

A imunidade prevista em norma constitucional sob o *nomen iuris* de isenção – § 7º do art. 195, c/c inciso II do art. 150, todos da Constituição da República

*João Augusto de Moraes Drummond**

Resumo: Os entes e consórcios públicos de saúde podem gozar da imunidade das contribuições previdenciárias prevista no § 7º do art. 195 da Constituição da República, tendo em vista que citado dispositivo constitucional prevê que os entes, tanto públicos como privados, que graciosamente concorrem para implementar serviços de saúde e assistência social devem ser desonerados da carga tributária que a Constituição da República vincula ao custeio dos serviços públicos de saúde, previdência e assistência social, visto que não exteriorizam capacidade contributiva e, de fato, reduzem a amplitude de atuação da seguridade social com os próprios serviços que, então, são desonerados tributariamente. Com o escopo de combater a leitura da imunidade previdenciária que realiza o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), neste artigo, os dispositivos constitucionais e infraconstitucionais relevantes são interpretados com a finalidade de destacar a inadequação de se colocar o regime jurídico do ente que pretende fruir o benefício constitucional como critério apto a descortinar o sujeito da imunidade.

* Advogado.

Palavras-chave: Imunidade tributária – Entes públicos – Consórcios públicos – Saúde – Assistência social – Contribuições Sociais.

Immunity established in a constitutional rule under the term of law exemption – paragraph 7 of article 195, with subsection II of article 150 of the Constitution of the Republic

Abstract: Public health entities and consortiums may enjoy immunity from the social security taxes established in paragraph 7 of article 195 of the Constitution of the Republic. This constitutional provision establishes that entities, both public and private, which cooperate to provide health care and social work services free of charge should be relieved from the tax burden that the Constitution of the Republic links to the defrayal of public health care, social security and social work costs, since these entities do not demonstrate tax payment capacity, but in fact, reduce the scope of social service work thanks to their services, which are therefore relieved of the tax burden. In order to combat the interpretation of social security tax immunity that the National Social Security Institute makes, in this article, the relevant constitutional and infraconstitutional provisions are interpreted to emphasize the inappropriateness of using the legal framework of the entity that plans to use the constitutional benefit as a criterion capable of revealing the subject of the tax immunity.

Keywords: Tax immunity – Public Entities – Public Consortiums – Health – Social Work – Social Security Taxes.

Questão ainda não adequadamente esquadrihada e debatida é a realização de fato gerador das Contribuições Sociais por parte de entidades públicas que se destinam à prestação de serviços de saúde.

Qualquer oneração tributária da renda, patrimônio ou serviços dos entes públicos deve ser delicadamente esquadrihada para não se implementar ineficiente arrecadação de valores, que retira do ente estatal potência financeira para suportar, conforme preceito constitucional, o custeio da mesma realidade fática para a qual está vocacionado (o ente estatal) a fomentar ou promover.

Com efeito, as Contribuições Sociais são espécie de tributo com destinação constitucionalmente prevista, que deve seguir “o regime próprio dos tributos, desde os princípios fundamentais até as normas gerais de Direito Tributário”,¹ com as especificidades do regime constitucional das Contribuições Sociais para o custeio da seguridade social que implica “competência condicionada, anterioridade nonagesimal, princípio da equidade no custeio, princípio da contrapartida, orçamento próprio, imunidade especial, parafiscalidade necessária e sujeitos passivos específicos².”

Nada obstante, no que respeita à ação das entidades públicas, sejam as autárquicas, sejam consórcios públicos, a estrutura normativa que rege a imposição das Contribuições Sociais não permite que sejam eles sujeito passivo da exação, tendo em vista sua essência de personificação de um serviço público, ou a junção de entes para o implemento de um objetivo comum, qual seja, o implemento da atividade de promoção da assistência social e saúde.

Isso porque a sistemática constitucional desonera da exação aqueles entes que concorrem com seus préstimos para o implemento das atividades necessárias ao oferecimento da saúde ou da assistência social.

¹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 592.

² Cf. FERREIRA, Dâmares. Isenção das contribuições sociais. *Júris Síntese*, n. 44, nov./dez. 2003.

Com efeito, dispõe o § 7, do art. 195 da Constituição da República: “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

Consoante o magistério de Gandra da Silva Martins,³ a norma em evidência não trata propriamente de isenção, mas de imunidade constitucional, *in verbis*:

O § 7º do art. 195 não cuida de isenção, mas de imunidade. O art. 195 do Código Tributário Nacional declara que a isenção corresponde à exclusão do crédito tributário com o nascimento da obrigação correspondente. Na isenção nasce, pois, a obrigação, sendo anulado o crédito, ou seja, o direito da Fazenda de receber o quantum da obrigação nascida. Na imunidade, não há nascimento da obrigação tributária, nem, por conseguinte, do crédito, que tem a mesma natureza daquela. A vedação ao poder de tributar é absoluta, razão pela qual a imunidade só pode ser concedida pela Constituição. Por meio dela, a Lei Maior retira determinadas pessoas, relações ou situações do poder impositivo do Estado.

Efeito fundamental da explicitação do mau uso do vocábulo é, além do afastar a restrição interpretativa decorrente do inciso II do art. 111 do Código Tributário Nacional, possibilitar o pleno exercício da hermenêutica constitucional, com o fito integrar e revelar o sentido máximo da ordem jurídica nacional.

Vale ressaltar que a hermenêutica das imunidades, segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, está “decisivamente inclinada à “interpretação teleológica” das normas de imunidade

³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988, v. 8º: arts. 193 a 232, p. 112-113.

tributária, “de modo a maximizar o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais”, que inspiram limitações ao poder de tributar”.⁴

Tratando-se, pois, de imunidade, podem, como visto, as regras que regem o instituto jurídico ser interpretadas extensivamente, sendo certo que a dicção “que atendam às exigências estabelecidas em lei”, do § 7º do art. 195, “são apenas aquelas estabelecidas pelos arts. 9.º e 14 do Código Tributário Nacional”.⁵

Nesse ponto, é adequado que se observe a tessitura das imunidades e, em especial, a que é objeto desta análise.

Em primeira abordagem, não se tratando de isenção, não resta ao legislador ordinário concedê-la em concreto, ou revogá-la, ou definir o sujeito ao qual se outorga o direito de fruí-la.

Sendo imunidade, preceito jurídico dotado de hierarquia superior, de ordem constitucional, não se submete a restrições que a possam amesquinhar advindas de preceitos legais de nível inferior. Segundo trecho de voto proferido pelo Ministro Célio Borja nos autos do Mandado de Injunção n. 232-1/RJ do Tribunal Federal,

se a norma superior isenta de certa contribuição uma pessoa jurídica determinada e delega a ato de outra autoridade – legislativa embora, mas de grau inferior – exigir-lhe algo, há de entender-se que é para dar cabal execução ao preceito superior, não para derogá-lo, ainda que parcialmente.

Dessa assertiva decorre a vedação de que as exigências legais, advindas de regular e adequado processo legislativo, possam, para

⁴ RE 237.718, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 6/9/2001. Cf. RE 221.395, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 12/5/2000.

⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988, v. 8º: arts. 193 a 232, p. 117.

além de ser orientadas a executar o comando constitucional, ajuntar normatividade a restringir o âmbito de incidência da regra de imunidade (prescrevendo exigências outras que dê nova conformação ao sujeito da imunidade), de modo que, verificando-se a hipótese vedada, carecem elas de validade porque desbordam de suas finalidades, encetando novo e inusitado perfil ao comando constitucional.

No caso da imunidade ora em comento, seus elementos característicos estão insculpidos no próprio texto constitucional, pelo que a redobrada exigência legal, com requisitos que alteram a definição do sujeito imune, macula-se pela inconstitucionalidade. Vale a pena transcrever outro trecho do voto do ilustre Célio Borja, citado:

Sendo a imunidade atributo da personalidade jurídica de certos entes – entre eles e por excelência, os de natureza pública – para que ela possa ser atribuída há de a lei identificar-lhe o sujeito pelos seus elementos essenciais. Assim, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são reciprocamente imunes (art. 150, Vi ‘a’, Const.).

Sabe-se o que são os entes públicos; sabe-se o que são as instituições de assistência social.

Ao exonerar essas últimas do pagamento de contribuição para a seguridade social, o constituinte introduziu no já citado § 7º, do art. 195, outra nota distintiva: elas não de ser beneficentes [...].

Abstratamente, o sujeito da imunidade é conhecido; e a identidade dos sujeitos possíveis é verificável pelo aplicador da norma que a concede.

[...] o legislador ordinário pode acautelar o reconhecimento por ato declaratório não constitutivo – da imunidade, exigindo a satisfação de certos requisitos que visam à identificação do sujeito da imunidade, quase-imunidade ou isenção, ao tipo da norma constitucional’.

Sendo assim, a conclusão inafastável é a de que todos os elementos de identificação do sujeito imune estão presentes no texto constitucional, sendo certo que as normas infraconstitucionais que visam ajuntar normatividade ao instituto, meramente, realizam a finalidade de dotar os entes administrativos fiscalizadores de instrumental para averiguar a real e perene existência do caráter de beneficência e assistência social do ente que pretende fruir a imunidade tributária, para não haver desvirtuamento do benefício e particulares auferirem vantagem em situação contrária ao direito.

Com tais considerações, pode-se afirmar que, limitando-se as normas infraconstitucionais a meramente prescreverem exigências para a demonstração de existência de benemerência e assistência social dos entes que reclamam a imunidade, as características essenciais da entidade imune já se encontram prescritas no texto constitucional.

Vale dizer que as características da entidade imune estão todas predispostas na Constituição da República, pelo que a legislação infraconstitucional, não as podendo alterar, apenas prescreve exigências de constatação da realidade de assistência social, a qual (realidade), além de ser intrínseca aos entes públicos, é decorrente dos atos normativos que os criou.

Nessa medida, não se concebe possam os entes públicos ser sujeitos passivos da contribuição social, pois a específica razão de existência de cada personificação do serviço público, ou de cada consórcio público de saúde, é voltada para o incremento de ações no âmbito da assistência social e saúde, pelo que não carecem, nem mesmo, de certificação do órgão público competente na forma da lei para que seja constatado o caráter assistencial, pois têm-no em gênese.

Como é intuitivo e notório, a remuneração de pessoal que encetaria a realização da hipótese de incidência vem a lume para

possibilitar aos entes e consórcios públicos implementar as finalidades específicas de prestar saúde e assistência social, tendo *a respectiva receita voltada, integralmente, para custear essa mesma atividade assistencial*. Os serviços (que são implementados por serviços *contratados*) são destinados aos terceiros assistidos, concorrendo, pois, para o implemento de finalidades assistenciais que desoneram a seguridade social.

A imunidade tributária determinada pelo § 7º do art. 195 da Constituição da República tem em consideração o fato de determinadas entidades exercerem função que é própria do Poder Público e cuja realização se faz necessária justamente para suprir as deficiências da atuação estatal perante a comunidade.

O Ministro do Supremo Tribunal Federal, Célio Borja, com sua peculiar percuciência, manifestou-se sobre a vontade constitucional de não onerar a atividade de entidades que atuem na área da saúde e assistência com a incidência dos tributos que são preordenados a custear a seguridade social, *in verbis*:

A isenção concedida, pelo § 7º, do artigo 195, da Constituição, às entidades beneficentes de assistência social é, em sentido próprio, imunidade que decorre da assunção, por particulares, de prestação social que incumbiria coletivamente à sociedade ou ao Estado. Dá-se-lhes tratamento equânime, porque não se exige contribuição em pecúnia a quem já contribui com serviços cujo financiamento assim se diversifica. (Mandado de Injunção 232-1/RJ).

Se ao particular é dada a imunidade, quanto mais se deve concedê-la à administração direta ou indireta de um ente federativo, bem como a um consórcio público que proporcione saúde e assistência social.

A jurisprudência dos Tribunais esquadriinha o que se deve entender por entidades beneficentes de assistência social:

Caracteriza-se como instituição de assistência social e, portanto, detentora de imunidade tributária, aquela que tem como objeto um fim público, fixado na sua criação, qual seja colaborar com o Estado na realização de uma obra social para a coletividade. Sendo a imunidade matéria sob reserva da Constituição, só esta, e não lei ordinária, pode declarar se uma pessoa é imune (TAMG, Ap. n 31694, Rel. Juiz Cláudio Costa, Ac n. 24/5/1988, COAD, n. 39.053, p. 369, 1988)

Não se retira a benemerência de entidades nem mesmo com a constatação de contribuírem os beneficiados pela atividade assistencial e de saúde com pequeno recurso que se mostra desproporcionado quando contrastado seu valor com os benefícios que fruem, bem assim a condição de vínculo com alguma empresa ou a existência de período de carência, consoante a jurisprudência dos Tribunais:

Imunidade tributária para as Instituições de Assistência Social: 1º TACSP – Atendimento das exigências dos arts. 14 do CTN e 150, VI, 'c', da CF, até porque declarada de utilidade pública. Irrelevância de contribuírem os benefícios, para melhor cumprimento de suas atividade de benemerência, com ínfima quantia, de pertencerem os associados a determinadas empresas ou de estar o benefício sujeito a pequena carência. Fatos que não são de molde a transmutar sua finalidade filantrópica, transformando-a em entidade com fins econômicos. Inexistência de distribuição de renda a seus diretores administradores etc, única restrição contida na lei tributária. (1º TACSP, RT 656/108)

A conceituação da Assistência Social levada a efeito pelo art. 203 da Constituição da República não é a única acepção do termo veiculada pelo Texto Magno, qualificando-se, também, de assistência social as atividades empreendidas pelos entes federados em benefício dos usuários, mesmo que estes vertam alguma quantia para o custeio dos serviços ofertados.

O fato, pois, de se poder recolher valores financeiros dos usuários dos serviços não retira a qualificação de assistencial dos entes públicos ou consórcios, muito menos a contribuição ínfima retira a qualidade de benemerência, consoante julgado acima colacionado. Sobre o tema, assim se manifestaram os ilustrados Misabel Derzi e Sacha Calmon, *in verbis*:

O que importa? Por que razão a Constituição Federal, em seu artigo 149, permite às pessoas políticas da Federação cobrar contribuição para prestar assistência social a seus próprios servidores, sem descaracterização da natureza assistencial?

