

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Rafael Korff Wagner

Direito à imunidade tributária das fundações públicas de direito privado

MESTRADO EM DIREITO

NÚCLEO DE DIREITO CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2023



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Rafael Korff Wagner

Direito à imunidade tributária das fundações públicas de direito privado

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito – Núcleo de Direito Constitucional e Processual Tributário, sob a orientação do Prof. Dr. Roque Antonio Carrazza.

SÃO PAULO

2023

Rafael Korff Wagner

Direito à imunidade tributária das fundações públicas de direito privado

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito – Núcleo de Direito Constitucional e Processual Tributário, sob a orientação do Prof. Dr. Roque Antonio Carrazza.

Aprovado em: 02/10/2023

BANCA EXAMINADORA

Dr. José Eduardo Soares de Melo – ABDT

Dra. Luiza Nagib – PUC-SP

Dr. Roque Antonio Carraza – PUC-SP

Mas o povo não quer apenas Justiça que não o atende, nem Direito que não o conhece. Quer, sim, Justiça que se cumpra e Direito que o respeite.

(Roque Antonio Carrazza, em discurso proferido na outorga do Título de Professor Emérito da PUC-SP, em 23/08/2023)

Dedico este trabalho à minha esposa Renata e aos meus filhos Eduardo e Guilherme, por todo o amor, incentivo, compreensão e parceria. Vocês são a razão do meu viver e a mais perfeita tradução do que é o amor. Por vocês, tudo. Por vocês, sempre. Sem vocês, nada.

AGRADECIMENTOS

A realização de um mestrado acadêmico não é um projeto solitário do mestrando, mas sim fruto de um trabalho coletivo, cuja concretização só é possível pela ajuda decisiva de inúmeras pessoas, as quais, mesmo às vezes não tendo consciência disso, contribuíram para o resultado alcançado e que merecem agora meus agradecimentos.

Primeiramente, registro minha profunda gratidão e a minha mais sincera admiração e respeito ao meu orientador, Prof. Dr. Roque Antonio Carrazza. É um privilégio conviver com Roque e compartilhar de seu conhecimento e orientação sempre segura. Poderia, aqui, enaltecer suas qualidades como jurista, mas destaco que, antes, Roque ostenta os mais altos predicados pessoais, servindo de contínuo exemplo a ser seguido não somente por mim, mas por seus inúmeros alunos em mais de 40 anos de magistério.

À minha esposa Renata, luz do meu viver, por todo o amor, carinho e união nesses 25 anos maravilhosos ao meu lado.

Aos mestres da Escola de Direito da PUC-SP que, com suas lições, tornaram esta jornada uma experiência inesquecível e que ficará para sempre marcada: Renato Lopes Becho, Claudio Abreu, Carlos Augusto Daniel Neto, Isabela Bonfá, Estevão Horvath, Regina Helena Costa, Paulo de Barros Carvalho e Tácio Lacerda Gama. Agradeço, especialmente, à Profa. Luiza Nagib, por suas lições, conselhos e palavras de apoio nos momentos de dúvidas e incertezas.

Aos meus amados pais Roberto e Roseane, pelo exemplo constante de que só crescemos através do estudo; e aos meus irmãos Roberta, João Conrado e Pedro Henrique. A vocês, agradeço por todo o amor e carinho que me permitiram chegar até aqui e pelo exemplo diário de trabalho e companheirismo.

Àqueles que já não estão entre nós, mas que, certamente, em outro plano, estão vibrando por esse momento, agradeço pelo exemplo e por terem passado pela minha vida, deixando marcas indeléveis: meus avós Gen. João Baptista Santiago Wagner, Therezinha Beatriz Carneiro da Cunha Wagner, Alencar Korff Lemos e Cleonice Paixão Lemos, meu tio Paulo Fidelcino Korff e meus sogros, Arlindo Segal Monteiro e Cornelia Yvonne Spier Segal Monteiro.

Aos colegas do escritório Lippert Advogados, na pessoa de meu sócio George Lippert Neto, a quem agradeço pela confiança, parceria e exemplos diários, e a meu colega Luiz Felipe Schmitt Müssnich, pela já longa caminhada conjunta. Os valores difundidos por nosso

fundador, Prof. Franz August Gernot Lippert, resultaram no estímulo constante e no suporte que me permitiram conciliar as atividades acadêmicas com minha atuação profissional.

Aos mestres de ontem, que fizeram parte de minha jornada e que ajudaram a pavimentar o caminho até aqui, e aos mestres de hoje, que tanto contribuem para o meu desenvolvimento, agradeço pelos ensinamentos: Cesar Saldanha Souza Júnior, Leandro Paulsen, Paulo Caliendo, Paulo Brossard de Souza Pinto, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Melo, Misabel Derzi, Carlos Mario da Silva Velloso, Humberto Ávila, Ricardo Mariz de Oliveira, Fernando Zilvetti, Gustavo Vettori, Flávio Rubinstein, Lucas Beviláqua e Alexandre Evaristo Pinto.

Aos meus amigos, família que o coração escolheu, Alberto Cimenti Neto, Tiago Rodrigues da Silva, Guilherme Rizzo Amaral, Júlio César Goulart Lanes, Marlon Fetzner, Felipe Lamb, Maurício Gomes da Cunha, Diego Galbinski, Valter Lobato, Maurício Faro e Tiago Conde, agradeço por tornarem a minha vida mais leve.

Sou, por natureza, um entusiasta do associativismo, pois acredito que é apenas na união de esforços que evoluímos como sociedade. Em minha atuação perante a Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/RS e o Instituto de Direito Tributário (IET), encontrei colegas que, a par de serem grandes acadêmicos e profissionais do Direito, partilham desse sentimento comum e que se tornaram grandes amigos, cuja amizade, tenho certeza, levarei para a vida inteira. Vocês merecem todo o meu agradecimento e reconhecimento pela importância que representam em minha vida: Alice Grecchi, Anderson Cardoso, Arthur Ferreira Neto, Bruno Fajersztajn, Cassiano Menke, Claudio Tessari, Daniele Fukui, Eleia Alvim, Fabiana Carsoni, Fabio Barichello, Fabio Grillo, Fabio Raimundi, Gustavo Masina, João Paulo Fanucchi de Almeida Melo, Jusandra Hickmann, Leonardo Lamachia, Mara Caramico, Marcio Dazincourt, Pedro Adamy, Rafael Borin, Rafael Nichele, Rafael Pandolfo, Ricardo Breier e Thales Michel Stucky.

Por fim, mas não menos importante, aos meus filhos Eduardo e Guilherme e aos meus sobrinhos Francisco, Felipe e Manuela, na certeza de que este momento sirva de exemplo para aquilo que sempre lhes digo: é somente através do estudo que crescemos e evoluímos.

LISTA DE SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADI-MC	Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade
CC	Código Civil
CF/88	Constituição Federal de 1988
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
CFOAB	Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil
CODESP	Companhia Docas do Estado de São Paulo
CTN	Código Tributário Nacional
ECT	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto de Importação
INFRAERO	Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPMF	Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza
ISS	Imposto sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens e Direitos
ITR	Imposto Territorial Rural
OSCIP	Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TCU	Tribunal de Contas da União
TSE	Tribunal Superior Eleitoral

RESUMO

O presente estudo objetivou analisar a aplicabilidade da imunidade tributária às fundações públicas de direito privado, com ênfase na imunidade tributária recíproca e na imunidade às entidades de educação e assistência social, tendo como base a Constituição Federal (CF) de 1988, os princípios constitucionais e a jurisprudência brasileira. Utilizando uma metodologia baseada em pesquisa bibliográfica e documental, a análise englobou legislação, doutrina e jurisprudência pertinentes. A investigação ressaltou a relevância do Direito Administrativo e da Administração Pública no âmbito do Estado, bem como a importância de entender as características das entidades que compõem a Administração Pública Indireta. Verificou-se que a aplicação da imunidade recíproca e da imunidade às entidades de educação e assistência social e às fundações públicas de direito privado permanece controversa na doutrina e na jurisprudência brasileiras. A imunidade recíproca, prevista no artigo 150, VI, “a”, da CF/1988, e a imunidade às entidades de educação e assistência social constituem-se em mecanismos essenciais para proteger as entidades públicas quanto ao pagamento de tributos. Contudo, a jurisprudência ainda não é unânime em relação à extensão dessas imunidades a tais fundações. A decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4.197, reconhecendo a constitucionalidade da criação de tais entidades para a prestação de serviços públicos de saúde, adicionou elementos ao debate. A pesquisa identificou a necessidade de uma regulamentação específica sobre a extensão da imunidade às fundações públicas de direito privado, assim como uma necessária consolidação jurisprudencial na determinação de sua aplicabilidade. Ademais, enfatizou-se a importância de uma fiscalização rigorosa para prevenir possíveis abusos na utilização dessas entidades pelo Poder Público. A continuidade do estudo e do debate acerca do tema é crucial para aprimorar a compreensão jurídica e contribuir para o desenvolvimento de uma jurisprudência sólida, assegurando a prestação de serviços públicos eficientes e em consonância com os princípios constitucionais vigentes.

Palavras-chave: Imunidades tributárias; Fundações públicas de direito privado; Imunidade recíproca.

