

**DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS:
REFLETINDO SOBRE A IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA
ENTIDADES PÚBLICAS ASSISTENCIAIS**

*SUSTAINABLE DEVELOPMENT AND TAX IMMUNITIES: REFLECTING ABOUT THE
IMMUNITY OF SOCIAL CONTRIBUTIONS TO ASSISTENTIAL PUBLIC ENTITIES*

Veyzon Campos Muniz*

RESUMO: o presente artigo decorre de uma pesquisa com escopo na reflexão sobre o desenvolvimento sustentável e sua relação com o instituto das imunidades tributárias. Assim, delimita-se a investigação na análise da imunidade das contribuições sociais e sua aplicabilidade às pessoas jurídicas de direito público que desempenham funções assistenciais. Explicita-se, oportunamente, a estrutura da aludida imunidade, os seus elementos de caracterização e a revisão jurisprudencial da temática, centrando-se no exame de precedentes do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Propugna-se, por conseguinte, que a incidência da norma imunizante no caso de entidades públicas assistências é exemplificativa do atendimento à finalidade sustentável da atuação estatal, em especial da tributação.

PALAVRAS-CHAVE: Desenvolvimento sustentável. Imunidade tributária. Contribuições sociais. Entidades públicas.

ABSTRACT: this study runs a search with scope in the reflection on the sustainable development and its relation with the institute of the tax immunities. Thus, the investigation is delimited in the analysis of the immunity of the social contributions and their applicability to entities of public law that perform assistencial functions. The structure of the aforementioned immunity, its elements of characterization and the jurisprudential review of the thematic are explained in a timely manner, focusing on the examination of precedents of the Federal Supreme Court and the Federal Regional Court of the 4th Region. It is therefore argued that the incidence of the immunizing standard in the case of assistential public entities is an example of meeting the sustainable purpose of state action, especially taxation.

KEYWORDS: Sustainable development. Tax immunity. Social contributions. Public entities.

* Doutorando junto ao Programa de Doutorado em Direito Público – Estado Social, Constituição e Pobreza do Instituto Jurídico da Universidade de Coimbra. Mestre e bacharel em Direito pela PUCRS. Especialista em Direito Tributário pela UNIP e em Direito Público pela UCS/ESMAFE-RS. Professor da graduação em Direito da FACCAT, na disciplina de Ciência Política e Teoria do Estado, e professor-visitante na pós-graduação em Direito Previdenciário e do Trabalho da UNICNEC, na disciplina de Processo Administrativo Previdenciário.

SUMÁRIO: *Introdução. 1 Da responsabilidade política sobre uma tributação sustentável. 2 Da imunidade tributária quanto às contribuições sociais. 3 Das exigências normativas ao gozo da desoneração social. 4 Do enquadramento das entidades públicas na norma imunizante. Considerações finais. Referências*

INTRODUÇÃO

O objetivo deste artigo é propor uma reflexão a respeito do princípio de desenvolvimento sustentável, investigando a amplitude e significado do papel estatal em sua implementação, especial a partir da adoção de medidas tributárias que desoneram entendidas que desempenham atividades socialmente relevantes, em substituição fática da figura estatal em sentido estrito. Nesse sentir, reflete-se, no presente estudo, acerca das imunidades de contribuições sociais às entidades públicas assistenciais.

Com efeito, sabe-se que é por meio da tributação que se torna viável o financiamento de direitos fundamentais. Percebe-se, porém, que, por impossibilidades ou ineficiências fáticas, o Estado, em sua administração direta, comumente, não consegue cumprir integralmente o seu papel na materialização das condições imprescindíveis à concretização de tais direitos. O que, essencialmente, enseja o reconhecimento da importância das pessoas que prestam serviços gratuitos de interesse coletivo.

Na experiência constitucional brasileira, ciente da imprescindibilidade desses agentes estatais “substitutos”, estabeleceu-se, em sede constitucional, uma regra de competência negativa, desonerando entidades beneficentes de assistência social do pagamento dos tributos devidos atinentes ao financiamento da seguridade social. Explicita-se, nesses termos, uma importante regra matriz de incidência tributária negativa.

Assevera-se que, uma vez que é a seguridade social o objeto finalístico das contribuições desoneradas pela disposição constitucional, deve-se restringir a aludida imunidade a pessoas que de fato exerçam atividades nessa área. Logo, a norma, ao excluir do custeio da seguridade aquelas pessoas que tem por fundamento de existência a concretização à prática da assistência social, não fez qualquer especificação quanto ao regime jurídico de sua constituição. Em sentido formal, não se condicionou a imunidade à natureza constitutiva da pessoa e, em

sentido material, não raro, entidades públicas dedicam-se à promoção de saúde, previdência e assistência social em seu cotidiano, tal qual fazem pessoas de direito privado.

Por conseguinte, a imunidade das contribuições sociais de entidades públicas é exemplificativa de uma desoneração tributária constitucionalmente qualificada que induz o desenvolvimento sustentável. Pontuando-se, oportunamente, que a função estatal de desenvolvimento corresponde à promoção de direitos fundamentais, salvaguardando intergeracionalmente a dignidade da pessoa humana, a partir da estruturação institucional do Estado, de modo que se aperfeiçoem as relações sociais e econômicas.

1 DA RESPONSABILIDADE POLÍTICA SOBRE UMA TRIBUTAÇÃO SUSTENTÁVEL

Conforme Freitas¹, concebe-se um modelo de sustentabilidade, pautado na ideia de imposição constitucional de estratégias antecipatórias a gestores públicos e privados. Percebe-se, assim, que um Estado democrático se funda em um princípio estruturante e multidimensional de sustentabilidade, com vista a realizar a ordenação das relações socioeconômicas.