Ora, o que importa é que benefícios previdenciários (como aposentadoria integral ou de integralização, sem limitação de teto, elevadas pensões de dependentes e uma série de outros, em alguns casos, até serviços de natureza variada, desde os médicos aos financeiros e habitacionais) são concedidos aos filiados das entidades fechadas (servidores públicos civis e militares e empregados de empresas) de forma muito mais vantajosa e visivelmente desproporcional aos prêmios pagos pelos beneficiados. Nunca portanto tais benefícios, sob tal aspecto, deixarão de ser assistenciais, pelo menos em parte, ainda quando haja cobrança de contribuição dos beneficiados incorporados aos sistema. Como isso é possível?

O fenômeno, quer do ponto de vista das entidades de previdência fechada dos servidores públicos civis e militares, que do ponto de vista dos empregados de determinada empresa se explica pelas seguintes razões:

(a) somente têm acesso aos benefícios as pessoas previamente qualificadas por um status ou regime jurídico próprio, pois o alargamento do universo de segurados oneraria em demasia a instituição, inviabilizando o empreendimento;

(b) o espírito de solidariedade é sempre prevalente, de modo que o Estado (obrigatoriamente, segundo a Constituição Federal)

ou as empresas privados (por vontade própria e sem constrangimento legal) arcam com parcela expressiva do financiamento das aposentadorias e pensões, sem o que as contribuições pagas pelos beneficiados seriam excessivamente elevadas e para eles insuportáveis;

(c) a primeira lei de criação de entidades fechadas surgiu no setor público, tinha caráter facultativo e configurou uma benesse do legislador, concedida no seio das despesas orçamentárias para o ano de 1889. Somente depois o sistema de seguridade do servidor público assumiu caráter compulsório. Entretanto, até hoje, não há nenhuma obrigatoriedade de uma empresa privada criar um fundo de pensão em favor de seus empregados e por ela patrocinado. Quando o faz, *há nisso substancialmente benemerência e assistência social*, embora depois as vantagens oferecidas se agreguem aos contratos de trabalho, tornando-se irreversíveis;

(d) total ausência de objetivos lucrativos, voltando-se a entidade apenas ao cumprimento de suas finalidades de assistência previdenciária, na feliz expressão da lei mineira, que rege as funções do IPSEMG, ente autárquico que gere o sistema de aposentadoria e pensões dos servidores públicos estaduais.⁶

Note-se que os dispêndios que os entes públicos realizam para implementar ações concretas para dotar o cidadão de saúde e assisti-lo em suas necessidades redundam em auxílio à seguridade social, pois retira necessidades do sistema gerido pelo INSS, além de ser um *plus* com respeito à sua obrigação de custear o Sistema por meio dos orçamentos específicos.

A compreensão do INSS de que, malgrado possa a entidade pública ser dotada da qualidade de entidade beneficente de

⁶ DERZI, Misabel de Abreu; COELHO, Sacha Calmon Navarro. A imunidade das entidades fechadas de previdência privada (Fundos de Pensão) e a Constituição de 1988. In: _____. *Pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

assistência social, ela não pode fruir da imunidade do § 7º do art. 195 da Constituição da República, porque destinada, pelo “espírito da Constituição”, apenas ao ente privado, visto que os entes públicos já gozam de outras benesses, somente se justifica pelo interesse desordenado de arrecadar, mesmo que seja em prejuízo do conjunto dos serviços públicos de saúde existente no Estado brasileiro e exterioriza leitura equivocada do texto constitucional.

Não se justificam os termos da Nota Técnica da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social n. 012/98, transcrita pela Nota Técnica da Procuradoria-Geral Consultoria (PGC), da Divisão de Consultoria e Arrecadação, datada de 20 de abril de 1.998:

A imunidade da Cota Patronal, concedida às entidades beneficentes de assistência social é um incentivo fiscal determinado na Constituição, para que as instituições privadas promovam atividades afetas ao Estado. O Poder Público transfere ao particular uma função que é sua por natureza, e em troca lhe confere benefício fiscal.

A imunidade subjetiva, ou seja, isenção dada pela Constituição [...] não tem como alvo alcançar as entidades públicas e sim as privadas. Quando a Constituição quis dar imunidade aos entes públicos, fê-lo expressamente, e limitou-a aos impostos.

[...] sobre a isenção de contribuições previdenciárias de entidades públicas, fundações criadas e mantidas pelo Poder Público, entendemos que as mesmas não têm esse direito, não pela impossibilidade de obter o certificado de filantropia, mas porque a imunidade prevista na Constituição não se destina a elas.

A Autarquia Federal considera imune, atendidas as exigências, entidade privada, mas não o *ente público que se encontre em situação equivalente*, malgrado, constitucionalmente, somente lhe seja exigida participação por via orçamentária e seja limitada sua atuação

equiparável a empresa sujeita a tributação própria das Pessoas Jurídicas de Direito Privado (art. 173 da Constituição da República.

A interpretação dada ao dispositivo do § 7º do art. 195 da Constituição da República para impedir a fruição do benefício por parte dos entes públicos padece de vício, pois leva em consideração elemento estranho à hipótese de incidência da Contribuição Social e à previsão normativa do sujeito da imunidade, engendrando redesenho da regra de imunidade, o que configura violação, mormente ao princípio da igualdade, tendo em vista que possibilita a circunstância de dois contribuintes, *na mesma condição, ou em condição equivalente*, realizarem o fato descrito na norma e um ser imune e outro ser sujeito à exação.

Isso porque a qualidade de público ou privado do ente não se relaciona com a característica de ente benemerente de assistência social, que tanto pode ser público, como privado, nem se relaciona com o fato gerador da contribuição social.

Como o próprio INSS assevera, o ente público pode ter as qualidades de benemerência e prestar serviços de assistência social. A norma de imunidade constitucional não classifica o sujeito da imunidade como necessariamente de Personalidade Jurídica de Direito Privado. Os fatos sociais que se quer excluir da imposição tributária, por igual, não se relacionam com a qualificação de Direito Público, ou Privado da entidade que realiza o fato descrito em tese como típico.

Então, como pode o INSS erigir em categoria relevante para impedir a incidência da norma de imunidade o regime jurídico do ente que requer a imunidade? E mais, como pode ser válida a assertiva esposada pela Autarquia Federal se a aplicação dessa orientação enseja tratamento desigual a contribuintes que se encontram em situação equivalente? E mais, impõe tratamento de empresa aos entes públicos fora das hipóteses constitucionalmente

previstas de seu atuar em tal qualidade. Ademais, como pode ser válido o posicionamento do INSS se dele decorre a criação de obrigação tributária aos entes públicos não escrita, decorrente de analogia ou equiparação, se a Constituição da República somente por exceção erige os entes Estatais à condição de sujeitos passivos de obrigação tributária e determina expressamente que os Estados participam do custeio da seguridade social por meio de Orçamento?

Os entes e os consórcios públicos – a conclusão é necessária – não se submetem à exação da Contribuição Social para custeio da seguridade social seja porque não há previsão Constitucional, ou com validade constitucional, de ser ele contribuinte de tal exação, seja porque lhe é favorável a norma de imunidade. Outra conclusão, necessariamente, viola o texto constitucional.

Nesse contexto, causa espécie a almejada tributação do pagamento dos profissionais cadastrados nos entes públicos e nos serviços contratados para atender à comunidade mineira com o implemento de atividades na área de assistência e saúde sociais.