ABSTRACT

The present study aimed to analyze the applicability of tax immunity to public foundations governed by private law, with emphasis on reciprocal tax immunity and immunity to education and social assistance entities, based on the Federal Constitution (CF) of 1988, the constitutional principles and Brazilian jurisprudence. Using a methodology based on bibliographical and documentary research, the analysis encompassed relevant legislation, doctrine and jurisprudence. The investigation highlighted the relevance of Administrative Law and Public Administration within the scope of the State, as well as the importance of understanding the characteristics of the entities that make up the Indirect Public Administration. It was found that the application of reciprocal immunity and immunity to education and social assistance entities and public foundations under private law remains controversial in Brazilian doctrine and jurisprudence. The reciprocal immunity, provided for in article 150, VI, "a", of CF/1988, and immunity to education and social assistance entities constitute essential mechanisms to protect public entities regarding the payment of taxes. However, jurisprudence is still not unanimous regarding the extension of these immunities to such foundations. The decision of the Federal Supreme Court (STF) in the Direct Action of Unconstitutionality (ADI) 4,197, recognizing the constitutionality of the creation of such entities to provide public health services, added elements to the debate. The research identified the need for specific regulation on the extension of immunity to public foundations under private law, as well as a necessary jurisprudential consolidation in determining its applicability. In addition, the importance of strict supervision was emphasized to prevent possible abuses in the use of these entities by the Public Power. Continuing the study and debate on the subject is crucial to improve legal understanding and contribute to the development of solid jurisprudence, ensuring the provision of efficient public services in line with current constitutional principles.

Keywords: Keywords: Tax immunity; Public foundations governed by private law; Reciprocal immunity.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 PANORAMA SOBRE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	16
2.1 O Direito Administrativo e sua origem.....	16
2.2 A Administração Pública Direta	23
2.3 A Administração Pública Indireta	27
2.3.1 Autarquias.....	29
2.3.2 Sociedades de economia mista	32
2.3.3 Empresas Públicas	34
2.4 Conceito e evolução das fundações públicas.....	38
2.4.1 Fundação pública instituída pelo poder público com personalidade jurídica de direito público: aspectos gerais.....	44
2.4.2 Fundação pública instituída pelo poder público com personalidade jurídica de direito privado: objeto, características e regime jurídico	49
2.5 Prerrogativas da Administração Pública	56
2.5.1 Supremacia do interesse público sobre o privado.....	56
2.5.2 Indisponibilidade do interesse público	61
2.5.3 Legalidade.....	65
2.5.4 Impessoalidade	68
2.5.5 Moralidade	71
2.5.6 Publicidade	74
2.5.7 Eficiência	77
3 O DIREITO TRIBUTÁRIO E O PODER DE TRIBUTAR DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	81
3.1 A competência tributária e o poder de tributar da Administração Pública	81
3.2 Princípios limitadores do Poder de Tributar na Constituição Federal	84
3.2.1 Legalidade.....	90
3.2.2 Isonomia	93
3.2.3 Irretroatividade	96
3.2.4 Anterioridade	98
3.2.5 Não confisco	101
3.2.6 Capacidade contributiva	106

4 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: CONCEITO, ESPÉCIES E ALCANCE SOB A ÓTICA LEGAL	111
4.1 Conceito e evolução histórica das imunidades tributárias.....	111
4.2 Espécies de imunidades tributárias.....	114
4.3 Imunidade das entidades de educação e assistência social.....	115
4.4 Imunidade recíproca.....	118
4.5 O alcance e o conteúdo da imunidade recíproca.....	122
4.6 A aplicabilidade da imunidade recíproca às empresas públicas e sociedades de economia mista.....	128
5 A EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA ÀS FUNDAÇÕES PÚBLICAS DE DIREITO PRIVADO	136
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	146
REFERÊNCIAS	148

1 INTRODUÇÃO

A imunidade tributária é um tema de grande relevância no contexto do Direito Tributário, uma vez que estabelece limitações ao poder de tributar do Estado e tem como objetivo proteger determinadas atividades ou entidades consideradas de interesse público. Nesse contexto, as fundações públicas de direito privado surgem como objeto de estudo importante, pois, embora desempenhem funções públicas e sejam instituídas e mantidas pelo Poder Público, sua natureza jurídica de direito privado gera dúvidas quanto à extensão e aos limites da imunidade recíproca que lhes é conferida pela Constituição Federal (CF) de 1988.¹ O presente trabalho tem como problema de pesquisa a seguinte questão: quais são a extensão e os limites da imunidade recíproca às fundações públicas de direito privado?

A relevância da pesquisa decorre da importância das fundações públicas de direito privado no cenário nacional, uma vez que essas entidades desempenham papel fundamental na implementação de políticas públicas nas mais diversas áreas, como educação, saúde, cultura, entre outras. Além disso, a pesquisa possui relevância jurídica, pois busca contribuir para o debate acadêmico e para a construção de uma jurisprudência mais sólida e coerente sobre a matéria, tendo em vista a ausência de um posicionamento consolidado por parte do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca do tema.

O objetivo geral desta pesquisa é analisar a extensão da imunidade recíproca às fundações públicas de direito privado à luz da CF/88.² Os objetivos específicos incluem: discutir os princípios constitucionais que fundamentam a imunidade recíproca, analisar a aplicabilidade da imunidade recíproca às diferentes entidades da Administração Pública Indireta e investigar o posicionamento doutrinário e jurisprudencial sobre a extensão da imunidade recíproca às fundações públicas de direito privado.

Para a realização desta pesquisa, emprega-se uma abordagem qualitativa, utilizando-se do método dedutivo e do método de análise de conteúdo. A escolha dessa abordagem visa a proporcionar uma compreensão aprofundada e detalhada das questões jurídicas e sociais envolvidas na extensão e nos limites da imunidade recíproca às fundações públicas de direito privado.

¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

² *Ibid.*

A pesquisa qualitativa permite uma análise contextualizada e interpretativa dos dados coletados, possibilitando a identificação de padrões e a elaboração de argumentos fundamentados em uma perspectiva jurídico-constitucional. O método dedutivo viabiliza partir de conceitos gerais e princípios estabelecidos na legislação e na doutrina, visando a chegar a conclusões específicas sobre o tema em estudo.

O método de análise de conteúdo é aplicado no exame da legislação pertinente, da doutrina e da jurisprudência existentes sobre o tema, bem como dos princípios constitucionais que fundamentam a imunidade dessas instituições. Esse método permite a identificação de temas, categorias e conceitos relevantes para a compreensão do objeto de pesquisa, além de possibilitar a comparação e a contraposição de diferentes perspectivas e abordagens sobre o tema. Para isso, realizaram-se buscas sistemáticas em bases de dados jurídicas e acadêmicas, a fim de identificar e selecionar os principais trabalhos publicados sobre a temática.

Além disso, foram analisados julgados do STF que tratavam de imunidade tributária e sua aplicação às fundações públicas de direito privado. A análise desse material permitiu não apenas identificar os fundamentos legais e doutrinários que embasam a discussão sobre a extensão e os limites da imunidade às fundações públicas de direito privado, mas também compreender as tendências jurisprudenciais e os possíveis impactos dessas decisões no cenário jurídico brasileiro.

A estrutura da dissertação se divide em quatro capítulos. No primeiro capítulo, foram abordados tópicos essenciais sobre a Administração Pública, como o Direito Administrativo e sua origem, a Administração Pública Direta e Indireta, suas entidades componentes e suas prerrogativas. No segundo capítulo, tratou-se do poder de tributar da Administração Pública e dos seus princípios limitadores, proporcionando uma base teórica sólida sobre o sistema tributário brasileiro e as restrições impostas pelo texto constitucional de 1988.³

O terceiro capítulo analisou as imunidades tributárias, com ênfase na extensão e nos limites da imunidade às fundações públicas de direito privado. Nesse capítulo, discutiram-se o conceito e a evolução histórica das imunidades, as espécies existentes e a aplicabilidade da imunidade recíproca às diferentes entidades da Administração Pública Indireta. No quarto e último capítulo, foi analisada a discussão doutrinária e jurisprudencial sobre a extensão da imunidade recíproca e sobre a imunidade às entidades educacionais e de assistência social às fundações públicas de direito privado.

³ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

Dessa forma, o estudo objetivou o entendimento sobre a extensão e os limites da imunidade recíproca às fundações públicas de direito privado, fornecendo subsídios para a discussão acadêmica e para a formação de uma jurisprudência consistente e coerente sobre a matéria. Ao mesmo tempo, buscou-se ampliar o conhecimento sobre o papel das fundações públicas de direito privado na implementação de políticas públicas e sobre a importância de garantir-lhes o mesmo tratamento tributário concedido às demais entidades da Administração Pública.

Em suma, a pesquisa propôs lançar luz sobre um tema de grande relevância social e jurídica, abordando a imunidade às fundações públicas de direito privado à luz da CF/88.⁴ A partir da análise das normas constitucionais, da doutrina e da jurisprudência, buscou-se elucidar as principais questões relacionadas ao tema e contribuir para o aprimoramento do debate no tocante ao usufruto das imunidades tributárias a essas entidades.

⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

2 PANORAMA SOBRE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Administração Pública é um campo multidisciplinar e complexo, cujo estudo é fundamental para compreender o funcionamento do Estado e sua interação com a sociedade. A análise de tópicos essenciais relacionados à gestão pública permite uma compreensão mais profunda de como políticas públicas são elaboradas e implementadas, o que é crucial para aprimorar a gestão e garantir uma atuação estatal em benefício da coletividade.

