A complexidade tornou-se ainda maior diante de recente decisão cautelar proferida pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.135, que suspendeu a vigência do art. 39, caput, da Constituição Federal, conforme a redação dada pela emenda constitucional n. 19/98. Devido a essa decisão, passou a vigorar o art. 39 conforme sua redação originária, que previa um regime jurídico único para a Administração direta, autárquica e fundacional de cada um dos entes federados. Obviamente, não é possível que os consórcios com personalidade jurídica de direito público obedeçam a esse comando constitucional. A norma em questão tem campo de incidência diverso. Destina-se a regular as relações entre a Administração direta, autárquica e fundacional de um

---

<sup>84</sup> Idem, ibid. 2015.p. 176

<sup>85</sup> Idem, ibid. 2015.p.178.

ente federado e os seus agentes. A associação entre entes federados não é regida por esse dispositivo constitucional, mas sim pelo art. 241. Isso significa dizer que a volta da vigência da redação original do art. 39 da Constituição Federal não influencia a discussão que até então vinha sendo travada acerca do regime jurídico dos agentes dos consórcios públicos.<sup>86</sup>

Vale dizer, Marcos Probst e Ubaldo Balthazar adotam o pensamento de Marcelo Harger quando defendem o argumento que é a partir do art. 241 da Constituição Federal de 1988 que o legislador derivado criou uma nova figura jurídica: 'Associação entre entes federados'. Por isso, consideram equivocado aplicar-se a regra do art. 39 da Lei Fundamental independentemente da Adin nº 2135. Logo, o julgamento final do Supremo Tribunal Federal, pelo menos no que tange a instituição de outros regimes jurídicos de pessoal não influenciará em nada a figura consorcial prevista no art. 241 da CF/88. O art. 39 da CF/88, só se aplica à administração direta, autárquica e fundacional de cada um dos entes federados.

Entendo, todavia, que a previsão contida no art. 39 da CF/88 contempla os consórcios públicos, deixando claro que a adoção de personalidade de direito público fará com que seus colaboradores sejam estatutários invariavelmente. Tomando-se de arrimo as razões contidas no item 2.5 acima, ocasião em que discorreu-se sobre o quadro de pessoal das fundações governamentais, os consórcios previstos na lei nº 11.107/2005, seguem as mesmas regras das fundações governamentais, isto é, se forem constituídos como pessoas jurídicas de direito público, necessariamente deverão seguir o regime jurídico único. Ao passo em que, se criados como pessoa jurídicas privadas de direito público, o seu quadro de pessoal deve ser regido por leis trabalhistas, não havendo, por conseguinte, qualquer dissenso ontológico que possa comprometer a redação prevista no art. 39 do Estatuto Fundamental.

Face as ideias acima lançadas, observa-se que os entendimentos de Marcos Probst, Ubaldo Balthazar e Marcelo Harger Marcelo Harger - não incidência do art. 39 da CF/88, quanto o aqui sustentado (aplicação do art. 39 da CF/88) relativamente aos consórcios públicos previstos no art. 241 da Lei Maior -, estão em sintonia ao que o Tribunal de Contas de Minas Gerais tem orientado através de consulta sob nº 838.654, Relatora Conselheira Adriene Andrade, para quem:

---

<sup>86</sup> HARGER, Marcelo. **Consórcios públicos na Lei n. 11.107/05**. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 113-114.

“Quanto ao regime de pessoal a ser adotado nos consórcios públicos, objeto do segundo questionamento do consulente, o entendimento desta Corte é no sentido de que deve ser adotado o regime celetista tanto no consórcio público com personalidade de direito público com personalidade de direito privado (...)”<sup>87</sup>

Em sentido oposto, o Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul entende que em se tratando de consórcio público de direito público, os servidores devem ter somente vínculo estatutário diante da ADI nº 2135 que restabeleceu a redação do art. 39 da CF/88. Veja-se:

“(...) caso adotada a personalidade de direito público, repita-se, os servidores devem ser admitidos pelo regime estatutário. Isso porque: i) os consórcios públicos com personalidade jurídica de direito público possuem natureza autárquica; ii) e integram a administração indireta de todos os entes da Federação consorciados; iii) o Parecer Coletivo nº 7/1990, da Douta Auditoria desta Corte, firmou o entendimento de que o regime jurídico único a ser adotado no âmbito da Administração Direta, autárquica e fundacional deverá ser o estatutário; iv) logo, o regime jurídico dos consórcios públicos de direito público, enquanto vigente o regime jurídico único, deve ser o estatutário.”<sup>88</sup>

Pois bem, apesar de filiar-me a corrente que crê ser adequada a adoção do regime estatutário para os consórcios públicos de direito público, dadas as justificativas retro expostas, a dificuldade operacional é tamanha uma vez que qualquer união interfederativa que crie consórcio com tal característica os entes federados deverão eleger qual regime estatutário será adotado entre os servidores daquela autarquia considerando as diversas pessoas jurídicas internas. Além do mais, havendo previdência local relativa ao consórcio, as contribuições devidas à seguridade social de seus servidores estatutários serão recolhidas obedecendo as leis

---

<sup>87</sup> BRASIL. Tribunal de Contas de Minas Gerais. Consulta nº 838.654. Consulente: Prefeito José Nery – Município de Cristiano Ottoni. Relatora Conselheira: Adriene Andrade. Revista Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais – out/dez – 2013 – pareceres e decisões. Disponível em <<http://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/2268.pdf>>. Acesso em 25/04/2018

<sup>88</sup> BRASIL. Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul. Auditoria de Admissão nº 008973-02.00/15-0. Origem CONS. PÚBL. DA ASSOC. DOS MUNIC. DO LITORAL NORTE. Exercício 2014. Data 05/05/2016 - Publicação 24/05/2016. Boletim 690/2016. Órgão Julg. Segunda Câmara Relator Conselheiro: Cesar Santolim Disponível em <<http://srv00.tce.rs.gov.br:8081/tcrsnet/lpext.dll?f=templates&fn=main-hit-j.htm&2.0>>. Acesso em 25/04/2018.



locais afetas a tal regime. Assim sendo, há fatores que dificultam a operacionalização de referido instituto. Diante de particularidades ínsitas nesse tipo consorcial, o protocolo de intenções - previsão contida no art. 4º da Lei 11.101/05 - entre os interessados contrato de constituição e de rateio, previsão no art. 8º<sup>89</sup> deverão ser muito bem detalhados entre os consortes de maneira a evitar que recursos e despesas sejam mal dimensionados. Tome-se como exemplo a possibilidade de existir previdência própria em determinado município e que o quadro de pessoal – estatutário – seja o mesmo indicado no consórcio de direito público que se deseja criar. A arrecadação tributária afeta às contribuições à seguridade social desse consórcio será destinada ao Ente federado participante, representando, por isso, uma receita que deverá ser criteriosamente dimensionada entre todos os consortes em tal arranjo negocial. Da mesma forma, os servidores estatutários do consórcio serão contribuintes e posteriormente beneficiar-se-ão do sistema previdenciário à que estão submetidos. Sendo por isso fonte de despesas.

Avançando um pouco mais com o tema, na exata noção de que os consórcios podem exercer ações assistenciais como as fundações governamentais, interessa aqui continuar avaliando as diferenças existentes entre um tipo de consórcio e outro (de direito público ou de direito privado), não só porque há repercussões tributárias neste campo, notadamente repartição de suas receitas, como também podem impactar negativamente em apontados termos.

#### 3.4.1 – Consórcios Públicos e Receitas Tributárias – IR por Arrastamento

O interesse aqui versa sobre a receita de imposto de renda retido na fonte. A Constituição Federal prevê que pertencem aos Estados, Distrito Federal e Municípios a receita do IR incidente na fonte sobre rendimentos pagos por eles, a qualquer título, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem. Pela relevância do tema, convém reproduzir aos artigos do Texto Máximo que cuidam da matéria:

---

<sup>89</sup> Art. 8º Os entes consorciados somente entregarão recursos ao consórcio público mediante contrato de rateio. § 1º O contrato de rateio será formalizado em cada exercício financeiro e seu prazo de vigência não será superior ao das dotações que o suportam, com exceção dos contratos que tenham por objeto exclusivamente projetos consistentes em programas e ações contemplados em plano plurianual ou a gestão associada de serviços públicos custeados por tarifas ou outros preços públicos. §2º - É vedada a aplicação dos recursos entregues por meio de contrato de rateio para o atendimento de despesas genéricas, inclusive transferências ou operações de crédito. §3º Os entes consorciados, isolados ou em conjunto, bem como o consórcio público, são partes legítimas para exigir o cumprimento das obrigações previstas no contrato de rateio.

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

A redação é repetida em relação aos Municípios:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

Nestes casos, fácil verificar considerável receita que os Estados, Distrito Federal e Municípios, potenciais criadores dos consórcios públicos, deixarão de ter na hipótese de instituírem autarquias (consórcios públicos-públicos) e fundações (consórcios públicos-privados), se não as mantiverem precisamente como estabelece a lei de regência.

É conveniente abrirem mão de dita receita? A resposta desenganadamente é uma só: Não. Desta feita, muito embora exista previsão legal, a possibilidade disso correr é nula dada a completa ausência de interesse dos Entes criadores neste sentido. Os Estados, Distrito Federal e Municípios, não renunciarão qualquer tipo de receita, mesmo porque a Lei de Reponsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000), ao tratar do tema, condiciona a implantação de várias medidas que podem até justificá-la, mas que certamente afetarão os resultados previstos na lei de diretrizes orçamentárias (art. 14, I, da LRF) e a difícil realização de compensação por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição, consoante prevê o inciso II do art. 14 da mesma lei.

No entanto, conforme transcrito acima, especificamente em relação aos consórcios públicos a CF/88 silencia à respeito, isto é, a repartição tributária prevista nos artigos 157 e 158 não contempla a figura consorcial como instituição que servirá como sujeito que irá reter o IR na fonte sobre rendimentos pagos a qualquer título e os repassará aos Estados, Distrito Federal e Municípios a depender do arranjo consorcial. De qualquer maneira, o IRRF dos empregados públicos, regidos pela CLT (art. 6º, § 2º) deverá ser destinado à quem neste arranjo jurídico? Dever-se dividir a

todos os municípios indistintamente? Qual seria o critério mais adequado em tal divisão?

Até por falta de previsão legal, houve consulta feita à Receita Federal do Brasil, Solução de Consulta nº 163 Cosit de 17 de junho de 2015<sup>90</sup>, a qual respondeu o óbvio:

b) o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelos consórcios intermunicipais constituídos sob a forma de associação pública pertence aos municípios, aplicando-se as disposições acerca de repartição de receitas constantes do art. 158, inciso I, da Constituição Federal;

Ou seja, somente repetiu o que está previsto no art. 158, I, da CF/88. Por outro lado, pode-se trabalhar com a hipótese de ter havido consulta sem objetivar o natural questionamento que repousa relativamente ao assunto, qual seja: como a receita será dividida entre os consortes, uma vez que pertence aos mesmos? Qual será o critério que melhor acomoda a prescrição contida nos artigos, 157, I e 158, I ambos da CF/88? Diante da ausência de lei que regule a matéria, a solução que parece melhor acomodar os sentidos decorrem da aplicação dos artigos 7<sup>o</sup><sup>91</sup> e do 8<sup>o</sup> da lei nº 11.107/2005.

Aludidos artigos prescrevem a organização, funcionamento e como os recursos financeiros serão rateados entre os consortes. Destarte, taí uma excelente oportunidade para os Entes que comporão o consórcio estabelecer, estatutariamente, uma fórmula que atenda as necessidades de cada um. Esta parece ser a solução mais apropriada em termos de cooperação e colaboração diante de uma lacuna constitucional e legal.

O assunto, no entanto, não se esgota aqui, tendo em vista que a Constituição além de prever a instituição e sustento de autarquias e fundações, silencia em relação aos consórcios públicos. Veja-se a posição da União, através da Receita Federal do Brasil, diante da existência de consórcios públicos de natureza privada, solução esta que foi dirimida através de solução de divergência nº 6 de maio de 2013, assim ementado:

---

<sup>90</sup>Disponível em

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65608>> Acesso em 26/04/2018.

<sup>91</sup> Art. 7<sup>o</sup> Os estatutos disporão sobre a organização e o funcionamento de cada um dos órgãos constitutivos do consórcio público.

EMENTA: CONSÓRCIOS PÚBLICOS. CONSÓRCIO PÚBLICO INTERMUNICIPAL. ASSOCIAÇÃO PÚBLICA. NATUREZA AUTÁRQUICA. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. REPARTIÇÃO DE RECEITAS. O produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelos consórcios intermunicipais constituídos sob a forma de associação pública com personalidade jurídica de direito público e natureza autárquica pertence aos municípios, aplicando-se as disposições acerca de repartição de receitas. O produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelos consórcios intermunicipais constituídos sob a forma de pessoa jurídica de direito privado devem ser recolhidos ao Tesouro Nacional.<sup>92</sup>

Isto é, para quem optar em constituir consórcio público de direito privado, a União entende que a receita do IRRF dos empregados públicos do consórcio deverá ser destinada à ela. A previsão constitucional que estabelece receitas do IRFF aos Estados, Distrito Federal e Municípios, somente condiciona a instituição e manutenção de ditas instituições, não importando, portanto, à opção quanto sua natureza: pública ou privada. Tome-se como exemplo as fundações governamentais, que poderão ser de direito público ou de direito privado, no entanto não há distinção entre os tipos fundacionais no que tange as receitas obtidas em face do IR fonte, conforme extrai-se dos artigos 157 e 158 da CF/88.

Portanto, importa aqui dizer que a depender do regime jurídico adotado entre os partícipes quando da criação do consórcio, personalidade de direito privado ou de direito público, além de haver problemas quanto ao emprego de regime de pessoal como abordado no item 3.4, certamente o tema 'repartição de receitas tributárias' deverá pautar detalhada atenção mormente observar que cuida-se de receita que constitucionalmente pertence aos Estados, Distrito Federal e Municípios.

A solução que mais parece se adequar no momento é a revisão de postura que estabelece distinção entre tipos consorciais. Ainda que possam haver diferenças substanciais de um modelo ou outro, não parece adequado que a União reivindique aludido tributo pelo simples fato do consórcio assumir feição privada, principalmente pela interpretação que deve ser retirada da Carta Maior no tocante aos artigos retro

---

<sup>92</sup> Disponível em

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=71324>>  
Acesso em 25/04/2018.

destacados. Talvez o enquadramento do consórcio público de direito público como autarquia interfederativa possa justificar a interpretação, diga-se dogmática, que a Receita Federal do Brasil faz dos artigos 157, I e 158, I ambos da CF/88. Porém, a interpretação zetética de mencionados artigos impõe o conhecimento da razão das coisas, isto é, do verdadeiro sentido e alcance da intenção do Constituinte, que quis melhor suprir o caixa dos Estados, Distrito Federal e Municípios determinando que mencionada receita fosse viabilizada através de retenção de imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza em tais hipóteses.

E quando se fala em zetética jurídica, Pablo Jiménez Serrano, assinala: *“As definições buscadas pelo conhecimento científico não devem ser simples esclarecimentos sobre<sup>93</sup> o significado das palavras, mas sim enunciar a constituição essencial dos seres.”<sup>94</sup>*

E mais adiante, o Autor discorre sobre a teoria zetética no pensamento jurídico contemporâneo, consignando que:

Uma investigação científica de natureza zetética, em consequência constrói-se com base em constatações certas, cuja evidência, em determinada época, indica-nos, em alto grau, que elas são verdadeiras. A partir delas, a investigação caracteriza-se pela busca de novos enunciados verdadeiros, seguramente definidos, constituindo um corpo sistemático.<sup>95</sup>

Retira-se da teoria zetética motivos para incluir as novas formas associativas interfederativas, notadamente o consórcio público de direito privado, não havendo qualquer discriminação entre as figuras consorciais, que além de auxiliarem na consecução de objetivos sociais os quais foram criados, ajudarão os Estados, Distrito Federal e Municípios – consortes em determinado arranjo - na partilha em relação aos valores arrecadados do imposto de renda retido na fonte, mormente perceber que a condição é que aludidos Entes não só as instituam como também as mantenham.

E esse esforço de raciocínio decorre do propósito constitucional em viabilizar (ou tentar viabilizar), mecanismos, segundo afirma Marcelo Gollo Ribeiro, que assegurem aos entes federativos autonomia financeira, conforme consta a repartição

---

<sup>93</sup> Sobre (sic)

<sup>94</sup>SERRANO, Pablo Jiménez. **Zetética Jurídica: pressupostos doutrinários**. Disponível em <[www.jurismestre.com.br](http://www.jurismestre.com.br)>. Rio de Janeiro: Jurismestre, 2015. p.2. Acesso em 26/04/2018

<sup>95</sup> Op. Cit. p. 3.

das fontes de receita do produto de arrecadação no capítulo “da repartição das receitas tributárias’ (arts. 157 a 162 da CF/88)”<sup>96</sup>

Não se trata, portanto, de interpretar ampliativamente os comandos constitucionais em exame de modo a justificar dita retenção somente dos consórcios públicos de direito privado à União, na exata ideia de que o Constituinte quis aumentar a receita dos Estados, Distrito Federal e Municípios na participação direta de arrecadação de competência federal.

Lado outro, fazendo um juízo de ponderação e considerando a Lei de Responsabilidade Fiscal, toda e qualquer renúncia de receita, conforme leciona Jozélia Nogueira Broliani “consiste em desistência do direito de cobrar um crédito tributário (na sua totalidade ou parcialmente), manifestada pelo Ente que possui competência para instituição do tributo.”<sup>97</sup>. Não há dúvida de que a União é competente para instituir o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza conforme disposto no art. 153, III, da CF/88. Assim, o fato da figura consorcial com personalidade de direito privado não constar no rol dos artigos 157, I e 158, I ambos da CF/88, autoriza a União reivindicar aludido IR.

E as razões que justificam a impossibilidade de haver renúncia fiscal pela União, consoante previsto no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, aparentemente são as mesmas que impedem os Estados, Distrito Federal e Municípios de abdicar de tal receita. Sobre o tema mais uma vez Jozélia Nogueira Broliani acrescenta:

A primeira das condições, prevista no inciso I do art. 14, exige que o valor renunciado (e constante do demonstrativo de impacto orçamentário-financeiro) não seja computado no cálculo de receita corrente líquida (art. 12) e que tal exclusão não seja capaz de afetar as metas de resultados fiscais.

(...)

A segunda condição material, contida no inciso II do art. 14, prevê a renúncia de receita acompanhada de medidas de compensação, no exercício de sua vigência e nos dois seguintes. Essas medidas de compensação consistem no aumento de receita pela elevação de alíquota dos tributos, pela ampliação das bases de cálculo, pela majoração dos tributos já instituídos, ou pela criação de novos tributos (cuja competência residual somente possui a União, nos termos do art.

---

<sup>96</sup> RIBEIRO, Marcelo Gollo. **Município e incentivos fiscais**. Dissertação apresentada ao curso de Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 2009. p. 55.

<sup>97</sup> BROLIANI, Jozélia Nogueira. **Renúncia de Receita e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Revista de Direito Administrativo e Constitucional – A&C. Belo Horizonte: Editora Fórum, ano 4, nº 18, out/dez. 2004. p. 62-63.

154, inciso I, da CF, para o imposto residual, e nos termos do art. 195, parágrafo 4º da CF, para as novas contribuições sociais.<sup>98</sup>

Sendo assim, alguma reflexão merece melhor análise. Pela prescrição contida na Lei de Responsabilidade Fiscal no momento que dispõe sobre renúncia fiscal, não parece ser razoável entender que a constitucionalização de consórcios públicos que ocorreu com a EC nº 19/98 e sua regulação através da lei nº 11.107/05, de modo especial aquele com personalidade de direito privado fosse representar medida de compensação tributária diante da perda de receitas do IR fonte, que pertencem aos Estados, Distrito Federal e Municípios relativamente às autarquias e fundações assim instituídas e mantidas, tal como pode-se interpretar na lei de regência. O que se nota é a atividade parlamentar que, ao promover alterações constitucionais, não dirige atenções suficientes de modo a contemplar todas as consequências jurídicas que ocorrem no momento que emendas constitucionais alteram o Texto originário. Com efeito, a promulgação da lei nº 11.107/05 não veio a lume para corrigir alguma distorção financeira tributária entre todos os Entes da federação porque o IR fonte destinado aos Estados, Distrito Federal e Municípios promove alguma distorção financeira desfavorável à União. Se assim fosse, certamente isso seria alvo de emenda constitucional que corrigiria determinado desequilíbrio.

---

<sup>98</sup> Idem, *ibid.* 2004. p. 73 e 74.

## 4 – IMUNIDADE CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA

### 4.1 – CONCEITO E CARACTERÍSTICAS

Cumpra inicialmente discorrer o real sentido e alcance do termo: “imunidade constitucional tributária” pois o tema versado assim reclama. Da mesma forma, a intenção é evitar desvios interpretativos decorrentes desse regime, os quais podem embaraçar a melhor prospecção do assunto em análise.

Para Aliomar Baleeiro, obra atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, do ponto de vista jurídico, afirma que a imunidade:

1. é regra jurídica, com sede constitucional;
2. é delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação ou regra de incompetência;
3. obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados;
4. distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar.<sup>99</sup>

Partindo-se do pressuposto de que a imunidade decorre necessariamente da Constituição Federal de 1988, incumbe observar como topograficamente está inserida e como se relaciona perante o ordenamento jurídico nacional. Sim porque, conforme ensina Demetrius Nichele Macei, considerando a característica brasileira quanto ao sistema tributário nacional, “qualquer exercício de hermenêutica a aplicação do direito

---

<sup>99</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. - Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 114.



tributário deve necessariamente ter como ponto de partida a Constituição Federal.”<sup>100</sup>  
Ora, como a imunidade em questão faz parte do aludido sistema, não há como desconsiderá-la como tal.

E esse esforço não decorre de um mero capricho, mas sim de um método de compreensão que melhor assimila a estrutura do ordenamento jurídico nacional. Paulo de Barros Carvalho, assevera que a imunidade tributária: *“trata-se de regra que dispõe acerca da construção de outras regras, encontrando-se na patamar hierárquico da Constituição Federal, porquanto é lá que estão depositadas as linhas definidoras da competência tributária, no direito positivo brasileiro.”*<sup>101</sup>

A descrição da imunidade, porquanto, revela a qualidade da norma como de estrutura e não como de conduta, uma vez que interfere diretamente nos limites do exercício de competência que os Poderes públicos internos têm em instituírem tributos conforme previsto no Texto Constitucional.

Regina Helena Costa, no mesmo raciocínio, entende que as normas de estrutura não possuem suporte fático, contrariamente das normas de conduta, têm como característica cuidar do *“relacionamento entre normas jurídicas, sua produção, modificação e extinção.”*<sup>102</sup>

Neste ponto convém reproduzir o seu pensamento:

As normas de estrutura, todavia, não possuem suporte fático, uma vez que cuidam do relacionamento entre normas jurídicas, sua produção, modificação e extinção.

As normas imunizantes, como também as normas isentivas – qualificam-se como regras de estrutura, porque dispõem da produção de outras normas, isto é, do válido exercício da competência tributária. A instituição de tributos, pelo necessário veículo legislativo, há de observar, sempre, as regras de estrutura contidas nas normas imunizantes.

Desse modo, mostra-se descabido atrelar-se ao fenômeno da incidência as normas imunizantes, que, como regras de estrutura que são, não incidem sobre fatos.<sup>103</sup>

---

<sup>100</sup> MACEI, Demetrius Nichele. **A Verdade Material no Direito Tributário – a cidadania fiscal administrativa e judicial**. São Paulo: Malheiros, 2013. p.88

<sup>101</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades: análise dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional impostos às instituições de educação sem fins lucrativos**. Revista de Estudos Tributários. n. 80 - jul.ago.2011. p. 10.

<sup>102</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**, 3ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p.48.

<sup>103</sup> Idem, ibid. 2006. p. 48.

Então, pode-se dizer que a imunidade, como regra de estrutura, colabora para organizar a armação do sistema jurídico. Ives Gandra da Silva Martins, referindo-se as imunidades como proibições ao poder de tributar, assevera que o termo ‘vedações ao poder de tributar’ vem determinar como ‘área interdita’ endereçada ao Poder Impositivo proibindo-o de penetrá-la, eliminando constitucionalmente a força impositiva de buscar recursos “em áreas que, nitidamente, o constituinte quis tornar intangíveis, creio que transformando a Seção II, do Capítulo I, do Sistema Tributário, em um autêntico ‘Código Constitucional de Defesa do Contribuinte.’”<sup>104</sup>

Quanto a assertiva de que trata-se de regra de incompetência, deve-se ter em mente que a Constituição Federal de 1988 estabelece a competência às Pessoas Políticas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) em instituírem tributos conforme divisão expressamente determinada na própria Magna Carta. Não é sem razão que Paulo de Barros Carvalho, ao conceituar imunidade tributária, pontifica:

.....como classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.<sup>105</sup>

Os argumentos em questão apontam que a imunidade constitucional em mira revela orientação impositiva às Pessoas Políticas competentes de não criarem tributos específicos (impostos<sup>106</sup>, taxas<sup>107</sup> e contribuições à seguridade social<sup>108</sup>) em face de pessoas, fatos e bens, diante de um comando constitucional. Não se cuida, consoante assertiva de Paulo de Barros Carvalho, de outorga de competência conferida pelo constituinte às ditas Pessoas Políticas para, ato contínuo, cassar-lhes dita concessão

---

<sup>104</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidade das instituições religiosas** / Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra da Silva Martins (coordenação). — São Paulo: Noeses, 2015. p. 14.