O fim público a que se destinam os entes ou os consórcios é de sua própria essência, pois ou é verdadeira personificação de um serviço público, ou conjunção de interesses voltados para a consecução de uma finalidade comum. Os demais “requisitos legais vinculados” para a realização do direito das entidades de à imunidade do § 7º do art. 195 da Constituição da República são também realizados.

O § 7º do art. 195 da Constituição da República retira do âmbito de imposição tributária do Estado, por determinação do Poder Constituinte, determinada área, pondo em salvaguarda contribuintes que nela se encontrem. É, portanto, dispositivo que determina Limitação ao Poder de Tributar, inarredável imunidade aplicável aos entes e consórcios públicos.

A densificação normativa de tal dispositivo, por aplicação direta e inafastável do texto constitucional, deve observar o desiderato insculpido no inciso II do art. 146 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 146. Cabe à Lei Complementar:

[...];

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

[...].

A remissão às exigências estabelecidas em lei realizada pelo § 7º do art. 195, sem precisar se tal lei há de assumir a forma de lei complementar, não importa em autorização para a lei ordinária tratar da matéria.

Tratando-se, como dito, de densificação normativa a uma limitação constitucional ao poder de tributar somente pode ser válida a norma que tramite no processo legislativo atinente à lei complementar. Dispositivo com dicção semelhante tem-se na alínea *c*, do inciso VI, do art. 150, da Constituição Federal, válido para a espécie tributária dos Impostos.

Em tal dispositivo, por igual, há remissão à lei (sem especificar se complementar ou ordinária) que deverá estabelecer os requisitos para a fruição do benefício. Na hipótese válida para os impostos, a doutrina e a jurisprudência não carregam dúvidas de que a referida lei há de ter natureza de lei complementar.

Por igual, no caso do § 7º do art. 195 da Constituição da República, há que se exigir lei complementar para veicular as exigências de constatação da realidade de se enquadrarem os entes interessados no suposto prescrito pelo dispositivo.

Nessas duas hipóteses normativas (§ 7º do art. 195 e alínea *c* do inciso VI, do art. 150), a matéria tratada é atinente à limitação

constitucional ao poder de tributar, pelo que se deve observar a exigência de lei complementar.

Trata-se, pois, de abertura para se *complementar a densidade normativa do instituto constitucional*.

A matéria é, vale repisar, atinente à limitação constitucional ao poder de tributar, tendo em vista que se afasta dada realidade do âmbito de imposição da contribuição prevista em ordem máxima.

Sendo assim, tem-se por inaplicável o art. 55 da Lei n. 8.212/91 porque, veiculando regras complementares à limitação constitucional do poder de tributar, não observa o processo legislativo atinente às leis complementares.

Nessa medida, em primeira abordagem incide à espécie, o art. 14 do Código Tributário Nacional, erigido em lei complementar por ficção jurídica em aplicação analógica para a integração do ordenamento jurídico. Sobre a validade de tal hermenêutica, tem-se a chancela do eminente Ministro Sepúlveda Pertence, dada quando proferiu voto nos autos do citado mandado de injunção, após ter votado o Ministro Célio Borja, *in verbis*:

[...] a partir da existência de uma lei, claramente recebida pela ordem constitucional vigente, para disciplinar a imunidade tributária de impostos (também está sujeita pelo, art. 150, § 4º, 'c', ao atendimento aos requisitos da lei para a caracterização das instituições de assistência social sem fins lucrativos). V. Exa. aplicou os mesmos critérios nela estabelecidos ao *caso do art. 195, § 7º, que não é, em substância, mais do que uma extensão ao caso específico da imunidade aos impostos stricto sensu à figura tributária da contribuição previdenciária* do empregador. Ora, isso é integração por analogia.

Por isso, como antecipei, se o voto de S. Exa. tivesse sido posto quando examinávamos o cabimento deste mandado de injunção, ele me tivesse levado a acompanhar, por este fundamento,

aqueles que dele não conheciam por entender que, mediante processo de integração analógica, se poderia transplantar aqueles requisitos de identificação da instituição de assistência social sem fins lucrativos beneficiada no art. 150 à instituição de beneficência referida no art. 195, § 7º da Constituição.

Na hipótese de considerar inválidas as regras insculpidas no art. 55 da Lei n. 8.212/91, em evidência, por vício formal, mas também por vício material, pois cria exigências que não se coadunam com o sujeito da imunidade prescrito no texto constitucional, tem-se que subordina a fruição da imunidade, constitucionalmente prevista, à comprovação de algumas exigências, quais sejam, as prescritas no art. 14 do Código Tributário Nacional:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art.9.º 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.

Verifica-se, pois, que todos os demais elementos caracterizadores do direito dos entes privados não serem sujeitos à constituição da obrigação tributária e, por conseqüência, do crédito tributário perfaz-se, também, com respeito aos entes e consórcios de saúde.

A interpretação correta da Constituição Federal e do art. 14 do Código Tributário Nacional exige que se investigue os estatutos sociais dessa instituição para identificar:

- a) a natureza 'não lucrativa' da atividade e a aplicação de seus resultados;
- b) o destino do patrimônio líquido da sociedade, em caso de dissolução ou término de suas atividades;
- c) a impossibilidade de alienação onerosa, por parte de seus sócios, de 'quotas' ou outras 'participações'.

A natureza não lucrativa dos consórcios e entes públicos decorrem de suas próprias naturezas e das regras de regência que determinam que os recursos públicos não poderão ser utilizados para destino diverso daquele prescrito em lei.

Com respeito à aplicação dos resultados, os consórcios e entes públicos devem, de modo integral, revertê-los para custear suas finalidades.

Tratando-se de ente público é evidente que sua extinção somente pode ser implementada por lei e que não há possibilidade de se pensar em cotas ou participações e, muito menos, de alienação de qualquer direito oponível em face do ente público.

Vem a talho o seguinte aresto:

Tributário. Fundação. Atividades sociais. Imunidade. Art. 14, CTN.

I – Comprovadas a personalidade jurídica e o cumprimento das atividades assistenciais definidas estatutariamente, com as benesses do reconhecimento de utilidade pública por atos dos governos federal, estadual e municipal e contemplados os requisitos do art. 14, CTN, não pode ser exigido o tributo, no caso, objeto de dívida inscrita e embargada na execução fiscal promovida contra a entidade assistencial.

II – Recurso provido. (REsp. 39181/SP 1993/0026805-8, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, 1ª Turma, DJ 8/5/1995, p. 12.307, Decisão 5/4/1995).

Ementa: Tributário. Imposto sobre Serviços (ISS). Instituição de ensino. Imunidade tributária. Hipótese em que ocorre. Tendo sido comprovado que a recorrente – Fundação Cultural de Belo Horizonte – atendia aos requisitos no art. 14, do CTN, e de se lhe reconhecer o benefício fiscal previsto no art. 19, III, ‘c’, da Constituição Federal, correspondente ao art. 9, IV, ‘c’ do CTN. como deve ser compreendido o requisito de ensino gratuito.

Precedentes. (STF, RE 97797/MG, Rel. Min. Aldir Passarinho, 2ª Turma, 10/6/1983, pub. 11/11/1983, p. 17.542, *Ement.* v. 01316-04, p. 00717.