Neste capítulo, serão abordados aspectos fundamentais da administração pública, como o Direito Administrativo e sua origem, a Administração Pública Direta e Indireta e suas respectivas subdivisões. Essa análise aprofundada permitirá estabelecer conexões relevantes entre os princípios e normas da Administração Pública e o tema central do estudo. Ao analisar a administração pública, será possível verificar, por exemplo, como a busca pela eficiência e a garantia da impessoalidade impactam na atuação das entidades estatais e na aplicação da imunidade tributária.

Além disso, será possível compreender os objetivos dos princípios que norteiam a administração pública, como a promoção da justiça social, a transparência e o respeito ao interesse público, e analisar como tais objetivos se relacionam com a temática do estudo. Essa abordagem proporcionará um embasamento sólido para a discussão sobre a aplicação da imunidade tributária às entidades em questão e contribuirá para um debate acadêmico e jurídico qualificado, enriquecendo a pesquisa e permitindo conclusões sólidas e consistentes.

2.1 O Direito Administrativo e sua origem

Conforme é explanado pela doutrina majoritária de Direito Público,⁵ a sociedade surgiu antes de qualquer presença estatal, através da evolução da humanidade em distintos nichos e grupos diferentes. A figura do Estado surge, então, como objetivo organizacional social, sendo formado através da união do povo, território e poder de governar (soberania), a partir do movimento constitucionalista que visava semear ainda mais democracia e dignidade humana aos indivíduos, ganhou seus alicerces com as Constituições ao redor do globo, nascendo assim a concepção do Estado de Direito.⁶ Esse viés é caracterizado, contemporaneamente, pela submissão estatal às leis, assim, tem como consequência a obrigação estatal de garantia dos

⁵ Tais como André Ramos Tavares (2020), Gilmar Mendes (2021) e Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2019).

⁶ PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. Direito Administrativo. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 64.

direitos individuais a todos os indivíduos combinado com a separação dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

Na visão de Celso Antônio Bandeira de Mello, primeiramente, é válido esclarecer que a função pública, dentro do Estado Democrático de Direito, constitui a prática efetuada com o intuito de satisfazer o interesse público, por meio da aplicação de poderes juridicamente concedidos e necessários para tal. Segundo o autor, hodiernamente, no mundo ocidental, é quase universalmente aceito na teoria que o Estado possui uma tríade de funções: legislativa, administrativa (ou executiva) e jurisdicional. Isso é verdadeiro, embora haja poucas, mas respeitáveis, opiniões contrárias, e embora se perceba que certos atos do Estado não se encaixam bem neste panorama.⁷

Assim, são notáveis que as funções legislativas, administrativas (ou executivas) e judiciais são distribuídas entre três estruturas orgânicas, nomeadas “Poderes”, que, em geral, são explicitamente citados nas constituições modernas do Ocidente. Tais entidades orgânicas, se não com exclusividade absoluta, pelo menos com predominância notável, absorveriam as funções correspondentes aos seus próprios nomes: Legislativo, Executivo e Judiciário.⁸

Essa tríade não reflete uma realidade intrínseca, uma essência, algo inevitável oriundo da natureza das coisas. É meramente uma construção política excepcionalmente significativa e bem-sucedida, que recebeu um amplo reconhecimento legal. Foi criada com um propósito ideológico claro por Montesquieu, ilustre pensador que formulou explicitamente a ideia da tripartição. A meta consistiu em evitar a centralização de poderes para proteger a liberdade dos indivíduos contra os abusos e as tiranias daqueles que governam.⁹

No âmago dessa construção ideológica, que foi amplamente aceita e proveitosa, é de grande importância distribuir o desempenho dessas funções mencionadas entre órgãos distintos. No entanto, em vários direitos constitucionais positivos, incluindo o brasileiro, essa distribuição não é realizada de forma a preservar com total rigidez a exclusividade de cada órgão no exercício da função que lhe dá o nome.¹⁰

Essa solução normativa de estabelecer ressalvas teria sido criada, pelo menos inicialmente, com o propósito explícito de compor os denominados freios e contrapesos, instrumentos pelos quais, ao se atribuir a alguns, ainda que de maneira limitada, funções que

⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 36. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 31.

⁸ *Ibid.*, p. 32.

⁹ MELLO, *loc. cit.*

¹⁰ MELLO, *op. cit.*, p. 33.

teoricamente pertenceriam a outros, busca-se promover um equilíbrio mais articulado entre os poderes, ou seja, entre os órgãos do Poder, porque, na realidade, o Poder é uno.¹¹

Essa solução normativa de estabelecer ressalvas como forma de equilibrar os poderes é uma manifestação da evolução constante do pensamento político e jurídico ao longo da história. A busca por sistemas de governo que evitem a concentração excessiva de poder e assegurem a salvaguarda dos direitos e liberdades individuais tem sido um desafio enfrentado por sociedades ao redor do mundo. A criação desses mecanismos de freios e contrapesos demonstra a preocupação em mitigar potenciais abusos e garantir a governança mais justa e responsável.

O Direito Administrativo, por sua vez, emerge como uma resposta a essa necessidade, tendo suas raízes históricas firmadas na experiência francesa. Sua construção não foi estabelecida apenas por legislações que definiam as interações entre a Administração e os administrados, mas também pela jurisprudência de um órgão, o Conselho de Estado, que tinha a tarefa de resolver os conflitos emergentes entre estas partes. Vale ressaltar que este não faz parte do Poder Judiciário, mas está vinculado ao Executivo, embora tenha função jurisdicional, ou seja, “a de decidir com força de coisa julgada”.¹²

A origem do Direito Administrativo e do órgão supracitado é oriunda de eventos que podem ser assim resumidos. Com a eclosão da Revolução Francesa, o regime anterior era de Monarquia Absoluta, sem qualquer lei que restringisse a conduta soberana do Estado em suas relações com os administrados. Nesse sentido, era necessário um “novo” Direito, ainda não legislado (ou apenas começando a ser). As regras do Direito até então existente regulavam relações entre particulares, inadequadas para governar relações de outra natureza, ou seja, aquelas entre o Poder Público e os administrados, todos agora submetidos a um sistema jurídico.¹³

Essas relações, conforme se entendia, exigiam um regulamento específico, orientado por outros princípios que precisavam se manifestar em normas que seriam chamadas de “exorbitantes” — porque extrapolavam os limites do Direito conhecido até então, o “Direito Comum”. Foi o citado Conselho de Estado, instituído pelo art. 52 da Constituição de 22 Frimário do Ano VIII, que, através de suas decisões, moldou tais princípios e conceitos que se transformaram no que hoje se denomina Direito Administrativo.¹⁴

¹¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 36. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 33.

¹² *Ibid.*, p. 38.

¹³ MELLO, *loc. cit.*

¹⁴ MELLO, *loc. cit.*

O progresso histórico que levou a esse direcionamento, que separou o Judiciário do exame dos atos administrativos e culminou na criação de uma “Jurisdição Administrativa”, originadora do Direito Administrativo, vem da singular concepção da tripartição do exercício do poder desenvolvida na França após a Revolução. Segundo tal perspectiva, haveria uma violação dessa divisão se o Judiciário controlasse atos originados no Executivo. Na realidade, essa teoria foi basicamente uma maneira indireta de expressar a desconfiança que os revolucionários tinham do Judiciário (então chamado de “Parlamento”), que, além de ser conservador, frequentemente se intrometia em competências administrativas, comportando-se como um administrador.¹⁵

De maneira geral, o Direito Administrativo se origina junto ao Estado de Direito, uma vez que é este ramo que governa a conduta da Administração Pública. Esse corpo legal orienta as interações entre a Administração e os administrados, podendo somente existir quando o Estado, como qualquer outro, está circunscrito por uma ordem jurídica e restrito a operar dentro do espectro desta mesma estrutura normativa estabelecida de forma ampla.¹⁶

Nesse panorama, o Direito Administrativo não foi desenvolvido para subjugar os interesses ou direitos dos cidadãos aos do Estado. Em vez disso, esse ramo do direito foi criado precisamente para regular a conduta do Estado e mantê-la alinhada com as leis, com o objetivo de proteger o cidadão contra excessos por parte daqueles que exercem o poder estatal.¹⁷

Segundo Mello, “ele é por excelência, o Direito defensivo do cidadão”, o que não impede, obviamente, que ele também contemple situações nas quais os interesses individuais devem ceder aos interesses coletivos, para que se possam implementar os projetos da comunidade como um todo, conforme expresso na lei. Assim, é acima de tudo um descendente legítimo do Estado de Direito, um Direito que só pode ser concebido a partir dele, que proporciona ao administrado as ferramentas necessárias para se proteger contra os riscos do uso arbitrário do poder.¹⁸

Ademais, em tempos modernos o Brasil adotou como forma de Estado a federação, o que consiste na separação do Estado “maior”, tido como Estado Federal, em pedaços regionais fragmentados, ou seja, os Estados-membros, cada qual com sua autonomia em seus âmbitos internos. Assim, tanto a União, como os Estados e Municípios, são detentores de auto-

¹⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 36. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 38-39.

¹⁶ *Ibid.*, p. 44.