Veda-se, em perspectiva social, o desenvolvimento excludente e injusto. Sua dimensão ética densifica os princípios da solidariedade e da igualdade material, bem como o seu prisma jurídico-político, por sua vez, afirma o mandamento de imediata aplicabilidade das normas de direitos fundamentais. Logo, deve-se pensar a sustentabilidade como um processo de desenvolvimento voltado à garantia de bem-estar com forte na estabilidade intertemporal.

Assim, as múltiplas dimensões do desenvolvimento sustentável determinam ao intérprete constitucional (e tributário) que observe *contexto-consequência* (custos e benefícios), delineando que a melhor abordagem hermenêutica será aquela que importe em responsabilidade política ao seu operador. A autoridade pública tem o ônus de possibilitar aos contribuintes o conhecimento de como, quanto e quando pagar ou não pagar tributos, bem como

¹ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 55 e ss.

deve demonstrar em que medida esse pagamento impacta no seu próprio desenvolvimento.

Estabelece-se, assim, que o Estado, sujeito ativo da relação tributária, deve vincular o cidadão a uma sujeição passiva certa e não arbitrária, com valor e forma de pagamento precisos. A responsabilidade política inicia-se, genericamente, na instituição da obrigação tributária que, na hipótese, da imunidade em tela corresponde, claramente, a um beneficiamento, constitucionalmente, qualificado para pessoas que atuam em cooperação com atividades estatais diretas.

Mello², nesse contexto, apresenta critérios de caracterização às pessoas públicas criadas em desconcentração administrativa com fulcro na otimização de funções estatais relevantes, quais sejam: origem na vontade política, fins não lucrativos, finalidade de interesse coletivo, ausência de liberdade na fixação ou modificação dos próprios fins, obrigação de cumprir os escopos institucionais, impossibilidade de se extinguirem pela própria vontade, sujeição e controle positivo estatal, e prerrogativas administrativas autoritárias. A gestão estatal se expressa, em sentido objetivo, em Administração Pública abrangente de atividades exercidas pelas pessoas jurídicas, órgãos e agentes incumbidos de atender concretamente às necessidades coletivas, correspondendo a funções executivas de fomento e o serviço públicos³.

Resta claro que, na medida em que o Estado assume mais encargos nos campos social e econômico, sente-se a necessidade de encontrar novas formas gerenciais do serviço público e da atividade exercida pela Administração Pública. Conforme indica Di Pietro⁴, de um lado, a ideia de especialização, com vistas à obtenção de melhores resultados, justifica a existência de entidades públicas com fins específicos, e, de outro lado, a utilização de métodos de gestão mais flexíveis e mais adaptáveis, o que facilita a indução estatal de desenvolvimento socioeconômico, operada, instrumentalmente, por desonerações, material e formalmente, responsáveis e sustentáveis.

² MELLO, Celso Antônio Bandeira de Mello. **Natureza e regime jurídico das autarquias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 319.

³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 87.

⁴ *Ibidem*. p. 524.

2 DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA QUANTO ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Carvalho⁵ explicita que “o preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de forma especial no desempenho das competências [estatais] impositivas”. Em face disso, para o pleno entendimento da imunidade tributária quanto às contribuições sociais é importante ter-se claro o objeto da regra de não tributação.

O Estado, no exercício de seu poder-dever de tributar, em certas situações volta-se a determinados contribuintes em ações direcionadas a finalidades específicas buscando o custeio de segmentos sensíveis do ordenamento social. Assim, através da espécie tributária “contribuição”, o ente tributante “não pressupondo nenhuma atividade direta, específica e divisível”⁶, por critérios distributivos, destina o resultado da arrecadação a um fim específico. Dentre tais finalidades encontra-se a área social; e para atendê-la se apresentam, como subespécie, as contribuições sociais. Nota-se que:

Não há, pois, uma competência irrestrita, uma carta branca ao legislador para a criação de tributos simplesmente justificados como destinados a uma finalidade social. A validade da contribuição dependerá da finalidade buscada que, necessariamente, terá de encontrar previsão no Título atinente à Ordem Social. Vê-se, por exemplo, dos dispositivos constitucionais atinentes à Ordem Social, que envolve ações voltadas não apenas à saúde (art. 196), à previdência (art. 201), à assistência social (art. 203), áreas que caracterizam a seguridade social, mas também à educação (art. 205), à cultura (art. 215), ao desporto (art. 217), ao meio ambiente (art. 225), etc.⁷

Nos termos do artigo 149 da Constituição Federal, a União possui competência exclusiva para a instituição de tributos como instrumento de sua atuação na seguridade social. A sua instituição fundamenta-se no fato de que a promoção e o fomento à segurança social “representa um capítulo fundamental na distribuição de renda, visto que tendem a se dirigir especialmente aos setores mais necessitados da população”⁸.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2011. p. 375.

⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 40.

⁷ Ibidem. p. 44.

⁸ CALIENDO, Paulo Antônio. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 62.

Percebe-se, nitidamente, a busca de caráter axiológico pelas mais diversas formas de financiamento para a área, uma vez que a consolidação de um efetivo Estado Democrático de Direito pressupõe o desenvolvimento social da integralidade dos estratos sociais. Trata-se, nitidamente, de um mecanismo constitucional de implemento do desenvolvimento sustentável. Nesse sentir, é importante ter em conta que a sua dimensão social impõe “o engajamento na causa do desenvolvimento que perdura e faz a sociedade mais apta a sobreviver, a longo prazo, com dignidade e respeito à dignidade dos demais seres vivos”⁹.