Note-se que o Parecer Normativo CST n. 71/73, lavrado sob a égide da Constituição passada, mas que à ordem jurídica atual não contraria, esclarecia que

a remuneração atribuída a administradores ou dirigentes de instituições de educação, pela prestação de serviços ou execução de trabalho, não desfigura a imunidade tributária prevista no art. 19, III, ‘c’, da Constituição Federal. O gozo do benefício, entretanto, condiciona-se ao atendimento das exigências estabelecidas no § 1º do art. 9º e no art. 14 e parágrafos da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

Nessa medida, demonstrada resta que *a razão de fato em que se insere qualquer entidade beneficente que cumpra os requisitos do art. 14, do Código Tributário Nacional, é válida, também, para a os entes públicos*. Conforme a lição de Aliomar Baleeiro, “a Constituição quer imunes instituições desinteressadas e nascidas do espírito de cooperação com os poderes públicos, em suas atividades específicas”.⁷

⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 116.

De outro lado, os entes públicos, em regra, realizam as exigências legais do art. 55 da Lei n. 8.212/91, pois as prescrições que lá estão insculpidas não se dirigem exclusivamente ao ente público benemerente de assistência social, mas, por igual, traz exigências que devem ser cumpridas apenas pelo ente privado, tendo em vista a necessidade de se fiscalizar e averiguar, continuamente, se o benefício constitucional está cumprindo sua finalidade intrínseca ou servindo de meio de enriquecimento do agente privado atuante em prol da satisfação de seus interesses egoísticos.

Todos as demais exigências, como, *v.g.*, as certificações de benemerência, filantropia e assistência social previstas na Lei n. 8.212/91 para que o ente frua a imunidade, não submetem os entes públicos, tendo em vista que as possuíam *ab ovo*, decorrente da lei que os criou.

Os demais requisitos legais, previstos na Lei n. 8.212/91, ou não são exigíveis contra os entes públicos, ou desbordam da matriz constitucional, ou seja limita a esfera de incidência da norma constitucional de imunidade, fazendo exigências que, transcendendo o conceito de entidade beneficente de assistência social, redesenha o sujeito da imunidade.

Por outro lado, em sede de entidade sem fins lucrativos, como *in casu*, *inexiste capacidade econômica que possa propiciar fato gerador de tributos, porque não há apropriação de excedentes por sócios, e os seus recursos estão inteiramente voltados ao desempenho de atividades institucionais*, o que tem albergue na própria Carta Política e no Código Tributário Nacional, sendo certo que tais receitas destinam-se ao sustento de suas atividades institucionais.

Ainda, não pode faltar o entendimento do ilustre Ruy Barbosa Nogueira, com relação às instituições e suas atividades sem fins lucrativos, o que, na realidade, ocasiona a ausência de capacidade contributiva:

Na verdade e em razão da própria natureza das coisas, essas situações realizadas por tais entidades não têm qualquer conteúdo ou resultado econômico para serem tributadas, ou como se diz na técnica da tributação, não existe física nem legalmente qualquer base de cálculo que é a expressão econômica ou de grandeza do próprio cerne do fato gerador de imposto (vide art. 97, item IV, do CTN).

É mesmo um princípio universal de justiça social em matéria de tributação a consideração econômica (*Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise*), pela qual somente podem e devem ser escolhidas pelo legislador como assento ou base de cálculo do imposto, as relações fáticas de expressão ou conteúdo econômico e potencialmente contributiva.

Neste sentido, este princípio que continua universalmente como pressuposto da tributação, está previsto até em texto programático no art. 53 da Constituição da Itália e neste sentido figurou mesmo no artigo 202 da Constituição do Brasil, de 1946, o que era desnecessário por ser, como continua sendo, um pressuposto fático, pois a sabedoria dos provérbios, desde a aparição do Estado- Físico já proclamou o que deriva da natureza das coisas:

‘Onde nada existe até o imperador perdeu o seu direito ao imposto’ (*Wo nichts ist, hat selbst der Kaiser Sein Recht verloren*).

Além da inexistência do pressuposto fático e básico da capacidade contributiva para a instituição de imposto; além do princípio fundamental da consideração econômica na elaboração, interpretação e aplicação das leis tributárias” (Vide o trabalho do Ministro Corte Fiscal da República Federal da Alemanha, Prof. Heinrich Beisse, publicado na famosa *Revista Imposto e Economia – Steuer und Wirtschaft*, 1/1981, p. 1-14) sob o título *Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der*

Auslegung der Steuergesetze in der neuren deutschen Rechtsprechung, em que S. Exa., se refere a estes estudos realizados no Brasil, e que tiveram repercussão no Japão (*vide* também *Revista Tax Jurisprudence* n. 365, maio de 1981, editada em Kyoto), é expressiva a doutrina francesa quando ressalta tal situação que o Direito Constitucional brasileiro protege com a imunidade, como sendo a inimpönível, isto é, aquela que não tem conteúdo econômico – financeiro e não comporta nem pode suportar a incidência de imposto.⁸

O mesmo teor doutrinário é esposado por Misabel Derzi, que realça a especificidade da ausência de capacidade contributiva como fundamento da imunidade outorgada, *in verbis*:

De fato esse é outro prisma pelo qual a questão também deve ser examinada, não se podendo reconhecer nas atividades estatais próprias, como instrumentalidades governamentais, a capacidade inerente às atividades econômicas de fins lucrativos. Nem seria razoável tributar, decepando a renda, aquela atividade para cuja manutenção compulsoriamente devem contribuir os cidadãos. Tal ângulo de análise também explica porque motivo se excluem da imunidade as empresas públicas, organizadas em regime de Direito Privado.⁹

Note-se que o fundamento para conceder imunidades está na *incapacidade* contributiva dos entes da administração direta e indireta, estruturados sob o regime de Direito Público. Com esse argumento, por igual, afasta-se a possibilidade de se aproximar os entes públicos do conceito de empresa.

⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *A imunidade tributária das entidades fechadas de previdência privada* (co-autoria), p. 74-75.

⁹ BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 204, nota de DERZI, Misabel de Abreu.

Sendo, pois, os consórcios e demais entes públicos, desde a sua origem e em substância, adstrita a situação de fato que, aos particulares – mediante certificação, *evidentemente desnecessária quando se trata de personificação de serviço público* estadual ou consórcio – geraria o direito à imunidade das Contribuições Sociais, não é lícita a constituição da obrigação tributária derivada de tais tributos, sob pena de se proceder não sem boa dose de arbítrio e ofensa aos termos do inciso II do art. 150 da Constituição da República, que veicula a seguinte condensação de sentido:

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

[...];

II – *instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;*

[...]. (Grifos nossos)

Note-se que a Constituição da República assevera não poder existir tratamento desigual a contribuintes que estejam em situação *equivalente* e não igual. Dessa forma, tem-se, à saciedade, demonstrado que os entes públicos, na pior das hipóteses, encontram-se em situação equivalente à de qualquer entidade privada beneficente de assistência social que possa fruir a imunidade prescrita constitucionalmente.