¹⁷ MELLO, *loc. cit.*

¹⁸ MELLO, *loc. cit.*

organização, autogovernabilidade e autoadministração, na medida de suas respectivas competências.¹⁹

Nesse sentido, a Administração Pública, composta por seus órgãos e agentes, é responsável por desempenhar a função administrativa do Estado (sendo ele a União, os Estados, Municípios e o Distrito-Federal), ao modo que seus atos devem ser realizados com o fim de satisfazer o interesse público. A função de administrar os atos estatais é tipicamente do Poder Executivo, contudo, os Poderes Legislativo e Judiciário podem desempenhar também tal função, de maneira atípica.²⁰

Ademais, a Administração corresponde à união de poderes que objetivam a realização dos interesses necessários do indivíduo, abrangidos pelos direitos fundamentais. Seu objetivo é a realização do interesse público, que corresponde à execução de atos legais e políticas públicas voltadas para o fomento da dignidade humana, de maneira coletiva.²¹

A cadeia legal que traça diretrizes e prerrogativas para tais pessoas jurídicas é conhecida como Direito Administrativo. Tal ramo do Direito, em suma, regulamenta as atividades praticadas pelas administrações públicas de todas as esferas, na medida em que lhes impõe regras a fim de assegurar seu correto funcionamento.²² Destinado à regulação da organização administrativa e das relações entre particulares e estruturas governamentais, o Direito Administrativo abrange questões como fiscalização, licenciamentos, serviços públicos, etc., contribuindo para a análise dos conflitos emergentes desse campo.²³

Não obstante, sua conceituação já foi bastante discutida pela doutrina na evolução desse Direito, tendo em vista que alguns doutrinadores utilizavam critérios específicos para exporem seus conceitos relacionados a esse ramo. Isso porque, ao longo do tempo, várias concepções jurídicas diferentes norteavam esse ramo. Diante dos ensinamentos de Licínia Rossi, é possível inferir sete critérios diferentes que classificavam o Direito Administrativo durante sua evolução, alguns dos quais ainda o classificam: Legalista, dos Serviços Públicos, do Poder Executivo, das Relações Jurídicas, Teleológico, Negativista e o Funcional (sendo essa a mais adotada contemporaneamente).²⁴

A doutrina legalista (também conhecida como escola exegética ou empírica) estimava que o Direito Administrativo ficava limitado às prescrições legais vigentes no território

¹⁹ TAVARES, André Ramos. Curso de Direito Constitucional. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 143.

²⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 190.

²¹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de direito administrativo. 32. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 79.

²² ROSSI, Licínia. Manual de Direito Administrativo. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 58.

²³ SPITZCOVSKY, Celso. Direito Administrativo Esquemático. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 47-48.

²⁴ ROSSI, *op. cit.*, p. 52-57.

nacional. Isso é, o Direito Administrativo busca atender, na interpretação das normas jurídicas, os princípios da literalidade e formalidade.²⁵ Trata-se de uma análise direta do teor da lei para concluir sobre seu sentido e alcance.

Ao analisar o Direito Administrativo formulado a partir desse critério, privilegiava-se exclusivamente as disposições contidas nas leis aplicáveis às hipóteses apresentadas, assim, essa perspectiva não se cristalizou devido ao seu posicionamento reducionista, já que o ordenamento jurídico transcende as leis existentes, isso é, não se esgota nessas.

O posicionamento adotado pela doutrina do Serviço Público surgiu na França, no fim do século XVII, instituído por Leon Duguit, principal doutrinador responsável pela criação da Escola do Serviço Público.²⁶ Esse molde jurídico classificava o Direito Administrativo como aquele que regulava todos (e somente) os serviços prestados pelo Estado.²⁷ Todavia, naquela época, os serviços públicos representavam praticamente toda a atuação estatal. Hoje, tal conceito já está ultrapassado por não incluir todas as áreas nas quais o poder público trabalha, que além dos serviços oficiais do Estado, há também incentivos governamentais (fomento administrativo), atuação do poder de polícia ou intervenção em questões econômicas.

Em seguida, surgiu o critério do Poder Executivo (como desdobramento do critério Legalista), o qual identificava o Direito Administrativo como um ramo exclusivo para o respectivo poder. Isso é, as normas legais de tal ramo seriam exclusivas para os membros do Executivo.²⁸ Indubitavelmente, essa ideia não poderia prosperar, pois é certo que existem funções típicas e atípicas para todos os três poderes, logo, a função administrativa também poderia ser utilizada pelo Executivo e Judiciário, o que deixa tal posicionamento inaceitável. Ademais, o Poder Executivo nem sempre se restringe a administrar: pode também exercer atividades fora de sua esfera, principalmente para legislar em certos momentos.

No que diz respeito ao critério das Relações Jurídicas, o Direito Administrativo seria embasado nas relações jurídicas envolvendo a Administração Pública (Estado) e os particulares. Buscava-se, então, garantir a legitimidade dessas relações, balizando as vantagens entre as partes através da regulamentação de seus direitos e obrigações, assim como sujeitá-los às sanções previstas para o seu descumprimento caso necessário.²⁹

Todavia, tal ideia é insuficiente, tendo em vista que o Direito Administrativo não é o único ramo que abrange essa relação. Ou seja, diferentes ramos possuem tal característica, como

²⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 136.

²⁶ ROSSI, Lúcia. *Manual de Direito Administrativo*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 55.

²⁷ DI PIETRO, *op. cit.*, p. 161.

²⁸ ROSSI, *op. cit.*, p. 53.

²⁹ *Ibid.*, p. 55-56.

Direito Previdenciário ou Direito Penal. Soma-se também, o fato de que em alguns momentos específicos determinados por lei (como em casos de criação de normas que protegem bens públicos), a atuação da Administração Pública não irá visar os administrados.

Segundo o critério teleológico (ou finalista) o Direito Administrativo é uma área jurídica que busca estabelecer regras e relações entre a Administração Pública e as limitações dos direitos na esfera do Estado, tendo como norte o interesse social, sendo esse seu fim.³⁰ Dessa forma, pode-se dizer que de acordo com tal critério, esse ramo regulamenta os meios pelos quais o Estado cumprirá seu papel de atender às necessidades da população por meio de princípios constitucionais emanados da função estatal finalista.³¹

Insta expor que, mesmo estando parcialmente correto, tal posicionamento não é adotado pela doutrina por ser inconclusivo e incompleto. Inconclusivo, pois não deixa explícito, de forma organizada e expressa, qual seriam os fins do Direito Administrativo; e incompleto, haja vista que a Escola Teleológica não traçou diretrizes que abarcaram a matéria administrativa de forma total.

No que tange ao critério negativista, também chamado de residual, tal corrente entende ser o Direito Administrativo tudo aquilo que não pertence ao Poder Judiciário ou Executivo.³² Nessa ótica, tal critério é um dos mais criticados pela doutrina como insatisfatório ou cientificamente frágil, já que esse conceitua o conteúdo do ramo através de conceitos que expressam o que esse não é. Assim explana Campos que “deve existir precisão na definição e, para isso, faz-se necessário mencionar o que o Direito Administrativo é”.³³

Por fim, tem-se o critério funcional, que é o posicionamento adotado pela maioria dos doutrinadores. Tal critério indica que o Direito Administrativo é relacionado a área de direito que investiga a execução da função administrativa, seja pelo Poder Executivo, Legislativo ou Judicial.³⁴

Assim, o Direito Administrativo é o conjunto de normas legais que regulam a Administração Pública e as relações da administração com os particulares. Por meio deste ramo jurídico, são definidas as atribuições das entidades administrativas e estabelecidos os princípios fundamentais da política governamental. De acordo com o critério funcionalista, esse direito visa afastar abusos estatais e garantir um equilíbrio na relação entre particularidades individuais

³⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. *Direito Administrativo*. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 169.

³¹ ROSSI, Lúcia. *Manual de Direito Administrativo*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 56.

³² DI PIETRO, *op. cit.*, p. 169-170.

³³ CAMPOS, Ana Cláudia. *Direito Administrativo Facilitado*. São Paulo: Método, 2019, p. 50.

³⁴ CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 32. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 83.

dos interessados (particulares) e exigências do bem-estar social (satisfazer legitimamente interesses coletivos).

Pode-se inferir que a Administração Pública é o conjunto dos entes estatais, composto por seus órgãos, serviços e agentes, que, por lei, procuram satisfazer as necessidades básicas da sociedade, os quais são regulados pelo Direito Administrativo. Divide-se em Administração Direta, que são os entes federativos, representados pelos três poderes, e Administração Indireta, que são os órgãos públicos, representados por pessoas administrativas que exercem atividades de interesse comum; assuntos, esses, que serão delineados mais detalhadamente nos tópicos que seguem.

Delineando a gênese e a evolução do Direito Administrativo, entende-se como essa esfera do Direito fornece a base estrutural para a configuração do Estado, suas entidades e funções, incluindo a constituição e operação das fundações públicas de direito privado. A compreensão dessa origem é indispensável para desvendar as nuances do tema central deste trabalho, ou seja, a aplicação da imunidade recíproca a essas entidades. Portanto, a partir do estudo de suas raízes, é possível analisar a trajetória jurídica e constitucional dessas fundações, assim como avaliar a validade e extensão das imunidades tributárias a elas conferidas.

2.2 A Administração Pública Direta

A Administração Pública, em seu sentido subjetivo, isso é, o conjunto de pessoas, órgãos e agentes que a compõem, é subdividida em duas espécies diferentes. Encontra-se na lei, especificamente no artigo 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988 (CF/88),³⁵ como subespécies da Administração, a Administração Direta e Indireta. Ademais, vê-se tal conteúdo, também, no Decreto-Lei n. 200/67, em seu artigo 4º.³⁶ Segundo os ensinamentos de Rafael Carvalho Rezende de Oliveira:

³⁵ Art. 37, CF/88: “A Administração Pública Direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]” (BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023).