<sup>105</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. 2000. Op. cit. p. 179.

<sup>106</sup> Exempli gratia: art. 150, VI, ‘a’, ‘b’, ‘c’ e ‘d’, art. 153, §3º, II, ambos da CF/88.

<sup>107</sup> Exempli gratia: 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: XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;

<sup>108</sup> Art. 195, §7º da CF/88.

através da intributabilidade<sup>109</sup>. A imunidade ocupa espaço prévio, isto é, área delimitada pela Constituição Federal, impedindo, portanto, que os Entes Federativos criem tributos conforme estatuído pelo Texto Maior. Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza assim referendam: *“Representa uma área colocada fora do alcance impositivo, por opção do constituinte, outorgando salvaguarda absoluta aos que são por ela contemplados.”*<sup>110</sup>

Diferencia-se da isenção porque a intributabilidade antecede a hipótese tributária, como trabalhado acima. Mas não para aí. No que se refere a isenção, a relação tributária já ocorreu, mas um ou até mais de seus aspectos da norma jurídica tributária (antecedentes ou consequentes) deixam de ser exigidos do sujeito passivo, dispensado-o, portanto, de pagar determinado tributo. Da mesma forma, a imunidade distingue-se da não incidência, porque: a primeira notabiliza-se como norma de estrutura e a não-incidência, conforme leciona Regina Helena Costa, “corresponde à inocorrência do impacto da norma jurídica sobre determinado fato, vale dizer, a indiferença de determinada conduta realizada, diante da norma jurídica.”<sup>111</sup> Ou ainda como bem pontua André Portella:

Finalmente, a não incidência “stricto sensu” trata-se da situação na qual determinada situação ou sujeito não se amoldam à hipótese de incidência tributária. Não se trata, pois, a rigor, de uma norma de não incidência, mas de uma circunstância juridicamente atípica, que, por isso, não desencadeia a fenomenologia da incidência tributária.<sup>112</sup>

Com o propósito de melhor explicar o fenômeno imunitório, convém, neste ponto, discorrer sobre a imunidade tributária com a expressão ‘limitações ao poder de tributar’ contida na Seção II, Título VI, da CF/88, aproveitando a inteligência de Regina Helena Costa. É que apesar da intributabilidade representar uma natural limitação ao direito de tributar com ela não se confunde<sup>113</sup>. Diz a autora que as limitações ao direito

---

<sup>109</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades: análise dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional impostos às instituições de educação sem fins lucrativos**. Revista de Estudos Tributários. n. 80 - jul.ago./2011. p. 12.

<sup>110</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva e SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. **Entidades de Assistência Social, sem Fins Lucrativos, e a Imunidade Tributária das Contribuições Sociais à Luz da Constituição Federal (parágrafo 7º, art. 195) – Necessidade de Lei Complementar para disciplinar a Matéria (art. 146. III)** in Revista Dialética de Direito Tributário nº 161. 2009. p. 127.

<sup>111</sup> COSTA, Regina Helena. 2006. Op. cit. p. 46.

<sup>112</sup> PORTELLA, André. **As limitações ao poder de tributar estabelecidas na Constituição Federal, de 1988**. Revista ESMAT - Revista da Escola Superior da Magistratura Tocantinense, Tocantins, n. 10, jan./jun. 2016, p. 103.

<sup>113</sup> COSTA, Regina Helena. 2006. Op. cit. p. 41.

de tributar são formadas por princípios, “*ensejadores do amplo alcance de seus efeitos, que cumprem o papel fundamental de orientar a interpretação e aplicação de outras normas*”. A imunidade, por sua vez, decorre de aplicação de situações singularmente previstas pelo legislador maior<sup>114</sup>. Conforme aduz:

Em segundo lugar, verifica-se que, enquanto as imunidades denegam a própria competência, inibindo o seu exercício em relação a certas hipóteses, os princípios orientam o adequado exercício da competência tributária. Os princípios tributários pressupõem, assim, a existência de competência tributária; as imunidades, por seu turno, pressupõem a inexistência dessa competência.<sup>115</sup>

Sendo regra de caráter constitucional e estando exaustivamente definida na Constituição Federal de 1988, jamais deverá ser restringida ou impedida por leis infraconstitucionais, sejam elas ordinárias ou complementares. Ocorre que há situações em que a imunidade está condicionada à uma lei regulamentadora. É o caso clássico previsto no artigo 150, VI, ‘c’ e art. 195, §7º ambos da Lei Maior. E mencionada normatização, evidentemente, não pode impedir ou mesmo limitar o exercício da imunidade nos referidos artigos previstos, ou seja, “*o que poderá ser objeto de regramento infraconstitucional é apenas a determinação de certas obrigações de fazer e não-fazer, com o intuito de orientar a fruição de algumas hipóteses de imunidade.*”<sup>116</sup>

O legislador máximo ao prescrever regras imunizantes previstas nos artigos 150, VI, ‘c’ e 195, §7º ambos da CF/88 bem expressou relativamente aos impostos: “*atendidos os requisitos da lei*” e quanto às contribuições à seguridade social, disse: “*...que atendam às exigências estabelecidas em lei*”. Interessante notar que a eficácia e aplicabilidade prefalada por Roque Carrazza, em nada altera tal entendimento, as exigências previstas em lei devem ser atendidas como forma de cumprir “*aspectos formais, isto é, limitar-se a apontar medidas aptas a assegurar a eficácia do mandamento constitucional em discussão. Não lhe é dado restringi-lo, deturpá-lo ou anulá-lo*”<sup>117</sup>”, de acordo com o seu vaticínio. Por último, afirma que:

---

<sup>114</sup> Idem, ibid. p. 42.

<sup>115</sup> Idem, ibid. p. 42.

<sup>116</sup> \_\_\_\_\_, **Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades: análise dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional impostos às instituições de educação sem fins lucrativos**. 2011. p. 12.

<sup>117</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 734 e 813.

*“.....as normas constitucionais que tratam das imunidades tributárias são de eficácia plena e aplicabilidade imediata, produzindo todos os efeitos, independentemente da edição de normas inferiores (leis, decretos, portarias, atos administrativos etc.) que as explicitem.”<sup>118</sup>*

O comando imunitório caracterizado como regra de estrutura impede que os Poderes Públicos internos legislem sobre situações, bens e pessoas, deitando seu feixe conforme previsto em linhas constitucionais e correspondente entendimento doutrinário. Em decorrência dessa propedêutica, onde buscou-se definir a intributabilidade e suas características, dita concepção serve para todas as prescrições assim previstas na Lei Maior. Para tanto, basta ver as imunidades contidas nos artigos 153, §3º, III<sup>119</sup> e 149, §2º, I<sup>120</sup> ambos da CF/88, onde as desonerações recaem em imposto sobre produtos industrializados destinados ao exterior e sobre receitas decorrentes de exportação relativamente às contribuições sociais de intervenção no domínio econômico, bem como as imunidades contidas no art. 150, VI, ‘a’, ‘b’, ‘c’ e ‘d’ da CF/88. Isto é, as previsões constitucionais revelam que a imunidade possui a mesma matriz descritiva que acomoda o núcleo conceitual de tal fenômeno e respectiva arquitetura qualificada como norma estrutural.

Talvez seja por isso que Roque Antônio Carrazza entenda que a locução ‘imunidade tributária’ contém dois alcances:

Uma, ampla, significando a incompetência da pessoa política para tributar: a) pessoas que realizam fatos que estão fora das fronteiras de seu campo tributário; b) sem a observância dos princípios constitucionais tributários, que formam o chamado estatuto do contribuinte; c) com efeito de confisco; d) de modo a estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens (salvo a hipótese do pedágio); e) afrontando o princípio da uniformidade geográfica; e f) fazendo tábua rasa do princípio da não-discriminação tributária em razão da origem ou destino dos bens.

E, outra restrita, aplicável às normas constitucionais que, de modo expreso, declaram ser vedado às pessoas políticas tributar determinadas pessoas, quer pela natureza jurídica que possuem, quer

---

<sup>118</sup> Idem, ibid. 2007. p. 700.

<sup>119</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)§ 3º O imposto previsto no inciso IV: (...) III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

<sup>120</sup> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (...) § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

pelo tipo de atividade que desempenham, quer finalmente, porque coligadas a determinados fatos, bem ou situações. Tanto em sua acepção ampla como na restrita, a expressão 'imunidade tributária' alcança, em princípio, quaisquer tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria.<sup>121</sup>

Como se vê, as motivações que impingiram as diversas imunidades tributárias conforme encartadas na Lei Maior são diversas. Quando dirigida a desoneração de produtos industrializados ao exterior e também sobre receitas decorrentes de exportação, a título de exemplo, a motivação aqui é de índole eminentemente econômica, cujo estímulo é concedido às empresas brasileiras através do emprego de imunidades específicas. Todavia, a imunidade dirigida a ações desenvolvidas por instituições de educação e de assistência social (art. 150, VI, 'c' da CF/88) e entidades beneficentes de assistência social (art. 195, §7º da CF/88) têm fundamentos que explicam suas razões. Os tópicos 4.2.1 e 4.3 seguintes cuidarão exatamente disso.

#### 4.1.2 – INTERPRETAÇÃO

Porém, antes de tratar da intributabilidade que recai sobre às instituições beneficentes de assistência social, convém discorrer sobre a interpretação que deve ser realizada no tocante a imunidade constitucional tributária.

Qualquer exercício que possa empreender descrição de determinado objeto inequivocamente passa pelo emprego de algum método interpretativo. Consoante certifica Mariá Brochado e apenas endossando o que Demétrius Nichele Macei asseverou linhas atrás quanto ao exercício de interpretação no campo do direito tributário e sua matriz, a hermenêutica jurídica tem essa propriedade, pois entende tratar-se de uma ciência que indica um método mais adequado à extrair o melhor entendimento dos textos normativos<sup>122</sup>. E quanto a interpretação jurídica, diz que: “A interpretação jurídica tem por tarefa descobrir o sentido (conteúdo) e alcance das leis, explorando todas as possibilidades de compreensão dos textos nelas veiculados”<sup>123</sup>.

Posto isto, no que toca a interpretação diga-se mais adequada que se deve promover em face de imunidade, Leandro Paulsen ao abordar o assunto, diz assim:

---

<sup>121</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. 2007. Op. cit. p. 706.

<sup>122</sup> BROCHADO, Mariá. **Apontamentos sobre hermenêutica jurídica**. Revista Jurídica Virtual. Presidência da República (Cessou em 2005. Cont. 1808-2807 Revista Jurídica (Brasília. Online)), v. 13, p. 227-262, 2011. p. 230.

<sup>123</sup> Idem, *ibid.* 2011. p. 231.

Interpretação da norma de imunidade. É comum colocarem-se divergências sobre o critério para interpretação das imunidades, se ampliativo ou restritivo. Em verdade, porém, não é dado do aplicador nem estender nem restringir a norma imunizante, e sim perscrutar seu efetivo alcance tendo em conta o ordenamento e as circunstâncias do caso concreto.<sup>124</sup>

Paulsen emprega seu raciocínio ao comentar o art. 150, VI da CF/88, aos impostos, sugerindo haver, portanto, alguma diferença exegética quanto a intributabilidade destinada às contribuições à seguridade social. No entanto, Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza ao discorrerem sobre a imunidade prevista no art. 195, §7º da CF/88, entendem que não se pode empregar interpretação restritiva, diferentemente do que ocorre com as regras destinadas à isenção<sup>125</sup>.

Há pouco tempo o Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE nº 566.622<sup>126</sup>, recurso este que decidiu qual é o veículo normativo mais adequado a tratar da imunidade prevista no art. 195, §7º, da CF/88, ou seja, se lei ordinária ou lei complementar a teor do art. 146, II da Lei Suprema, fixou entendimento, através do voto do Ministro Relator Marco Aurélio<sup>127</sup>, que a regra de imunidade, especialmente as previstas nos artigos 150, VI e alíneas 'a', 'b', 'c' e 'd', e também a prevista no art. 195, §7º, todos da CF/88, deve ser interpretada teleologicamente, *'para a solução das controvérsias surgidas e buscando-se sempre a melhor realização dos valores protegidos.'*

Interessante notar, mesmo vencido em aludido recurso, o Min. Teori Zavascki, disse que o comando expresso no art. 195, §7º, da CF/88, há de ser *"apreendido na plenitude de sua teleologia"*<sup>128</sup>. Logo, relativamente ao ponto, não há divergência oblíqua a ponto de transmudar a potência que emana da imunidade no emprego de sua interpretação, podendo, em ambos os casos, reproduzir o mesmo sentido axiológico.

---

<sup>124</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 225.

<sup>125</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva e SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. 2009. Op. cit.p. 127.

<sup>126</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 566.622/RS. Recorrente: Sociedade Beneficente de Parobé. Recorrida: União. Relator: Min. Marco Aurélio Mello, 23/02/2017. Disponível em < <http://www.stf.jus.br/portal>>. Acesso em 15 outubro 2017.

<sup>127</sup> Destaque de parte do voto, p. 8 a 13.

<sup>128</sup> Destaque de parte do voto, p. 46.

Eros Roberto Grau, ao se referir à interpretação do direito, sem, portanto, dirigir seu pensamento à imunidade constitucional tributária, revela que a compreensão do direito *'há de ser concebida como a atividade que adapta o direito às necessidades presentes e futuras da vida social (= atualiza-o), na acepção mais ampla dessa expressão.'* Diz ainda que o texto relativo ao direito não produz discurso petrificado no tempo, devendo, por isso, sofrer influência própria da vida social, mesmo que sua escrita não sofra alteração<sup>129</sup>.

De fato, o importante é investigar minuciosamente os motivos pelos quais a norma imunizante deve ser aplicada, isto é, o aspecto interpretativo teleológico e dentro dos limites que o Texto Maior prevê, certamente é uma preciosa ferramenta a ser utilizada para concretização de seus propósitos, sempre com os olhos voltados à evolução que a vida social determina como intransigente realidade.

#### 4.2 - FUNDAMENTOS GERAIS QUE JUSTIFICAM A IMUNIDADE – CLASSIFICAÇÕES E DIVISÕES

Fixadas as premissas quanto ao conceito da imunidade constitucional tributária, a qualidade que a reveste, tudo isso para bem delimitá-la e compreendê-la no sistema constitucional brasileiro, bem como o método mais adequado de abordá-la e interpretá-la, observa-se que o entendimento versou sobre o juízo que explica a intributabilidade de acordo com a ciência que o direito oferece sobre o fenômeno. Agora resta verificar os valores predominantes que justificam o que a sociedade brasileira quis, através da Constituição Federal de 1988, imunizar ações relativas ao campo da assistência social, isso tudo como forma de enfrentar adequadamente o tema descrito, que é verificar se a imunidade prevista no art. 195, §7º da CF/88 pode e deve ser dirigida às fundações governamentais e consórcios públicos desenvolvedores de atividades em tais áreas.

Melhor dizendo, implica aqui compreender os motivos pelos quais o legislador constitucional incluiu a imunidade tributária como elemento que faz parte do Sistema Tributário Nacional, de modo a descrever ações voltadas à assistência social no campo da educação, saúde e assistência social em sentido estrito. Certamente sua

---

<sup>129</sup> GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juizes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 81.



existência não pode começar a partir do nada, como se fosse um juízo sintético *a priori*. O conceito anteriormente formulado não é o bastante a confortar sua autoridade. Por isso, as atenções devem ser assim dirigidas, não só como critério de sua extensão e alcance, mas principalmente como causa de sua validade. Numa palavra: deve-se justificar o fenômeno para melhor entendê-lo, assim como classificá-lo e dividi-lo ganham contornos de utilidade.

A imunidade como consta no Texto Maior recai sobre fatos, bens e pessoas, portanto, mesmo que o tema versado disserte sobre a previsão contida no art. 195, §7º da CF/88 e a eventual incidência relativamente às fundações governamentais e consórcios públicos, mister dizer que em relação aos impostos a Lei Maior, através do §2º do art. 150, expressamente prevê apontada exoneração relativamente às suas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público.

E dando início aos motivos que explicam a imunidade, Fernando Borges Mânica adota a perspectiva afirmando que “*as imunidades tributárias concretizam valores positivados através de princípios constitucionais específicos*”<sup>130</sup>. Até por isso, assevera que para cada imunidade constitucionalmente prevista, várias regras são materializadas, uma vez que alcançam fundamentos desta maneira<sup>131</sup>.

Regina Helena Costa, ao classificar as imunidades tributárias, expõe que as mesmas, em função da combinação de seus elementos essenciais e acidentais, podem ser estudadas sob vários aspectos<sup>132</sup>.

Com o intuito de empregar melhor amparo ao objeto de estudo, elementos essenciais e acidentais, segundo apontada autora são assim definidos:

Os primeiros, indispensáveis à composição da norma imunizante, são: norma constitucional continente de exoneração tributária e forte conteúdo axiológico, destinado à realização de princípio constitucional.

Já os segundos, componentes eventuais da estrutura da norma imunizante, são: a explicitude ou implicitude da exoneração tributária; a norma constitucional continente da exoneração tributária ser de eficácia plena ou contida; a ausência ou presença de capacidade contributiva do sujeito beneficiado pela imunidade tributária; e a abrangência da norma imunizante referir-se exclusivamente a imposto, ou não.<sup>133</sup>

---

<sup>130</sup> MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática**. 1. Reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 164.

<sup>131</sup> Idem, *ibid.* 2008. p. 164.

<sup>132</sup> COSTA, Regina Helena. 2006. *Op. cit.* p. 137.

<sup>133</sup> Idem, *ibid.* 2006. p. 97.

Indicada autora ainda subdivide as imunidades de ordem subjetiva em políticas e ontológicas. Diz que a imunidade subjetiva ontológica decorre de um reconhecimento irrestrito de um princípio constitucional. Cita o princípio da isonomia como faceta deste tipo exoneração, a capacidade contributiva como consequência dessa igualdade e a autonomia das pessoas políticas, seja para justificar a imunidade recíproca expressa no art. 150, VI, 'a', como também a imunidade contida no art. 150, VI, 'c' ambos da CF/88. Isso tudo para explicar a intributabilidade às instituições de educação e de assistência social ante a falta de capacidade contributiva. Já a imunidade política, segundo aduz Regina Helena Costa, não se encaixa como resultado de um princípio constitucional, mas de uma deferência de 'outros princípios constitucionais', dando a entender que a construção dessa 'exoneração' é consequência de vários princípios previstos no Texto Máximo. Como exemplo, cita a *"imunidade dos templos, das entidades sindicais de trabalhadores e dos partidos políticos e suas fundações, bem como a conferida aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão."* Regina Helena Costa, ainda considera, a título de classificação, as imunidades incondicionadas e condicionadas. Dizendo que as primeiras notabilizam-se pela eficácia plena e aplicabilidade direta, não precisando de qualquer comando para produzir efeitos. A imunidade *condicionável*, por sua vez, depende de intervenção do legislador infraconstitucional, mas pelo fato da imunidade não se tipificar como norma constitucional de eficácia limitada, a eventual ausência de lei não terá o alcance de inviabilizar referida intributabilidade, justificando, por isso, o termo *condicionável* e não condicionada.<sup>134</sup>

A imunidade prevista no artigo 195,§7º da CF/88, segundo prefalada Autora, encaixa-se como ontológica e subjetiva, nos mesmos moldes da intributabilidade prevista no art. 150, VI 'c' da Superlei, visto não possuírem capacidade contributiva e o desempenho de suas finalidades são absorvidas pela capacidade econômica<sup>135</sup>.

Roque Antônio Carraza, a seu turno, entende que as imunidades tributárias podem ser divididas em objetivas, subjetivas ou mistas. A título de exemplo, as objetivas encontram assento no art. 150, VI, "d", as subjetivas, no art. 150, VI, "a" e

---

<sup>134</sup> Idem, ibid. 2006. p. 142,143, 144 e 145.

<sup>135</sup> Idem, ibid. 2006. p. 237.

195,§7º e mista, no art. 153, §4º, II da CF. Essa classificação, segundo o referido autor é a mais tradicional.<sup>136</sup>

Examinando os aspectos que importam em infraestrutura da imunidade constitucional tributária, vale dizer, a adequada explicação de suas entranhas, o fundamento básico é justificado pela generalidade constitucionalmente prevista, mormente destacar as várias hipóteses assim existentes (exemplos: intributabilidade de imposto em relação aos templos de qualquer culto, imunidade de imposto incidente sobre pequenas glebas rurais, exoneração de contribuições sociais incidentes sobre receita de exportação, imunidade relativa imposto sobre produtos industrializados destinados ao exterior e etc.). Mas em relação a imunidade das entidades beneficentes de assistência social é preciso levar em conta a qualidade que a reveste bem como os valores relacionados às suas atividades, ou seja, como a Constituição Federal revela e garante direitos sociais aos hipossuficientes.

Ainda considerando os fundamentos que explicitam o fenômeno imunitório, não se tem notícia de que aludida exoneração tributária receba tratamento semelhante em bases constitucionais em outros países<sup>137</sup>. Trata-se, a bem da verdade, de um instituto tipicamente brasileiro, conforme assinala Regina Helena Costa:

Com efeito, examinando-se as Constituições estrangeiras, verifica-se que tais textos normativos dedicam pouco ou mesmo nenhum dispositivo à matéria tributária, o que faz concluir que o entendimento adotado é o de que a exoneração tributária, quando cabível, é assunto a ser tratado pelo legislador infraconstitucional, sob a forma de isenção<sup>138</sup>.

Nesta esteira de sua inteligência, doutrina estrangeira não consegue refletir sobre o assunto em razão das peculiaridades que o fenômeno requer, sua existência é tipicamente brasileira. De qualquer forma, aludida autora afasta o entendimento de que a imunidade tributária encaixa-se como princípio constitucional orientador de

---

<sup>136</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 696.

<sup>137</sup> COSTA, Regina Helena. 2006. Op. Cit. p.28.

<sup>138</sup> Idem, ibid. 2006. p. 28. Em nota de rodapé, Regina Helena Costa pontua: Assim as Constituições da Itália (1947), Espanha (1978) e Portugal (1976) para citarmos alguns exemplos. Ressalva-se, porém, que nas Constituições do Uruguai (1966, art. 5º) e do Chile (1981, art. 19,§6º) consta a exoneração tributária dos templos dedicados aos cultos religiosos. Na Alemanha, por sua vez, o texto constitucional (1949), ao recepcionar expressamente, em seu art. 140, o art. 137, §5º, da Constituição de Weimar (1919), faz com que a mesma garantia decorra diretamente da Constituição, pois reconhece as sociedades religiosas como corporações de direito Público.

procedimento. Enquanto os princípios constitucionais tributários<sup>139</sup> dirigem-se como “*diretrizes positivas a serem atendidas no exercício do poder de tributar, indicando um caminho a ser seguido pelo legislador ou pelo aplicador do Direito*”<sup>140</sup>, a imunidade tem função negativa como algo que não deve ser violado, isto é, impõe verdadeiro obstáculo “*para algo que o constituinte quer ver não atingido ou protegido.*”<sup>141</sup> É de sua lavra: “*Entender-se a imunidade tributária como um princípio somente seria possível compreendendo-a, genericamente, como norma impositiva do dever do Estado de não tributar certas pessoas, bens e situações em nome do interesse público.*”<sup>142</sup>

E em cristalina asserção:

São, sim, as imunidades, aplicações ou manifestações de um princípio que podemos batizar de princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação.

Esse princípio, que se encontra implícito no texto constitucional, é extraído das normas que afirmam que os diversos direitos e liberdades nele contemplados devem conviver harmonicamente com a atividade tributante do Estado.

Em outras palavras, se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em despreço a esses mesmos direitos.

E uma das maneiras pelas quais, indesejadamente, pode o exercício de direitos vir a ser amesquinhado é por intermédio da tributação, porquanto o tributo, necessariamente, interfere com o direito de liberdade e o direito de propriedade dos cidadãos.<sup>143</sup>

Endossando, Fernando Borges Mânica afirma que a imunidade tributária não é princípio constitucional, mas mencionado fenômeno encontra suporte em outros princípios que animam a sua existência<sup>144</sup>.

#### 4.2.1 A Intributabilidade Relativa às Ações Voltadas à Assistência Social ‘Lato Sensu’ – Singularidades

---

<sup>139</sup> Exempli gratia: princípio da legalidade, irretroatividade, vedação ao confisco, capacidade contributiva, anterioridade e etc.

<sup>140</sup> COSTA, Regina Helena. Op. cit. p. 44.

<sup>141</sup> Idem, ibid. 2006. p. 44.

<sup>142</sup> Idem, ibid. 2006. p. 44.

<sup>143</sup> Idem, ibid. 2006. p. 44-45.

<sup>144</sup> MÂNICA, Fernando Borges. 2008. Op. Cit. p. 164.