Ademais, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, por mais de uma vez, já decidiu que a imunidade prescrita no § 7º do art. 195 estende-se às entidades que prestam assistência social no campo

da saúde e educação. Veja-se os termos do voto exarado pela Ministra Ellen Gracie, nos autos da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade registrada sob o n.º 2.545-7MC/DF:

Essa Corte já teve oportunidade de reconhecer, quando do citado referendo à liminar concedida na ADIn 2.028, que *o benefício de que cogita o art. 195, § 7º, é o da imunidade*. Esta é também a doutrina de nossos melhores tributaristas, merecendo citar, entre tantos, Mizabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho que em páginas primorosas extremaram, para além de quaisquer dúvidas, os benefícios da imunidade e da isenção. Tal imunidade, afirmou-se na mesma ocasião em que se referendou a medida liminar deferida na ADIn 2.028, *estende-se às entidades que prestam assistência social no campo da saúde e da educação*.

Por fim, vale relembrar que o princípio da igualdade impõe que a interpretação do § 7º do art. 195 da Constituição da República albergue também os entes públicos, tendo em vista que, de outro modo, erigir-se-iam critérios dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente.

Não se reconhecendo a imunidade também apta a ser fruída pelos entes públicos, duas pessoas, uma de direito público (por incrível, interpretação levada a efeito pelo INSS!) e outra de direito privado, realizando o mesmo fato social, demonstrando o mesmo nível de *incapacidade econômica*, no mesmo tempo, *sob as mesmas condições*, prestando os mesmos serviços na área de saúde e assistência social, pagarão, uma, a de direito público, tributo à razão de 20 sob os pagamentos realizados no mês para remunerar o trabalho, e a outra nada recolherá porque se lhe reconhece a qualidade de imune.

Não se pode afastar a imunidade idealizada no texto constitucional no que diz respeito aos entes públicos como quer o INSS, dizendo-a idealizada para as “Empresas Beneficentes”,

porquanto objetivou-se, com a imunidade, impedir a tributação *dos serviços assistenciais*, elemento pertinente à hipótese de incidência do tributo condicionado ao custeio da seguridade social.

Se as empresas públicas e as sociedades de economia mista são tributadas como particulares quando exploram atividade econômica, por óbvio os entes públicos que agem em qualidade equivalente à da empresa beneficente fazem jus à imunidade do § 7º do art. 195 da Constituição da República.

Os requisitos definidos legalmente determinam características aplicáveis às empresas para fruírem a imunidade prevista constitucionalmente.

Como dito, quanto aos entes públicos, estes não têm que atender às mesmas exigências, tendo em vista as suas qualidades intrínsecas e os fins que lhes determinaram a criação.

Outra vertente que pode ser analisada diz respeito ao inciso I do art. 195, que institui contribuição social incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados pelo empregador, pela empresa e pela entidade a ela (empresa) equiparada na forma da lei.

Conforme se apreende, a Constituição da República, ao longo de todo o seu texto, não institui expressamente os entes públicos como sujeito passivo de Contribuição Social *para custeio da seguridade social, na forma prescrita pelos incisos do art. 195*.

Com respeito à seguridade social, a Constituição da República determina expressamente aos entes federados a aplicação do Regime Geral de Previdência Social a alguns de seus servidores (§ 13 do art. 40), bem como determina aos entes federados o dever de participar do custeio da seguridade social por meio dos orçamentos específicos do setor, consoante o texto do *caput* do art. 195.

Em nenhum outro dispositivo constitucional verifica-se a sujeição normativa dos entes federados a criar obrigação pecuniária para o custeio da seguridade social.

A Lei n. 8.212/91, por meio do inciso I do art. 15, adstringiu o ente público à condição de empresa e, mais relevante, não por equiparação, mas por força de extensão do próprio conceito de empresa, *in verbis*:

Art. 15. Considera-se:

I – empresa – a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como *os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional*;

II – empregador doméstico – a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico.

Parágrafo único. *Equipara-se a empresa*, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (*Redação dada pela Lei n. 9.876, de 26/11/99*)

Essa abordagem infraconstitucional carece de validade quando interpretada de forma pouco controlada, pois viola a Constituição da República, especialmente na espécie dos autos.

O ente público somente pode assumir a condição de empresa quando a lei expressamente assim o determinar, *respeitado o modelo constitucional relevante para o tratamento tributário dos entes federados*.

O art. 173 estabelece o tratamento do Estado como empresa, dando integral e expressa sujeição ao regime privado. O § 13 do art. 40, por sua vez, estabelece que o Estado, *no trato previdenciário com seus servidores* não ocupantes de cargo efetivo, deverá pautar-se pelo RGPS, o que implica necessária observância

das regras de *sujeição do empregado*. A dicção constitucional é “Ao servidor [...] aplica-se o regime geral de previdência social”. Note-se que, claramente, o comando constitucional diz acerca da sujeição do servidor e, por conseqüência, da *atividade do Estado para com seu servidor* não efetivo segundo as regras válidas para as empresas *no trato com seu empregado*. Vale dizer, o ente público deve proceder para com seu servidor da mesma forma que a empresa procede com seu empregado. Essa é, pois, outra exceção autorizada pelo § 13 do art. 40 da Constituição da República de tratamento do Estado como empresa.

A administração, repita-se, *por exceção*, é tratada validamente na qualidade de empresa para a finalidade de regular o disposto no § 13 do art. 40 da Constituição da República. Com efeito, com fundamento nesse citado dispositivo constitucional, a Administração Pública, direta e indireta, pode assumir a condição de empresa para o escopo de verter a contribuição previdenciária retida a cargo do empregado. Para tanto, há específica previsão constitucional para tratar o ente público como “empresa empregadora de serviço humano”.

Isso não implica dizer que a Constituição da República determina ampla sujeição do Estado às regras previdenciárias válidas para as empresas. O § 13 do art. 40 determina a sujeição tributária apenas do servidor e o dever do Estado de fazer exigir as obrigações previdenciárias e conceder os benefícios segundo os parâmetros e critérios do RGPS, ou seja, nos moldes válidos para as empresas e sujeitos privados em geral. Com efeito, quando a Constituição trata da carga tributária devida pela entidade empregadora de serviço humano (art. 195), em nenhum momento, sujeita os entes federados ao recolhimento de tributo para o custeio da seguridade social (os entes públicos contribuem por meio de orçamento). Prescreve, no inciso I do art. 195, contribuição

previdenciária devida pelo *empregador*, pela *empresa* e pela *entidade a ela equiparada* na forma da lei. Em momento algum, referencia o ente federado.

Note-se que o texto constitucional poderia ter inserido o ente público como sujeito passivo da obrigação tributária, ou mesmo estabelecido que não somente ao servidor se aplicam as sujeições do RGPS, porém não o fez. Sendo assim, não há autorização constitucional para que a lei infraconstitucional, para além dos permissivos máximos citados, nos limites estabelecidos, considere o Estado como empresa, tal como realizou o inciso I do art. 15 da Lei n. 8.212/91 que, à margem da Constituição, implementou sujeição tributária ao ente federado, na qualidade de empresa.

Outro permissivo constitucional, como dito, para que os entes da administração assumam encargos derivados de exação pelas Contribuições Sociais para custeio da seguridade social é aquele que rege sua atuação na exploração direta de atividade econômica, circunstância na qual não pode se valer de privilégios fiscais não extensivos aos particulares (art. 173 da Constituição da República).

Nesse âmbito, é pertinente que se trate o Estado com a qualidade de empresa.