³⁶ Art. 4º, Decreto-Lei 200/67: “Art. 4º A Administração Federal compreende: I - A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios. II - A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria: a) Autarquias; b) Empresas Públicas; c) Sociedades de Economia Mista. d) fundações públicas” (*Id.* Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 2 mar. 2023).

A Administração Direta compreende os Entes federativos (União, Estados, DF e Municípios) e seus respectivos órgãos. Nesse caso, o Ente atua por meio de seus órgãos e de maneira centralizada. Os órgãos estatais, fruto da desconcentração interna de funções administrativas, serão os instrumentos dessa atuação.³⁷

Segundo o autor, a “Administração Direta do Estado abrange todos os órgãos dos Poderes políticos das pessoas federativas cuja competência seja a de exercer a atividade administrativa”;³⁸ portanto, são pessoas jurídicas de direito público que possuem capacidade política, que têm seu quadro pessoal composto por agentes públicos.

Noutras palavras, a Administração Pública Direta tem por objetivo a realização de serviços e atividades do Estado. Ela pressupõe consecução direta, pelo governo, dos fins estatalmente considerados úteis para a sociedade da qual ela faz parte.³⁹ Esses serviços são geralmente executados por agentes que integram as estruturas governamentais e respondem às autoridades competentes desse ramo da Administração Pública.

Os serviços e operações desenvolvidos pela Administração Direta são importantes para assegurar que os objetivos estabelecidos na agenda governamental sejam alcançados. É composta por órgãos pertencentes à esfera federal, estadual e municipal, cada um com suas próprias responsabilidades em relação ao bem-estar dos cidadãos brasileiros. São exemplos desses órgãos a Presidência da República (em nível federal), a Assembleia Legislativa (em nível estadual) e a Câmara dos Vereadores (nível municipal).

Carvalho Filho demonstra que a Administração Pública Direta é a forma mais direta e tradicional de gestão da coisa pública, sendo essencial para o equilíbrio, desenvolvimento e controle dos recursos públicos, através da criação e execução das normas do país.⁴⁰ Trata-se da modalidade na qual os serviços são executados unicamente pelos órgãos das esferas governamentais, mediante funções profissionais previamente estabelecidas para viabilizar bens comuns à população. Está relacionada à execução de atividades referentes a projetar políticas energéticas nacionais; regulamentar instituições financeiras; ou alocar verbas orçamentárias no campo educacional.⁴¹ Infere-se do rol prescrito no artigo 21 da CF/88 todas as atividades da Administração Direta.⁴²

³⁷ OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende de. Curso de direito administrativo. 5. ed. São Paulo: Forense, 2017, p. 862.

³⁸ *Ibid.*, p. 863.

³⁹ ROSSI, Licínia. Manual de Direito Administrativo. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 587.

⁴⁰ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de direito administrativo. 32. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 674.

⁴¹ MAZZA, Alexandre. Manual de direito administrativo. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 136.

⁴² Art. 21, CF/88: “Compete à União: I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais; II - declarar a guerra e celebrar a paz; III - assegurar a defesa nacional; IV - permitir, nos casos previstos em lei complementar, que forças estrangeiras transitem pelo território nacional ou nele permaneçam

Esse entendimento de Administração Direta acaba por trazer aspectos fundamentais para a pesquisa. Isso porque passa-se a entender que o Estado atua como uma pessoa administrativa (isso é, com personalidade jurídica). Assim, todos os entes que pertencem a Administração Direta possuem personalidade jurídica de direito público.

Nessa ótica, é considerável mencionar que a Administração Direta atua exclusivamente de forma centralizada. A atividade administrativa é desenvolvida de forma centralizada quando ela é executada diretamente pela entidade estatal (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) por meio dos seus múltiplos órgãos e agentes públicos. Assim, quando se trata de centralização, a função administrativa é realizada dentro do âmbito interno da organização (pública ou administrativa), através de um organismo governamental.⁴³

Assim, a atuação centralizada da Administração Pública Direta diz respeito à concentração de todos os serviços e recursos do Estado no âmbito da administração diretamente

temporariamente; V - decretar o estado de sítio, o estado de defesa e a intervenção federal; VI - autorizar e fiscalizar a produção e o comércio de material bélico; VII - emitir moeda; VIII - administrar as reservas cambiais do País e fiscalizar as operações de natureza financeira, especialmente as de crédito, câmbio e capitalização, bem como as de seguros e de previdência privada; IX - elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social; X - manter o serviço postal e o correio aéreo nacional; XI - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais; XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão: a) os serviços de radiodifusão sonora, e de sons e imagens; b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos; c) a navegação aérea, aeroespacial e a infraestrutura aeroportuária; d) os serviços de transporte ferroviário e aquaviário entre portos brasileiros e fronteiras nacionais, ou que transponham os limites de Estado ou Território; e) os serviços de transporte rodoviário interestadual e internacional de passageiros; f) os portos marítimos, fluviais e lacustres; XIII - organizar e manter o Poder Judiciário, o Ministério Público do Distrito Federal e dos Territórios e a Defensoria Pública dos Territórios; XIV - organizar e manter a polícia civil, a polícia penal, a polícia militar e o corpo de bombeiros militar do Distrito Federal, bem como prestar assistência financeira ao Distrito Federal para a execução de serviços públicos, por meio de fundo próprio; XV - organizar e manter os serviços oficiais de estatística, geografia, geologia e cartografia de âmbito nacional; XVI - exercer a classificação, para efeito indicativo, de diversões públicas e de programas de rádio e televisão; XVII - conceder anistia; XVIII - planejar e promover a defesa permanente contra as calamidades públicas, especialmente as secas e as inundações; XIX - instituir sistema nacional de gerenciamento de recursos hídricos e definir critérios de outorga de direitos de seu uso; XX - instituir diretrizes para o desenvolvimento urbano, inclusive habitação, saneamento básico e transportes urbanos; XXI - estabelecer princípios e diretrizes para o sistema nacional de viação; XXII - executar os serviços de polícia marítima, aeroportuária e de fronteiras; XXIII - explorar os serviços e instalações nucleares de qualquer natureza e exercer monopólio estatal sobre a pesquisa, a lavra, o enriquecimento e reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios nucleares e seus derivados, atendidos os seguintes princípios e condições: a) toda atividade nuclear em território nacional somente será admitida para fins pacíficos e mediante aprovação do Congresso Nacional; b) sob regime de permissão, são autorizadas a comercialização e a utilização de radioisótopos para pesquisa e uso agrícolas e industriais; c) sob regime de permissão, são autorizadas a produção, a comercialização e a utilização de radioisótopos para pesquisa e uso médicos; d) a responsabilidade civil por danos nucleares independe da existência de culpa; XXIV - organizar, manter e executar a inspeção do trabalho; XXV - estabelecer as áreas e as condições para o exercício da atividade de garimpagem, em forma associativa. XXVI - organizar e fiscalizar a proteção e o tratamento de dados pessoais, nos termos da lei” (BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023).

⁴³ MAZZA, Alexandre. Manual de direito administrativo. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 199.

ligada ao governo. Neste modelo, as políticas e decisões estratégicas são estabelecidas pelas autoridades responsáveis em nível mais alto, esperando-se que elas sejam implementadas por essa mesma autoridade ou por entes subordinados a ela.⁴⁴ Em geral, traduz-se na existência de figuras hierárquicas claramente demarcadas para implementar os objetivos propostos pelo governante ou parlamento.

Ademais, a centralização administrativa pode ocorrer de forma concentrada (quando a competência é exercida por uma só pessoa jurídica sem nenhuma subdivisão dentro dela. Isso aconteceria, ainda que seja improvável na prática, se houvesse qualquer entidade federativa desenvolvendo diretamente todas as suas responsabilidades sem separar em órgãos governamentais), ou desconcentrada (a atribuição administrativa é executada por uma única empresa, alojada internamente em diversos órgãos públicos. Isto acontece, principalmente, nas competências conferidas à União Federal realizadas pelos Ministérios).⁴⁵

Os entes da Administração Pública Direta, por possuírem tanto competência legislativa e administrativa, também gozam de capacidade política.⁴⁶ Esta capacidade política permite-lhes definir e desenvolver, de forma independente, uma estratégia para o alcance dos fins propostos nas leis e é exercida através de ações, diretrizes e decisões que criam novas leis, encaminham projetos para análise do Legislativo e fiscalizam as leis vigentes.

Uma característica peculiar dessa espécie de administração é a necessidade de aprovação em concurso público para a posse de qualquer um de seus cargos administrativos, assim, o quadro pessoal de seus profissionais são, por sua própria essência, servidores públicos, sendo assim, possuem a dita estabilidade laboral.⁴⁷

Ademais, as entidades da Administração Pública Direta são dotadas de privilégios tributários, *ad exemplum*, nos termos do art. 150, VI, *a* da CF/88 é preconizado a vedação de instituição de imposto sobre patrimônio, renda ou serviços entre os entes federativos (imunidade recíproca).⁴⁸

Sendo assim, a Administração Pública Direta desempenha um papel extremamente importante na gestão das instituições governamentais, ao prover serviços efetivos para o bem comum da sociedade. É fundamental que as autoridades pesquisem mecanismos de planejamento eficazes e indicadores precisos para garantir melhor desenvolvimento social,

⁴⁴ ROSSI, Licínia. Manual de Direito Administrativo. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 343.