As justificativas expostas acima oferecem condições de afinar o tema, tornando-o, portanto, mais específico. Dessarte, se as razões que explicam a imunidade encontram ancoragem na própria Lei Maior, consoante afirmado acima por Regina Helena Costa, gênese ontológica, pode-se dizer que a intributabilidade prevista no art. 195, §7º da CF/88, justifica-se através do artigo 3º da Constituição Federal, onde se lê<sup>145</sup>: “*Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; (...) III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;*” No mesmo rumo de raciocínio, pode-se invocar a redação contida no art. 6º, onde arrola os direitos sociais, bem como o artigo 203, ambos da Constituição Federal garantem o alcance da assistência social e os respectivos objetivos. Em vista disso, ações que consubstanciam a elaboração de atividades sociais beneficentes eleitas pelo legislador representam a efetividade de tais direitos, ante sua valoração, positividade e conseqüentemente sua intributabilidade.

Para Leandro Marins de Souza, a imunidade tributária relativa a impostos das instituições de educação e assistência social (art. 150, VI, ‘c’ da CF/88) e em face da contribuição para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social (art. 195, §7º da CF/88) como inseridas na Constituição, revela evolução da vontade social brasileira em consagrar através do constitucionalismo os direitos fundamentais, como efetivação do ideal de liberdade dos cidadãos. Mais adiante testifica: ‘*A Constituição surge, então, como a formalização dos anseios da sociedade que lhe dá ensejo, na forma de instrumento jurídico dotado de hierarquia suprema para que se efetive a garantia destes direitos fundamentais.*’<sup>146</sup> Ainda considerando o desiderato refletido na atual Constituição, o autor afiança que o fundamento maior que preponderou a vontade popular exercida através do Poder Constituinte originário em colocar comando dessa natureza é o seguinte:

A justificativa para a concessão de *benesses tributárias* através de imunidades é a admissão de que a sociedade não é massa homogênea, mas formada por uma diversidade de grupos que idealizam a mesma diversidade de interesses, a demandar tratamento diferenciado em busca da igualdade socioeconômico-material objeto da democracia.

---

<sup>145</sup> Art. 3º da CF/88 (transcrição parcial).

<sup>146</sup> SOUZA. Leandro Marins de. 2004. Op. cit. p. 145.

É esta a justificativa para que se implemente, no âmbito constitucional, regime especial de tributação de determinados sujeitos e atividades através da concessão de imunidades tributárias.<sup>147</sup>

Por isso é que a imunidade constitucional tributária, traz em seu cerne valores que estão intimamente ligados ao sentimento dos cidadãos brasileiros em querer, pelo regime democrático de direito, oportunizar à todos liberdade de crença religiosa, quando confere imunidade aos templos de qualquer culto, liberdade de exercício político, sindical e de instituições de educação e de assistência social, pretendendo oferecer vida condigna, tais como '*justiça social, a solidariedade social, a democracia participativa, a igualdade socioeconômica, a dignidade da pessoa humana*', como ressaltado por Leandro Marins<sup>148</sup>. Otavio Campos Fischer, a seu turno, reforça: "...a concessão de imunidades deve ser considerada como mais um instrumental para a concretização de valores fundamentais da sociedade e não como meio para a satisfação de interesses de uns poucos contribuintes."<sup>149</sup>

Abonando as assertivas acima, Roque Antônio Carrazza proclama:

É que, de um modo geral, as regras de imunidade consagram valores que, por sua importância, foram postos pela Assembléia Nacional Constituinte, em nome do povo brasileiro, no próprio preâmbulo da Constituição (igualdade, justiça, bem-estar, segurança, direitos individuais e sociais etc.).<sup>150</sup>

Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza acentuam que a vedação à tributação por intermédio da imunidade constitucional representa a opção em "preservar certos valores ou alcançar certos objetivos"<sup>151</sup> a promover arrecadação tal como prevista na Constituição Federal de 1988.

Com esteio em apontados argumentos, revela dizer que a imunidade tributária é justificada porque traduz o sentimento popular em proteger valores éticos sociais identificados constitucionalmente. É precisamente aqui que deve-se avaliar o contexto da mencionada regra de exoneração não como um favor constitucional, mas sim como

---

<sup>147</sup> Idem, ibid. 2004. p. 145.

<sup>148</sup> Idem, ibid. 2004. p. 146.

<sup>149</sup> FISCHER, Octavio Campos. **20 Anos da Constituição e os Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. In: Caderno da Escola de Direito e Relações Internacionais – UniBrasil. Curitiba/PR: 2008. p. 93.

<sup>150</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. 2007. Op. cit. p 703.

<sup>151</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva e SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. **Entidades de Assistência Social, sem Fins Lucrativos, e a Imunidade Tributária das Contribuições Sociais à Luz da Constituição Federal (parágrafo 7º, art. 195) – Necessidade de Lei Complementar para disciplinar a Matéria (art. 146. III)**. 2009. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 161. p.127.

reconhecimento de que as atividades exercidas por determinadas instituições, representam verdadeiramente ações que têm o objetivo de facilitar e promover o exercício pleno de cidadania.

Extraí-se da lógica acima exposta que além do Poder Público estar impedido exercer sua competência para instituir diversos tipos de tributos, porque o regime imunitário de tal modo assim impõe, não deve obstar ou até mesmo atrapalhar que determinadas pessoas exerçam suas atividades assistenciais eleitas pelo legislador constitucional para a realização do exercício de direitos fundamentais, como bem acentua Marcos Roberto de Oliveira: *“a atividade tributante não pode implicar a indevida minimização ou inviabilização do exercício dos direitos fundamentais.”*<sup>152</sup>

Ainda explorando os motivos que levaram o Legislador Maior conferir regra de imunidade conforme previsto no Texto Máximo, Ricardo Lobo Torres afirma que a liberdade não se limita pela ausência de constrição. Não há liberdade ao homem se o mesmo não puder viver com condições mínimas existenciais<sup>153</sup>. Mais adiante discorre sobre o mínimo vital, dizendo possuir vários sinônimos (direitos de liberdade, direitos humanos, direitos individuais, direitos naturais) e que no caso brasileiro encontra guarida no art. 5º da CF/88, não se esgotando em referida delimitação, é pré-constitucional eis que inerente à pessoa humana tem validade erga omnes varia conforme o contexto social, não tem *“dicção normativa específica”*<sup>154</sup> mas, *“está implícito também na proclamação do respeito à dignidade humana, na cláusula do Estado Social de Direito e em inúmeras outras classificações constitucionais ligadas aos direitos fundamentais.”*<sup>155</sup>

Bem por isso, o mínimo existencial até pode surgir da incorporação de interesses fundamentais relativamente aos direitos políticos, econômicos e sociais, mas, diz ele, os direitos econômicos e sociais, por si só, não geram pretensões positivas ao Estado, *“carecem de eficácia erga omnes e se subordinam à ideia de justiça social.”*<sup>156</sup>

---

<sup>152</sup> OLIVEIRA, Marcos Roberto de. Terceiro Setor e Tributação 7. **As imunidades tributárias como direitos e garantias fundamentais**: o julgado do STF na ADI nº 939-7/DF, Coordenador José Eduardo Sabo Paes, Brasília: Forense, 2015. p. 203.

<sup>153</sup>TORRES, Ricardo Lobo. **O mínimo existencial e os Direitos Fundamentais**. Revista de Direito Administrativo. Jul/Set 1989 – Rio de Janeiro Disponível na Internet:< <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/46113/44271>> Acesso em: 10/10/2017.

<sup>154</sup> Idem, ibid. 1989. p. 31.

<sup>155</sup> Idem, ibid. 1989. p. 32.

<sup>156</sup> Idem, ibid. 1989. p. 34.

O raciocínio anteriormente exposto revela que a intributabilidade como concebida pela Constituição Federal adquire posição de proteção negativa do Estado, como professa Ricardo Lobo Torres:

Os direitos da liberdade exibem *status negativus*, que significa o poder de autodeterminação do indivíduo, a liberdade de ação ou de omissão sem qualquer constrangimento por parte do Estado.

O *status negativus* do mínimo existencial se afirma, no campo tributário, através das imunidades fiscais: o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência.<sup>157</sup>

Ou seja, ainda que determinados direitos constitucionalmente previstos possam ser qualificados como normas programáticas, as quais impedem postura positiva por parte do Estado, a imunidade caracteriza-se como comando que estimula a realização de ações sociais constitucionalmente garantidas. Numa palavra, não compete ao Estado embaraçar atividades que estão acobertadas pelo manto da imunidade, repita-se. Resta sim encorajá-las.

A título de exemplo, a própria Constituição ao prescrever regra imunizante relativamente à assistência jurídica integral e gratuita (art. 5º, LXXIV da CF/88) àqueles que assim necessitarem (comprovação de insuficiência de recursos), reclama compromisso indelével de acesso à justiça que o legislador máximo conferiu como direito fundamental plasmado no art. 5º da Constituição Federal de 1988. É claro que a imunidade fundada no artigo 195, §7º, da CF/88 ratifica todos os argumentos abordados acima.

Desse modo, resta justificada a imunidade em termos ontológicos e axiológicos específicos, consoante valores expressos e insertos na Lei Maior de 1988. Note-se, contudo, o fundamento de intributabilidade não se explica tão somente porque está na Constituição, seus alicerces decorrem de princípios que materializam a impossibilidade dos Poderes Públicos internos exercerem por essa ordem suas competências tributárias ante vontade do Legislador Maior em querer facilitar a realização de direitos fundamentais.

Partindo-se dos ensinamentos acima, isto é, dos aspectos gerais que versam sobre a imunidade como divisão, valores e princípios que a motiva, verifica-se que apontada exoneração estatuída no art. 195, §7º da CF/88, pode ser desenhada assim:

---

<sup>157</sup> Idem, *ibid.* 1989. p. 35



Subjetiva, porque a pessoa jurídica assim prevista – entidades beneficentes de assistência social – deve possuir em seu núcleo autóctone forte valor axiológico e ontológico – repita-se, características inatas que justificam fruir da exoneração constitucionalmente prevista uma vez que confere efetividade aos direitos fundamentais, através do exercício constante de assistência social em sentido amplo.

E quanto aos fundamentos singulares que aportam a imunidade relativa às contribuições previstas para a seguridade social, Rogério Tobias de Carvalho assim consigna:

A imunidade das entidades de assistência social às contribuições securitárias são garantias do direito fundamental à existência humana digna. Como garantia de um direito humano, também traz consigo o mesmo fundamento daquele.(....)

Impende salientar que, embora a imunidade seja subjetiva, direcionando-se de forma imediata às instituições de assistência social, mediamente ela protege as pessoas amparadas por tais instituições beneficentes. Os verdadeiros destinatários da garantia constitucional não são as pessoas jurídicas, que não são um fim em si próprias, mas sim os carentes por ela assistidos, os quais fazem parte do imenso tecido social mais pobre da população.

Com isso, pode-se afirmar que sua base de sustentação maior está na importante missão de proteger, cercar o ser humano do mínimo vital indispensável à existência digna, através de ações de assistência social, impedindo que o poder tributário o aniquile ou embarace o funcionamento dessas entidades.<sup>158</sup>

Considerações desse jaez fazem refletir o quanto representa a exoneração tributária brasileira a partir de um comando constitucional. Sim porque, se de um lado há o Poder de Tributar para legitimar a estrutura, ações da administração pública e políticas de Estado através de regras específicas, portanto, absolutamente relevantes em qualquer sociedade onde existe Estado democrático de direito, de outro lado, há clara imposição de que tal receita derivada não deve ocorrer em determinada hipótese, indicando, por isso, inequivocamente um sinal contundente de que um bem maior deve ser protegido. E neste caso, como acentuado por Rogério Tobias de Carvalho, está-se a preservar as pessoas carentes que necessitam ter o mínimo necessário à sua existência. Realmente, os verdadeiros beneficiados dessa intributabilidade são àqueles que precisam da atuação do Estado de modo a receber adequadamente serviço social para a realização de direitos fundamentais.

---

<sup>158</sup> Carvalho, Rogério Tobias de. **Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social** — Rio de Janeiro: Renovar. 2006. p. 112.

### 4.3 - IMUNIDADE: BENEFÍCIO OU COLABORAÇÃO?

A origem da imunidade constitucional tributária estudada acima - itens 4.2 e 4.2.1 – disponibiliza elementos de convencimento que auxiliam seu conceito existencial. Regime que se justifica como instrumento de proteção a garantir a realização da cidadania plena, ou seja, ainda que destinada às entidades assim caracterizadas, são os beneficiários de tal política que acabam sendo protegidos diante da execução desse regime, de acordo com o entendimento de Rogério de Tobias de Carvalho<sup>159</sup>.

Cumpra aqui, por conseguinte, seguir com o assunto investigando-o como forma de melhor tratar o fenômeno da intributabilidade colocado topograficamente nas disposições gerais da Ordem Social da Superlei. Evidentemente, seria fácil explicá-la como benefício constitucionalmente previsto de modo a encerrar qualquer avaliação mais crítica e cômoda impressão de real satisfação. Porém, o desassossego aqui é justificado não só pelo que representa no contexto de sua análise, mas pelo adequado desenvolvimento científico que o trabalho impõe. Certamente outras exonerações constitucionalmente previstas demandam as devidas explicações, justificativas e motivações, porém fogem completamente do atual objetivo. O compromisso aqui está atrelado ao que Edgar Morin trata como “A verdade da ciência”:

*“A verdade da ciência não está unicamente na capitalização das verdades adquiridas, na verificação das teorias conhecidas, mas no caráter da aventura que permite, melhor dizendo, que hoje exige a contestação de suas próprias estruturas de pensamento.”<sup>160</sup>*

Isto é, o desenvolvimento da proposição por sua particularidade - fenômeno eminentemente brasileiro -, tem a finalidade de oferecer margem de segurança científica a encontrar adequadas soluções que acomodam os verdadeiros propósitos que a sociedade brasileira, através do Texto Maior, assegura em face dos direitos sociais.

Por isso, é natural que a observação do objeto decorra pelo que está contido na Constituição Federal de 1988, dada a sua concretude, opondo-se, via de

---

<sup>159</sup> Idem, *ibid.* 2006. p. 133.

<sup>160</sup> MORIN, Edgar. **Ciência com consciência**. 82 ed., Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2005. p. 26.

consequência, a abstrações que podem ser contestadas com certa facilidade. Assim, retira-se do inciso II do artigo 204 da Lei Maior a intenção do constituinte em querer a participação da população na implementação de políticas e controle de ações assistenciais. Fernando Borges Mânica ao examinar artigos 196,197,198, 203,204,205 e 208 todos da Constituição de 1988, artigos esses que cuidam da educação e assistência social<sup>161</sup>, entende que tais áreas consubstanciam: “*deveres do Estado e serão prestadas com a colaboração da sociedade.*”<sup>162</sup>

Diz Mânica que a prestação de serviços realizados através das entidades do terceiro setor não decorre da inoperância do Estado, isto é, não é porque o Poder Público não consegue atender as demandas sociais às quais tem o dever de atender, que justifica a atuação das organizações privadas em função do incentivo concedido através da intributabilidade. Confira-se:

Contudo, não pensamos que a necessidade de colaboração da sociedade civil na prestação desses serviços, e a decorrente necessidade de incentivo à prestação de tais atividades pela iniciativa privada decorra de tal situação. Assim, discordamos de parte da doutrina, que trata das imunidades tributárias como incentivo a que a população atue em áreas nas quais o Estado deveria atuar e não o faz adequadamente.

Em nossa opinião, o próprio Texto Constitucional prescreve a colaboração da sociedade na promoção de valores albergados pela Constituição, diretamente vinculados à dignidade da pessoa humana, independente do grau de eficiência do Estado no desenvolvimento de suas atividades.<sup>163</sup>

Partindo de apontada asserção, percebe-se que o constituinte de fato quis repartir os deveres insculpidos com a sociedade, chamando-a para colaborar de maneira a fazer com que a proteção estatal seja dilargada o bastante à área da assistência social de maneira a oferecer campo a quem tiver tal interesse. Nítida, portanto, a vontade em dividir atribuições de absoluta relevância social.

Leandro Marins, no mesmo eito reforça a leitura depreendida acima, na medida em que ampara seu convencimento de que a atual Lei Maior firmou a participação da iniciativa privada no campo social da atuação estatal. Tanto assim que ao citar o artigo 194 da CF/88, advoga que a atuação tanto do Estado como da sociedade, nas ações

---

<sup>161</sup> Referido autor entende que a saúde também está incluída (nota de rodapé).

<sup>162</sup> MÂNICA. Fernando Borges. 2008. Op. cit. p. 187-189.

<sup>163</sup> Idem, ibid. 2008. p. 189.

dirigidas à saúde, previdência social e assistência, é de ambos. O mesmo raciocínio é extraído quanto a dicção dos artigos 197, 199 e 204, todos da Superlei, autenticam o compromisso de participação da iniciativa privada na realização de ações voltadas à assistência social. Veja-se:

Tem-se, até aqui, que o desenvolvimento do Terceiro Setor tem motivo de ser. Efetivamente, os dispositivos constitucionais que abram margem à participação da iniciativa privada em ações de interesse social têm larga evolução em 1988, legitimando a atuação destas instituições e incentivando a participação da sociedade nas questões sociais.

(...)

E a Constituição de 1988 vai além, enfatizando a responsabilidade conjunta do Estado e da sociedade na promoção de ações sociais para a infância, os adolescentes e os idosos em seus artigos 227 e 230, confirmando sua vocação social e a afirmação de que, realmente, abre bastante espaço para o desenvolvimento das atividades que atualmente têm sido atribuídas ao Terceiro Setor.<sup>164</sup>

O que se vê, portanto, é que os recursos oriundos da tributação Estatal não conseguem atender todas as demandas sociais previstas na atual Constituição Federal. Há reconhecido descompasso entre o que se pretende em termos de efetivação de justiça social e o dinheiro público assim destinado, vale dizer, suprir razoavelmente todas as necessidades no campo da saúde, educação e assistência social aos necessitados. Por isso, a cooperação das instituições com tal perfil, beneficentes de assistência social, é tão relevante na atual conjuntura brasileira pois há indução para a efetiva atuação no desenvolvimento de tais atividades, mediante exoneração tributária, que, em última análise corresponde a abdicação do Estado ao exercício do Poder de tributar.

Sob esse ângulo, a imunidade vem muito mais como ação colaborativa do que como somente benefício propriamente dito. Sobre o assunto, Marcel Citro de Azevedo assegura:

Como o Estado Brasileiro se erige sobre o princípio da dignidade da pessoa humana, não haveria sentido em onerar com tributos aqueles entes que realizam precipuamente a atividade que os governos dos entes federados deveriam realizar, diminuindo, assim, com a tributação, os recursos destinados a tal finalidade.

Ademais, não possuem os órgãos estatais condições materiais de efetivar os amplos objetivos correlacionados à prestação de serviços de saúde, previdência e assistência sem a imprescindível ajuda da sociedade civil, tanto que o próprio *caput* do artigo 194 prevê a sua

---

<sup>164</sup> SOUZA. Leandro Marins de. 2004. p. 87-91.

participação de forma expressa. Ora, se pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos estão suprindo deficiências de próprio estado, incapaz de formular e executar políticas públicas abrangentes que possam garantir o mínimo existencial no que tange à seguridade, nada mais razoável do que imuniza-las do pagamento de tributos instituídas com a finalidade de, exatamente, financiar políticas públicas que o estado não dá conta de executar com o alcance e a eficiência necessários.<sup>165</sup>

A explicação, por conseguinte, encaixa-se como ação de apoio complementar a privilégio constitucionalmente garantido. Ratificando tal ponto de vista, Roberto Fernandes Júnior, observa que “o próprio legislador constituinte originário previu a complementariedade da sociedade civil às ações do Estado, na prestação de serviços que realizassem os direitos fundamentais sociais.”<sup>166</sup>

E segundo atesta, extrai-se da atual Constituição que há duas formas desse serviço adicional ser prestado:

O primeiro se realiza por meio de empresas, submetidas às normas de livre iniciativa e orientadas para a obtenção de lucro, ainda que haja um âmbito normativo de intervenção normativa e administrativo do Estado brasileiro, no sentido de proteger os interesses e os direitos subjetivos dos consumidores integrantes de tais relações jurídicas. O segundo modo é o que é exercido por entidades civis que não visam lucro, mas à promoção e à realização daqueles direitos fundamentais de 2ª geração<sup>167</sup>. Avultam, nesse contexto, as entidades beneficentes de assistência social, em favor das quais o legislador constituinte originário, ao tempo que criou a Seguridade Social e as contribuições, ainda que a qualificando impropriamente de isenção tributária.<sup>168</sup>

É adequado angular consciente argumento, na medida em que revela um maior recorte, vale dizer, mais abrangente que se pode atribuir ao fenômeno imunitório. Diz-se consciente porque não se deve apequená-la como um simples favor limitador de uma potência, potência essa que deve produzir efeitos necessários como incentivo emancipatório de cidadania. A imunidade em tela, portanto, não é fruto de um capricho

---

<sup>165</sup> AZEVEDO, Marcel Citro de. **Imunidades para Instituições Assistenciais e seu Impacto na Seguridade Social: uma Visão Contemporânea**. Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGDir./UFRGS, Porto Alegre, v. 10, n. 3, dez. 2015. ISSN 2317-8558. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/index.php/ppgdir/article/view/58889>>. Acesso em: 23 nov. 2017. p. 177-178.

<sup>166</sup> FERNANDES JUNIOR, Roberto. **Contornos jurídicos da imunidade tributária das contribuições sociais de custeio da seguridade social (artigo 195, § 7º, da Constituição Federal)**. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 56, out. 2013. Edição especial 25 anos da Constituição de 1988. (Grandes temas do Brasil contemporâneo). Disponível em: [http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao056/Roberto\\_FernandesJunior.html](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao056/Roberto_FernandesJunior.html) Acesso em: 24/11/2017. 2013. p. 16.

<sup>167</sup> Segundo o autor os direitos de segunda geração consubstanciam direitos sociais positivados na Lei Maior. Op. Cit. p. 1. como direitos fundamentais de 2ª geração, é estreme de dúvidas.

<sup>168</sup> FERNANDES JUNIOR, Roberto. 2013. Op. Cit. p.16.

constitucionalmente previsto, deve ser compreendida como um regime que irradia comandos de maneira à permitir a construção de uma sociedade mais equilibrada em termos de oportunidade, através da fruição de determinada exoneração tributária conferida às entidades de assistência social.

#### 4.4 – ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

O objeto de estudo impõe investigar a redação do artigo 195, §7º da Lei Maior. Ainda que possam existir diferenças redacionais relativamente dos artigos 150, VI ‘c’<sup>169</sup> e 195, §7º<sup>170</sup> ambos da Constituição Federal de 1988, a imunidade em relação aos impostos é endereçada às instituições de educação e assistência social, ao passo em que a imunidade<sup>171</sup> relativa às contribuições sociais é direcionada às entidades beneficentes de assistência social, observa-se que há intributabilidade de impostos às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, de acordo com o §2º do art. 150 da CF/88.

No julgamento da ADI nº 2028, o Supremo Tribunal Federal<sup>172</sup>, ação aforada com o propósito de impugnar os artigos 1º (parcial), 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998<sup>173</sup>, firmou entendimento, nos termos do voto vencedor do Min. Teori Zavascki, que a expressão “*entidade beneficente de assistência social (art. 195, §7º) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI)*”<sup>174</sup>. Para o magistrado, a expressão contida no art. 150, VI, ‘c’ não é a mesma inserta no art. 195, §7º, ambos da Lei Maior. O estímulo de referida afirmação, com anunciada referência, decorre da doutrina de Regina Helena Costa, para quem:

---

<sup>169</sup> 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;

<sup>170</sup> 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;

<sup>171</sup> Somente para afastar qualquer entendimento diverso no RMS nº 22.192/DF o Supremo Tribunal Federal reconheceu tratar-se de imunidade.

<sup>172</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de /inconstitucionalidade nº 2.028/DF. Requerente: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços – CNS. Interessado: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 02/03/2017. Disponível em < <http://www.stf.jus.br/portal>>. Acesso em 15 outubro 2017.

<sup>173</sup> Lei que alterou a redação do art. 55 da Lei 8.212/91.

<sup>174</sup> Destaque de parte do voto do Min. Teori Zavascki, p. 50.

Instituição ou entidade beneficente de assistência social é aquela que não somente não possui finalidade lucrativa, mas também dedica-se, ainda que parcialmente, ao atendimento dos necessitados. A gratuidade dos serviços prestados é, portanto, elemento caracterizador da beneficência.

Portanto, a entidade de assistência social titular do direito público subjetivo de não ser tributada mediante contribuição para a seguridade social deve cumprir não somente os requisitos constitucionais necessários para a fruição da imunidade concernente ao seu patrimônio, renda ou serviços – dedicar-se à assistência social e não possuir fim lucrativo -, mas também ser beneficente, consoante a noção expressa.

(...)

Significa dizer que se exime a entidade de assistência social da exigência da contribuição para a seguridade social porque tal entidade realiza beneficência, voltando o desempenho de suas atividades exatamente aos sujeitos que são beneficiários de assistência social e ser prestada pelo Estado.<sup>175</sup>

A inquietação manifestada pelo Ministro Teori repousa na convicção de que a beneficência necessariamente deve ser realizada e encaminhada às pessoas carentes e de modo gratuito. Por isso é necessária a devida contrapartida para que possa viabilizar o exercício de serviços assistenciais e assim aproveitar a imunidade prevista no art. 195, §7º da CF/88. Tem-se no primeiro caso a generalidade (instituição de assistência social), e na segunda hipótese, espécie 'beneficente de assistência social'. O raciocínio exposto firma entendimento de que o conceito de beneficência pode ser desenvolvido pelo legislador infraconstitucional.