Contudo, ao estabelecer as fontes de custeio da seguridade social, no artigo 195 da Constituição Federal, entendeu-se por bem isentar expressamente entidades beneficentes de assistência social do pagamento de tais contribuições. Nos termos do parágrafo 7º do referido dispositivo, há um norma negativa de competência no sentido de se garantir uma não-tributação, de modo absoluto, a pessoas que prestam serviços gratuitos de natureza finalisticamente pública. Expressamente, o texto constitucional aduz que as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei estão isentas de contribuições sociais.

3 DAS EXIGÊNCIAS NORMATIVAS AO GOZO DA DESONERAÇÃO SOCIAL

Ao centrar-se na análise da norma constitucional de desoneração quanto a contribuições sociais, cumpre referir que, em que pese o equívoco redacional, o dispositivo analisado se caracteriza como norma imunizante e não isentiva. O constituinte ao referir a expressão “são isentas” incorreu em impropriedade haja vista que a norma se trata de legítima imunidade, consoante posicionamento uníssono de doutrina e jurisprudência.¹⁰

⁹ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 60.

¹⁰Oportunamente, atenta-se que: “Na ADIN nº 2545-7, em que se reconheceu, liminarmente, a inconstitucionalidade do art. 19 da Lei nº 10.260/2001, mais uma vez se realçou a impropriedade técnica da expressão ‘isenção’, constante do art. 195, §7º, da Constituição, em tudo verdadeira e própria imunidade. Confira-se o voto da Relatora, Min. Ellen Gracie, unanimemente referendado por seus pares: ‘Esta Corte já teve oportunidade de reconhecer, quando do citado referendo à liminar concedida na ADIn 2028, que o benefício de que cogita o art. 195, §7º, é o de imunidade.’” (DERZI, 2006. p. 6).

Destarte, da análise do parágrafo 7º do artigo 195, observa-se que há um direcionamento à “lei” para se auferir exigências para o gozo da imunidade. Pragmaticamente, a Lei nº 8.212, de 25 de julho de 1991, passou a conformar a eficácia do dispositivo, regulando a partir de seu artigo 55 os requisitos para o gozo da imunidade quanto às contribuições sociais¹¹. Todavia, o condicionamento ao atendimento das exigências estabelecidas na legislação ordinária federal não foi uníssono. Constituindo-se, em verdade, uma tendência jurisprudencial pela aplicação conjunta entre a legislação previdência e a consolidação tributária a modular a regra imunizante.¹²¹³

Posteriormente, em pacificação à matéria de repercussão geral, o STF adotou um entendimento harmonizador entre a lei complementar (à definição de limites objetivos à imunidade) e a lei ordinária (à determinação de limites subjetivos para as entidades imunes).¹⁴

¹¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Imunidade tributária das entidades beneficentes: regulamentação, questões materiais e formais**. Caderno de direito tributário. Porto Alegre: Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 2006. p. 8-9.

¹² Ementa: [...] II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): "instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei": delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar. 2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal arguida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada. (STF, **ADI-MC 1802**, Relator: Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, DJ 13/02/2004.)

¹³ "Com efeito, essa regra constitucional vem sendo regulada, desde o advento da Lei 8.212/91, por lei ordinária, sem que o Supremo Tribunal Federal tenha, em momento algum, pronunciado a inconstitucionalidade de tal procedimento, por violar a reserva de lei complementar estabelecida no art. 146, II, da CF." (cf. VELLOSO, 2012).

¹⁴ Ementa: [...] 4. O art. 195, § 7º, 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 eadem ratio ibi idem jus, podendo estender-se às instituições de assistência stricto sensu, de educação, de saúde e de 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 (ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000). 5. A seguridade social prevista no art. 194, CF/88, compreende a previdência, a saúde e a assistência social, destacando-se que as duas últimas não estão vinculadas a qualquer tipo de contraprestação por parte dos seus usuários, a teor dos artigos 196 e 203, ambos da CF/88. Característica esta que distingue a previdência social das demais subespécies da seguridade social, consoante a jurisprudência desta Suprema Corte no sentido de que seu caráter é contributivo e de filiação obrigatória, com espeque no art. 201, todos da CF/88. 6. O PIS, espécie tributária singular contemplada no art. 239, CF/88, não se subtrai da