⁴⁵ MAZZA, Alexandre. Manual de direito administrativo. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 199.

⁴⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. Direito Administrativo. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 195.

⁴⁷ ROSSI, *op. cit.*, p. 344.

⁴⁸ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

alinhando-se assim às expectativas dos cidadãos. Portanto, tal espécie é essencial na tomada de decisões econômicas e políticas que possam atender às necessidades da população.

Aprofundando o entendimento acerca da Administração Pública Direta, evidencia-se sua relevância para a compreensão do espectro mais amplo da Administração Pública no Brasil, constituindo alicerce para a análise do objeto principal deste estudo. Com esse discernimento, torna-se necessário avançar na investigação das particularidades inerentes às fundações públicas de direito privado, especialmente no tocante à aplicação das imunidades tributárias.

2.3 A Administração Pública Indireta

Como segunda espécie, e não menos importante, tem-se a Administração Pública Indireta. Essa consiste na ação da função pública exercida por entidades e órgãos que, tendo personalidade jurídica própria, atuam representando o Estado de forma indireta, ou seja, através de entes criados por ela.⁴⁹

Trata-se de uma forma de gestão que se dá a partir da criação de entidades que podem ser pessoas jurídicas, com participação estatal, mas sem obrigatoriamente pertencer à Administração Direta. Basicamente, tais entidades só estariam vinculadas à União, Estados, Municípios e o Distrito Federal somente pelos fins aos quais foram constituídas e para cumpri-los na melhor forma possível.⁵⁰ Esses órgãos só prestam serviço por meio destes fins legais e geralmente nada têm a ver com o Estado ou o governo em si; portanto agem independentemente mesmo dentro desses propósitos definidos no momento da sua consolidação legal.

Em face do forte crescimento das atribuições estatais, previu-se a necessidade de se adotar um modelo descentralizador, ou seja, a criação de outras pessoas jurídicas, especializadas em determinadas áreas de atuação, e transferir funções administrativas para as mesmas. Assim, a Administração Indireta, resultante da descentralização do poder, são outras pessoas de direito público com personalidade jurídica própria. São os órgãos criados através de leis próprias, que têm como objetivo a realização de serviços pré-determinados voltados à sociedade e, nas palavras precisas de Odete Medauar, “essas entidades têm, normalmente, característica e finalidades próprias, razão pela qual é possível que cada uma delas tem uma vocação específica”.⁵¹

⁴⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. *Direito Administrativo*. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 945.

⁵⁰ OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende de. *Curso de direito administrativo*. 5. ed. São Paulo: Forense, 2017, p. 161.

⁵¹ MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 22. ed. São Paulo: Fórum, 2020, p. 52.

Diferentemente da Administração Direta, que exerce suas funções de modo centralizado, a Administração Indireta age de forma descentralizada. Como visto, a centralização é a prática do cumprimento das funções administrativas por uma única entidade governamental. É o que acontece, por exemplo, com os encargos exercidos diretamente pelas esferas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Por outro lado, na descentralização as atribuições são realizadas por pessoas jurídicas independentes a tais entes, que são estabelecidas pelo Estado para tal propósito; sendo exemplos, as autarquias (comuns, especiais, corporativas e fundacionais), fundações públicas (de direito público e de direito privado), empresas públicas e sociedades de economia mista.⁵²

Sobre o tema, Di Pietro esclarece que “descentralização é a distribuição de competências de uma para outra pessoa, física ou jurídica. [...] A descentralização supõe a existência de, pelo menos, duas pessoas, entre as quais se repartem as competências”.⁵³ Tal descentralização pode ocorrer de modo concentrado (ao se atribuir competências administrativas a entidades autônomas que não possuem fragmentações internas) ou desconcentrado (quando se concede competências administrativas a uma instituição jurídica separada em diversas partes internas).⁵⁴

A fim de concretizar a descentralização administrativa, é necessário que estejam presentes dois elementos distintos: o Estado e a pessoa responsável na execução deste serviço, através da delegação pública. Tal descentralização pode acontecer mediante outorga (também assim chamada descentralização para serviço) ou por delegação (descentralização para colaboração).⁵⁵

A descentralização será consolidada mediante outorga quando o Estado cria uma entidade com personalidade jurídica e lhe transfere um serviço público específico. Essa outorga pressupõe inevitavelmente a edição de alguma lei que institua a entidade, ou autorize seu desenvolvimento, sendo frequentemente com prazo indeterminado. A descentralização será por delegação quando o Estado delega, mediante acordos contratuais (concessão ou permissão de serviços públicos) ou por ato unilateral (autorização de serviços públicos), exclusivamente para que essa pessoa preste serviços à sociedade.⁵⁶

Um ponto relevante sobre o tema é a distinção, também, entre a descentralização e a desconcentração. A descentralização consiste no processo de reduzir a autoridade centralizada

⁵² MAZZA, Alexandre. Manual de direito administrativo. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 198.

⁵³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 935.

⁵⁴ MAZZA, *op. cit.*, p. 199.

⁵⁵ MARRARA, Thiago. Manual de Direito Administrativo: fundamentos, fontes, princípios, organização e agentes. São Paulo: Foco, 2022, p. 314.

⁵⁶ *Ibid.*, p. 315.

e delegar responsabilidades para administradores subalternos antes concentrados em cargos liderados na direção superior, com a finalidade de melhorar os serviços oferecidos. Já a desconcentração é um processo através do qual as entidades ligadas ou subordinadas a instituições governamentais se desvinculam da tutela estatal. A partir disso, essas organizações gozam de maior autonomia administrativa e financeira permitindo maior flexibilidade quanto à tomada decisória.⁵⁷

Partindo do que foi demonstrado, percebe-se que nessa espécie de administração as funções administrativas dos entes federais, estaduais e municipais são executadas por órgãos da administração autárquica, fundacional e societária. Por ter cada um desses entes suas regras próprias, segue-se num estudo específico relacionado às personalidades que englobam a Administração Pública Indireta.

2.3.1 Autarquias

O termo autarquia possui origem no idioma grego formado pela palavra *autos* (próprio) e *arquia* (governança), que significa uma entidade com governo próprio, uma autoadministração. Porém, na área do Direito Administrativo não se reflete tal semântica. Autarquias são entidades administrativas pertencentes ao Estado criadas para desenvolver uma atividade específica ou alcançarem determinada finalidade dentro da Administração Pública. Sujeitas a regras próprias, elas são dotadas de independência administrativa e financeira, mas são supervisionadas pelos órgãos superiores de controle público.⁵⁸

Hoje, a definição legal de autarquia se encontra no Decreto-Lei n. 200/67, que a preconiza como “serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada”.⁵⁹

Infere-se da definição do texto legal proposto que a lei não especifica se as autarquias são regidas pelas leis de direito público ou privado. Na Constituição de 1967,⁶⁰ em seu texto era tipificado que as autarquias, assim como as empresas públicas e sociedades de economia

⁵⁷ MAZZA, Alexandre. Manual de direito administrativo. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 199.

⁵⁸ SPITZCOVSKY, Celso. Direito Administrativo Esquematizado. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 304.

⁵⁹ BRASIL. Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 2 mar. 2023.

⁶⁰ *Id.* [Constituição (1967)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Brasília: Presidência da República, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 25 ago. 2023.

mista eram regidas sob os fundamentos aplicáveis às empresas privadas. Todavia, com a promulgação da Constituição de 1988,⁶¹ tornou-se evidente que as autarquias são de direito público.

Ainda que não exista previsão legal, a doutrina sugere a existência de pelo menos dois tipos de autarquias: os institucionais e os territoriais. As denominadas autarquias territoriais correspondem a divisões geográficas em determinados países (usualmente com sistema unitário) nas quais o poder central outorga competências administrativas e algumas responsabilidades políticas.⁶² Alguns doutrinadores acreditam que os territórios federais sejam considerados como parte desta classificação devido a sua falta de autonomia, embora exerçam algumas responsabilidades tipicamente pertencentes a estados federativos.⁶³ Por sua vez, as autarquias institucionais são criadas pelo Estado para exercerem um fim do qual a Administração Pública quer se desvincular. Trata-se de pessoas administrativas sem atribuições políticos-estatais, sendo assim limitadas a realizar os serviços designados por meio da legislação que as criou.⁶⁴

As autarquias em especial se caracterizam por ser criadas por lei; tendo personalidade jurídica de natureza pública; possuir capacidade autoadministrativa; realiza atividades segmentadas; e são submetidas à tutela do Estado.⁶⁵ Além disso, elas devem se responsabilizar pelos compromissos assumidos e por quaisquer danos causados a terceiros. Logo, não há, nesse cenário, responsabilidade compartilhada do poder público a respeito dos feitos realizado por suas autarquias. No que se refere às perdas causadas para administrados, as autarquias respondem independentemente da culpa.⁶⁶

Vale ressaltar que, embora não haja referência no Decreto-Lei n. 200/67,⁶⁷ nem posicionamento expresso na Constituição de 1988,⁶⁸ as decisões jurisprudenciais,⁶⁹ o

⁶¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

⁶² OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende de. Curso de direito administrativo. 5. ed. São Paulo: Forense, 2017, p. 157-158.

⁶³ MAZZA, Alexandre. Manual de direito administrativo. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 211.

⁶⁴ *Ibid.*, p. 213.

⁶⁵ ROSSI, Lícínia. Manual de Direito Administrativo. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 350.

⁶⁶ Não obstante, satisfeita a indenização, cabe-lhe direito de regresso.