Em todo caso, o desfrute da imunidade prevista nos artigos em destaque (art. 150, VI 'c' e 195, §7º, da CF/88), abrange a assistência social em seu maior campo. O Supremo Tribunal Federal, através da lavra do Ministro Marco Aurélio, Relator do RE nº 566.622/RS, referenda entendimento de que:

O Tribunal reconhece sentido mais amplo ao termo "assistência social", constante no artigo 203 da Carta de 1988, concluindo que, entre as formas de promover os objetivos revelados nos incisos desse preceito, estão incluídos os serviços de saúde e educação. Toda pessoa jurídica que preste serviços, sem fins lucrativos, com caráter assistencial, em favor da coletividade e, em especial, dos hipossuficientes, estará atuando em concerto com o Poder Público na satisfação de direitos fundamentais sociais.

Daí a razão de o constituinte ter assegurado a imunidade a essas pessoas em relação tanto aos impostos como às contribuições sociais, tudo a partir da impossibilidade de tributar atividades típicas

---

<sup>175</sup> COSTA. Regina Helena. 2006. Op. cit. p. 240.

do Estado em favor da realização de direitos fundamentais no campo da assistência social. Em última análise, são os direitos sociais, em especial o amparo à população mais carente, a fonte de legitimação e diretriz interpretativa dessa regra constitucional de imunidade.<sup>176</sup>

Sendo assim, devidamente esclarecida a questão acerca das pessoas jurídicas acobertadas pela imunidade constitucional tributária, através da interpretação cravada pelo Supremo Tribunal Federal, quando provocado à decidir sobre os termos prescritos na Constituição Federal de 1988, seja através da ADI nº 2028 como RE nº 566.622. Aliás, a impropriedade praticada pelo legislador constitucional ao utilizar o termo “isenção” quando na verdade deveria utilizar a expressão “imunidade” na redação contida no parágrafo 7º do art. 195, também está devidamente superada, uma vez que a negativa de competência conferida às pessoas públicas de direito constitucional interno deve sempre ocorrer pela regra de imunidade e não isenção, consoante devidamente pacificado através da ADI 2.545-MC, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ de 07/02/2003.

#### 4.4.1 – Ausência de Capacidade Contributiva

Roque Antônio Carrazza expando sobre a capacidade contributiva (art. 145, §1º<sup>177</sup> da CF/88), afirma que o termo designa o mesmo que capacidade econômica e que o objetivo desse princípio decorre da “Conquista do Estado Moderno” pois ajuda na realização da justiça fiscal. Cada um deve colaborar com o financiamento do Estado considerando suas possibilidades<sup>178</sup>.

Regina Helena Costa, no que lhe concerne, divide capacidade contributiva e econômica, dizendo que a capacidade contributiva pressupõe a econômica, mas o inverso não ocorre. No campo da imunidade, uma vez que adota termos distintos, há presunção de existência de capacidade econômica. Caso não exista, não há falar em

---

<sup>176</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 566.622/RS. Recorrente: Sociedade Beneficente de Parobé. Recorrida: União. Relator: Min. Marco Aurélio Mello, 23/02/2017. Disponível em < <http://www.stf.jus.br/portal>>. Acesso em 15 outubro 2017. Destaque de parte do voto, p. 14.

<sup>177</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

<sup>178</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. 2007. Op. cit. p. 102.



‘atipicidade’ dada a ausência de fato econômico. A falta capacidade contributiva seria decorrência lógica de apontada hipótese<sup>179</sup>.

Agora, os casos em que há capacidade econômica mas não contributiva, como aponta Regina Helena Costa, amolda-se na hipótese de imunidade, ou seja, mesmo havendo aptidão em contribuir os esforços deverão ser dirigidos “à consecução dos serviços que estão à seus cargos”<sup>180</sup>.

Marco Aurélio Greco, por sua vez, faz importantes considerações do mesmo assunto no que toca às contribuições sociais, uma vez que o artigo 145, §1º, da CF/88 expressamente indica que os impostos é que devem estar assim submetidos. E conforme diz, avalia-se primeiramente se há capacidade contributiva que a justifique, para depois avaliar se o imposto viola ou não a igualdade. A atual Constituição, diferentemente da anterior que tinha o propósito básico de organizar o Estado e tratar do seu funcionamento, está voltada aos anseios da sociedade, motivo pelo qual, a interpretação que se deve retirar de determinados capítulos há de contextualizar “diretrizes fundamentais que a própria Constituição consagra em sua parte inicial, dedicada aos Princípios Fundamentais.”<sup>181</sup>

Comparando, portanto, as conformações entre os dois Textos Máximos (o anterior CF/67 e o atual), Greco acrescenta:

- a) liberdade e solidariedade como objetivos fundamentais da República (e a partir destes objetivos devem ser vistas as disposições técnicas de cada subsistema);
- b) igualdade geral, com a refração que sofre dos objetivos da República;
- c) capacidade contributiva como princípio geral, em sintonia com a liberdade e a solidariedade, visando uma sociedade justa; e
- d) igualdade tributária como limitação ao poder de tributar.<sup>182</sup>

Para Greco, há atualmente um descolamento entre igualdade tributária e capacidade contributiva. No caso, *“a igualdade tributária deixa de ser um princípio informador de tributação para se transformar em critério de distribuição da carga tributária, à vista da mesma manifestação de capacidade contributiva.”* E no que toca a capacidade contributiva: *“A capacidade contributiva deixa de ser um desdobramento*

---

<sup>179</sup> COSTA, Regina Helena. 2006. Op. Cit. p. 95 - 96.

<sup>180</sup> Idem, ibid. 2006. p. 96.

<sup>181</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 191 e 192.

<sup>182</sup> Idem, ibid. 2000. p. 192

*da igualdade para vincular-se diretamente à liberdade à solidariedade no sentido de buscar da justiça*<sup>183</sup>.”

Ainda que Greco entenda que o princípio da capacidade contributiva só seja aplicado à determinadas contribuições, em qualquer situação a solidariedade social há de ser avaliada como elemento que faz parte de seu núcleo.

A guisa de tal raciocínio verifica-se que instituições tipificadas como imunes seja em relação aos impostos (art. 150, VI, ‘c’) como contribuições à seguridade social (art. 195, §7º da CF/88), executam ações reveladoras de solidariedade social, denotando, por isso, a exata noção de supressão da competência tributária. Através desse entendimento a isonomia não é elemento que integrará a tributação uma vez que ausente a capacidade contributiva da entidade assim qualificada. Em recente julgado, o STF RE nº 636.941 reforça a convicção de que as instituições assim predicadas não possuem capacidade contributiva, *verbis*:

A ratio da supressão da competência tributária funda-se na ausência de capacidade contributiva ou na aplicação do princípio da solidariedade de forma inversa. Vale dizer: a ausência de tributação das contribuições sociais decorre da colaboração que estas entidades prestam ao Estado<sup>184</sup>.

De qualquer maneira, a contribuição prevista no art. 195, §7º da CF/88, adquire característica de imposto conforme acentua Roque Carrazza, muito embora qualificado pela finalidade constitucionalmente determinada. A justificativa disso repousa na assertiva de que o pagamento dessa exação está desvinculado a qualquer atuação do Estado, “a hipótese de incidência é sempre um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal – o que nos reconduz à ideia de que revestem a natureza jurídica de imposto.”<sup>185</sup>

Todavia, se o critério de identificação for somente de que trata-se de um imposto com destinação específica, não haveria razão do legislador constitucional estabelecer imunidade aos impostos (art. 150, VI, ‘c’) da CF/88) como também às contribuições à seguridade social (art. 195, §7º da CF/88) já que em sua essência

---

<sup>183</sup> Idem, *ibid.* 2000. p. 193.

<sup>184</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 636.941. Recorrente: União Recorrido: Associação Pró-Ensino em Santa Cruz do Sul APESC. Relator: Luiz Fuz, DJe 04 de abril de 2014. Disponível em <<http://web.stf.jus.br>>. Acesso em 02/05/2018. p. 30.

<sup>185</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. 2007. Op. Cit. p. 589.

apontadas contribuições são enquadradas como espécie de imposto. A colaboração de José Eduardo Soares de Melo neste caso é importante, veja-se:

Cada tipo tributário apresenta uma conotação distinta, regras diferenciadas: enfim, não são rigorosamente idênticos. Exemplificativamente: (a) as imunidades genéricas só se aplicam aos impostos (art. 150, VI); (b) admite-se certa excepcionalidade ao princípio da legalidade para alguns impostos (art. 153, §1º); (c) a anterioridade não se aplica a determinados impostos (art. 153, I, II, IV e VI); (d) as alíquotas seletivas só são previstas para o IPI (art. 153, IV, e §3º, I) ICMS (art. 155, II, e §2º, III). IR (art. 153, III, e §2º) e IPTU (arts. 156, I, e § 1º, e 182, §§ 2º e 4º)<sup>186</sup>

Ora, pelo fato de que cada tributo tem sua particularidade de acordo com o que prevê a atual Constituição é o que justifica as imunidades tributárias como insertas no Texto Maior e a possibilidade ou não da capacidade contributiva adotar diversos tipos exacionais. Roberto Ferraz reconhece que cada tributo tem lá suas particularidades, contudo, entende que a capacidade contributiva aplica-se a todos os tributos, uma vez que concretiza a igualdade em matéria tributária. Para Ferraz, a capacidade contributiva aplica-se de forma singular, considerando a característica própria de cada exação<sup>187</sup>. Por isso é que a Constituição prevê a hipótese de haver possibilidade e não imperatividade da utilização da capacidade contributiva como princípio a ser adotado no sistema tributário nacional.

#### 4.5 – ART. 195, §7º DA CF/88 E LEI REGULAMENTADORA

Nada obstante o art. 195, §7º da Constituição de 1988 ter sido abordado no item acima, ocasião em que a infraestrutura relativa a imunidade constitucional foi desenvolvida e justificada em cotejo com a imunidade prevista no art. 150, VI, 'c' do Texto Maior, convém agora tratá-la de maneira mais detalhada, sobretudo porque cuida-se de um comando que requer para sua fruição o cumprimento de exigências estabelecidas em lei. A previsão contida no art. 150, VI, 'c' da CF/88 também reclama regulamentação infraconstitucional. Porém, há entendimento comum que o art. 14 do Código Tributário Nacional é o veículo legal apto à dispor os requisitos para a

<sup>186</sup> MELO, José Eduardo Soares. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 5ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 89.

<sup>187</sup> FERRAZ, Roberto. **A inversão do princípio da capacidade contributiva no aumento da Cofins pela lei 9.718/98**. RDDT 130/72, jul. 2006. p. 80-81.

adequada fruição de tal intributabilidade, contrariamente da imunidade habitada no art. 195, §7º da CF/88.

Foi através do RE nº 566.622 que o Supremo Tribunal Federal recentemente decidiu que “os requisitos para o gozo de imunidade não de estar previstos em lei complementar”<sup>188</sup>, mormente entender que compete à mencionada lei regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, conforme redação contida no art. 146, II<sup>189</sup>, na CF/88.

Dessarte, em apontado Recurso Extraordinário a discussão versou sobre o veículo legal adequado à estabelecer limitações ao poder de tributar quanto a exoneração tributária prevista no art. 195, §7º da CF/88, dada a dicção expressa no art. 146, II da CF/88. Apenas para enriquecer o tema, extrai-se do voto do Ministro Marco Aurélio, Relator do RE nº 566.622, a seguinte passagem:

Daí que, em se tratando de autêntica limitação ao poder de tributar, “exigências legais” ao exercício das imunidades são sempre “normas de regulação” às quais fez referência o constituinte originário no inciso II do artigo 146, no qual consta devam ser as mesmas dispostas em lei complementar: Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; O §7º do artigo 195 deve ser interpretado e aplicado em conjunto com o preceito constitucional transcrito, afastando-se dúvida quanto a reserva exclusiva de lei complementar para a disciplina das condições a serem observadas no exercício do direito à imunidade. No âmbito do sistema normativo brasileiro, e considerada a natureza tributária das contribuições sociais, é no Código Tributário Nacional, precisamente no artigo 14, que se encontram os requisitos exigidos: (...) <sup>190</sup>

É que a lei de custeio da seguridade social<sup>191</sup>, através do art. 55<sup>192</sup>, estabelecia condições fora de seus limites de competência. A celeuma toda, portanto, era delimitar o que consideravam regras de forma e constituição como elementos que poderiam ser disciplinados através de lei ordinária, mormente observar que limitações ao poder de tributar foram reservadas à lei complementar. Assim, mesmo que o arranjo legal

---

<sup>188</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 566.622/RS. Recorrente: Sociedade Beneficente de Parobé. Recorrida: União. Relator: Min. Marco Aurélio Mello, 23/02/2017. Disponível em < <http://www.stf.jus.br/portal>>. Acesso em 15 outubro 2017. Reprodução da tese fixada em repercussão geral.

<sup>189</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

<sup>190</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 566.622/RS. Voto do Relator. Cit. p. 16.

<sup>191</sup> Lei nº 8.212/91

<sup>192</sup> Atualmente revogado pela lei 12.101/09.

contido nos artigos 9<sup>193</sup> e 14<sup>194</sup> do CTN preveja proibição de cobrar imposto como espécie tributária, o Supremo Tribunal Federal estabeleceu entendimento procurando adequar o comando constitucional determinado no art. 146, II da Lei Maior relativamente às contribuições à seguridade social. Sob outro cariz: a avaliação que a Augusta Corte fez em relação às prescrições contidas no apontado artigo foi que mencionado diploma legal transbordou a previsão contida na Lei Maior quanto às limitações ao poder de tributar, *“o legislador ordinário restringiu o alcance subjetivo de regra constitucional, impondo condições formais reveladoras de autênticos limites à imunidade.”*<sup>195</sup>

Em decorrência do que foi exposto nos itens 4.3 e 4.4, observa-se que a imunidade prevista no art. 195, §7 da Lei Suprema, conforme entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal através da Adin nº 2028, quando se refere ao termo beneficente, não dispõe de elementos de modo a defini-lo e concretiza-lo, tarefa essa delegada ao legislador infraconstitucional e forçosamente deve conter em seu cerne ações gratuitas dirigidas aos desvalidos. Portanto, nada impede que lei ordinária discipline forma e constituição da entidade beneficente deixando para lei complementar a efetiva regulação da limitação ao poder de tributar. De qualquer maneira, a interpretação do termo ‘assistência social’ nos moldes estatuídos no art. 203 da CF/88, avalizado pela Augusta Corte através do RE nº 566.622, deve ser mais amplo, justamente para reverenciar valores que são caros à sociedade e que estão protegidos da tributação pela regra da intributabilidade (art. 150, VC ‘c’ e 195, §7º ambos da CF/88), repise-se. Por fim, a norma que deve regulamentar o artigo em mira é a lei complementar de caráter nacional, neste caso art. 14 do Código Tributário Nacional como veículo mais adequado à estabelecer as limitações constitucionais ao poder de tributar, eis que o Supremo Tribunal Federal por meio do RE nº 566.622,

---

<sup>193</sup> Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - cobrar imposto sobre:

<sup>194</sup> 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 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.

<sup>195</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 566.622/RS. Destaque de parte do voto do Min. Marco Aurélio, p. 19

assim decidiu. Entretanto, a ADI nº 2028, julgada posteriormente - em 02/03/2017 – fez algumas ponderações dignas de melhor avaliação. Esse tema será a seguir melhor examinado.

#### 4.5.1 – Art. 14 do Código Tributário Nacional e o Julgamento do RE nº 566.622

Sob a ótica do julgado RE nº 566.622, as limitações ao poder de tributar regular-se-ão através de lei complementar, neste caso, o Código Tributário Nacional. Destarte, entidades beneficentes de assistência social para desfrutarem da imunidade relativa às contribuições securitárias devem atender as exigências previstas no artigo 14 do Código Tributário Nacional, assim transcrito:

Art. 14. O disposto na alínea “c” do inciso 9º<sup>196</sup> 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;  
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 art. 9º<sup>197</sup>, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.  
§ 2º Os serviços a que se refere a alínea ‘c’ do inciso IV do art. 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Note-se, porém, a ADI nº 2028 julgada posteriormente ao RE nº 566.622<sup>198</sup>, mesmo entendendo que lei complementar é a norma mais adequada à regulamentar as limitações ao poder de tributar, decidiu que a atividade beneficente pressupõe gratuidade de prestação de serviços assistenciais àqueles necessitados.

---

<sup>196</sup> Art. 9º. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (....) IV – cobrar imposto sobre: (....) c) o patrimônio, a 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, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Nova redação conforme a Lei Complementar 104/01, vigente desde a publicação em 11/01/01).

<sup>197</sup> § 1º do artigo 9º tem a seguinte redação: “O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes cabia reter na fonte, e não dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações por terceiros.

<sup>198</sup> RE nº 566.622 julgado em 23/02/2017 e ADI nº 2028 julgada em 02/03/2017.

#### 4.6 – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE SOB Nº 2028 E Nº 1802

Muito embora no julgamento do RE nº 566.622 o Supremo Tribunal Federal tenha decidido que a limitação ao poder de tributar seja regulado pelo Código Tributário Nacional como estudado acima, o julgamento da ADI nº 2028 deixou patente que o termo beneficente deve ser cumprido como ação dirigida aos hipossuficientes. Além do mais, o julgamento da prefalada ação direta de inconstitucionalidade, determina que a prática da gratuidade, marca caracterizadora da beneficência (atualmente não mensurável por lei complementar<sup>199</sup>), deverá ser atendida como contrapartida ao gozo da imunidade, imunidade essa que recai sobre as contribuições afetas à seguridade social. Atualmente a inexistência de lei complementar que possa disciplinar adequadamente qual o percentual de gratuidade que deve ser direcionado aos necessitados ainda causará muita contenda judicial. Deveras, pelo que foi exposto acima, itens 4.5 e 4.5.1, a intributabilidade prevista no art. 195, §7º da CF/88 vem para estimular ações dirigidas às pessoas carentes no campo da assistência social. Por isso, mesmo que o art. 14 do CTN possa ser aplicado para regular o artigo em questão, de acordo com o julgado prolatado no RE nº 566.622, não prescreve hipóteses (validação finalística) calibradoras de gratuidade e ainda voltadas aos desamparados.

De mais a mais, através da ADI nº 1.802, recentemente - 14/04/2018 - a Augusta Corte ao decidir pela parcial inconstitucionalidade da lei nº 9.532/97, pois estabeleceu mais condicionantes ao desfrute da imunidade prevista no art. 150, VI “c” da CF/88, conseqüentemente invadiu formal e materialmente assunto afeto à Lei Complementar, pois acabou entendendo que “aspectos necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como as referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo”<sup>200</sup> podem sim ser regidos por Lei Ordinária.

Logo, ainda que a limitação ao poder de tributar - previsão art. 146, II da Superlei - seja dirigida através de Lei Complementar, o que faz crer que o desfrute das imunidades relativas aos impostos a contribuições à seguridade social ocorra

---

<sup>199</sup> Dicção do art. 146, II da CF/88.

<sup>200</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1802/DF. Requerente: Confederação Nacional de Saúde – Hospitais Estabelecimentos e Serviços – CNS. Impetrados: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator Atual: Min. Dias Toffoli, 14/04/2018. Disponível em < <http://www.stf.jus.br/portal>>. Acesso em 14 junho 2018.p. 11.

desde que as entidades lá previstas atendam os requisitos contidos no art. 14 do CTN, não se pode descurar o alcance da legislação ordinária em relação à matéria, conforme vem determinando a Augusta Corte Nacional.



## **5. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS FUNDAÇÕES GOVERNAMENTAIS E CONSÓRCIOS PÚBLICOS APLICABILIDADE E CONSEQUÊNCIAS TRIBUTÁRIAS**

Os primeiros capítulos trataram de descrever os atores que serão objeto de abordagem quanto ao tema em análise, qual seja: fundações governamentais e consórcios públicos desenvolvedores de ações assistenciais. Tanto as fundações governamentais como os consórcios públicos ao praticarem ações sociais em apontado campo, mesmo com espinhosas prescrições de índole constitucional e legal, oportunizam progredir com segurança na pesquisa, uma vez que delimitados em face de suas características e singularidades. O capítulo 3, no que lhe diz respeito, versou sobre a imunidade constitucional tributária, conceitos, características, explicações que justificam apontado regime, a maneira mais adequada de interpretá-la, o entendimento que se deve extrair do termo 'entidades beneficentes de assistência social', como também os julgados paradigmáticos do Supremo Tribunal Federal (RE nº 566.622, ADI nº 2028 e nº 1802), cimentaram o terreno de maneira a apresentar condições epistemológicas que interessam aos propósitos aqui revelados. Por isso, mister continuar desenvolvendo o trabalho com a mesma preocupação antes dirigida, principalmente porque há condições de avaliar qual é argumento que deve preponderar em razão do assunto aqui inserido.

### **5.1 – A IMUNIDADE DAS FUNDAÇÕES GOVERNAMENTAIS E CONSÓRCIOS PÚBLICOS RELATIVA ÀS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL (ART. 195, §7º DA CF/88)**

Apenas para facilitar a exposição desse tópico, adotar-se-á a expressão entidades estatais e ou instituições governamentais para designar as fundações governamentais e consórcios públicos uma vez que não haverá prejuízo científico jurídico que possa comprometer o desenvolvimento do presente raciocínio. Lado outro, se houver necessidade de expressamente discriminá-los assim será feito.

O assunto em tela possui alguma carga singular e inédita, isto é, no campo acadêmico não se tem conhecimento que expresse fundamentos que o assunto merecidamente exige. É dizer, argumentos favoráveis ou desfavoráveis na contribuição para a ciência do direito não dissertam o objeto de estudo de modo a

investigar a possibilidade ou não do gozo da intributabilidade relativa a contribuição para a seguridade social, a não ser orientações jurisprudenciais e parecer sob n. 133 da Advocacia Geral da União - AGU. O que se vê em larga escala é material doutrinário e jurisprudencial tratando sobre a imunidade constitucional tributária e as organizações enquadradas no chamado terceiro setor. Imunidade relativa ao art. 195, §7º da CF/88 no que diz respeito às entidades estatais, situadas no chamado primeiro setor, somente manifestações judiciais.

Assim sendo, convém inicialmente trazer a lume precedentes jurisprudenciais desfavoráveis à intributabilidade prevista no art. 195, §7º da CF/88 às entidades estatais beneficentes. Posteriormente serão revistas as propriedades concernentes às ações assistenciais de interesse coletivo, fundamentos finalísticos da imunidade, singularidades que devem existir às fundações estatais e consórcios públicos que militam ações beneficentes em referida área, precedentes favoráveis à imunidade, aspectos afetos à lei regulamentadora e parecer da advocacia geral da União que versa sobre o assunto.

## 5.2 – ARGUMENTOS CONTRÁRIOS À IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 195, §7º DA CF/88 ÀS FUNDAÇÕES GOVERNAMENTAIS E CONSÓRCIOS PÚBLICOS.

Em recente julgado – DJe 20.03.2018, o Supremo Tribunal Federal através do Ag.Reg Recurso Extraordinário nº 831.381 de relatoria do Min. Luís Roberto Barroso, a primeira Turma por maioria entendeu que a imunidade prevista no art. 195, §7º da CF/88 dirige-se tão somente às entidades privadas beneficentes de assistência social na medida em que trata-se de um incentivo dirigido à sociedade civil a colaborar com o Estado em áreas em que há o reconhecimento de déficit social. Nada obstante a isso, ressaltou que a imunidade contida no art. 150, VI, 'c' da Superlei refere-se tão somente a impostos, não se estendendo, portanto, às contribuições sociais.

Pela relevância, convém destacar parte da decisão:

A imunidade tributária prevista no art. 195, §7º, da Constituição não alcança as pessoas jurídicas de direito público, mas tão somente as entidades beneficentes de assistência social, que atendam às exigências estabelecidas em lei. Sobre esse ponto, é oportuno registrar que o Plenário desta Corte no julgamento do RE 636.941, Rel. Min. Luiz Fuz, definiu o alcance da expressão “instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos”.

(....)

Dessa forma, a imunidade tributária prevista no art. 195, §7º da CF busca alcançar apenas as entidades não estatais que exerçam atividade de interesse coletivo, em colaboração com o Estado. Essa imunidade tributária tem por objetivo incentivar a sociedade civil a colaborar com o Poder Público em áreas cuja atuação estatal é deficiente, de modo que apenas aquelas entidades beneficentes de assistência social – que atendam aos requisitos legais – é que farão jus à imunidade constitucional em relação às contribuições.