Elastecer, porém, o conceito de empresa ou de estabelecimento empresarial para o fim de dilargar o âmbito de incidência da norma tributária, engendrando novos e inusitados contribuintes, sem atentar para as limitações constitucionais e infraconstitucionais, é atividade contrária ao direito e a norma jurídica que a essa finalidade se presta deve ser interpretada em sentido constitucional, limitando-se os excessos que podem dela derivar.

Nesse ponto, é interessante relembrar o fato de que a impossibilidade de tratar o ente público como empresa decorre

do sistema constitucional que, por exceção, previu seu tratamento na qualidade de empresa nas duas hipóteses acima explicitadas, sendo indevido o alargamento das existentes, ou o estabelecimento de outra nova hipótese.

O texto constitucional não impede, por outro lado, que a pessoa física seja tratada como empregadora, que as entidades consulares, que não concorrem indiretamente – via orçamentária – para o custeio da seguridade social sejam tratadas como entidades equiparadas a empresa, bem como as cooperativas, etc., pelo que legítimo é o tratamento legal outorgado aos entes equiparados a empresa, devendo ser somente afastada, por inconstitucional a possibilidade de se tratar o ente público como entidade empresarial ou a ela equiparada na hipótese vertente.

Note-se que não perde sentido nem mesmo a compensação financeira entre regimes nessa orientação hermenêutica, tendo em vista que, quando o ente público se tornar devedor subsidiário das exações previdenciárias de seus entes da administração indireta, validamente tratados como empresas privadas, nos limites constitucionais, não haverá desembolso de verbas, senão quando subsistirem créditos a serem satisfeitos após a compensação entre os regimes.

Sendo assim, é bom que se repita, não há autorização constitucional para a imposição tributária em desfavor do ente federado, não sendo ele sujeito passivo da obrigação tributária.

É necessário, em continuidade hermenêutica, que se ponha em relevo, também, o fato de que somente as atividades que exteriorizem potencial econômico possam ser erigidas em eventos sociais passíveis de ser objeto de descrição normativa para efeito de exação tributária.

O princípio da capacidade econômica, ou da capacidade contributiva, segundo a lição de Misabel Derzi assume aspecto de relevo objetivo, *in verbis*:

Diferentes autores distinguem entre capacidade econômica objetiva (ou absoluta) e subjetiva (ou relativa e pessoal).

Emilio Giardina explica que a capacidade *objetiva absoluta* obriga o legislador a tão-somente eleger como hipóteses de incidência de tributos aqueles fatos que, efetivamente, sejam *indícios de capacidade econômica*. Daí se inferir a aptidão abstrata e em tese para concorrer aos gastos públicos da pessoa que realiza tais fatos indicadores de riqueza. No mesmo sentido, aponta Alberto Xavier. Ele explica que o legislador pode '[...] escolher livremente as manifestações de riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, bem como delimitá-las por uma outra forma, mas sempre deverá proceder a essa escolha entre situações da vida reveladoras de capacidade contributiva e sempre a estas se há de referir na *definição dos critérios de medida do tributo*'.¹⁰

A doutrina de Sacha Calmon concorre, também, para elucidação do conteúdo normativo do princípio da capacidade contributiva:

Griziotti, há quase meio século, dizia que a capacidade contributiva indicava a potencialidade das pessoas de contribuir para os gastos públicos. Moschetti a conceituou como 'aquela força econômica que deva julgar-se idônea a concorrer às despesas públicas', e não 'qualquer manifestação de riqueza', acentuando assim a capacidade econômica real do contribuinte e, pois, *personalizando* o conceito.¹¹

¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 690-691.

¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro: comentários à Constituição e ao código tributário nacional*, artigo por artigo, p. 81.

Vale frisar que a potencialidade econômica que o ente público exterioriza é toda revertida, legalmente, para a finalidade de ofertar saúde e assistência social. Ele não possui potencialidade para contribuir para os gastos públicos porque é ele o próprio serviço público.

Nesse passo, importante lembrar que a condicionante intrínseca da Contribuição Social para custeio da seguridade social, com respeito aos entes e consórcios públicos, não se faz presente, tendo em vista que eles solvem a mesma realidade à qual o Instituto Jurídico da seguridade social é vocacionado a cuidar.

Dessa forma, os entes públicos não exteriorizam capacidade econômica útil a custear os serviços públicos (são eles os serviços públicos), nem se faz presente a condicionante do tributo (a sua própria razão de ser é prestar serviço de saúde e assistência social).

O princípio da capacidade contributiva, aliado à função essencial dos entes públicos, impede sejam eles vistos como contribuintes do tributo em tela. Vem a talho a doutrina de Misabel Derzi:

Outros juristas, no entanto, preferem fundamentar as imunidades dos entes estatais na ausência de capacidade contributiva. Nesse caso, o princípio se estenderia às municipalidades e entes autárquicos, mesmo sendo unitária a forma de Estado, uma vez que a riqueza estatal se destina a fins públicos. (Cf. JARAH, Dino. *El hecho imponible*. Buenos Aires, Abeledo Perrot, p. 199; também, COELHO, Sacha Calmon N. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1991)

De fato esse é outro prisma pelo qual a questão também deve ser examinada, não se podendo reconhecer nas atividades estatais próprias, como instrumentalidades governamentais, a capacidade inerente às atividades econômicas de fins lucrativos. Nem seria razoável tributar, decepando a renda, aquela atividade para cuja manutenção compulsoriamente devem contribuir os

cidadãos. Tal ângulo de análise também explica por que motivo se excluem da imunidade as empresas públicas, organizadas em regime de Direito Privado.¹²

A respeito da força normativa do princípio da capacidade contributiva, vale a pena transcrever as palavras de Sacha Calmon em razão da lucidez e utilidade de suas assertivas:

A capacidade contributiva, antes de tudo, é uma categoria axiológica, ou seja, tem sede no mundo dos valores. [...] o mundo moderno elegeu a capacidade contributiva como um valor muito caro, em tema de tributação [...] no Brasil pós-88. De sobredobro, o princípio está expressamente consagrado no corpo da Lei Maior. Assim, além de ser jurídico, o princípio é constitucional [...]. E mais, o princípio da isonomia tributária não tem condição de ser operacionalizado sem a ajuda do princípio da capacidade contributiva, i.e., sem uma referência à capacidade de contribuir das pessoas físicas e jurídicas. E quem ousará dizer que o princípio da igualdade é delirante?¹³

Note-se, pois, que o princípio da capacidade econômica ou capacidade contributiva é norte que orienta tanto a produção legislativa como o discurso de aplicação do direito, seja no âmbito administrativo, seja no jurisdicional.

E, também por essa razão, não se compreende como razoável a leitura do ordenamento jurídico para extrair regra de imposição contra os entes públicos, vendo-os como sujeitos passivos, contribuintes, da Contribuição Social para o custeio da seguridade social, vejam-se as palavras de Sacha Calmon:

¹² BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 294, nota de DERZI, Misabel de Abreu.

¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro: comentários à Constituição e ao código tributário nacional*, artigo por artigo, p. 80.

É dizer, o legislador está obrigado a fazer leis fiscais, catando submissão ao princípio da capacidade contributiva em sentido positivo e negativo. E o juiz está obrigado a examinar se a lei, em abstrato, está conformada à capacidade contributiva e, também, se, *in concreto*, a incidência da lei relativamente a dado contribuinte está ou não ferindo a sua, dele, capacidade contributiva.¹⁴

A efetivação do princípio da capacidade contributiva, a par de ser norma direcionada também ao legislador, é encargo, por igual, do Judiciário na oportunidade em que, deparando com situação fática concreta em que o citado princípio não seja observado pelo Fisco, obstar as exações inconstitucionais que fazem inserir contribuinte onde a norma de direito o exclui.