⁶⁷ BRASIL. Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 2 mar. 2023.

⁶⁸ *Id.* [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

⁶⁹ *Id.* Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial 204.822 RJ 1999/0016112-2. 6. Turma. Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura. Julgado em: 26. jun. 2007. Publicado em: 3 set. 2007. Disponível em:

ordenamento infraconstitucional brasileiro tem adotado a teoria segundo a qual “autarquia representa um gênero de entidade administrativa, sendo subdividido em espécies, tendo em vista determinadas características que particularizam”. Esta construção jurídica e legislativa prescreve que, na atualidade, é possível delimitar muitas categorias para as autarquias, como a autarquia comum ou ordinária; sob regimes especiais; a autarquia fundacional; e a associação estatal (ou pública).

Seguindo essa divisão, autarquias comuns ou ordinárias são aquelas que não possuem alguma especificidade, encontrando-se apenas entre os ditames da legislação do Decreto-Lei n. 200/67.⁷⁰ É válido frisar que o Decreto-Lei n. 200/67⁷¹ somente se aplica às autarquias de nível federal; as demais são classificadas comuns ou regulares quando sujeitas às normativas gerais estabelecidas exclusivamente ao regime geral que o respectivo ente estabeleça para as suas entidades da administração indireta.

De acordo com Di Pietro, autarquia sob regime especial é um termo empregado por parte da legislação e doutrina para se referir a qualquer autarquia cujo rito jurídico disponha de alguma particularidade, quando comparável aos outros regimes previstos no Decreto-Lei n. 200/67.⁷² Não há nenhum regime específico que se adapte a todas as especificidades das autarquias aqui qualificadas, isso significa que as peculiaridades de um regime especial dependem da lei que cria a autarquia.

No tocante à autarquia fundacional, essa espécie é criada, também, através de uma lei específica, e detém personalidade jurídica de direito público. Alguns doutrinadores expõem que essa espécie, essencialmente, tem o mesmo regime jurídico que as fundações públicas de direito público, sendo suas diferenças apontadas em sua própria lei instituidora.⁷³

Por último, a associação pública é um tipo de organização criada com a finalidade de congrega setores e entidades da Administração Pública, nos quais os membros se comprometem a colaborar juntos para alcançarem objetivos pré-definidos. Esse ente pode ser criado por jurisdições de qualquer esfera governamental, visando ou não fins lucrativos.⁷⁴

Assim, pode-se concluir que as autarquias são estruturas importantes do Estado, na medida em que cumprem atribuições específicas e respondem por eventuais danos causados a

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199900161122&dt_publicacao=03/09/2007. Acesso em: 22. fev. 2023.

⁷⁰ OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende de. Curso de direito administrativo. 5. ed. São Paulo: Forense, 2017, p. 162.

⁷¹ BRASIL, 1967, *loc. cit.*

⁷² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 968.

⁷³ *Ibid.*, p. 967.

⁷⁴ MAZZA, Alexandre. Manual de direito administrativo. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 213.

terceiros. Elas possuem personalidade e características próprias, além de se enquadrarem dentro de diversos subtipos estabelecidos pela jurisprudência. Deste modo, é fundamental reconhecer sua importância para a Administração Pública moderna.

Ao explorar a estrutura e as características da Administração Pública Indireta, surge um entendimento mais claro sobre o papel e a função das fundações públicas de direito privado, entidades que constituem parte essencial dessa esfera administrativa. Essas fundações, embora operem sob uma forma jurídica privada, desempenham funções públicas e, por isso, sua análise se torna relevante na avaliação da aplicabilidade da imunidade tributária.

Dessarte, o estudo da Administração Pública Indireta facilita a compreensão das implicações das imunidades tributárias em tais entidades, permitindo aprofundar a discussão sobre o alcance, limitações e controvérsias do direito à imunidade recíproca. Com essa perspectiva, torna-se possível avançar em direção a uma análise mais detalhada da legislação, doutrina e jurisprudência que cercam as imunidades tributárias das fundações públicas de direito privado.

2.3.2 Sociedades de economia mista

As sociedades de economia mista são pessoas jurídicas de direito privado que seguem um regime híbrido/misto (parte público e parte privado) que, por vínculo legal, somente podem ser constituídas na forma de Sociedade Anônima. Isso é, o capital é misto, composto por metade parte público e metade parte privada. Todavia, infere-se do art. 5º, III, do Decreto-Lei n. 200/67,⁷⁵ que a maioria votante desse capital deve estar nas mãos do poder público. Ademais, têm como requisito, serem ou prestadora de serviço público ou exploradora de atividade econômica.

Conforme é exposto por Lopes Meirelles, sociedades de economia mista são categorizadas como um tipo de “paraestatal”. Isto porque precisam da aprovação do Estado para se estabelecer e, juntamente com ele e sob sua administração, exercem responsabilidades que beneficiam o público. Apesar disso, elas mantêm a estrutura e as práticas suscetíveis às

⁷⁵ Art. 5º, III, Decreto-Lei 200/67: “Art. 5º Para os fins desta lei, considera-se: [...] III - Sociedade de Economia Mista - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou a entidade da Administração Indireta” (BRASIL. Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 2 mar. 2023).

companhias privadas.⁷⁶ O significado da palavra “paraestatal” indica aquela “que, fora do Estado, colabora na Administração Pública”.⁷⁷

Logo, sua natureza não é exclusivamente direcionada ao Estado ou à iniciativa privada, realizando tarefas que são de interesse comum, todavia, não estrito a ele. Isso porque, como demonstrado, os fundos financeiros dessas sociedades possuem recursos tanto dos agentes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) quanto das partes particulares (pessoa física ou jurídica).

O acompanhamento administrativo e a supervisão financeira das sociedades de economia mista, independentemente de seu fim, será sempre exercido pela Administração Pública a ela vinculada, conforme descrito no art. 26 do Decreto-Lei n. 200/67.⁷⁸ Nos termos do artigo 70, CF/88,⁷⁹ a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dessas entidades, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas cabe ao congresso nacional, auxiliado pelo tribunal de contas.

Sublinha-se que a Administração Pública não responde pelos atos da pessoa que cria; mas se a sociedade de economia mista for prestadora de serviços públicos, esta responderá objetivamente até a exaustão de seu patrimônio, respondendo a Administração Pública com o restante (responsabilidade subsidiária).⁸⁰

⁷⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 44. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 310.

⁷⁷ GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. Dicionário técnico jurídico. 25. ed. Rio de Janeiro: Rideel, 2022, p. 743.

⁷⁸ Art. 26, Decreto-Lei 200/67: “No que se refere à Administração Indireta, a supervisão ministerial visará a assegurar, essencialmente: I - A realização dos objetivos fixados nos atos de constituição da entidade. II - A harmonia com a política e a programação do Governo no setor de atuação da entidade. III - A eficiência administrativa. IV - A autonomia administrativa, operacional e financeira da entidade. Parágrafo único. A supervisão exercer-se-á mediante adoção das seguintes medidas, além de outras estabelecidas em regulamento: a) indicação ou nomeação pelo Ministro ou, se for o caso, eleição dos dirigentes da entidade, conforme sua natureza jurídica; b) designação, pelo Ministro dos representantes do Governo Federal nas Assembleias Gerais e órgãos de administração ou controle da entidade; c) recebimento sistemático de relatórios, boletins, balancetes, balanços e informações que permitam ao Ministro acompanhar as atividades da entidade e a execução do orçamento-programa e da programação financeira aprovados pelo Governo; d) aprovação anual da proposta de orçamento-programa e da programação financeira da entidade, no caso de autarquia; e) aprovação de contas, relatórios e balanços, diretamente ou através dos representantes ministeriais nas Assembleias e órgãos de administração ou controle; f) fixação, em níveis compatíveis com os critérios de operação econômica, das despesas de pessoal e de administração; g) fixação de critérios para gastos de publicidade, divulgação e relações públicas; h) realização de auditoria e avaliação periódica de rendimento e produtividade; i) intervenção, por motivo de interesse público” (BRASIL. Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 2 mar. 2023).

⁷⁹ Art. 70, CF/88: “A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder” (*Id.* [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023).

⁸⁰ MAZZA, Alexandre. Manual de direito administrativo. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 238.

Ainda, a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios não respondem por danos decorrentes aos atos das sociedades anônimas, nem pelas obrigações por elas assumidas, nos casos em que essa sociedade for exploradora de atividade econômica. Inclusive, tais entes federativos também não são responsabilizados por eventuais danos que os servidores da sociedade (ou indivíduo em cargo equivalente) realizarem a outros administrados.⁸¹

Não obstante, as sociedades de economia mista (bem como todos seus servidores) serão equiparadas às empresas privadas, respondendo pelas obrigações dela contraídas e pelos prejuízos causados. Dessa forma já é pacificado no STF, em que foi decidido que o município não é responsável por dívida de empresa estatal sob seu controle.⁸² A responsabilidade nesses casos é subjetiva, isto é, deve se apresentar culpa ou dolo.

Desse modo, as sociedades de economia mista são organizações cujo capital é formado não somente pelo Estado, mas também por entidades privadas. Estas entidades funcionam como paraestatais, pois executam atividades que auxiliam a Administração Pública. São responsáveis pelos seus próprios atos partindo da premissa da responsabilidade objetiva. Se houver danos causados aos particulares respondem até o fim do patrimônio e o remanescente será subsidiariamente assumido na esfera administrativa.