concomitante pertinência ao “gênero” (plural) do inciso I, art. 195, CF/88, verbis: 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 Emenda Constitucional nº 20, de 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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) III - sobre a receita de concursos de prognósticos. IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)... 7. O Sistema Tributário Nacional, encartado em capítulo próprio da Carta Federal, encampa a expressão “instituições de assistência social e educação” prescrita no art. 150, VI, “c”, cuja conceituação e regime jurídico aplica-se, por analogia, à expressão “entidades beneficentes de assistência social” contida no art. 195, § 7º, à luz da interpretação histórica dos textos das CF/46, CF/67 e CF/69, e das premissas fixadas no verbete da Súmula nº 730. É que até o advento da CF/88 ainda não havia sido cunhado o conceito de “seguridade social”, nos termos em que definidos pelo art. 203, inexistindo distinção clara entre previdência, assistência social e saúde, a partir dos critérios de generalidade e gratuidade. [...] 11. A imunidade, sob a égide da CF/88, recebeu regulamentação específica em diversas leis ordinárias, a saber: Lei nº 9.532/97 (regulamentando a imunidade do art. 150, VI, “c”, referente aos impostos); Leis nº 8.212/91, nº 9.732/98 e nº 12.101/09 (regulamentando a imunidade do art. 195, § 7º, referente às contribuições), cujo exato sentido vem sendo delineado pelo Supremo Tribunal Federal. 12. A lei a que se reporta o dispositivo constitucional contido no § 7º, do art. 195, CF/88, segundo o Supremo Tribunal Federal, é a Lei nº 8.212/91 (MI 616/SP, Rel. Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 25/10/2002). 13. A imunidade frente às contribuições para a seguridade social, prevista no § 7º, do art. 195, CF/88, está regulamentada pelo art. 55, da Lei nº 8.212/91, em sua redação original, uma vez que as mudanças pretendidas pelo art. 1º, da Lei nº 9.738/98, a este artigo foram suspensas (ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000). 14. A imunidade tributária e seus requisitos de legitimação, os quais poderiam restringir o seu alcance, estavam estabelecidos no art. 14, do CTN, e foram recepcionados pelo novo texto constitucional de 1988. Por isso que razoável se permitisse que outras declarações relacionadas com os aspectos intrínsecos das instituições imunes viessem regulados por lei ordinária, tanto mais que o direito tributário utiliza-se dos conceitos e categorias elaborados pelo ordenamento jurídico privado, expresso pela legislação infraconstitucional. 15. A Suprema Corte, guardiã da Constituição Federal, indicia que somente se exige lei complementar para a definição dos seus limites objetivos (materiais), e não para a fixação das normas de constituição e de funcionamento das entidades imunes (aspectos formais ou subjetivos), os quais podem ser veiculados por lei ordinária, como sois ocorrer com o art. 55, da Lei nº 8.212/91, que pode estabelecer requisitos formais para o gozo da imunidade sem caracterizar ofensa ao art. 146, II, da Constituição Federal, ex vi dos incisos I e II, verbis: 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: (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009) I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009); II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996) 16. Os limites objetivos ou materiais e a definição quanto aos aspectos subjetivos ou formais atende aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, não implicando significativa restrição do alcance do dispositivo interpretado, ou seja, o conceito de imunidade, e de redução das garantias dos contribuintes. 17. As entidades que promovem a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, somente fazem jus à concessão do benefício imunizante se preencherem cumulativamente os requisitos de que trata o art. 55, da Lei nº 8.212/91, na sua redação original, e aqueles prescritos nos artigos 9º e 14, do CTN. 18. Instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos são entidades privadas criadas com o propósito de servir à coletividade, colaborando com o Estado nessas áreas cuja atuação do Poder Público é deficiente. Consectariamente, et pour cause, a constituição determina que elas

Outrossim, quanto à extensão subjetiva, as entidades destinatárias da norma constitucional imunizante restam expressamente nominadas como “entidades beneficentes de assistência social”. Do termo extraem-se três elementos semânticos que, conjuntamente, formam a conceituação do sujeito imunizado, senão vejamos:

I) Entidade: tem-se que, por si só, é uma palavra sem qualquer relevância jurídico-fiscal. Trata-se de elemento operacional, caracterizado pela função e pelos fins que exerce sendo, secundariamente, relevante a forma jurídica de sua organização. Pode-se dizer que é um elemento subsidiário da conceituação cuja finalidade é apenas a delimitação do sujeito de direito como pessoa jurídica.

sejam desoneradas de alguns tributos, em especial, os impostos e as contribuições. 19. 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. 20. A Suprema Corte já decidiu que o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação às exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista, determina apenas a existência de lei que as regule; o que implica dizer que a Carta Magna alude genericamente à “lei” para estabelecer princípio de reserva legal, expressão que compreende tanto a legislação ordinária, quanto a legislação complementar (ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000). 21. É questão prejudicial, pendente na Suprema Corte, a decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito de entidade de assistência social para o fim da declaração da imunidade discutida, como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientelas restritas. 22. In casu, descabe negar esse direito a pretexto de ausência de regulamentação legal, mormente em face do acórdão recorrido que concluiu pelo cumprimento dos requisitos por parte da recorrida à luz do art. 55, da Lei nº 8.212/91, condicionado ao seu enquadramento no conceito de assistência social delimitado pelo STF, mercê de suposta alegação de que as prescrições dos artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional não regulamentam o § 7º, do art. 195, CF/88. 23. É insindicável na Suprema Corte o atendimento dos requisitos estabelecidos em lei (art. 55, da Lei nº 8.212/91), uma vez que, para tanto, seria necessária a análise de legislação infraconstitucional, situação em que a afronta à Constituição seria apenas indireta, ou, ainda, o revolvimento de provas, atraindo a aplicação do verbete da Súmula nº 279. Precedente. AI 409.981-AgR/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ 13/08/2004. 24. A pessoa jurídica para fazer jus à imunidade do § 7º, do art. 195, CF/88, com relação às contribuições sociais, deve atender aos requisitos previstos nos artigos 9º e 14, do CTN, bem como no art. 55, da Lei nº 8.212/91, alterada pelas Lei nº 9.732/98 e Lei nº 12.101/2009, nos pontos onde não tiveram sua vigência suspensa liminarmente pelo STF nos autos da ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000. 25. As entidades beneficentes de assistência social, como consequência, não se submetem ao regime tributário disposto no art. 2º, II, da Lei nº 9.715/98, e no art. 13, IV, da MP nº 2.158-35/2001, aplicáveis somente àquelas outras entidades (instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos) que não preenchem os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, ou da legislação superveniente sobre a matéria, posto não abarcadas pela imunidade constitucional. (STF, **RE 636941**, Relator: Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, DJ 04/04/2014.)

II) Beneficente: refere-se a quem traz benefício a outrem. O termo se refere às pessoas “que fazem o bem, a título de assistência social, em sentido amplo, sem ‘animus lucrandi’, no sentido de apropriação do lucro”¹⁵.

III) Assistência social: trata-se do conjunto de ações institucionais, públicas ou privadas, voltadas ao atendimento de demandas e a erradicação de necessidades sociais. Conceito abrangente das três áreas da seguridade social, quais sejam: saúde, previdência social e assistência social, havendo intercomunicação e integração entre elas.