Ademais, a imunidade tributária recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal – extensiva às autarquias e fundações públicas – tem aplicabilidade restrita a impostos, não se estendendo, em consequência, a outras espécies tributárias, a exemplo das contribuições sociais.<sup>201</sup>

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em julgado análogo, também decidiu que a imunidade sob exame somente contempla entidades beneficentes privadas. Convém reproduzir aqui o que realmente interessa:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO – CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL – AGRAVO DE INSTRUMENTO EM FACE DA DECISÃO QUE INDEFERIU LIMINAR PARA SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PATRONAL PREVISTA NO ARTIGO 22, INCISO I, DA LEI Nº 8.212/91 – IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL QUE NÃO ALCANÇA PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO – RECOLHIMENTO DA “QUOTA PATRONAL” PELA MUNICIPALIDADE DECORRE DE RELAÇÃO DE EMPREGO – AGRAVO IMPROVIDO NA PARTE CONHECIDA. 1. (.....) 2. A imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, do Constituição Federal não alcança as pessoas jurídicas de direito público, como entende a agravante, mas tão somente “as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”, no caso o art. 55, § 1º, da Lei nº 8.212/91; tal imunidade tributária visa justamente incentivar a sociedade civil a atuar em colaboração com o Estado em áreas onde este é deficitário, de modo que apenas aquelas entidades beneficentes que prestam serviços de assistência social é que devem ser contempladas com o benefício fiscal, desde que atendidos os requisitos legais. 3. Assim, foge ao bom-senso conferir ao Município a imunidade tributária em relação à “cota patronal” das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários de seus funcionários; ainda, tal contribuição tem previsão constitucional (art. 40, ‘caput’, da Constituição Federal). 4. A contribuição do Município para a Seguridade Social através da aplicação de repasse de verbas em atividades eminentemente “assistencialistas” não se faz mediante tributação, e o recolhimento da “cota patronal” pelo agravante decorre de relação de emprego, situação absolutamente distinta da primeira, pelo que não se verifica

---

<sup>201</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 831381 AgR-AgR. Agravante: AUTARQUIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO DE ALVORADA DO SUL. Recorrido: União. Relator: Luiz Roberto Barroso, DJe 20 de março de 2018. Disponível em < <http://web.stf.jus.br>>. Acesso em 04/05/2018. p.10 e 11.

a alegada bitributação. 5. Agravo de instrumento improvido na parte conhecida.<sup>202</sup>

Contextualizando adequadamente a jurisprudência acima reproduzida, foi o município de Nipoã/SP que ingressou em juízo requerendo, via ação mandamental, a obtenção de suspensão da exigibilidade da contribuição patronal prevista no art. 22, I, da Lei nº 8.212/1991 a seu encargo sob o argumento de que o mesmo seria equiparado à entidade beneficente. Logo, imune a previsão contida no artigo 195, § 7º da Constituição Federal. Outro pedido, consubstanciado em bitributação, não guarda relação com o tema ora tratado.

Tirando a tentativa de equiparação entre município e ações que qualificam entidades beneficentes com tais características pelo simples fato de que o Estado não se limita a prestar serviços públicos assistenciais, o argumento utilizado para negar o pedido de reconhecimento de imunidade repousa na mesma ideia proclamada pelo Supremo Tribunal Federal, vale dizer, a imunidade prevista serve como estímulo endereçado somente às entidades beneficentes privadas prestadoras de serviços de assistência social que atuam em colaboração com o Estado “*em áreas onde este é deficitário*”. E no que toca a imunidade recíproca, não há dúvida de que somente abrange os impostos, dada a literalidade prevista no Texto Maior.

Em Apelação/Reexame necessário nº 5003757-56.2010.404.7003/PR, o julgamento deu-se por maioria<sup>203</sup>. Portanto, releva conhecer os motivos que levaram firmar voto divergente. Em sua manifestação, o Des. Rômulo Pizzolati afirma resumidamente que a regra contida no artigo 195, §7º da CF/88 só alberga as entidades beneficentes não estatais, dizendo que seria um equívoco conceder a imunidade ao Estado de um serviço (no caso vertido – serviço de saúde) que ele mesmo tem o dever fundamental de prestar. Entende que a falta de sujeição pelo Ministério da Saúde em relação às entidades governamentais, conforme determina a lei nº 12.101/09<sup>204</sup>, reforça o juízo de atipicidade da exoneração retro indicada.

---

<sup>202</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal (3ª Região). Agravo de Instrumento nº 2007.03.00.048945-5 - SP (AG 300966). Agravante: Município de Nipoá. Agravado: União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Des. Johanson Di Salvo, 29 de abril de 2008. Disponível em < <http://web.trf3.jus.br>>. Acesso em 31 julho 2017.

<sup>203</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Apelação/Reexame Necessário nº 5033757-56.2010.404.7003/PR. Apelante: União – Fazenda Nacional. Apelado: Autarquia Municipal de Saúde de Cambira. Relator: Des. Luciane Amaral Corrêa Münch, 06 de junho de 2012. Disponível em < <http://www2.trf4.jus.br>>. Acesso em 31 julho 2017.

<sup>204</sup> Órgão que expede e renova os certificados beneficentes de assistência social

No mesmo sentido, sentença monocrática sob nº 5001765-58.2014.4.04.7217/SC, ação ajuizada pelo consórcio intermunicipal de saúde – AMESC, o juízo defendeu a impossibilidade de incluir ‘entidades integrantes da administração pública direta ou indireta como beneficiárias da imunidade’ inserta no art. 195, §7º da CF/88. Funda sua convicção dizendo:

Isso porque o escopo da norma constitucional é o de incentivar a prestação desses serviços essenciais do Estado por parte de entidades privadas. Ora, se tais entidades substituem o Estado, fazendo chegar, efetiva e diretamente, aos mais necessitados, serviços que deveriam ser prestados precipuamente pelo próprio Estado mas não o são, em contrapartida destinadas ao financiamento da seguridade social.

Logo, é próprio da atuação das entidades beneficentes de assistência substituir-se ao Estado deficiente, prestado um serviço que deveria ser atendido pelo próprio Poder Público, mas que não o é por insuficiência de estrutura. Nessa esteira, as entidades integrantes da administração pública, direta ou indireta, não podem ser incluídas como beneficiárias da imunidade simplesmente porque elas são o próprio Estado e executam as ações desta área com recursos provenientes em grande parte da própria seguridade social (art. 204 da CF/88).<sup>205</sup>

As alegações retro encartadas repousam na convicção de que a intributabilidade ancorada no art. 195, §7º da CF/88, está direcionada às entidades beneficentes privadas uma vez que compete ao Estado, diretamente ou indiretamente, prestar serviços assistenciais à que está incumbido, não sendo razoável beneficiar-se de uma exoneração direcionada às instituições que secundam ações de tal ordem. Quanto a imunidade recíproca, não há dúvida de que somente os impostos estão assim abrangidos, não existindo, neste caso, divergências doutrinárias que possam dissentir de algum entendimento diverso.

### 5.3 – ARGUMENTOS FAVORÁVEIS

No AgR-AgR/PR no RE nº 831381 indicado acima, há divergência de voto. Divergência esta manifestada pelo Min. Marco Aurélio quando asseverou: “*Se as entidades beneficentes podem usufruir de tal imunidade, não se revela consentâneo*”

---

<sup>205</sup> BRASIL. Justiça Federal – Seção Judiciária de Santa Catarina – 4ª Vara Federal de Criciúma. Ação Ordinária nº 5001765-58.2014.4.04.7217/SC. Autor: Consórcio Intermunicipal de Saúde – AMESC. Réu: União – Fazenda Nacional. Juiz Federal: Paulo Vieira Aveline. Disponível em < [https://www.jfsc.jus.br/novo\\_portal/home.php](https://www.jfsc.jus.br/novo_portal/home.php). Acesso em 27 novembro de 2017.

*com a ordem jurídica impedir que pessoas jurídicas de direito público também o façam, quando exercem diretamente as mesmas atividades.*<sup>206</sup> Em tal ocasião o Ministro provia o agravo regimental para o fim de levar o tema ao crivo da repercussão geral.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, através do recurso nº 5032158-65.2010.404.7100/RS<sup>207</sup> reconheceu a imunidade das fundações governamentais. Conforme assentado, o julgado retro entende que independentemente de ser privada ou pública a razão maior da imunidade conferida às entidades que possuem tal característica está na ausência de capacidade contributiva dada a colaboração que as mesmas promovem quando prestam serviços ao Estado. E mais adiante o Relator Des. Joel Ilan Paciornik, acentua: “Nessa senda, se as entidades privadas são imunes porque fazem as vezes do Estado, negar a imunidade a uma entidade estatal que presta relevante serviço de assistência social subverte completamente o conceito de imunidade.”<sup>208</sup>

Isto posto, não parece sensato discriminar organizações beneficentes que atuam com os mesmos propósitos, os quais foram reconhecidos pelo legislador constitucional como de absoluta relevância social. De mais a mais, negar a imunidade também às fundações governamentais e consórcios públicos seria empregar interpretação ao §7º da CF/88 onde não existe qualquer tipo de previsão neste sentido, vale dizer, o legislador constitucional prevê a imunidade às entidades de assistência social em sentido amplo e sem considerar suas origens. Aliás, em artigo intitulado “Fundações Privadas e Imunidade Tributária”, James Marins ao tratar das diferentes locuções existentes nos artigos 150, VI, “c” – ‘instituições’ e 195, §7º ‘entidades’ da CF/88 – além de dizer que tais expressões não revelam conteúdo jurídico hábil à promover diferenças semânticas entre sí, entende que o legislador máximo considerou as suas correspondentes finalidades para fins imunitórios, isto é, desde que caracterizadas como tal e que atendam os requisitos legais, podem usufruir

---

<sup>206</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 831381 AgR-AgR. Agravante: AUTARQUIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO DE ALVORADA DO SUL. Recorrido: União. Relator: Luiz Roberto Barroso, DJe 20 de março de 2018. Disponível em < <http://web.stf.jus.br>>. Acesso em 04/05/2018. p.15.

<sup>207</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Embargos Infringentes nº 5032158-65.2010.404.7100/RS. Embargante: União Federal (Fazenda Nacional). Embargado: Fundação de Atendimento Sócio-Educativo Do Rio Grande Do Sul – FASE. Relator: Des. Joel Ilan Paciornik, 16 de junho de 2015. Disponível em <<http://www2.trf4.jus.br>>. Acesso em 31 julho 2017.

<sup>208</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Embargos Infringentes nº 5032158-65.2010.404.7100/RS. Embargante: União Federal (Fazenda Nacional). Embargado: Fundação de Atendimento Sócio-Educativo Do Rio Grande Do Sul – FASE. Relator: Des. Joel Ilan Paciornik, 16 de junho de 2015. Disponível em <<http://www2.trf4.jus.br>>. Acesso em 31 julho 2017. p. 2.

do respectivo regime<sup>209</sup>. A reboque de tais considerações, por conseguinte, as fundações governamentais públicas bem como os consórcios públicos, desde que realizem ações no âmbito de assistência social, devem se submeter ao apontado regime jurídico tributário relativo às contribuições à seguridade social. A realização da assistência social é o fim criado, por isso há de incentivar a concretização de seus meios. Sim porque as receitas obtidas para consecução de ações assistenciais por entidades beneficentes são totalmente canalizadas para cumprir atividades constitucionalmente protegidas, não sendo adequado ao Estado impor ônus tributário àqueles que levam aos carentes de toda sorte a efetividade de direitos fundamentais.

De qualquer maneira, com o propósito de rebater as convicções que negam a imunidade contida no art. 195, §7º da CF/88, fruto da presente monografia, impõe trazer a baila mais razões que explicam a viabilidade de aludida intributabilidade às instituições públicas (fundações estatais e consórcios públicos), importa invadir a dialética proposta utilizando alguns fundamentos anteriormente sustentados no capítulo 4 bem como leitura mais condizente que o Texto Maior propõe ao assunto em baila.

### 5.3.1 – Ações Assistenciais de Interesse Coletivo

Sem intencionar repetir linhas anteriormente traçadas, deve-se partir do pressuposto que ações assistenciais mesmo aquelas que estão além do rol previsto no art. 203<sup>210</sup> da Lei Maior estão agasalhadas pela imunidade, sobretudo porque o Supremo Tribunal Federal assim indica (vide item 4.4), são praticadas tanto pela iniciativa privada através de entidades que secundam ações em tal âmbito e, naturalmente, quanto pelo poder público interno, através de descentralização administrativa. De maneira mais específica, a Augusta Corte Nacional, através da ADIn nº 2028 (julgado em 02/03/2017), reconhece que atividade beneficente de assistência social prevista no art. 195, §7º da Superlei contempla não só as ações de assistência social indicadas no indicado artigo da CF/88 como também as entidades de saúde e educação, tendo em vista que igualmente manejam ações destinadas a

---

<sup>209</sup> MARINS, James. **Fundações Privadas e Imunidade Tributária**. in Revista Dialética de Direito Tributário nº 28. 1998, p. 24-25.

<sup>210</sup> Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos: (...)

assegurar os meios de vida aos carentes, confirmando, portanto, a medida cautelar antes deferida pelo Min. Moreira Alves<sup>211</sup>.

A partir de tais considerações, revela-se producente transcrever o caput do art. 203 da CF/88, *verbis*: ‘Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos: (...)’ A partir de dita previsão, tem-se aqui dois critérios indicados pelo próprio Texto que é “a quem dela necessitar” e “independentemente de contribuição à seguridade social”.

De mais a mais, no RE nº 636.941<sup>212</sup> o Supremo Tribunal Federal, através do voto do Relator Min. Luiz Fux, firmou entendimento na mesma senda do que foi decidido naquela Corte através da lavra do Min. Moreira Alves, vale dizer, que a regra prevista no art. 195, §7º da CF/88 não se esgota no art. 203, devendo, portanto, ter seu alcance ampliado. Veja-se:

O art. 195, §7º, da CF/88, ainda que não inserido no capítulo do Sistema Tributário Nacional, mas explicitamente incluído topograficamente na temática da seguridade social, trata, inequivocamente, de matéria tributária. Porquanto, ubi eaden ratio ibi idem jus, podendo, bem por isso, estender-se às instituições de assistência stricto sensu de educação, de saúde e previdência social, máxime na medida em que restou superada a tese de que este artigo só se aplica às entidades que tenham por objetivo tão somente as disposições do art. 203 da CF/88 (MC ADIN nº 2028, Rel. Ministro Moreira Alves, Pleno, DJ 16.6.2000)

Obviamente as fundações governamentais e consórcios públicos, quando criados a tais propósitos assumem ações sociais de modo a executar serviços de saúde, educação e assistência social de maneira universal voltados aos interesses gerais. A afirmativa em questão não demanda maior discernimento tendo em vista

---

<sup>211</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de /inconstitucionalidade nº 2.028/DF (Medida Cautelar). Requerente: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços – CNS. Interessado: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Moreira Alves, D.J 16/06/2000. Disponível em < <http://www.stf.jus.br/portal>>. Acesso em 15 outubro 2017. (...) para a Constituição, o conceito de assistência social é mais amplo não só do doutrinário, mas também do adotado pelo artigo 203 para a disciplina específica prevista nele e no dispositivo que se lhe segue. (...) Note-se, ademais, que, regulamentando as exigências necessárias para o gozo da imunidade prevista no 195, §7º, da Constituição, não teria sentido pretendesse essa lei, no mesmo dispositivo regulamentador da imunidade, fazer a distinção entre entidades beneficentes de assistência social e entidades beneficentes educacionais ou de saúde, para estabelecer, sem declará-lo expressamente, que aquelas teriam direito à imunidade, ao passo que a estas se concedia apenas isenção.

<sup>212</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 636.941. Recorrente: União Recorrido: Associação Pró-Ensino em Santa Cruz do Sul APESC. Relator: Luiz Fuz, DJe 04 de abril de 2014. Disponível em < <http://web.stf.jus.br>>. Acesso em 02/05/2018. p. 45.



suas naturezas e aptidões que materializam a ação estatal através de tais pessoas jurídicas.

Isso tudo para dizer que é desnecessário enveredar em assunto que não guarda relação com o tema em estudo, qual seja: se uma vez atendidas unicamente as condições contidas no artigo 14 do CTN qualquer instituição beneficente de assistência social poderá gozar da imunidade relativamente às contribuições à seguridade social, deixando claro que a prescrição do art. 203 da Lei Maior sugere que o serviço prestado deverá ocorrer em caráter universal e sem haver qualquer contrapartida de custeio por parte do beneficiado. As fundações governamentais e consórcios públicos atendem a coletividade, sendo estéril, repise-se, tecer maiores comentários sobre o assunto tendo em vista mencionada característica. Não obstante, curial transcrever os artigos 1º e 3º da lei orgânica de assistência social – LOAS – lei 8.742/93, os quais dispõem sobre a organização da assistência social. *Verbis*:

Art. 1º A assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas.

E:

Art. 3º Consideram-se entidades e organizações de assistência social aquelas sem fins lucrativos que, isolada ou cumulativamente, prestam atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos por esta Lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de direitos.

Além do mais, o artigo 204 do Texto Máximo, como orienta Maira Cauhi Wanderley, direciona ações governamentais, cuja fonte de recursos se dará através da seguridade social<sup>213</sup>. Conforme prevê aludida redação há o desígnio de ampliar auxílio aos necessitados, estatuinto, por isso, duas inovações: descentralização político administrativa e a participação da sociedade em mencionada matéria. José Afonso da Silva sublinha tratar-se de uma obrigação que compete à União, mas que pode ser financiada e realizada pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, através de lei complementar. Cita que o financiamento dar-se-á através de recursos do

---

<sup>213</sup> WANDERLEY, Maira Cauhi. **A Assistência Social na Constituição Federal de 1988**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 07 jan. 2015. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.51978&seo=1>>. Acesso em: 12 nov. 2017.

orçamento da seguridade social e que outras fontes de financiamento da assistência social poderão existir, conforme prevê o § único do art. 204 da CF/88<sup>214</sup>.

A depender exclusivamente disso, não deve haver qualquer impedimento ao gozo da imunidade constitucional tributária, mesmo tratando-se de fundações governamentais e consórcios públicos que prestam serviços no campo da assistência social (*lato sensu*), dadas as prescrições legais e a previsão constitucional assim endossando. As ações sociais que são praticadas no campo da assistência social não são divididas pelo legislador constitucional, tais tarefas são executadas pelo Estado e complementarmente pela iniciativa privada, através de instituições assim caracterizadas. Sob outro ângulo, retira-se do art. 194 da CF/88, que a seguridade social destina assegurar direitos relativos à saúde, previdência e à assistência social. Ora, se a imunidade como prevista no art. 195, §7º da CF/88 não for desfrutada pelas instituições estatais, os recursos destinados a tal objetivo voltarão, ainda que indiretamente, aos cofres da seguridade social, como imposição tributária incidente sobre a folha de salários, isto é, o Estado, neste caso, dá com uma mão e retira com a outra.

Infere-se, portanto, desde que desenvolvida por ações governamentais e consórcios públicos, a assistência social sob este ângulo não terá qualquer incentivo em termos de ação cooperativa, nada obstante existir imunidade às organizações privadas que agem secundando atividades do Estado em mencionada área.

#### 5.4 – FUNDAMENTOS FINALÍSTICOS DA IMUNIDADE

Marco Aurélio Greco ao trabalhar com o regime constitucional das contribuições, validação condicional e validação finalística, deixa claro que no campo de regulação normativa, a primeira notabilizada como ‘protetiva de valores’ e a segunda (validação finalística) como ‘modelo modificador da realidade’, afirma existirem ambos modelos de validação na atual Lei Maior, cuja qualificação entende como avançada<sup>215</sup>. E essa dualidade (validação condicional e validação finalística) é reconhecida em vários campos do direito, dentre os quais o Direito Tributário. Assim sendo, Greco assinala que diferentemente da doutrina tradicional, a análise das linhas

---

<sup>214</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 837.

<sup>215</sup> GRECO, Marco Aurélio. 2000. Op. cit. p. 117-121.

tributárias '*atributivas de competência em matéria de contribuições*' não deve se limitar ao estudo do '*modelo clássico do fato gerador*'<sup>216</sup>. Isso tudo para dizer que as contribuições têm validação finalística:

...em relação ao qual os parâmetros clássicos desenvolvidos pela doutrina tributária não tem aplicação tão ampla como os impostos e taxas (aspectos de hipótese de incidência etc.) isto não significa que inexistam parâmetros de aferição da constitucionalidade das respectivas leis.<sup>217</sup>

Isto posto, para explicar a validação finalística das contribuições, Marco Aurélio Greco, ensina: "*Paga-se contribuição para que certas finalidades sejam obtidas e, com isto, satisfeitas as necessidades ou interesses, do grupo econômico ou social a que pertence o devedor, e possam vir ter condições de serem atendidas.*"<sup>218</sup>

Utilizando a razão de Greco, observa-se que as contribuições gerais para a seguridade social caracterizam-se como tipo tributário voltado para atingir determinada finalidade. Por isso, é válido afirmar, a partir de sua doutrina: se a imunidade prevista no art. 195, §7º da CF/88 dirige-se às contribuições para a seguridade social em relação às entidades beneficentes de assistência social, o desiderato constitucional - validação finalística - é justificado como exoneração tributária de quem realizar serviços em apontada área, seja instituição pública ou privada. Quem prestar serviços beneficentes assistenciais terá o direito subjetivo de gozar da imunidade tributária descrita no art. 195, §7º da CF/88, pois estará validando uma finalidade que é importante em termos de efetividade aos hipossuficientes em apontado campo. Além do mais, é bom reiterar, extrai-se da redação contida no art. 204 da CF/88 que as ações governamentais desenvolvidas na área de assistência social serão custeadas com recursos do orçamento da seguridade social.

Por conseguinte, também aqui não há incompatibilidade em adotar-se o mesmo regime jurídico tributário afeto às entidades privadas conforme previsto no citado artigo relativamente às fundações governamentais e consórcios públicos (entidades estatais como gênero), porque as razões que as justificam não discrepam dos fundamentos que habitam suas finalidades legais, eis que desenvolvem as mesmas ações de entidades privadas assim constituídas. A assistência social *lato sensu* promovida por instituições privadas como públicas vêm promover a igualdade material

---

<sup>216</sup> Idem, *ibid.* p. 122.

<sup>217</sup> Idem, *ibid.* p. 143.

<sup>218</sup> Op. Cit. p. 151.

através de serviços notabilizados pela importância constitucionalmente assegurada e protegida às pessoas que assim necessitarem, consagrando, via de consequência, o que Marco Aurélio Greco arrazoou de validade finalística das contribuições sociais e a correspondente intributabilidade, insiste-se.

Sendo assim, a tese contrária à incidência da imunidade da contribuição securitária às fundações governamentais e consórcios públicos desenvolvedores de ações beneficentes e assistenciais não se sustenta, pois os verdadeiros beneficiários desse regime são os desamparados que precisam conquistar a cidadania tomando serviços básicos e imprescindíveis ao que se entende por liberdade.

Ainda que mencionados elementos de convicção possam dar segurança de que a imunidade contida no art. 195, §7º da CF/88 também contempla as fundações governamentais e consórcios públicos desenvolvedores de ações assistenciais, importa explorar na atual Superlei mais ingredientes que possam servir de apoio à melhor resposta. Resposta esta que tanto pode ratificar o entendimento como dissuadir mencionada certeza. O interesse versa coerentemente em razões jurídicas e não em fundamentos metajurídicos que podem comprometer o rigor científico que o presente trabalho exige.

Assim sendo, convém apontar a imunidade prevista no art. 150, VI, 'a' da CF/88, quando trata da imunidade recíproca e a estende às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, de acordo com a redação do parágrafo segundo do mesmo artigo. O motivo aqui é entender porque o Legislador originário estendeu a imunidade dos impostos às fundações e autarquias assim criadas.

Para Roque Carrazza<sup>219</sup>, a razão disso existe para que ditas instituições possam desenvolver atividades as quais foram criadas. Ricardo Lobo Torres<sup>220</sup>, ao referir-se à imunidade recíproca e extensão às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, afirma que dita intributabilidade é justificada de modo a afastar o *'bom desempenho das atividades eminentemente públicas'*. E relativamente aos serviços imunes à tributação, entende que *'consiste na proteção dos direitos fundamentais, ou o paraestatal, de proteção aos direitos sociais'*.

Ou seja, os argumentos que amparam a imunidade recíproca não diferem da intributabilidade prevista no artigo 195, §7º da CF/88.

---

<sup>219</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. 2007. Op. Cit. p. 779.

<sup>220</sup> TORRES, Ricardo Lobo. 1995. Op. Cit. p. 199 - 200.

Superada, portanto, dita asserção, releva tracejar elementos que são vitais ao desfrute da regra contida no art. 195, §7º da CF/88, em referência às instituições estatais.

#### 5.5 – PECULIARIDADES INATAS - FUNDAÇÕES GOVERNAMENTAIS E CONSÓRCIOS PÚBLICOS BENEFICENTES DESENVOLVEDORES DE AÇÕES ASSISTENCIAIS – PRECEDENTES FAVORÁVEIS - GOZO DA IMUNIDADE DO ART. 195, §7º DA CF E LEI REGULADORA

Nos itens acima, precisamente 4.3, 4.4 e 4.5, foram trabalhados os conceitos relativos as entidades de assistência e beneficência social, as manifestações provenientes do Supremo Tribunal Federal, quando julgou a ADI nº 2028 e RE nº 566.622, as diferenças redacionais contidas nos artigos 150, VI, “c” e 195, §7º do Texto Maior e a adequada lei que deve reger as condições de fruição da exoneração relativa a contribuição à seguridade social. De sorte que o artigo 14 do Código Tributário Nacional, de acordo com o que foi decidido no RE nº 566.622 é o veículo normativo mais adequado à regulamentar o gozo da indicada imunidade, sem considerar obviamente o que foi pronunciado na ADI nº 2028.

Na sequência, o artigo 14 do CTN foi transcrito de modo a averiguar adequadamente as condições pelas quais a organização beneficente de assistência social deve cumprir para os fins colimados no artigo 195, §7º da CF/88, nada obstante o julgamento do STF na ADI nº 2028 estabelecer novas ressalvas no que concerne ao gozo da imunidade relativa à contribuição para a seguridade social, repise-se.