Absolutamente não. O legislador não tem que ser prudente, deve ser obediente à Constituição. E, na hipótese de mão ‘ser prudente’ em sua apreciação dos fatos e da norma constitucional, cabe ao Judiciário corrigi-lo.

A ‘prudente apreciação’, no caso, passa a ser do juiz.

Por isso mesmo, razão assiste aos juristas que não admitem ficarmos princípios constitucionais a depender do ‘prudente alvedrio dos legisladores’. No que tange ao princípio da capacidade contributiva, motor operacional do princípio da igualdade, seria verdadeiro escárnio entregá-la, a sua realização prática, ao ‘arbítrio dos legisladores’

[...] E ver Sainz de Bujanda dizendo que os fatos geradores só se justificam, *constitucionalmente* falando, se comprometidos com o valor justiça, objeto do Estado de Direito, se forem indicativos de *capacidade econômica*.

¹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*: comentários à Constituição e ao código tributário nacional, artigo por artigo, p. 80-81.

Entre nós, princípio constitucional que é, a capacidade contributiva subordina o *legislador* e atribui ao Judiciário o dever de controlar a sua efetivação enquanto poder de controle da constitucionalidade das leis e da legalidade dos atos administrativos.¹⁵

Os entes públicos, seja no tocante à Administração Direta, seja à Indireta, em primeira abordagem, não realizam atos que se traduzam em exteriorização de capacidade econômica útil à finalidade do custeio da máquina administrativa ou dos serviços públicos por meio de exação tributária.

O constituinte somente previu, de modo extraordinário, atuação do Estado no âmbito econômico, regulando essa circunstância por meio do disposto no art. 173 e §§.

Com efeito, dispõe o art. 173 da Constituição da República que ao Estado, somente em situação de exceção, excepcionalidade, é dado explorar diretamente a atividade econômica, circunstância na qual lhe será imposto regramento próprio da iniciativa privada, sendo certo que, nessas condições, a atividade desempenhada será marcada pela forma empresarial e caracterizar-se-á pela existência de capacidade contributiva, pelo que legítima será a exação tributária, *in verbis*:

Art. 173. Ressalvado os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

A forma jurídica que o Estado assumirá para explorar atividade econômica de produção e ou comercialização de bens

¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*: comentários à Constituição e ao código tributário nacional, artigo por artigo, p. 81-82.

ou de prestação de serviços, no mais das vezes, será a dos entes da administração indireta, qual sejam a empresa pública, a sociedade de economia mista e suas subsidiárias que serão reguladas por lei que lhes estabelecerá o Estatuto Jurídico, veja-se os termos do § 1º do mesmo artigo constitucional:

Art. 173. [...].

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:

I – sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade;

II – a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;

III – licitação e contratação de obras, serviços, compras e alienações, observados os princípios da administração pública;

IV – a constituição e funcionamento dos conselhos de administração e fiscalização, com a participação de acionistas minoritários;

V – os mandatos, a avaliação de desempenho e a responsabilidade dos administradores.

§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

Note-se que somente se pode pensar em atividade do Estado capaz de exteriorizar capacidade econômica apta a ser lida, pelo sistema tributário, como capacidade contributiva, quando este, assumindo as formas previstas no art. 173 da Constituição da

República, desenvolva atividade que o equipare a empresa, sendo certo que, nessa hipótese, não pode o Poder Público gozar de nenhum benefício que não seja extensivo aos particulares.

É imperioso que se ponha, novamente, em relevo o fato de que os entes e consórcios públicos que atuam na área de assistência e saúde não exploram direta ou indiretamente atividade econômica, nem mesmo possuem intento de lucro.

Como a base de cálculo da Contribuição Social leva em consideração os custos da atuação estatal, tem-se por relevante que não se põe à qualidade de contribuinte o ente que concorra para diminuir os custos da atuação estatal. Esse é o teor da densidade normativa que decorre tanto do § 7º do art. 195 como dos incisos LXXIV e LXXVI do art. 5º, todos da Constituição da República, que garantem, respectivamente, imunidade àquele que concorre graciosamente com seus préstimos para diminuir os custos da seguridade social, e imunidade para aqueles que não possuam capacidade contributiva, mesmo se tratando de tributos vinculados.

Corolário dessas realidades é a inexistência de causa para a tributação dos entes públicos. Ponha-se ainda em relevo, novamente, o fato de que o § 7º do art. 195 da Constituição da República concede imunidade àqueles que desenvolvam atividade beneficente de assistência social, justamente porque tal realidade não expressa capacidade econômica relevante para custear as despesas do Estado, bem como porque ela desonera o ônus social que recai às custas da atividade de implemento da seguridade social.

Dessa forma, não se pode incluir no conceito de empresa os entes e consórcios públicos que implementam o bem-estar social, pelo que *não são eles contribuinte das Contribuições Sociais para custeio da seguridade social, salvo a existência de expressa determinação legal amparada em permissivo constitucional, tendo em vista que a Ordem Jurídica nacional, somente por exceção, coloca o ente público como contribuinte tributário.*

Dessa forma, deve ser afastada a possibilidade de os entes públicos serem sujeitos passivos da exação tributária atinente à Contribuição Social patronal, sob pena de se ofender o texto do inciso I do art. 15; o *caput* do art. 22, ambos dispositivos da Lei Federal n. 8.212/91; do art. 173; do *caput* e inciso I do art. 195, todos dispositivos da Constituição da República.

CONCLUSÃO

Em conclusão, tem-se que os entes públicos também são sujeitos da imunidade prevista no §7º do art. 195 da Constituição da República.

A constituição da obrigação e, portanto, do débito tributário em desfavor dos entes públicos por parte do INSS, com respeito às contribuições sociais incidentes sobre o montante pago por mês aos seus trabalhadores autônomos, credenciados para o implemento de seus serviços assistenciais e de saúde, não os submete, tendo em vista que, definitivamente, empresa não são e têm fins assistenciais direcionados à coletividade, pelo que deve ser lhes reconhecida a imunidade, tudo com o fundamento nos termos do inciso II do art. 150 c/c § 7º do art. 195, ambos dispositivos da Constituição da República; do art. 14 e incisos, c/c alínea 'c', do inciso IV, do art. 9º do Código Tributário Nacional; e art. 55 da Lei n. 8.212/91.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 592.

JOÃO AUGUSTO DE MORAES DRUMMOND

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*: comentários à Constituição e ao Código tributário nacional, artigo por artigo. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 81.

DERZI, Misabel de Abreu; COELHO, Sacha Calmon Navarro. A imunidade das entidades fechadas de previdência privada (Fundos de Pensão) e a Constituição de 1988. In: _____. *Pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

FERREIRA, Dâmares. Isenção das contribuições sociais. *Júris Síntese* n. 44, nov./dez. 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. 2. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2000. v. 8º: arts. 193 a 232.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *A imunidade tributária das entidades fechadas de previdência privada* (co-autoria). São Paulo: Resenha Tributária, 1984.