A conjugação dos três elementos constitutivos permite tanto a configuração de um dos vetores da norma imunizante, isto é, a caracterização do destinatário a ser imunizado. Trata-se, afinal, de uma desoneração subjetiva, outorgada em consideração ao papel socialmente relevante que desempenha e cristalizada como atributo da personalidade jurídica da entidade¹⁶. Imunizam-se as entidades beneficentes de assistência social com fundamento na proteção de condições mínimas ao exercício de sua liberdade e subsistência patrimonial. “Trata-se da imunidade do mínimo existencial, a proteger as entidades que prestem assistência social ou eduquem pessoas pobres, em ação substitutiva do Estado”¹⁷.

Nota-se que o conceito de entidade beneficente de assistência social, como previsto constitucionalmente, corresponde apenas à instituição benemérita de atividades no âmbito da assistência e seguridade sociais (previdência, saúde e educação), dirigidas à população em situação de vulnerabilidade, através de ações sociais gratuitas. Não há, nesses termos, qualquer condicionamento quanto à natureza constitutiva (pública ou privada) da entidade para o gozo da imunidade tributária.

4 DO ENQUADRAMENTO DAS ENTIDADES PÚBLICAS NA NORMA IMUNIZANTE

Em uma perspectiva histórica, tem-se que a evolução normativa da proibição de tributação de pessoas beneficentes no Brasil remonta à década de

¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro Coelho. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Forense, 1999. p. 148.

¹⁶ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 128.

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 75-76.

1950, quando a Lei nº 3.577, de 04 de julho de 1959, passou a desonerar entidades filantrópicas, reconhecidas como de utilidade pública, das contribuições previdenciárias devidas aos Institutos de Caixas de Aposentadoria e Pensões. Na década seguinte, observa-se que com o advento da Emenda nº 18, à Constituição de 1946, em 1º de dezembro de 1965, houve a disposição do Sistema Tributário Nacional, entretanto, sem se fazer referência a contribuições. Lapsos mantidos com a promulgação do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), mas devidamente corrigido pelo Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966, que introduziu as contribuições para fins sociais na legislação tributária brasileira¹⁸.

Com sede constitucional desde a Constituição de 1967, as contribuições relativas ao custeio da ordem social foram mantidas na Constituição de 1988. Sendo de importante destaque a previsão (então novel) de não tributação das entidades beneficentes – o que até então só havia sido possível em nível de isenção, isto é, de beneficiamento quanto à (não) incidência tributária.

O parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição Federal, como norma cogente de intributabilidade, “alcança as contribuições sobre receita bruta mensal (PIS e COFINS), sobre folha (Contribuição Previdenciária) e sobre lucro (CSLL), bem como [...] contribuição social criada pela Lei Complementar nº 110, de 2001 [...] (Contribuição social ao FGTS)”¹⁹. Tal regra matriz de imunização está atrelada a duas condicionantes indissociáveis: a qualificação como entidade beneficente de assistência social e o atendimento às exigências estabelecidas em lei.

Assevera-se que não havendo o constituinte distinguido entidades públicas de privadas, não pode fazê-lo o intérprete do texto constitucional. O texto constitucional é suficientemente explícito no sentido de não fazer qualquer especificação quanto à natureza jurídica das entidades imunizadas, sendo apenas o caráter beneficente e o exercício da atividade de assistência social os qualificadores do condicionamento. Fato é que as pessoas jurídicas de direito público “são pessoas criadas para exercer típica atividade administrativa,

¹⁸ TENÓRIO, Igor; ALMEIDA, Carlos dos Santos. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: IOB Thomson, 2004. p. 242.

¹⁹ CARVALHO, Cristiano Carvalho; CASTRO, José Augusto Dias de. **Aspectos tributários das entidades sem fins lucrativos e das OSCIP**. Disponível em: <<http://www.cmted.com.br/restrito/upload/artigos/28.pdf>>. Acesso em: 01 ago. 2012.

possuindo prerrogativas e restrições de direito público”²⁰. Logo, sua atuação institucional, definida legalmente, possui na utilidade pública um pressuposto à sua própria constituição.

Não raro as unidades federativas do Estado, no desenvolvimento de suas atividades, no âmbito da assistência e seguridade sociais, atribuem poderes a entidades distintas da administração direta para que possam, por sua conta e risco e sob controle estatal finalístico, desempenhar funções públicas. Sendo essa, justamente, a concepção de descentralização administrativa insculpida nos artigos 6º, inciso III, e 10, do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967²¹.

Nesse mote, é correto afirmar que a prestação de assistência social configura-se, de um lado, como serviço público indispensável e, de outro, como elemento constitutivo da regra de não tributação. Assim, afirmar que a atuação substitutiva somente se perfectibiliza quando realizada por uma pessoa de direito privado é, indubitavelmente, uma impropriedade por ignorar a descentralização como técnica de especialização que implica na distribuição externa de atividades executivas²². Exemplifica-se: uma autarquia, criada por um Município com a finalidade, prevista em sua lei instituidora, de prestação de serviços médicos gratuitos, se enquadra na concepção constitucional de prestação beneficente de assistência social. Ainda que se trate de uma entidade pública, tem-se, efetivamente, uma pessoa jurídica que exerce, sob o controle externo do ente instituidor, fins sociais específicos e beneméritos, a partir de objetivos previa e legalmente dispostos.

Ademais, como bem aponta Paulsen²³, analisando-se a situação concreta, no que se refere às exigências legais para o gozo da não tributação, assevera-se que, na ausência de regulação da imunidade relativa às contribuições de seguridade social pelas entidades públicas beneficentes, vale-se do arcabouço normativo existente, sob pena de tornar o dispositivo ineficaz. Ocorre que a

²⁰ ANDRADE, Flávia Cristina Moura de. **Direito administrativo**. Coleção elementos do direito; v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 82.

²¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 147.

²² ANDRADE, Flávia Cristina Moura de. **Direito administrativo**. Coleção elementos do direito; v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 76.

²³ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 647.

Constituição Federal, como um sistema normativo coerentemente ordenado pelo postulado da unidade (artigo 1º), prevê, com fundamento na justiça social (artigo 193) e atendidos os princípios da solidariedade (inciso I do artigo 3º) e da universalidade (artigo 195), a norma imunizante de modo condicionado. Não se trata de imunidade genérica, pelo que a condicionou, objetivamente, ao exercício de atividades determinadas e, subjetivamente, ao cumprimento de requisitos legais. Assim, em face da ausência de critérios normativos específicos ao gozo da imunidade por pessoas jurídicas de direito público, reporta-se a dicção da matéria à luz do postulado de desenvolvimento sustentável.

Na análise da jurisprudencial, a partir de precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, pode-se, claramente, observar o enfrentamento da matéria nesse sentido. Pelo que se encontram argumentos sólidos no sentido de se reconhecer a incidência da norma imunizante às entidades públicas. O reconhecimento da desoneração do pagamento das contribuições sociais para entidades públicas pauta-se nos seguintes aspectos: a) o dispositivo constitucional não se refere a entidades públicas ou privadas e, sim, entidades beneficentes conforme estabelecido em lei; a elas, nesse sentido, está inerente a condição de assistência social, quando instituídas com essa finalidade; e, b) inexistindo um regramento legal específico dos requisitos formais de constituição de entidades beneficentes de direito público, para fim do gozo da imunidade quanto às contribuições sociais, aplicam-se, no que couberem, os requisitos da legislação previdenciária aplicável.

O enquadramento de pessoas jurídicas de direito público na regra imunizante importa na garantia efetiva da promoção de direitos fundamentais pela autoridade estatal. Entende-se, assim, pouco razoável, na interpretação do texto constitucional, afirmar que “as entidades privadas possam prestar saúde, possam prestar educação, possam prestar serviços estritos de assistência social em condições mais favoráveis do que o próprio Poder Público”.²⁴

Com efeito, o ente público não pode encontrar óbices ou maiores dificuldades de atender da melhor maneira possível o seu serviço precípua de

²⁴Manifestação do Des. Leandro Paulsen cf. notas taquigráficas em: TRF4, **APELREEX 5003757-56.2010.404.7003**, Relatora: Desa. Luciane Amaral Corrêa Münch, Segunda Seção, DJ 31/05/1012.

assistência social. Assim, consolida-se, prospectivamente, o enquadramento das entidades públicas (autarquias e fundações públicas), no disposto pela norma constitucional de imunidade das contribuições sociais. Colacionam-se, oportunamente, precedentes:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FUNDAÇÃO PÚBLICA DE DIREITO PÚBLICO. IMUNIDADE DO § 7º DO ART. 195 DA CONSTITUIÇÃO. REQUISITOS DO ART. 55 DA LEI Nº 8.212, DE 1991. 1. A FASE é entidade mantida pelo Poder Público, que possui patrimônio público e desempenha atividades de interesse público. Conquanto tenha sido criada com personalidade jurídica de direito privado, não há como negar sua vinculação ao Estado e sua finalidade de prestação de relevante serviço público de assistência social. 2. A imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal estende-se inclusive a entidades estatais, instituídas e mantidas pelo Poder Público com a finalidade de promover a assistência social, ainda que se trate de pessoa jurídica de direito privado. 3. O benefício da imunidade não se destina somente às entidades privadas, com exclusão das fundações mantidas pelo poder público. Embora seja correto afirmar que as entidades privadas de saúde, educação ou assistência social sem fins lucrativos sejam criadas a fim de atender o interesse coletivo e contribuir com o Estado para a promoção da seguridade social, não se pode perder de vista, conforme adverte o STF, que "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" (RE 636941, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 13/02/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-067 DIVULG 03-04-2014 PUBLIC 04-04-2014). 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. 4. Para as entidades estatais que promovem a saúde, a educação ou a assistência social, não se exige o cumprimento dos requisitos do revogado art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, para o reconhecimento da imunidade, visto que a legislação se aplica às entidades beneficentes privadas sem fins lucrativos. 5. Ao vedar a remuneração de diretores, presidentes e conselheiros, o inciso IV do art. 55 da Lei nº 8.212 objetiva evitar a burla ao benefício fiscal com a utilização maliciosa de entidades assistenciais com fins de lucro por parte dos seus controladores. O requisito, evidentemente, não é aplicável a qualquer entidade mantida pelo Poder Público, ainda que sob regime privado, que jamais exigiu contraprestação pecuniária pelos serviços assistenciais prestados. Seria irrazoável exigir que os diretores da FASE desempenhassem suas atribuições de forma graciosa, como se estivessem prestando trabalho voluntário. Aliás, tal espécie de trabalho voluntário é sabidamente contrária às normas que regem a administração pública, aplicáveis também às fundações públicas de direito privado, como no caso da FASE. (TRF4, **EINF 5032158-65.2010.404.7100**, Relator: Des. Joel Ilan Paciornik, Primeira Seção, DJ 19/06/2015.)