Numa palavra: para que ocorra a fruição da imunidade contida no art. 195, §7º, uma vez que as fundações governamentais e consórcios públicos voltados à assistência social, diante das razões acima expostas, necessariamente devem cumprir os requisitos contidos no art. 14 do CTN, além de promover a gratuidade na prestação de serviços e atender os desvalidos, tudo com o objetivo de cumprir o que se entende por beneficência.

Para as entidades privadas beneficentes de assistência social, a lei nº 12.101/09 - duvidosa constitucionalidade<sup>221</sup> dispõe sobre a certificação das entidades

---

<sup>221</sup> De duvidosa constitucionalidade não só porque precedentes jurisprudenciais retro destacados assim indicam (RE nº 566.622 e ADI nº 2028), mas porque, sublinhe-se, não se limita a estabelecer forma e constituição das instituições assim consideradas própria da competência material de lei ordinária, ao revés, estabelece condições às limitações constitucionais ao poder de tributar, tarefa esta que deve ser tratada por lei complementar. Tanto que a OAB em 17/12/2012 propôs Ação Direta de

beneficentes de assistência social e regula os procedimentos de fruição da imunidade de contribuições para a seguridade social. Referida norma estabelece inúmeras restrições, dentre as quais a promoção de gratuidade nas áreas de saúde e educação e assistência social.

No que se refere as entidades governamentais e consórcios públicos beneficentes, uma vez que os fundamentos retro tecidos autorizam o desfrute da intributabilidade assentada no art. 195, §7º da CF/88, há algumas particularidades dignas de destaque.

Primeiramente, observa-se que a redação da lei nº 12.101/09 havia previsão estendendo às fundações públicas voltadas à saúde a imunidade da contribuição da seguridade social. Contudo, o parágrafo único do artigo 1º da lei 12.101/09<sup>222</sup> que estabelecia dita exoneração teve veto presidencial com a justificativa de que a ‘imunidade’ contida na Superlei é exclusiva às entidades privadas de assistência social.

Desse modo, citada lei não serve como norma regulamentadora à dar os contornos da exoneração assegurada no art. 195, §7º da CF/88. Resta, por isso, perquirir qual norma deverá conter a mensagem que irá estabelecer condicionantes para o gozo de tal imunidade, muito embora o Supremo Tribunal Federal, através do RE nº 566.622 tenha decidido que o Código Tributário Nacional é o veículo normativo à regulamentá-la, falta cumprir, no entanto, os requisitos da beneficência.

Em interessante acórdão provindo do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, julgado este proferido antes das decisões prolatadas pelo STF relativamente a ADI nº 2028 e RE nº 566.622, houve entendimento de aplicação do art. 55 da Lei 8.212/91 às entidades beneficentes de direito público, *verbis*:

Adotada essa construção jurisprudencial, força é convir que as entidades estatais que pretendem obter judicialmente o benefício da imunidade às contribuições sociais de que trata o §7º do art. 195 da Constituição ficam logicamente dispensadas de certificações administrativas e principalmente dos requisitos que só têm razão de

---

Inconstitucionalidade (ADI) nº 4891, contra a Lei nº 12.101/2009, sustentando em brevíssimas linhas: a inconstitucionalidade formal, por invasão de competência legal e inconstitucionalidade material porque a lei ordinária restringe/limita a imunidade constitucional tributária contida no art. 195, §7º da CF/88. Dita ação ainda não julgada.

<sup>222</sup> Parágrafo único do art. 1º “Parágrafo único. Os benefícios de que trata o **caput** serão extensivos às fundações públicas que tenham como finalidade a prestação de serviços na área de saúde.” **Razão do veto** “O dispositivo estende às fundações públicas de direito público isenção que a Constituição Federal concede exclusivamente às entidades beneficentes de assistência social.”

ser quando se trata de entidades privadas, como aqueles estabelecidos no revogado art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, aqueles hoje estabelecidos na Lei nº 12.201, de 2009, e inclusive aqueles estabelecidos no art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN). De fato, seria absurdo exigir de uma entidade estatal que comprovasse, por exemplo, a observância do inciso I do art. 14 do CTN: não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título.<sup>223</sup>

A fundamentação de aplicação do art. 55 da lei 8.212/91 é que, ao contrário da atual lei disciplinadora (lei nº 12.101/09), a lei de custeio não prevê em seus dispositivos que sua incidência seja direcionada tão somente às entidades privadas. Explicando melhor. Retira-se de dita prescrição legal não existir na mensagem legislada o direcionamento exclusivamente às instituições privadas, levando a crer que o artigo 55 da lei de custeio da seguridade social aplica-se às entidades públicas para fins de regulamentação do art. 195, §7º da CF/88.

O entendimento acima aduzido decorre das considerações emanadas do recurso de apelação em reexame necessário nº 5003757-56.2010.404.7003/PR também oriundo do TRF da Quarta Região onde ficou assentado que mesmo sendo entidade de direito público – autarquia municipal – havendo caráter beneficente, não há motivos para negar-lhe a imunidade contida no art. 195, §7º da CF/88. Confira-se transcrição de parte do voto vencedor:

Firmado este entendimento, da natureza jurídica de entidade de direito público da autora (autarquia municipal) decorrem o seu caráter beneficente e a sua utilidade pública, bem como a ausência de fins lucrativos e a aplicação integral de seus recursos na atividade, isto é, o atendimento aos requisitos materiais para o gozo da imunidade. Ademais, a lei 8.212/91 não dispõe que os requisitos nela contidos só se aplicam às pessoas jurídicas de direito privado, diversamente do que ocorre na lei 12.101/09.<sup>224</sup>

---

<sup>223</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Embargos Infringentes nº 503158-65.2010.404.7100/RS. Embargante: União – Fazenda Nacional. Embargado: Fundação de atendimento sócio-educativo do Rio Grande do Sul - FASE. Relator: Des. Joel Ilan Paciornik, 18 de junho de 2015. Disponível em < <http://www2.trf4.jus.br>>. Acesso em 31 julho 2017.

<sup>224</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Apelação/Reexame Necessário nº 5033757-56.2010.404.7003/PR. Apelante: União – Fazenda Nacional. Apelado: Autarquia Municipal de Saúde de Cambira. Relator: Des. Luciane Amaral Corrêa Münch, 06 de junho de 2012. Disponível em < <http://www2.trf4.jus.br>>. Acesso em 31 julho 2017.

Vê-se que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região entendeu que o art. 55 da lei nº 8.212/91, deve ser aplicado com ressalvas em se tratando de entidades públicas. Mister reproduzi-lo:

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;

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes<sup>225</sup>;

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 órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

O *caput* do artigo 55, de fato, prevê a incidência de citada 'isenção' sem mencionar qualquer tipo de instituição, levando a crer que tanto instituição pública quanto privada poderiam gozar a imunidade prevista no art. 195, §7º da CF/88, desde que cumprissem os requisitos previstos em lei. Com a edição da lei nº 12.101/09 houve revogação do precitado artigo tão somente às instituições privadas, mantendo hígida, porquanto, sua aplicação em relação às entidades estatais.

A justificativa para afastarem a incidência dos incisos I e II da lei 8.212/91, decorre da própria natureza da fundação autárquica, *"não constitui óbice ao reconhecimento do seu direito ao gozo da imunidade tributária, em atendimento ao próprio postulado normativo-aplicativo da razoabilidade."*<sup>226</sup>

Observe-se, ademais, a lei criadora da fundação autárquica e sua correspondente natureza, diga-se, ontológica, preveem ações beneficentes de caráter público, manutenção e destinação de recursos orçamentários no exercício de suas

---

<sup>225</sup> A redação do inciso III do art. 55 da lei 8.212/91, foi alterada pela lei 9.732/98. Todavia, através da ADI 2028 em Medida Cautelar o Supremo Tribunal Federal decidiu por suspender a eficácia do art. 1º da Lei nº 9.732/98, na parte que alterou a redação do art. 55, III da Lei de Custeio da Seguridade Social e acrescentou-lhes os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º, todos da lei alvejada. Em 02/03/2017 a MC da ADI foi julgada procedente.

<sup>226</sup> Pág. 21 da Apelação/Reexame Necessário nº 5033757-56.2010.404.7003/PR já citada.



atividades assistenciais. Nunca é demais registrar que as ações enquadradas no chamado primeiro setor ocupado pelo Estado, tem como mote existencial a realização de necessidades da sociedade.

Não há falar na subsunção do inciso IV da lei 8.212/91, para fins de reconhecimento da imunidade em questão, na medida em que:

... por força do princípio, ínsito ao nosso ordenamento jurídico, e chancelado pelo Supremo Tribunal Federal (cf. MS nº 22.182/RJ, Tribunal Pleno, rel. Min. Moreira Alves, DJ de 10-08-1995), de que não se pode exercer cargo público gratuitamente. Essa proibição visa à própria proteção do patrimônio público, uma vez que, se é certo que servidores públicos mal remunerados são mais suscetíveis à improbidade administrativa, então a permissão do exercício de cargo público gratuitamente viria propriamente a estimular a corrupção e a improbidade administrativa<sup>227</sup>.

A reboque da incidência da regra imunitória às pessoas jurídicas de direito público, em conformidade com os acórdãos retro assinalados, o Tribunal Regional Federal da Quarta região em outro julgado<sup>228</sup> bem resume o assunto em tela: *“...a intenção do constituinte é realmente incentivar as atividades relacionadas à seguridade social como um todo, em razão da situação precária de saúde e educação em nosso país.”*

À vista disso, a imunidade prescrita no art. 195, §7º da CF/88 engloba as fundações governamentais e consórcios públicos, desde que desenvolvam ações assistenciais beneficentes, realizem ações assim caracterizadas (peculiaridades previstas em lei), isto é, sem o propósito de lucro, gratuitamente e prestando serviços úteis aos necessitados.

Vê-se, portanto, características congênitas que identificam as fundações governamentais e consórcios públicos somente ratificam completa aptidão ao gozo da imunidade, uma vez que não têm por finalidade o lucro e realizam em caráter universal ações assistenciais.

---

<sup>227</sup> Pág. 5 e 6 Embargos Infringentes nº 503158-65.2010.404.7100/RS já citado.

<sup>228</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Apelação/Reexame Necessário nº 5025909-93.2013.4.04.7100/RS. Apelante: Instituto Municipal de Estratégia de Saúde da Família Apelado: União – Fazenda Nacional. Relator: Juiz Federal Marcelo Malucelli, 19 de agosto de 2015. Disponível em < <http://www2.trf4.jus.br>>. Acesso em 31 julho 2017.

## 5.6 – PARECER N. 133/2013 DA ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO - CONSULTORIA JURÍDICA JUNTO AO MINISTÉRIO DA SAÚDE

Através de indicado Parecer, a Advocacia Geral da União posicionou-se pela inviabilidade de certificar com o “CEBAS” entidades estatais regidas pelo direito público, mas opinou pela possibilidade de certificação às entidades estatais constituídas sob regime jurídico de direito privado, incluindo-se as empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviço público e os consórcios públicos de direito privado.

Tirando, por conseguinte, o juízo técnico pautado relativamente sobre as empresas públicas e sociedades de economia mista porque não são alvo do presente trabalho, é de se notar, todavia, conquanto os consórcios públicos beneficentes de assistência social possam ser de direito público ou privado, de acordo com o que foi trabalhado no capítulo 3, há compreensão de que podem ser beneficiários da titulação “CEBAS”, certificado esse que está disciplinado pela lei nº 12.101/09, desde que criados sob o cariz de direito privado.

O consórcio público de direito público, por conseguinte está fora de tal alcance mesmo cumprindo atividades que o qualificam como entidade imune. Pela relevância, convém transcrever parte do parecer nº 133 EHSN/CODELEGIS/COGEJUR/CONJUR-MS/CGU/AGU da Advocacia Geral da União:

24. A constituição do consórcio público (sob a forma de associação pública ou sob a forma de pessoa jurídica de direito privado), nesse prisma, é determinante para o enquadramento como possível beneficiária de CEBAS. Assim, somente os consórcios instituídos sob a forma de pessoa jurídica de direito privado poderão ser contempladas com a referida certificação, excluídos, portanto, os consórcios públicos em forma de associação pública, consoante linha argumentativa adiante delineada.

c) das entidades estatais constituídas sob regime jurídico de direito privado

25. O sistema tradicional de prestação de serviços públicos aos administrados sofreu alterações, não se limitando atualmente à realização pela Administração Pública desses serviços por intermédio de suas autarquias ou pessoas de direito privado estranhas ao corpo estatal e investidas na qualidade de permissionárias ou concessionárias.

26. Nesse prisma, o serviço público passou a ser prestado por pessoas, ainda que de direito privado, não totalmente estranhas à Administração Pública, dado que, além da respectiva criação, o Estado assegura-lhes recursos públicos. Consistem em pessoas privadas, criadas pelo Estado, com recursos essencialmente públicos, para a execução e exploração de serviços públicos ou para intervenção nas atividades econômica, representando verdadeiramente instrumentos do Estado e são representadas por empresas públicas, sociedade de economia mista e as fundações privadas....<sup>229</sup>

Dito fundamento apoia-se na noção de que a realização de serviços públicos de cunho assistencial e a natureza de sua concepção credenciam determinada pessoa jurídica ao gozo da imunidade prevista no art. 195, §7º da CF/88 com a incidência da lei nº 12.101/09<sup>230</sup>. A conclusão do referido parecer, por conseguinte, é no sentido de não só opinar pela legitimidade do consórcio regido pelo direito privado requerer administrativamente apontada titulação, como também empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos beneficentes de assistência social.

Reforçando o parecer em questão oriundo do Ministério da Saúde, a controvérsia foi submetida à Controladoria Geral da União para fins de uniformização de entendimento e posteriormente enviada à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, a qual reconheceu, através do parecer nº 1344/2013, a possibilidade das fundações públicas de direito privado, empresas públicas, sociedades de economia mista e consórcios públicos de direito privado se submeterem à regência da lei nº 12.101/09, requerendo, tanto, a certificação “CEBAS”, isto é, tais pessoas jurídicas estão habilitadas à postular certificação como entidades beneficentes de assistência social, muito embora com traços genéticos de direito público. Veja-se:

(i) dentre as entidades do setor público, podem ser acolhidas em tese, pelo requisito ‘pessoas jurídicas de direito privado’, referido no art. 1º da Lei nº 12.101, de 2009, as fundações públicas de direito privado, as empresas públicas, as sociedades de economia mista, e os consórcios públicos de direito privado,<sup>231</sup>

---

<sup>229</sup> BRASIL. Ministério da Saúde. Consultoria Jurídica. Despacho nº 2899/2013 FB/COGEJUR/CONJUR-MS/CGU/AGU, Processo SIPAR nº 25000.666489/2009-54. [Acesso em 29 nov 2017]. Disponível em: <http://u.saude.gov.br/images/pdf/2014/novembro/10/223-13.pdf>. Acesso em 29/11/2017. p. 7

<sup>230</sup> Lei ordinária que regula a expedição e renovação do CEBAS às entidades privadas.

<sup>231</sup> Brasil. Ministério da Fazenda. Parecer Nº 1344/2013. Isenção/Imunidade. Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social. Relatório final do Grupo de Trabalho instituído pela Portaria AGU n 488/2011, com Despacho do Consultor-Geral da União e aprovação Ministerial. Desdobramento das

A preocupação retro exposta está mais focada em elementos que constituem a essência da pessoa jurídica de modo a classifica-la como tal, do que na realização de um serviço que encontra validação finalística de exoneração na própria constituição. A rigor, o mesmo raciocínio pode ser promovido em relação às fundações públicas de direito público e de direito privado quando prestarem serviços beneficentes de assistência social. Uma fundação pública de assistência social, caso siga o parecer acima exibido não terá direito a requerer o certificado “CEBAS”, porque qualifica-se como instituição pública regida pelo direito público (Ex. fundação autárquica assistencial). E se outra entidade for instituída com de direito privado, pode ser assim contemplada.

Todavia, aludidas considerações, apesar de avaliarem o aspecto subjetivo da imunidade, porque levam em conta a natureza jurídica da pessoa jurídica não são o bastante para afastar a exoneração do art. 195, §7º da CF/88 também aos consórcios públicos regidos pelo direito público como também as fundações governamentais com o mesmo traço, pois a imunidade constitucional tributária determina critérios eleitos pelo legislador constitucional não autorizam conduzir a lógica como exarada em dita opinião pelo simples fato de prescrever constitucionalmente: “*entidades beneficentes de assistência social*”. O modo de constituição de determinada pessoa jurídica, não pode ser fator preponderante que irá definir quem poderá gozar ou não da imunidade relativa às contribuições à seguridade social, sobretudo porque deve-se avaliar também a atividade que desenvolve e a forma de exercê-la. Ora, se o objetivo é prestar serviços beneficentes assistenciais sem finalidade lucrativa, portanto, sem exercer atividade econômica, não há possibilidade de incidir tributação mesmo sendo instituição pública de direito público (consórcios e fundações estatais públicas) dada a barreira constitucionalmente assim prevista.

Em cotejo aos argumentos de não reconhecimento da intributabilidade contida no art. 195, §7º da CF/88 em relação às entidades públicas assistenciais beneficentes e os pareceres em comento, observa-se existir pontos de convicção com calibragem distinta, mas não plenamente justificáveis. A negativa judicial ampara sua ideia de existir um estímulo, via exoneração tributária, exclusivamente à iniciativa privada para

que possa, em caráter complementar, suprir ações sociais reconhecidamente carentes e importantes ao Estado, não sendo, por isso, crível que o próprio poder público estatal mediante ações descentralizadas possa requerer o mesmo benefício, somente tratando-se de instituições públicas privadas. Ou seja, tanto faz ser entidade governamental pública ou privada<sup>232</sup>, ambas figuras jurídicas não estão incluídas na imunidade prevista no art. 195, §7º da CF/88. O parecer expedido pela Advocacia Geral da União e confirmado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, porém, apoia seu convencimento na divisão entre exploração da atividade econômica e prestação de serviços públicos. Quando o Poder Público realiza ações que consubstanciam atividade econômica submete-se ao respectivo regime podendo gozar de benefícios tributários. Lado outro, quando promove serviços públicos através de entidades estatais, tais instituições – regidas por normas de direito público – não abrangem a intributabilidade – dada referida característica. Tem-se aqui um reconhecimento da imunidade relativa às instituições públicas privadas, desde que submetidas ao jugo da lei nº 12.101/09, mas não em relação às entidades públicas submetidas exclusivamente ao direito público.

Afonso Henrique Arantes de Paula dissertando sobre as contribuições para a seguridade social, entende não haver diferença ontológica da imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, 'a' da CF/88 de modo a atingir também as contribuições para a seguridade social. É que dita exoneração decorre, conforme atesta, do princípio do pacto federativo. Ora, se o gravame relativo aos impostos representaria comprometimento da autonomia dos Estados e Municípios, não haveria porque não atingir as contribuições para a seguridade social. Entretanto, reconhece que o Texto Maior refere-se a impostos, por isso, a imunidade recíproca contida no art. 150, VI, 'a' da CF/88 estaria assim limitada, não competindo ao interprete encetar interpretação além do que previsto constitucionalmente.<sup>233</sup>

Os fundamentos anteriormente expostos visualizam a imunidade encerrada no art. 195, §7º da CF/88 às entidades governamentais e consórcios públicos que realizam atividades beneficentes de assistência social. Os argumentos realmente são

---

<sup>232</sup> O raciocínio aqui é o mesmo para os consórcios que podem ser públicos ou privados.

<sup>233</sup> PAULA, Afonso Arantes de. Título: **As contribuições para a seguridade social à luz da Constituição**. Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para obtenção do título de Mestre em Direito Econômico e Financeiro. p.110 e 111. Disponível em <file:///C:/Users/carla/AppData/Local/Temp/20130318\_DISSERTACAO\_Afonso\_Henrique\_Arantes\_d\_e\_Paula.pdf>. Acesso em: 09 dez. 2017.

diferentes, sobretudo porque parte-se do pressuposto do exercício de importantes ações sociais que justificam a realização imunitória seja como entidade privada ou como organização estatal, cuja prescrição está ancorada em artigo constitucional não guardando qualquer relação com a imunidade recíproca, apenas o aspecto ontológico de uma e outra exoneração encontra pontos em comum.

Se se está a privilegiar a efetivação da cidadania como resultado de uma política cujo propósito é prestar serviços aos hipossuficientes através de correspondente exoneração tributária, não parece razoável excluir entidades públicas beneficentes que também executam tais ações, pois o que as difere em termos originários não é o bastante a justificar tratamento tributário diverso.

## 5.7 – CONTRIBUIÇÕES À SEGURIDADE SOCIAL

Interessa neste momento avançar o tema em questão para saber quais são as contribuições sociais que serão exoneradas a partir do gozo da imunidade prevista no art. 195, §7º da CF/88 às entidades beneficentes de assistência social, sejam elas públicas ou privadas. Por certo, as contribuições sociais notabilizam-se como gênero tributário, havendo, neste caso, interesse tecnicamente sustentável em melhor compreender o alcance de mencionada intributabilidade.

Fabiana Del Padre Tomé relata que toda classificação faz parte de uma operação lógica e que tal exercício é fruto de construção humana, cujos critérios dependem de traços comuns e diferenciadores, os quais servem para individualizar determinadas espécies. Nessa toada, o direito também utiliza dessa ferramenta para classificar tributos desde que seja útil, jurídico e amparado pelo direito positivo. Diz ela:

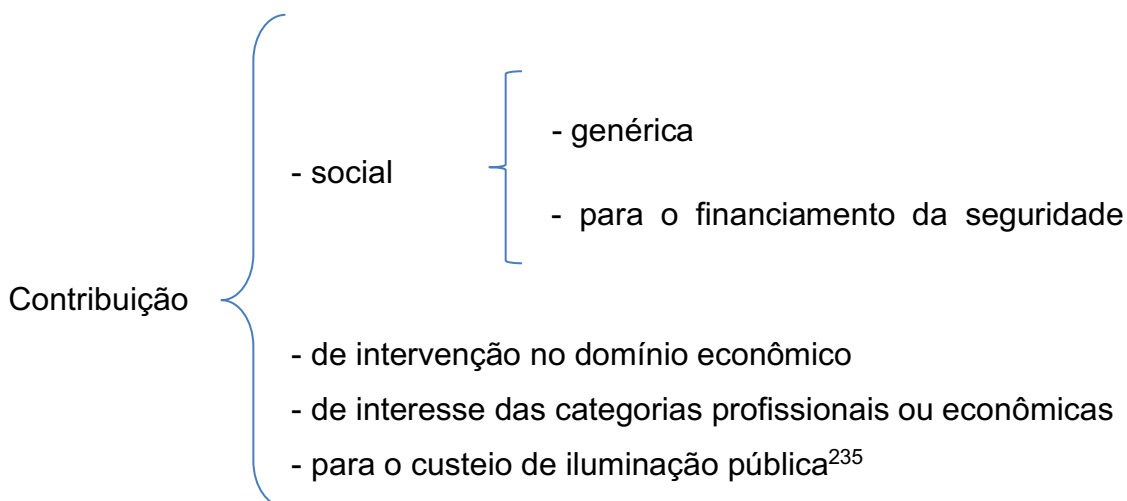
No direito, porém, para que uma classificação cumpra sua função, permitindo a aplicação do direito pautada pelos critérios de segurança e certeza, deva ela ter a norma jurídica como ponto de partida. (...) Nele, as classificações, além de ser úteis, devem ser jurídicas, tomando por base o direito positivo.<sup>234</sup>

---

<sup>234</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Alcance de Imunidade das Receitas de Exportação (art. 149, §2, I, da Constituição): a Questão da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**. Coêlho, Sacha Calmon Navarro (Coordenador). Contribuições para Seguridade Social. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 322-323.

No caso das contribuições sociais, Fabiana assevera que o constituinte utilizou o critério da finalidade e que o artigo 149 do Texto Maior anteriormente arrolava três especiais de contribuições, a saber: a) sociais; b) de intervenção no domínio econômico e c) de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Após o advento da EC 39/2002, uma nova contribuição foi constitucionalizada e destinada ao custeio da iluminação pública. Especificamente as contribuições sociais, apontada autora diz que a CF/88 ainda subdividiu em duas categorias: genéricas (art. 149, caput) e reservada ao financiamento da seguridade social (art. 149, §1º e art. 195).

Em seguida, didaticamente apresenta o seguinte esquema:



Portanto, o raciocínio em tela retira da atual Superlei o gênero, as espécies e subespécies de contribuições com segurança hábil o bastante à extrair que tipo tributário está acobertado pela imunidade contida no art. 195, §7º da CF/88. Sabe-se, via de consequência, somente as contribuições à seguridade social é que são exoneradas conforme previsão constitucional. E explorando aludido comando o Texto Maior prevê no art. 195, I, 'a':

do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

---

<sup>235</sup> Op. Cit. p. 326.

No mesmo eito, a contribuição incidente sobre a receita ou o faturamento (art. 195, I, 'b' da CF/88) bem como sobre o lucro (art. 195, I, 'c' da CF/88), também estão acobertadas pelo mesmo fenômeno.

Quanto ao chamado seguro acidente do trabalho, atualmente risco acidente trabalho, José Eduardo Soares de Melo consigna tratar-se de contribuição à seguridade social, ante redação prevista no art. 7º, XXVIII<sup>236</sup> e art. 201, I<sup>237</sup> ambos da Superlei<sup>238</sup>.

Igualmente, o PIS – Programa de Integração Social, com origem no art. 239 da CF/88 enquadra-se como contribuição para a seguridade social. O Supremo Tribunal Federal, através do RE nº 259541/AL<sup>239</sup>, sufragou aludido entendimento como correspondente natureza jurídica. Trata-se de contribuição destinada ao financiamento da seguridade social, pois financia o seguro desemprego e o abono salarial daqueles que recebem até dois salários mínimos de remuneração mensal. De mais a mais, verifica-se que a Medida Provisória 2.158-35, determinou a incidência do PIS sobre a folha de pagamentos de instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12<sup>240</sup> da Lei 9.532/97.

Logo, a vantagem a ser fruída, longe de ser retórica, decorre da aplicação de receitas orçamentárias com melhor gestão às finalidades previstas em lei. Trocando em miúdos, as contribuições patronais<sup>241</sup>, risco acidente de trabalho - RAT<sup>242</sup> o programa de integração social - PIS<sup>243</sup>, COFINS e CSLL, (constitucionalmente contribuições sociais criadas para o financiamento da seguridade social), deixam de onerar as atividades de assistência social realizadas pelas fundações governamentais

---

<sup>236</sup> Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (.....)XXVIII - seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa;

<sup>237</sup> Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: I - cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

<sup>238</sup> MELO, José Eduardo Soares. 2006. Op. Cit.p. 269.

<sup>239</sup> BRASIL. Supremo Tribunal. RE 259541/AL - Alagoas. Requerente: União Federal. Requerido: TV Pajuçara Ltda. Relator: Ministro Ilmar Galvão, DJe 28 de abril de 2000. Disponível em < <http://web.stf.jus.br>>. Acesso em 18/12/2017.

<sup>240</sup> Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

<sup>241</sup> Alíquota de 20% (vinte por cento) incidente sobre a folha de salário.

<sup>242</sup> Alíquota variável de 1%, 2% ou 3% também incidente sobre a folha de salários, a depender da atividade desenvolvida.

<sup>243</sup> Incidência de 1% sobre a folha de salários.



e consórcios públicos, diminuindo substancialmente as despesas necessárias ao regular funcionamento de suas atividades. Sabe-se que fundações governamentais e consórcios públicos com objetivos de realizar a saúde, educação e assistência social *stricto sensu* têm em seu quadro de funcionários a força motriz de maior potência para a consecução de suas finalidades, afinal, prestam serviços. O volume de recursos humanos que promovem o desenvolvimento de apontadas atividades decorre de suas naturezas e a incidência tributária relativa às contribuições à seguridade social atinge diretamente o quadro de pessoal.

Dessarte, entendendo que a imunidade constitucionalmente prevista tem suporte em valores reconhecidamente importantes de acordo com justificativas que assim acomodam os sentidos, não só ações voltadas à assistência social prestada pela iniciativa privada, através de pessoas jurídicas assim constituídas, com também ações realizadas por intermédio de pessoas jurídicas públicas assim criadas, garantem uma eficiente aplicação de recursos públicos porque conduzem melhor adequação econômica na consagração de direitos sociais. O fato de não haver recolhimento de contribuições à seguridade social dada a exoneração constitucionalmente garantida na prestação de serviços assim caracterizados pelas fundações governamentais e consórcios públicos, representa economia fiscal que desaguará em benefício daqueles que o regime imunitário é dirigido, tal como ocorre com as organizações privadas.

Quanto às contribuições de intervenção no domínio econômico e das categorias profissionais para entidades possuidoras da certificação “CEBAS” disciplinada através da Lei nº 12.101/09, há regra de isenção concedida pela lei 11.457/07, através do artigo 3º<sup>244</sup>. E no que toca à contribuição ao salário-educação, ora qualificada como contribuição social geral<sup>245</sup>, também existe previsão de isenção, consoante previsão contida no artigo 1º da Lei 9.766/1998<sup>246</sup>.

---

<sup>244</sup> Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

<sup>245</sup> Qualificação essa pacificada pelo Supremo Tribunal Federal através da Ação Direta de Constitucionalidade (ADC) nº 3/99.

<sup>246</sup> Art. 1º A contribuição social do Salário-Educação, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996, obedecerá aos mesmos prazos e condições, e sujeitar-se-á às mesmas sanções administrativas ou penais e outras normas relativas às contribuições sociais e demais importâncias devidas à Seguridade Social, ressalvada a competência do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, sobre a matéria. § 1º Estão isentas do recolhimento da contribuição social do Salário-Educação: I - a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, bem como suas respectivas autarquias e fundações; II - as instituições públicas de ensino de qualquer grau; III - as

Como se vê, as economias tributárias obtidas às entidades portadoras do certificado “CEBAS”, representam, em última análise, um benefício alcançado não só pela imunidade como também por regra de isenção que irá ser desfrutado às finalidades estatutárias das entidades assim qualificadas, mas que será vertido àqueles que precisam tomar a assistência social em áreas eleitas pelo Legislador Originário como importantes em termos de preservação de valores sociais.

## **6 – REGIMES DE PREVIDÊNCIA SOCIAL**

A importância de expor o gozo da imunidade relativa à seguridade social, conforme acima cuidado, revela a economia tributária que ocorrerá no desenvolvimento de atividades assistenciais praticadas pelas fundações governamentais e consórcios públicos cujos beneficiários serão aqueles que tomarão os serviços correspondentes, tudo para efetivação dos valores sociais que o constituinte elegeu como elementos importantes para a realização da cidadania.

---

escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, devidamente registradas e reconhecidas pelo competente órgão de educação, e que atendam ao disposto no inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; IV - as organizações de fins culturais que, para este fim, vierem a ser definidas em regulamento; V - as organizações hospitalares e de assistência social, desde que atendam, cumulativamente, aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do art. 55 da Lei no 8.212, de 1991.

De acordo com o estudo de Suzane Andrade Ferraro, a Constituição Federal de 1988 remodelou o sistema de seguridade social, que antes era tratado em capítulo destinado aos direitos trabalhistas. Atualmente está disciplinado em título específico - Da Ordem Social - significando dizer que houve reunião de coberturas de previdência, assistência e saúde, “regulando-as com princípios e objetivos comuns e de acordo com os princípios básicos e fundamentais do Estado Social de Direito: justiça social, bem-estar social, primado do trabalho, solidariedade e, em especial, dignidade da pessoa humana.”<sup>247</sup>

De qualquer forma, com o propósito de evitar confusões terminológicas entre dois termos, mister distinguir os conceitos: previdência social e seguridade social. Segundo Sergio Pinto Martins:

A Seguridade Social engloba um conceito muito amplo, abrangente, universal, destinado a todos que dela necessitem, desde que haja previsão na lei sobre determinada contingência a ser coberta. É na verdade, o gênero do qual são espécies a Previdência Social, a Assistência e a Saúde,.....

A Previdência Social, vai abranger, em suma, a cobertura decorrentes de doença, invalidez, velhice, desemprego, morte e proteção à maternidade, mediante contribuição, concedendo aposentadorias, pensões etc.<sup>248</sup>

Nicolau Konkel Junior observa que “A seguridade social procura amparar toda a sociedade de um universo amplo de riscos sociais, sendo a previdência apenas um de seus braços.”<sup>249</sup>

Examinando a Constituição Federal como concebida, o artigo 194 expressamente traz a abrangência da seguridade social abarcando, portanto, assistência social, saúde e previdência. E o seu custeio, Konkel Junior ressalta que a constituição adotou um modelo tripartite de contribuição, diz ele:

...a Constituição Federal de 1988 consagrou a diversidade da base de financiamento, influenciando de forma positiva sobre a receita do sistema de seguridade social.

Assim, consagrou-se no texto constitucional um modelo tripartite de custeio (empregadores, trabalhadores e Poder Público), em que os

---

<sup>247</sup> FERRARO, SUZANI ANDRADE. **As Emendas Constitucionais n. 20/1998 e 41/2003 e o equilíbrio financeiro e atuarial nos regimes de Previdência Social**. Mestrado (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica/SP. São Paulo, 2006. p. 87.

<sup>248</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 35ª ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 23.

<sup>249</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. **Contribuições sociais: doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p.28.

empregadores são atingidos nas mais variadas manifestações de capacidade contributiva. Tendo em conta que a seguridade social abrange a saúde, a previdência e a assistência social (artigo 194, Constituição Federal) e que apenas a previdência social está a depender de contribuição (artigos 196, 201 e 203, Constituição Federal, seu financiamento passou a ser realizado de forma direta e indireta.<sup>250</sup>

O caput do art. 195 e inciso I ambos da CF/88, a seu turno, têm a seguinte dicção:

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: I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela EC n. 20/1998) a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluída pela EC n. 20/1998)

Tais artigos determinam os Poderes Públicos internos como contribuintes para a seguridade social. Por sua vez, a lei nº 8.212/91, é que dispõe sobre a organização da Seguridade Social e institui o correspondente plano de custeio.

Já o comando contido no artigo 149, §1º da CF/88<sup>251</sup>, prevê a contribuição dos entes federados que irão custear o regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores de cargos efetivos da União. É o chamado regime próprio de previdência social e sua fonte de receita, na lição de Daniela Melo Coelho, consiste em:

...as fontes de financiamento do RPPS não alcançam receitas exógenas, ora entendidas aquelas oriundas de fatores estranhos ao próprio regime, ficando limitadas às contribuições do ente federativo, dos segurados ativos, dos segurados inativos e dos pensionistas, às receitas decorrentes de investimentos e patrimoniais, aos valores recebidos a título de compensação financeira, aos valores aportados pelo ente federativo, às demais dotações previstas no orçamento

---

<sup>250</sup> Op. Cit. p. 57.

<sup>251</sup> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

público e aos demais bens, direitos e ativos com finalidade previdenciária.<sup>252</sup>

Deveras, a dicção do art. 40 da CF/88 com a redação dada pela EC nº 20/98, revogadora do parágrafo 6º do mesmo artigo<sup>253</sup> antes introduzido pela EC nº 3/1993, prevê a contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, o regime de previdência de caráter contributivo e solidário ocorrerá mediante contribuição do respectivo ente público como também dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, como “base da reestruturação no sistema constitucional de previdência social dos servidores públicos, acompanhado pelas Leis. 9.717/98 e 9.796/99”<sup>254</sup>.

Foi através da ADI nº 2.024/DF que o Supremo Tribunal Federal, relator Min. Sepúlveda Pertence, julgando-a improcedente, entendeu que a referida Emenda Constitucional não interferiu no pacto federativo, ou seja, na autonomia que os Estados têm em sua organização e forma de participação dos entes federados, qualificando-os como entes contribuintes obrigatórios da previdência social. Retira-se do apontado julgado a possibilidade de existir norma geral previdenciária de nível nacional disciplinando a matéria conferindo aos Estados a possibilidade suplementar de editar leis conforme autoriza o art. 24, XII da CF/88.<sup>255</sup>

Assentada a premissa de constitucionalidade de reorganização do regime próprio de previdência social dos servidores públicos, convém dizer que há outras espécies de regimes previdenciários. Marcelo Barroso Lima Brito de Campos afirma existir quatro. São eles:

- a) o Regime Geral de Previdência Social (RGPS);
- b) os regimes próprios de previdência social dos servidores públicos (RPPS);
- c) os regimes de previdência social dos militares das forças armadas e militares estaduais (RPSM);

---

<sup>252</sup> COELHO, Daniela Mello. **Regime de Previdência dos Servidores Públicos**. In: FORTINI, Cristiana (Org.). *Servidor público: estudos em homenagem ao Professor Pedro Paulo de Almeida Dutra*. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 38-39.

<sup>253</sup> A Emenda Constitucional nº 3, de 1993, acrescentou o §6º ao artigo 40 da CF/88, com a seguinte redação: “§6º As aposentadorias e pensões dos servidores públicos federais serão custeadas com recursos provenientes da União e das contribuições dos servidores, na forma da lei.”

<sup>254</sup> Campos, Marcelo Barroso Lima Brito de. **Regime próprio de previdência social dos servidores públicos**. 4ª edição. Curitiba. Editora Juruá, 2012. p. 78.

<sup>255</sup> BRASIL. Supremo Tribunal. ADI nº 2.024/DF. Requerente: Governador do Estado de Mato Grosso do Sul. Requerido: Congresso Nacional. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 22 de junho de 2007. Disponível em < <http://web.stf.jus.br>>. Acesso em 07/05/2018.

d) o regime de previdência complementar (RPC).<sup>256</sup>

A partir da leitura que se retira da Constituição Federal de 1988, doutrina e jurisprudência balizadora da matéria, observa-se que o tema em estudo guarda simetria com o chamado regime geral e regime próprio de previdência social. Mesmo que as atenções possam também ser dirigidas aos regimes dos militares das forças armadas e militares estaduais enquanto sujeitos passivos da contribuição patronal, seja pela unidade da federação (União, Estados e Distrito Federal) ou pelas fundações governamentais assistenciais eventualmente criadas para os militares das forças armadas e para militares estaduais, mencionadas instituições não tendo caráter universal e inexistência de traço beneficente, comprometem logicamente a imunidade contida no art. 195, §7º da CF/88. Mencionadas organizações quando instituídas, normalmente atendem tão somente as necessidades de determinada corporação (ex. hospital militar). Da mesma forma, o regime de previdência complementar não tem caráter compulsório, é de adesão facultativa e tem natureza contratual<sup>257</sup> esvaziando qualquer consideração acerca da intributabilidade afeta à seguridade social relativa ao sujeito passivo responsável pela contribuição na condição de empregador ou como entidade atrelada ao regime jurídico único, o chamado RPPS.

Então, retratadas as fontes de custeio previstas constitucionalmente à previdência social, convém verificar a relação das hipóteses existentes entre o quadro de pessoal da entidade governamental, seu servidor (celetista ou estatutário) e a folha de salários, eis que constituem base de cálculo para incidência de contribuição à seguridade social. Ainda que possa existir interesse juridicamente sustentável à correspondente intributabilidade às contribuições securitárias no que tange às fundações estatais e consórcios públicos, há consequências jurídicas que justificam a verticalização do estudo proposto.

Considerações desse jaez auxiliam o presente trabalho pelo fato de que a exoneração de receita oriunda da previdência social, diante da previsão contida no art. 195, §7º da CF/88, a toda evidência impacta não só o custeio da União, titular do regime geral de previdência social e do regime próprio de seus servidores públicos, como também poderá atingir em relação aos Estados, Distrito Federal e Municípios,

---

<sup>256</sup> Campos, Marcelo Barroso Lima Brito de. 2012. Op. Cit. p. 65.

<sup>257</sup> Campos, Marcelo Barroso Lima Brito de. 2012. p. 379-382.

caso optantes do regime próprio de previdência social e instituidores de fundações públicas e consórcios públicos de direito público.

De tal modo, delimita-se os regimes que têm relação direta com a imunidade prevista no art. 195, §7º da CF/88. Serão tratados a seguir mais detalhadamente.

## 6.1 – REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL

Marcelo Barroso Lima Brito de Campos quando fala sobre os regimes próprios da previdência social assevera que ditas regências “disciplinam a previdência dos servidores públicos titulares de cargos efetivos vinculados a cada um dos entes federativos (CF, art. 40 caput).”<sup>258</sup>

Em termos infraconstitucionais os entes federados (União, Estados, Municípios, Distrito Federal) devem adotar as prescrições contidas na lei nº 9.717/98. E consoante previsto já no artigo 1º os legitimados a criar regime próprio de previdência social, “deverão ser organizados, baseados em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial, observados os seguintes critérios: (...)”

Sem querer adentrar em particularidades que dizem respeito aos aspectos de funcionamento da lei que rege o sistema de previdência própria local, até porque o cerne do presente estudo é outro, pertinente avaliar o impacto tributário que o ente federado suportará na hipótese de criar regime próprio. É aqui que as consequências afetas à intributabilidade vertida no art. 195, §7º da CF/88 poderão exercer sua influência em relação a fundações governamentais e consórcios públicos voltados à assistência social, na hipótese de serem constituídos pela correspondente entidade da federação que adotar o regime previdenciário próprio.

Portanto, ainda que a EC nº 3/1993 (antiga redação do §6º do art. 40 da CF/88) tenha inaugurado a contribuição relativa as aposentadorias e pensões dos servidores públicos federais com recursos do servidor e da União, foram as Emendas Constitucionais nº 20/1998 e nº 41/2003 que ocorreram mudanças mais substanciais em relação ao plano de custeio. O caput do artigo 40 foi alterado pela EC nº 20/1998<sup>259</sup>

---

<sup>258</sup> Idem, *ibid.* 2012. p.66

<sup>259</sup> Art. 40 - Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

e este, por sua vez, novamente modificado pela EC nº 41/2003, quando incluiu a contribuição dos servidores inativos e dos pensionistas. Esse pequeno arrazoado é justificado para explicar a redação contida no atual parágrafo primeiro do artigo 149 da CF/88, alterada pela EC nº 41/2003, que trocou a possibilidade pela obrigatoriedade dos entes federados criarem contribuição para o custeio de seus servidores conforme regime previdenciário de que trata o art. 40 da CF/88, *'cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.'*

De acordo com o comando constitucional inserto acima, a lei nº 10.887/2004<sup>260</sup> através do art. 4º incisos I e II, estabeleceu que as alíquotas de contribuição social do servidor público ativo de quaisquer dos Poderes da União, incluídas as suas autarquias e fundações, para a manutenção do respectivo regime próprio de previdência social, serão calculadas mediante a aplicação de 11% incidente a parcela da base de contribuição cujo valor seja igual ou inferior ao limite máximo estabelecido para os benefícios do Regime Geral de Previdência Social ou de 14% sobre a parcela da base de contribuição que supere o limite máximo estabelecido para os benefícios do RGPS.

E essa energia decorre da iniciativa em fixar a contribuição patronal devida pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, uma vez que o legislador toma de arrimo a redação acima para delimitar o limite mínimo em relação ao valor da contribuição do servidor ativo e o teto máximo, não podendo, neste caso, ser superior ao dobro de tal contribuição. Veja-se a redação do artigo 2º da Lei 9.717/98:

Art. 2º A contribuição da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, aos regimes próprios de previdência social a que estejam vinculados seus servidores não poderá ser inferior ao valor da contribuição do servidor ativo, nem superior ao dobro desta contribuição.

Porquanto, a prescrição normativa deixa a juízo dos interesses locais (se instituírem previdência própria), a possibilidade de fixar alíquota patronal mínima (11%) e máxima (22%) acrescida de 28% incidente sobre a parcela da base de contribuição que supere o limite máximo estabelecido para os benefícios do RGPS.

---

<sup>260</sup> Redação dada pela Medida Provisória nº 805, de 2017



Tirando a nova redação estatuída pela MP nº 805 de 2017, ante majoração dos critérios que estabelecem a alíquota de contribuição da cota patronal porque demanda cálculo muito mais detalhado na avaliação atuarial contábil do ente federativo interessado (custo – benefício), verifica-se que a contribuição do ‘empregador’ pode ser menor que a prevista na lei de custeio da seguridade social (regime geral) que estabelece alíquota de 20% incidente sobre a folha de salários (art. 22, I, da lei 8.212/91) além da alíquota relativa ao Risco Acidente do Trabalho, que varia de 1% a 3%.

Seja como for, caso o ente federado opte em instituir regime próprio de previdência social possuindo em seu quadro pessoal somente servidores públicos estatutários, a criação de fundações governamentais beneficentes, vale dizer, com personalidade jurídica de direito público, que atendam a assistência social e que tipifique a intributabilidade prevista na art. 195, §7º da CF/88, pode trazer risco ao equilíbrio financeiro e atuarial da previdência própria local, fragmentando, por isso, o alcance da exoneração dirigida à seguridade social uma vez que a contribuição do empregador não terá o condão de financiar a previdência local. Critério aqui, todavia, não pode ser visto tão somente sob o aspecto econômico.

O que se está à cuidar é a imunidade tributária dirigida às entidades governamentais e consórcios públicos realizadores de ações assistenciais, que prevê a exoneração das contribuições securitárias, ou seja, fundamentos jurídicos que justificam a regra constitucional indutora de determinado comportamento como consequência de um serviço notabilizado como ação de solidariedade social. É o que Nayara Tataren Sepulcri, ao arrazoar sobre: Extrafiscalidade social: norma tributária indutora de solidariedade, quando afirma: “Pensamos que seja na atuação extrafiscal da norma tributária que o princípio da solidariedade encontre seu horizonte de realização.” O diálogo existente entre extrafiscalidade e solidariedade, segundo afiança, não só é possível, mas recomendável na medida em que o direito tributário atual não se resume ao caráter de fiscalidade onde o traço arrecadatório basta por si só<sup>261</sup>. A atual Constituição emprega instrumentos fiscais incentivadores para a mitigação de desigualdades sociais, como é o caso das “normas que instituem imunidades para entidades que colaborem com as funções do Estado; normas que

---

<sup>261</sup> SEPULCRI, Nayara Tataren. **O princípio da solidariedade no sistema constitucional brasileiro**. Dissertação apresentada à Universidade Federal do Paraná para a obtenção do grau de mestre em Direito em 2013. p. 210.

preveem a progressividade de alíquotas em razão de critérios pertinentes à função social do tributo (...)”<sup>262</sup>

Alenilton Silva Cardoso em artigo intitulado “A função social do tributo na perspectiva da solidariedade” reforça a assertiva acima ao observar que o atual Estado em termos de política tributária não pode ser compreendido como “um mero caixa de recebimentos e pagamentos” qualificando-se como ‘Estado contemplativo’, o fundamento maior que ampara sua moderna justificação deve-se entendê-lo “como fonte de financiamento de bens e serviços públicos, e, também, como instrumento interventivo, ambos em razão de uma função social.”<sup>263</sup>

As razões acima vertidas dão conta de como a administração pública deve conduzir suas prioridades, a função social exercida por fundações governamentais e consórcios públicos assistenciais dispensa comportamento arrecadatário local, cômulo de que tais serviços efetivamente consubstanciam justiça fiscal.

Dada a sua característica, a importância em preservar o equilíbrio financeiro e atuarial do regime de previdência do servidor público é bem ressaltada por Daniela Melo Coelho:

Outro elemento caracterizador do regime de previdência do servidor público diz respeito ao princípio do equilíbrio financeiro e atuarial, sendo aquele a correlação entre o valor da receita arrecadada, durante determinado período, e o montante das despesas decorrentes do pagamento dos benefícios concedidos no mesmo prazo. Por sua vez, o equilíbrio atuarial relaciona-se com a avaliação do regime durante longo prazo, com o fito de averiguar se sua capacidade atende as obrigações previdenciárias previstas no plano, levando-se em conta todas as variáveis e incertezas relacionadas ao momento de ocorrência do evento e o valor do benefício.<sup>264</sup>

Conquanto princípio norteador que certifica a sustentabilidade do regime próprio, a hipótese de criação de fundações governamentais e consórcios públicos com traços atávicos assistenciais, portanto, imunes à contribuição das indicadas pessoas jurídicas, certamente fará com que os correspondentes cálculos atuariais do regime de previdência do servidor público sejam mais difíceis de equalizar o equilíbrio,

---

<sup>262</sup> Idem, *ibid.* 2013. p. 210 -212.

<sup>263</sup> CARDOSO. Alenilton Silva. **A função social do tributo na perspectiva da solidariedade**. Revista Direito Mackenzie, São Paulo, v. 5, p. 10-20, set/dez. 2015.

<sup>264</sup> COELHO. Daniela Melo. 2009. *Op. cit.* p. 39.

sobretudo porque não terá a contribuição, dita patronal, das entidades assim qualificadas.

Com o propósito aqui de melhorar a reflexão sobre o tema, Liam Murphy e Thomaz Nagel ao tratarem da relação tributária entre contribuintes e ações governamentais, livro intitulado o Mito da Propriedade, deixam claro que a dependência que o mercado tem em relação ao Estado é bem compreensível na razão de que um não existe sem o outro. Confira-se:

Não existe mercado sem governo e não existe governo sem impostos; o tipo de mercado existente depende de leis e decisões políticas que o governo tem de fazer e tomar. Na ausência de um sistema jurídico sustentado pelos impostos, não haveria dinheiro, nem bancos, nem empresas, nem bolsas de valores, nem patentes, nem uma moderna economia de mercado – não haveria nenhuma das instituições que possibilitam a existência de quase todas as formas contemporâneas de riqueza.<sup>265</sup>

Ou seja, a política de arrecadação tributária do Estado, ainda que não seja usufruída por todos em igualdade de proporção, pois uns dependem mais de políticas de Estado e outros menos, o fato é que ninguém pode viver sem a sua presença. Aliás, sobre o princípio do benefício, referidos autores apontam que:

Neste caso, a base para a avaliação dos benefícios do governo é o bem-estar de que a pessoa gozaria se o governo simplesmente não existisse; o benefício dos serviços governamentais tem de ser compreendido como a diferença entre o nível de bem-estar de alguém num mundo sem governo e o seu bem-estar com a existência do governo<sup>266</sup>.

Logo, as reflexões acima devem ser bem examinadas sobretudo porque quando se fala em renúncia fiscal e a dependência que todos têm com o Estado, avalia-se quanto que cada cidadão está disposto à suportar na realização de seu próprio bem-estar.

Note-se, contudo, a imunidade constitucional como aqui tratada deve ser medida não só em razão da quantidade de pessoas que são beneficiadas por tal política, como também o grau de dependência que a população carente terá na fruição

---

<sup>265</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomaz. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p.46.