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. COTA PATRONAL. ART. 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91. AUTARQUIA. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO. SUFICIÊNCIA DO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS MATERIAIS. POSIÇÃO

CONSOLIDADA NA CORTE ESPECIAL DESTE TRIBUNAL. 1. A imunidade tributária das contribuições sociais encontra fundamento no art. 195, §7º, da CF/88, o qual condicionou a obtenção da imunidade ao atendimento das exigências estabelecidas em lei. 2. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, §7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. 3. O que é imune não pode vir a ser tributado, não podendo ser afastada pelo legislador ordinário. 4. Em liminar deferida na ADIN 2.028-5 (relator Ministro Moreira Alves, DJU 16/06/2000), o Supremo Tribunal Federal entendeu que 'entidade beneficente, para efeito da imunidade prevista no § 7º do art. 195 da CF, abrange não só as de assistência social que tenham por objetivo qualquer daqueles enumerados no art. 203 da CF, como também as entidades de saúde e educação, tendo em vista que entidade de assistência social é toda aquela destinada a assegurar os meios de vida aos carentes'. 5. Esta Corte tem entendido que à falta de regramento específico acerca dos requisitos formais para a obtenção pelas entidades beneficentes de direito público da imunidade do artigo 195, § 7º, da CF, aplica-se o disposto no artigo 55 da Lei nº 8.212/91, inclusive após a entrada em vigor do artigo 29 da Lei nº 12.101/2009, apenas no que couber. 6. "O simples fato de a entidade constituir uma autarquia municipal não constitui motivo legítimo a impedir-lhe a fruição da imunidade tributária, já que o conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social não contempla restrição alguma à natureza da beneficiária da imunidade tributária em tela. Pelo contrário; no caso, é justamente de sua natureza pública que 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." (TRF4, apelação/reexame necessário nº 5003757-56.2010.404.7003, 2a. Turma, des. Federal Luciane Amaral Corrêa Münch, por maioria, juntado aos autos em 06/06/2012). (TRF4, **APELREEX 5008050-41.2011.404.7001**, Relatora: Desa. Maria de Fátima Freitas Labarrère, Primeira Seção, DJ 04/12/2013.)

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE. AUTARQUIA. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO. ENTIDADE FILANTRÓPICA. CONCEITO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ART. 195, § 7º, DA CF/88. ART. 55 DA LEI 8.212/91. LEI COMPLEMENTAR VERSUS LEI ORDINÁRIA. PRECEDENTES DO STF. POSIÇÃO CONSOLIDADA NA CORTE ESPECIAL DESTE TRIBUNAL. OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS NO CASO CONCRETO. 1. No julgamento da ADI 2028, o STF se posicionou sobre quais são as entidades abrangidas pela imunidade do art. 196, §7º, da CF, afirmando que elas são aquelas beneficentes de assistência social, não estando restrito o preceito, portanto, às instituições filantrópicas. Indispensável, é certo, que se tenha o desenvolvimento da atividade voltada aos hipossuficientes, àqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e o da família, não possam se dirigir aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura, a prestação do serviço pelo Estado. 2. A cláusula inscrita no art. 195, §7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a Seguridade Social - contemplou com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, §7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de

imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. 3. Dispondo o referido § 7º do artigo 195 da Constituição Federal sobre limitação constitucional ao poder de tributar, cumpre a sua regulamentação à lei complementar, nos precisos termos do inciso II do artigo 146 da mesma Constituição. 4. Confirma essa regra o entendimento que compatibiliza o seu enunciado com a possibilidade de veiculação por lei ordinária das exigências específicas para o alcance às entidades beneficentes de assistência social do benefício de dispensa do pagamento de contribuições sociais para a Seguridade Social, na forma do já mencionado § 7º do artigo 195 da Constituição Federal. 5. Assim, fica reservado o trato a propósito dos limites do benefício de dispensa constitucional do pagamento do tributo, com a definição do seu objeto material, mediante a edição de lei complementar, pertencendo, de outra parte, à lei ordinária o domínio quanto às normas atinentes à constituição e ao funcionamento das entidades beneficiárias do favor constitucional. 6. Constitucionalidade dos artigos 55 da Lei nº 8.212/91, 5º da Lei n.º 9.429/96, 1º da Lei n.º 9.528/97 e 3º da MP n.º 2.187/01, o primeiro na sua integralidade e os demais nos tópicos em que alteraram a redação daquele, os quais versam sobre os requisitos necessários à fruição do benefício constitucional de dispensa do pagamento de contribuições sociais para a Seguridade Social, contemplado no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal em favor das entidades beneficentes de assistência social. Recente jurisprudência do Excelso Supremo Tribunal Federal, bem como da Colenda Corte Especial deste Tribunal (Incidente De Arguição De Inconstitucionalidade na AC Nº 2002.71.00.005645-6/RS, Rel. Des. Federal Dirceu De Almeida Soares, Rel. para acórdão Desª. Federal Marga Inge Barth Tessler, D.E. Publicado em 29/03/2007). 7. Ainda tomando-se por base a corrente intermediária adotada pelo Egrégio STF e pela Colenda Corte Especial deste Regional, também é possível concluir-se que a necessidade de obtenção e renovação dos certificados de entidade de fins filantrópicos é requisito formal para a constituição e funcionamento das entidades e, portanto, constitui matéria que pode ser tratada por lei ordinária. Precedente desta Turma. 8. O simples fato da entidade constituir uma autarquia municipal não constitui motivo legítimo a impedir-lhe a fruição da imunidade tributária, já que o conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social não contempla restrição alguma à natureza da beneficiária da imunidade tributária em tela. Pelo contrário; no caso, é justamente de sua natureza pública que 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. Havendo prova de que a entidade atende aos requisitos materiais elencados no art. 55 da lei 8.212/91, o fato dela não dispor do CEBAS ou de declaração de utilidade pública federal, estadual ou municipal não constitui óbice ao reconhecimento do seu direito ao gozo da imunidade tributária, em atendimento ao próprio postulado normativo-aplicativo da razoabilidade. (TRF4, **APELREEX 5000122-28.2010.404.7210**, Relatora: Desa. Luciane Amaral Corrêa Münch, Segunda Seção, DJ 29/06/2012)

Tomando-se por base os posicionamentos judiciais expostos, o parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição Federal com relação às exigências a que devem atender a: a) incidência direta do artigo 14 da Lei nº 5.172/1966 no que tange a não distribuição de qualquer parcela do patrimônio da entidade ou de suas

rendas a qualquer título, aplicação integral, no país, dos seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais, e manutenção de escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão; e, b) promoção, gratuita e em caráter exclusivo, de assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência, na dicção do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991.