<sup>266</sup> Idem, ibid. 2005. p.23.

de serviços de natureza social, isto é, a eficiência desse sistema há de levar em conta os resultados obtidos. Quanto menor for a sua dependência, melhor será o nível de igualdade material.

## 6.2 – REGIME GERAL

Ainda considerando doutrina de Marcelo Barroso Lima Brito de Campos: “O Regime Geral de Previdência Social (RGPS) disciplina a previdência de todos aqueles que não se vinculam aos RPPS. Tem, nesse sentido, caráter residual para reger a previdência das seguintes pessoas físicas: (...)”<sup>267</sup>”

E do rol elencado pelo doutrinador, dentro obviamente do assunto em estudo, destaca-se:

- c) servidores públicos não titulares de cargos efetivos, entendidos aqueles ocupantes exclusivamente de cargo em comissão de livre nomeação e exoneração, bem como de cargo ou função temporária (CF, art. 40, § 13);
- d) empregos públicos, considerados aqueles que são regidos em atividade pelo regime celetista (CF, art. 40, § 13);
- e) servidores públicos de cargos efetivos, cujas unidades federadas não possuem RPPS (Lei 8.212/91, art. 13 e Lei 8.213/91, art. 12);
- f) exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social (Lei 8.212/91, art. 12, I, “h”, e Lei 8.212/91, art. 11, I, “h”).

Verifica-se que o espectro de agentes públicos vinculados ao regime geral, em comparação com o regime próprio de previdência social é maior. Todavia, não há como averiguar se as despesas com as contribuições previdenciárias são maiores, entre um regime e outro, dada a possível diferença entre remunerações. De qualquer maneira, as fundações governamentais regidas pelo direito privado bem como os consórcios públicos com a mesma natureza, podem traduzir o que realmente representa a intributabilidade em termos de comportamentos institucionais, ciente de que a administração do chamado regime geral de previdência social é de competência da União Federal.

Os argumentos tecidos no item 5.5 justificam a imunidade prevista no art. 195. §7º da CF/88 às pessoas jurídicas de direito público, neste caso às fundações governamentais e consórcios públicos assistenciais com natureza de direito privado, sendo aqui prescindível repetir. Contudo, o que está claro em ações que dão razão

---

<sup>267</sup> Op. Cit. p.68.

ao processo descentralização administrativa e a legal busca de soluções que podem ser empreendidas pelo Poder público local, é o irritante descompasso de recursos que são limitados e destinados às necessidades que demandam cada vez maior atenção à população carente. O que se vê, é a possibilidade de desenvolver atividades sociais em face de desfrute constitucional existente que reclama maior eficiência, eficiência essa que pode ser traduzida com melhor economia de recursos públicos, não como solução definitiva para a cura de todas as mazelas, mas com o compromisso de prestar serviços marcados pela essencialidade, utilidade e gratuidade.

## **7 - CONCLUSÃO**

a) As fundações governamentais que atuam no campo de assistência social, como gênero de instituições estatais, podem ser regidas pelo direito público ou privado e representam interessante instrumento de descentralização da administração pública, nada obstante existir discrepância doutrinária quanto a redação contida no inciso XIX do artigo 37 da Constituição Federal de 1988, relativamente à necessidade de editarem lei complementar para definir as áreas possíveis de atuação;

b) Em termos legais e consoante doutrina majoritária, as fundações públicas privadas também podem prestar serviços sociais. A diferença existente entre ambas

limita-se não só ao alcance que a lei instituidora determina, mas sobretudo aos fins à que estão incumbidas de atender;

c) Os consórcios públicos, deixando de lado as incongruências contidas na lei de regência – Lei nº 11.107/05, são, por suas características, um importante instrumento para realização de serviços públicos sociais. A depender do modelo adotado de consórcio – autarquia interfederativa ou associação interfederativa/fundação interfederativa<sup>268</sup> – há consequências tributárias que ocorrerão no chamado Imposto de renda por arrastamento, como também relativamente à contribuições à seguridade social;

c.1) A repartição tributária prevista nos artigos 157 e 158 da CF/88, silencia quanto a possibilidade dos consórcios públicos, desde que instituídos e mantidos pelos entes consortes, a conferir propriedade do imposto sobre renda retido na fonte aos entes públicos criadores. Há, no entanto, instrução normativa autorizando o repasse aos Consorciados desde que seja constituído com personalidade jurídica de direito público.

d) A imunidade constitucional tributária prescrita no artigo 195,§7º da CF/88, qualifica-se como subjetiva eis que abrange determinadas pessoas por suas características, propósitos sociais e sobretudo a finalidade com que tais serviços são executados. A justificativa doutrinária que ampara a imunidade como prevista, assevera que a cidadania deve ser efetivada à todos como instrumento de realização da igualdade de oportunidades em áreas de incontestável relevância social àqueles que necessitam de tais serviços, ou seja, às pessoas hipossuficientes. Via de consequência deve-se considerar as finalidades sociais executadas por tais organizações beneficentes para assegurar dita exoneração.

e) A vantagem da imunidade tributária usufruída pelas entidades beneficentes representa economia que impacta positivamente na consecução de seus objetivos sociais, eis que poderão destinar mais recursos para o exercício de tais atividades. A

---

<sup>268</sup> Não há consenso doutrinário no que toca a natureza jurídica do consórcio público privado.

lei que deve disciplinar os requisitos a serem atendidos por tais instituições é o Código Tributário Nacional, conforme julgado do Supremo Tribunal Federal no RE nº 566.622, uma vez que o comando existente no art. 146, II do Texto Maior determina que as limitações ao Poder de tributar devem ser regidas por Lei Complementar de caráter nacional;

e.1) Nada obstante o resultado do julgamento de mencionado recurso, no julgamento da ADI nº 2028 a Suprema Corte Nacional entende que a redação contida no art. 150, VI, 'c' é diferente da mensagem legislada no art. 195, §7º ambos da CF/88. Por isso, beneficência há de traduzir prestação de serviços que consubstanciem ações gratuitas àqueles que necessitam serviços assistenciais no campo da saúde, educação e assistência social *scritto sensu*.

e.2) No mesmo eito de raciocínio, retira-se da ADI nº 1.802 (julgamento em 12/04/2018), que campo de abrangência de Lei ordinária, segundo decisão do Supremo Tribunal Federal, autoriza submeter à sua disciplina “aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como, certificação, fiscalização e controle administrativo.”

e.3) Atualmente a Lei ordinária nº 12.101/09 – de duvidosa constitucionalidade - é a norma que trata da certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula os procedimentos administrativos de imunidade de contribuições para a seguridade social às entidades privadas;

f) A jurisprudência diverge acerca do gozo de imunidade prevista no art. 195, §7º da CF/88 quanto às fundações governamentais e consórcios públicos, independentemente de qual regime jurídico adotarem (de direito público ou de direito privado);

f.1) No entanto, não há dissenso administrativo na esfera federal no que concerne a aplicação da imunidade em relação às fundações governamentais e consórcios de natureza de direito privado. Através de Parecer sob nº 133/2013, a

Advocacia Geral da União, reconhece a possibilidade de fundações estatais e consórcios públicos constituídos com personalidade de direito privado se submeterem ao processo administrativo para obtenção do denominado “CEBAS” – Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, para o fim de exoneração do recolhimento das contribuições devidas à seguridade social;

f.2) Havendo deferimento do Certificado “CEBAS” à tais instituições, as mesmas gozarão não só da imunidade prevista no art. 195, §7º da CF/88, bem como de isenção das contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições paraestatais, de acordo com o artigo 3º da lei nº 11.457/07 e contribuição ao salário-educação, consoante previsão contida no artigo 1º da Lei 9.766/1998.

g) Os regimes de previdência social previstos na Constituição Federal de 1988, com atenção ao regime geral de previdência social e o regime próprio de previdência social, devem ser avaliados considerando o equilíbrio financeiro e atuarial, diante da imunidade prevista no art. 195, §7º da CF/88.

h) De tudo o que foi acima abordado, a concepção de imunidade constitucional tributária voltada à assistência social deve ser compreendida como importante instrumento que tem o propósito de diminuir desigualdades sociais, através de entidades realizadoras de tais exercícios. A realização, portanto, dessas ações, há de ser examinada pelas suas atividades fim por não existir diferenças que justifiquem o desfrute de tal exoneração tributária.



## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Thiago Cássio D'Avila. *A opção de consórcio público por associação civil*. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2016-abr-03/thiago-davila-opcao-consorcio-publico-associacao-civil>> Acesso em 24/06/2017

AZEVEDO, Marcel Citro de. *Imunidades para Instituições Assistenciais e seu Impacto na Seguridade Social: uma Visão Contemporânea*. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/index.php/ppgdir/article/view/58889>>. Acesso em: 23 nov. 2017.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. - Rio de Janeiro: Forense, 2009.

BRASIL. Justiça Federal – Seção Judiciária de Santa Catarina – 4ª Vara Federal de Criciúma. Ação Ordinária nº 5001765-58.2014.4.04.7217/SC. Autor: Consórcio Intermunicipal de Saúde – AMESC. Réu: União – Fazenda Nacional. Juiz Federal: Paulo Vieira Aveline. Disponível em < [https://www.jfsc.jus.br/novo\\_portal/home.php](https://www.jfsc.jus.br/novo_portal/home.php). Acesso em 27 novembro de 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Parecer Nº 1344/2013. Isenção/Imunidade. Certificação de Entidades Benéficas de Assistência Social. Relatório final do Grupo

de Trabalho instituído pela Portaria AGU n 488/2011, com Despacho do Consultor-Geral da União e aprovação Ministerial. Desdobramento das discussões do GT. Parecer 008/2012/GBA/CGU/AGU. Despacho CGU 1700/2012. Aprovação Ministerial. [Acesso em 08 maio 2018]. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/13442013>.

BRASIL. Ministério da Saúde. Consultoria Jurídica. Despacho nº 2899/2013 FB/COGEJUR/CONJUR-MS/CGU/AGU, Processo SIPAR nº 25000.666489/2009-54. [Acesso em 29 nov 2017]. Disponível em: <http://u.saude.gov.br/images/pdf/2014/novembro/10/223-13.pdf>. Acesso em 29/11/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1802/DF. Requerente: Confederação Nacional de Saúde – Hospitais Estabelecimentos e Serviços – CNS. Impetrados: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator Atual: Min. Dias Toffoli, 14/04/2018. Disponível em < <http://www.stf.jus.br/portal>>. Acesso em 14 junho 2018.p. 11.

BRASIL. Supremo Tribunal. ADI nº 2.024/DF. Requerente: Governador do Estado de Mato Grosso do Sul. Requerido: Congresso Nacional. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 22 de junho de 2007. Disponível em < <http://web.stf.jus.br>>. Acesso em 07/05/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 2.028/DF (Medida Cautelar). Requerente: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços – CNS. Interessado: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Moreira Alves, D.J 16/06/2000. Disponível em < <http://www.stf.jus.br/portal>>. Acesso em 15 outubro 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal. ADI nº 191 / RS - RIO GRANDE DO SUL. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Sul. Requerido: Assembléia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Relatora: Ministra Cármen Lúcia, DJe 07 de março de 2008. Disponível em < <http://web.stf.jus.br>>. Acesso em 24/10/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 831381 AgR-AgR. Agravante: AUTARQUIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO DE ALVORADA DO SUL. Recorrido: União. Relator: Luiz Roberto Barroso, DJe 20 de março de 2018. Disponível em < <http://web.stf.jus.br>>. Acesso em 04/05/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 636.941. Recorrente: União Recorrido: Associação Pró-Ensino em Santa Cruz do Sul APESC. Relator: Luiz Fuz, DJe 04 de abril de 2014. Disponível em < <http://web.stf.jus.br>>. Acesso em 02/05/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 566.622/RS. Recorrente: Sociedade Beneficente de Parobé. Recorrida: União. Relator: Min. Marco Aurélio Mello, 23/02/2017. Disponível em < <http://www.stf.jus.br/portal>>. Acesso em 15 outubro 2017.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Embargos Infringentes nº 503158-65.2010.404.7100/RS. Embargante: União – Fazenda Nacional. Embargado:

Fundação de atendimento sócio-educativo do Rio Grande do Sul - FASE. Relator: Des. Joel Ilan Paciornik, 18 de junho de 2015. Disponível em < <http://www2.trf4.jus.br>>. Acesso em 31 julho 2017.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Apelação/Reexame Necessário nº 5033757-56.2010.404.7003/PR. Apelante: União – Fazenda Nacional. Apelado: Autarquia Municipal de Saúde de Cambira. Relator: Des. Luciane Amaral Corrêa Münch, 06 de junho de 2012. Disponível em < <http://www2.trf4.jus.br>>. Acesso em 31 julho 2017.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Apelação/Reexame Necessário nº 5025909-93.2013.4.04.7100/RS. Apelante: Instituto Municipal de Estratégia de Saúde da Família Apelado: União – Fazenda Nacional. Relator: Juiz Federal Marcelo Malucelli, 19 de agosto de 2015. Disponível em < <http://www2.trf4.jus.br>>. Acesso em 31 julho 2017.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (3ª Região). Agravo de Instrumento nº 2007.03.00.048945-5 -SP (AG 300966). Agravante: Município de Nipoá. Agravado: União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Des. Johonsom Di Salvo, 29 de abril de 2008. Disponível em < <http://web.trf3.jus.br>>. Acesso em 31 julho 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal. RE 259541/AL - Alagoas. Requerente: União Federal. Requerido: TV Pajuçara Ltda. Relator: Ministro Ilmar Galvão, DJe 28 de abril de 2000. Disponível em < <http://web.stf.jus.br>>. Acesso em 18/12/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 2.028/DF. Requerente: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços – CNS. Interessado: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 02/03/2017. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal>>. Acesso em 15 outubro 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 566.622/RS. Recorrente: Sociedade Beneficente de Parobé. Recorrida: União. Relator: Min. Marco Aurélio Mello, 23/02/2017. Disponível em < <http://www.stf.jus.br/portal>>. Acesso em 15 outubro 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 636.941. Recorrente: União Recorrido: Associação Pró-Ensino em Santa Cruz do Sul APESC. Relator: Luiz Fuz, DJe 04 de abril de 2014. Disponível em < <http://web.stf.jus.br>>. Acesso em 02/05/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rcl nº 14174. Reclamante: Sibelle Silva Ferreira Reclamado: JUIZ FEDERAL DA 3ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal. Relator: Luiz Fuz, DJe 31 de janeiro de 2014. Disponível em < <http://web.stf.jus.br>>. Acesso em 24/04/2018

BRASIL. Tribunal de Contas de Minas Gerais. Consulta nº 838.654. Consulente: Prefeito José Nery – Município de Cristiano Ottoni. Relatora Conselheira: Adriene Andrade. Revista Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais – out/dez – 2013 – pareceres e decisões. Disponível em

<<http://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/2268.pdf>>. Acesso em 25/04/2018

BRASIL. Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul. Auditoria de Admissão nº 008973-02.00/15-0. Origem CONS. PÚBL. DA ASSOC. DOS MUNIC. DO LITORAL NORTE. Exercício 2014. Data 05/05/2016 - Publicação 24/05/2016. Boletim 690/2016. Órgão Julg. Segunda Câmara Relator Conselheiro: Cesar Santolim Disponível em <<http://srv00.tce.rs.gov.br:8081/tcrsnet/lpext.dll?f=templates&fn=main-hit-j.htm&2.0>>. Acesso em 25/04/2018.

BROCHADO, Mariá. *Apontamentos sobre hermenêutica jurídica*. Revista Jurídica Virtual. Presidência da República (Cessou em 2005. Cont. 1808-2807 Revista Jurídica (Brasília. Online), v. 13, 2011.

BROLIANI, Jozélia Nogueira. *Renúncia de Receita e a Lei de Responsabilidade Fiscal*. Revista de Direito Administrativo e Constitucional – A&C. Belo Horizonte: Editora Fórum, ano 4, nº 18, out/dez. 2004.

CAMPOS, Marcelo Barroso Lima Brito de. *Regime próprio de previdência social dos servidores públicos*. 4ª edição. Curitiba. Editora Juruá, 2012.

CARDOSO. Alenilton Silva. *A função social do tributo na perspectiva da solidariedade*. Revista Direito Mackenzie, São Paulo, set/dez. 2015.

CARVALHO, João Pedro Antunes Lima da Fonseca. *Alterações no regime constitucional do servidor público: visão das Emendas Constitucionais 19/98, 20/98 e 41/03*. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.55300&seo=1>>. Acesso em: 02 maio 2018.

CARVALHO FILHO. José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 31ª Ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

\_\_\_\_\_. Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades: análise dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional impostos às instituições de educação sem fins lucrativos. Revista de Estudos Tributários. n. 80 - jul.ago./2011. p. 12.

CARVALHO, Rogério Tobias de. *Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social* — Rio de Janeiro: Renovar. 2006.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CELLA, Aline Burin. *Consórcios Públicos intermunicipais como mecanismos do federalismo: a promoção de políticas públicas tributárias de combate à guerra fiscal baseadas na solidariedade social*. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado – Área de concentração em Políticas Públicas – da Universidade de Santa Cruz do Sul, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito em 2009.

COELHO, Daniela Mello. *Regime de Previdência dos Servidores Públicos*. In: FORTINI, Cristiana (Org.). *Servidor público: estudos em homenagem ao Professor Pedro Paulo de Almeida Dutra*. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*, 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CRETELLA JUNIOR, José. *Fundações de Direito Público*. Revista dos Tribunais On line. Doutrinas Essenciais de Direito Civil, vol. 3, out. 2010.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. São Paulo. Atlas, 2015.

FERNANDES JUNIOR, Roberto. *Contornos jurídicos da imunidade tributária das contribuições sociais de custeio da seguridade social (artigo 195, § 7º, da Constituição Federal)*. Disponível em: [http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao056/Roberto\\_FernandesJunior.html](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao056/Roberto_FernandesJunior.html) Acesso em: 24 nov. 2017.

FERRARO, Suzani Andrade. *As Emendas Constitucionais n. 20/1998 e 41/2003 e o equilíbrio financeiro e atuarial nos regimes de Previdência Social*. Dissertação apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito das Relações Sociais em 2006.

FERRAZ, Roberto. *A inversão do princípio da capacidade contributiva no aumento da Cofins pela lei 9.718/98*. RDDT 130/72, jul. 2006.

FERREIRA, Sérgio De Andrea. *Da posição na Administração Indireta, da fundação de direito privado instituída pelo Estado*. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, 1975.

FISCHER, Octavio Campos. *20 Anos da Constituição e os Direitos Fundamentais dos Contribuintes*. In: Caderno da Escola de Direito e Relações Internacionais – UniBrasil. Curitiba/PR: 2008.

GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000.

HARGER, Marcelo. *Consórcios públicos na Lei n. 11.107/05*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo* – 11. Ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

\_\_\_\_\_. *Parecer elaborado sobre a proposta de criação de Consórcios Públicos*. Disponível na internet: <<https://direitoestado.com.br>> Acesso em 07/05/2018.

KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições sociais: doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MACEI, Demetrius Nichele. *A Verdade Material no Direito Tributário – a cidadania fiscal administrativa e judicial*. São Paulo: Malheiros, 2013.

MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática*. 1. Reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

\_\_\_\_\_. *As fundações estatais e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social*. Disponível em: <<http://dspace/xmlui/bitstream/item/3384/PDfexibepdf.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 22 agosto 2017.

MARINS, James. *Fundações Privadas e Imunidade Tributária*. in Revista Dialética de Direito Tributário nº 28. 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidade das instituições religiosas / Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra da Silva Martins (coordenação)*. — São Paulo: Noeses, 2015.

\_\_\_\_\_, SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. *Entidades de Assistência Social, sem Fins Lucrativos, e a Imunidade Tributária das Contribuições Sociais à Luz da Constituição Federal (parágrafo 7º, art. 195) – Necessidade de Lei Complementar para disciplinar a Matéria (art. 146. III)*. in Revista Dialética de Direito Tributário nº 161. 2009.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 35ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MATTOS, Frederico Nunes de. *Fundações públicas de direito privado: breve ensaio sobre o exercício da função administrativa sob regime privado*. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro set/dez. 2015.

MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 18 ed. rev. e atual. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

\_\_\_\_\_; DE OLIVEIRA, Gustavo Justino. *Comentários à Lei 11.107/2005*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 38ª Edição. Atualizada por Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. Malheiros Editores. São Paulo, 2007.

MELO, José Eduardo Soares. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 5ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MODESTO, Paulo. *As Fundações Estatais de Direito Privado e o debate sobre a nova estrutura orgânica da Administração Pública*. Disponível na Internet: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>. Acesso em: 25/09/2017.

MORIN, Edgar. *Ciência com consciência*. 82 ed., Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2005.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomaz. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*: São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NEGRINI, Ricardo Augusto. *Os Consórcios Públicos no Direito Brasileiro*. Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para a obtenção do grau de mestre em Direito em 2009.

NERY JUNIOR, Nelson. *Código Civil Comentado / Nelson Nery Junior, Rosa Maria de Andrade Nery*. – 8ª ed. rev. ampl. e atual, até 12.07.2011. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

OLIVEIRA, Marcos Roberto de. *Terceiro Setor e Tributação 7, in: As imunidades tributárias como direitos e garantias fundamentais: O julgado do STF na ADI nº 939-7/DF*, Coordenador José Eduardo Sabo Paes, Brasília: Forense, 2015.

PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários*. Rio de Janeiro. Forense, 2010.

PAULA, Afonso Arantes de. *As contribuições para a seguridade social à luz da Constituição*. Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para obtenção do título de Mestre em Direito Econômico e Financeiro. Disponível em <[file:///C:/Users/carla/AppData/Local/Temp/20130318 DISSERTACAO Afonso Henrique Arantes de Paula.pdf](file:///C:/Users/carla/AppData/Local/Temp/20130318%20DISSERTACAO%20Afonso%20Henrique%20Arantes%20de%20Paula.pdf)>. Acesso em: 09 dez. 2017.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

PORTELLA, André. *As limitações ao poder de tributar estabelecidas na Constituição Federal, de 1988*. Revista ESMAT - Revista da Escola Superior da Magistratura Tocantinense, Tocantins, n. 10, jan./jun. 2016.

PROBST, Marcos Fey; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Dez anos da lei nº 11.107/2005: avanços e incertezas em torno dos consórcios públicos*. Interesse Público – IP, Belo Horizonte, jul./ago. 2015.

RIBEIRO, Marcelo Gollo. *Município e incentivos fiscais*. Dissertação apresentada ao curso de Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 2009.

RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. RAZUK, Nahima Peron Coelho. *Consórcio público e gerenciamento de resíduos sólidos: aspectos de eficiência e cooperação*. Disponível em < <http://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/3090/pdf> >. Acesso em 24/04/2018.

SANTOS, Lenir. *Fundações Estatais – Algumas Considerações*. Fundações estatais: estudos e parecer / Alexandre Santos de Aragão... [et al.]; organizadora: Lenir Santos. Campinas, SP: Saberes Editora, 2009.

SEPULCRI, Nayara Tataren. *O princípio da solidariedade no sistema constitucional brasileiro*. Dissertação apresentada à Universidade Federal do Paraná para a obtenção do grau de mestre em Direito em 2013.

SERRANO, Pablo Jiménez. *Zetética Jurídica: pressupostos doutrinários*. Disponível em <[www.jurismestre.com.br](http://www.jurismestre.com.br)>. Acesso em 26/04/2018

SIMÃO, Calil. *Fundações Governamentais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

SOUZA, Franderlan, Ferreira de. *Breves considerações acerca dos consórcios públicos instituídos pela Lei nº 11.107/2005: oportunidades e desafios deste instrumento de cooperação federativa*. Revista Brasileira de Direito Público - RBDP, Belo Horizonte, jun. 2010.

SOUZA, Leandro Marins de. *Tributação do Terceiro Setor no Brasil – São Paulo: Dialética, 2004.*

SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundações Governamentais: Natureza e Regimes Jurídicos*. In: SANTOS, Lenir (Org). Campinas, SP: Saberes Editora, 2009.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Alcance de Imunidade das Receitas de Exportação (art. 149, §2, I, da Constituição): a Questão da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL*. Coelho, Sacha Calmon Navarro (Coordenador). Contribuições para Seguridade Social. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. *O mínimo existencial e os Direitos Fundamentais*. Revista de Direito Administrativo. Disponível em:

<<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/46113/44271>>

Acesso em: 10/10/2017.

\_\_\_\_\_ *Os direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.



VAZ, Vitor Junqueira. *Direito administrativo, civil e constitucional. Consórcio público. Entendimento diverso, em parte, do firmado nos pareceres pgfn/caf/ nº 1504/2005 e pgfn/caf/nº 77/2007.* Necessidade de aprovação do parecer pela procuradoria-geral da fazenda nacional. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn>>. Acesso em: 07/05/2018.

VIANA, Priscila Ramos Netto. *A duplicidade de regimes jurídicos dos consórcios públicos em sua legislação reguladora e a sua incompatibilidade em face do sistema jurídico vigente.* Fórum de Contratação e Gestão Pública - FCGP. Belo Horizonte, set. 2007.

WANDERLEY, Maira Cauhi. *A Assistência Social na Constituição Federal de 1988.* Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 07 jan. 2015. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.51978&seo=1>>. Acesso em: 12 nov. 2017.