Por conseguinte, é notório que, por força da natureza pública e da vinculação estrita à lei (instituidora), as entidades da administração indireta prestadoras de serviços gratuitos de interesse social, em substituição à administração direta, são entidades beneficentes de assistência social e, fundamentalmente, (potenciais) agentes de indução de desenvolvimento.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Caliendo²⁵ leciona que “a tentativa de melhoria das condições materiais (*social improvement*) é um imperativo do Estado Democrático de Direito, como forma de implementação material dos direitos fundamentais do indivíduo”. Assim, observa-se que no desenho constitucional ganham destaque dois instrumentos de promoção de desenvolvimento sustentável: a imposição de contribuições sociais e a desoneração de entidades beneficentes. A previsão do custeio da seguridade social a partir de contribuições e a desoneração tributária de pessoas que atuam diretamente na efetivação de direitos sociais evidencia a responsabilidade política, prevista constitucionalmente, no intuito de se efetivar a sustentabilidade em relações sociais e econômicas.

A reflexão feita acerca da análise da possibilidade de aplicação do parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição Federal às entidades públicas, ao seu turno, corresponde ao enfrentamento de uma implicação prática da interpretação constitucional que atinge a realidade financeira de milhares de contribuintes. Desse modo, tem-se a referida norma é construída a partir de elementos interpretativos que permitem o seu dimensionamento.

²⁵ CALIENDO, Paulo Antônio. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 163.

Forte na proposição de Baleeiro²⁶ de que “a norma de competência resulta de uma subtração, logicamente feita: norma de competência = atribuição de poder tributário - imunidades (ou supressões parciais de poder tributário)”, tem-se em entidades públicas assistenciais destinatários de direito da norma imunizante. Nesse sentido, conclui-se que “o direito à imunidade é uma garantia fundamental constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei, poder ou autoridade pode anular”²⁷ e, por esse motivo, às entidades beneficentes há a incidência da regra constitucional de intributabilidade.

Portanto, entende-se que:

A sustentabilidade, como princípio jurídico, altera a visão global do Direito, ao incorporar a condição normativa de um tipo de desenvolvimento, para o qual todos os esforços devem convergência obrigatória e vinculante. [...] Como se nota, a sustentabilidade é princípio constitucional, imediata e diretamente vinculante e que faz desproporcional e antijurídica, precisamente em função do seu caráter normativo, toda e qualquer omissão causadora de injustos danos intrageracionais e intergeracionais.²⁸

Por conseguinte, em pese a omissão legislativa sobre a matéria, tem-se que a norma constitucional imunizante de entidades beneficentes de assistência social deve compreender pessoas jurídicas de direito público, a partir dos contornos jurisprudenciais expostos, para, assim, melhor atender à finalidade sustentável da atuação estatal, em especial da tributação, e, sobremaneira, em perspectiva de melhoria dos ambientes sociais e econômicos.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Flávia Cristina Moura de. **Direito administrativo**. Coleção elementos do direito; v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 01 ago. 2012.

²⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 14.

²⁷ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 710.

²⁸ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 71.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 ago. 2012.

BRASIL. **Lei nº 8.212**, de 24 de julho de 1991. *Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212orig.htm>. Acesso em: 16 nov. 2012.

CALIENDO, Paulo Antônio. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Cristiano Carvalho; CASTRO, José Augusto Dias de. **Aspectos tributários das entidades sem fins lucrativos e das OSCIP**. Disponível em: <<http://www.cmted.com.br/restrito/upload/artigos/28.pdf>>. Acesso em: 01 ago. 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro Coelho. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Forense, 1999.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2001.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Imunidade tributária das entidades beneficentes: regulamentação, questões materiais e formais**. Caderno de direito tributário. Porto Alegre: Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de Mello. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de Mello. **Natureza e regime jurídico das autarquias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

MUNIZ, Veyzon Campos. **Direito fundamental a uma tributação sustentável**. Rio de Janeiro: Multifoco, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

STF, **ADI-MC 1802**, Relator: Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, DJ 13/02/2004.

STF, **RE 636941**, Relator: Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, DJ 04/04/2014.

TENÓRIO, Igor; ALMEIDA, Carlos dos Santos. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: IOB Thomson, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TRF4, **APELREEX 5000122-28.2010.404.7210**, Relatora: Desa. Luciane Amaral Corrêa Münch, Segunda Seção, DJ 29/06/2012.

TRF4, **APELREEX 5003757-56.2010.404.7003**, Relatora: Desa. Luciane Amaral Corrêa Münch, Segunda Seção, DJ 31/05/1012.

TRF4, **APELREEX 5008050-41.2011.404.7001**, Relatora: Desa. Maria de Fátima Freitas Labarrère, Primeira Seção, DJ 04/12/2013.

TRF4, **EINF 5032158-65.2010.404.7100**, Relator: Des. Joel Ilan Paciornik, Primeira Seção, DJ 19/06/2015.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Imunidade das entidades de assistência social: a indevida limitação da reserva de lei complementar à regulamentação dos seus “lindes materiais”**. Jornal Carta Forense. Porto Alegre, p. B12, jun. 2012.