A análise das sociedades de economia mista, que são entidades da Administração Pública Indireta com participação tanto do Estado quanto do setor privado, oferece uma compreensão mais abrangente das nuances jurídicas e administrativas que permeiam as organizações públicas de direito privado. Embora essas sociedades possuam uma natureza distinta das fundações públicas de direito privado, o estudo de suas características e da forma como se relacionam com o sistema tributário contribui para um entendimento mais robusto das imunidades tributárias.

2.3.3 Empresas Públicas

As empresas públicas (também chamadas de empresas governamentais) são pessoas jurídicas de direito privado descentralizadas (pertencentes à Administração Pública Indireta),

⁸¹ MAZZA, Alexandre. Manual de direito administrativo. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 238.

⁸² “AÇÃO CAMBIAL CONTRA BANCO - SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA - RESPONDE PELOS ATOS DOS SEUS PREPOSTOS - PREFEITURA NÃO É RESPONSÁVEL EMBORA SEJA O PRESIDENTE DE SUA NOMEAÇÃO. EMISSÃO DE CAMBIAIS REVELA A EXISTÊNCIA DA SOCIEDADE. BENS PÚBLICOS SÃO IMPENHORÁVEIS. FALTA DE CITAÇÃO DO BANCO EMISSOR DOS TÍTULOS. NULIDADE DO PROCESSO DESDE A CITAÇÃO. PROVIMENTO DO RECURSO” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 64.800/MG. 2. Turma. Rel. Min. Themistócles Cavalcanti. Julgado em: 13 ago. 1968. Publicado em: 18 out. 1968. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=161580>. Acesso em: 25 fev. 2023).

que desenvolvem atividade empresarial e possuem como único acionista, entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).⁸³ Tanto as empresas públicas quanto as sociedades de economia mista atuam nas áreas de exploração de atividades econômicas ou de prestação de serviços públicos.

Segundo o art. 173, da CF/88, a exploração de atividade econômica pelo estado só é admissível quando for necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.⁸⁴ Ademais, há autores (como Oliveira)⁸⁵ que utilizam a expressão genérica “empresas estatais”, normalmente incluindo em seu âmbito todas as empresas públicas e sociedades de economia mista, as respectivas subsidiárias e demais empresas controladas direta ou indiretamente pelo poder público.

Por força do citado e do Decreto-Lei n. 200/67,⁸⁶ as empresas públicas destinam-se à organização e exploração de atividade econômica que a Administração Pública seja levada a desempenhar em face de imperativo de segurança nacional ou de relevante interesse coletivo. Isso não significa que só possam ser criadas para intervir na atividade econômica. Ao contrário, podem ser criadas para a execução e exploração de serviços públicos, em conformidade com o § 6º, art. 37, CF/88.⁸⁷

O patrimônio da empresa pública, seja interventora na atividade econômica, seja prestadora de serviços públicos, é formado, quase sempre, pela transferência de bens da

⁸³ SPITZCOVSKY, Celso. *Direito Administrativo Esquemático*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 333.

⁸⁴ Art. 173, CF/88: “Ressalvados 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” (BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023).

⁸⁵ “A expressão ‘empresas estatais’ compreende toda e qualquer entidade, civil ou comercial, sob o controle acionário do Estado, englobando as empresas públicas, as sociedades de economia mista, suas subsidiárias e as demais sociedades controladas pelo Estado” (OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende de. *Curso de direito administrativo*. 5. ed. São Paulo: Forense, 2017, p. 225).

⁸⁶ Art. 5º, Decreto-Lei 200/67: “Para os fins desta lei, considera-se: [...] II - Empresa Pública - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criado por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito” (BRASIL. Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 2 mar. 2023).

⁸⁷ Art. 37, §6º, CF/88: “A Administração Pública Direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...] § 6º As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa” (*Id.* [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023).

entidade política a que se vincula.⁸⁸ Essa transferência há de observar a legislação pertinente. Aos bens que passam a integrar a empresa pública não haverá privilégio. São eles que garantem a obrigação assumida pela empresa pública, já que no plano obrigacional esses entes se equiparam às entidades privadas. Podem, por conseguinte, serem penhorados e executados. Embora o procedimento da execução seja o mesmo que de pessoas comuns, as prestadoras de serviços públicos, em observância ao postulado da continuidade dos serviços públicos, as concessionárias que prestarem serviços públicos possuem algumas prerrogativas.⁸⁹

Essas empresas estatais podem possuir outras empresas (total ou parcialmente), chamadas empresas subsidiárias. Para isso é preciso de autorização legislativa genérica, podendo, inclusive, estar contida na própria lei que criou a empresa pública possuidora da subsidiária.⁹⁰

Alguns doutrinadores, tais como Mazza,⁹¹ expressam que essas subsidiárias das empresas públicas são entidades da Administração Indireta, e acrescentam na definição de empresas estatais, consistindo em toda e qualquer entidade sob o controle acionário do Estado. Nessa definição, as subsidiárias das empresas estatais fariam parte da administração indireta, assim, incluem-se, também, no rol dessas entidades, as subsidiárias dessas empresas públicas descentralizadas, demais sociedades controladas pelo Estado, constantes na CF/88, art. 37, XVII;⁹² art. 71, II;⁹³ art. 165, § 5º, II;⁹⁴ e art. 173, § 1º,⁹⁵ e também os consórcios públicos.

Segundo outra parcela da doutrina, não é correto dizer que uma subsidiária é uma entidade da administração indireta, pois ela pode ser uma mera empresa privada, com sua

⁸⁸ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de direito administrativo. 32. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 325.

⁸⁹ OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende de. Curso de direito administrativo. 5. ed. São Paulo: Forense, 2017, p. 228.

⁹⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 190.

⁹¹ “O certo é que as empresas subsidiárias criadas por autorização legislativa integram a Administração Pública Indireta na qualidade de empresas públicas ou sociedades de economia mista, conforme estabelecido em seus atos institutivos” (MAZZA, Alexandre. Manual de direito administrativo. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 221).

⁹² Art. 37, XVII, CF/88: “(omissis) XVII - a proibição de acumular estende-se a empregos e funções e abrange autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista, suas subsidiárias, e sociedades controladas, direta ou indiretamente, pelo poder público” (BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023).

⁹³ Art. 7º, II, CF/88: “São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...] II - seguro-desemprego, em caso de desemprego involuntário” (BRASIL, *loc. cit.*).

⁹⁴ Art. 165, §5º, II, CF/88: “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: [...] § 5º A lei orçamentária anual compreenderá: [...] II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto” (BRASIL, *loc. cit.*).

⁹⁵ Art. 173, §1º, CF/88: “(omissis) §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: [...]” (BRASIL, *loc. cit.*).

autonomia incólume, que tenha parcela de suas ações adquiridas por uma empresa estatal — e isso não as torna, por exemplo, órgãos das empresas estatais.⁹⁶ Por conseguinte, percebe-se que nessa hipótese, em suma, não há que se falar em vínculo tutelar, ministerial ou finalístico aplicado às autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista.

Todavia, apesar de tais subsidiárias não serem entidades da administração indireta, estarão, sim, sujeitas ao controle do Tribunal de Contas, visto que existe verba pública aplicada em suas ações — e os princípios morais, éticos, de transparência e outros devem ser respeitados.

Insta expor que mesmo bastante parecidas, as sociedades de economia mista e empresas públicas distinguem-se substancialmente pela composição de seu capital e pelo modo de organização. As primeiras têm o capital composto de recursos públicos e privados, já a empresa pública tem os capitais oriundos da administração direta ou indireta. Quanto à organização, a sociedades de economia mista serão sempre sociedades anônimas e as empresas públicas podem adotar qualquer das modalidades societárias admitidas em nosso direito, inclusive a unipessoal.⁹⁷ Mello ainda diferencia pelo foro de julgamento, pois as sociedades de economia mista vão para a justiça comum e as empresas públicas para a justiça federal.⁹⁸

Portanto, as empresas públicas são estabelecidas para serem interventoras na atividade econômica ou prestadoras de serviços públicos por força do Decreto-Lei n. 200/67 e da CF/88.^{99,100} São partes da Administração Indireta e possuem a capacidade jurídica pública dada pelo direito comum, assim, são beneficiadas pelas prerrogativas.

Vistos os três primeiros entes integrantes da Administração Pública Indireta, passa-se, agora, num estudo mais específico sobre as fundações públicas, tendo em vista que, por se tratar diretamente com a problemática desse trabalho, somado com suas inúmeras especificidades, será fragmentado em subtópicos.

A compreensão da estrutura e funcionamento das empresas públicas, que são entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado e criadas por lei para a exploração de

⁹⁶ CARVALHO, Ranielly Menegussi. Empresas subsidiárias e o dever de realizar concurso público. *Âmbito Jurídico*, 2016. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-administrativo/empresas-subsidiarias-e-o-dever-de-realizar-concurso-publico/>. Acesso em: 25 fev. 2022.

⁹⁷ MAZZA, Alexandre. *Manual de direito administrativo*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 217.

⁹⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 36. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 208-209.

⁹⁹ BRASIL. Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 2 mar. 2023

¹⁰⁰ *Id.* [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

atividade econômica ou execução de serviços públicos, é fundamental para um panorama mais completo sobre as entidades integrantes da Administração Pública Indireta. A análise dessas organizações se torna particularmente relevante ao se observar que, assim como as fundações públicas de direito privado, elas também operam no limiar entre os domínios público e privado, desempenhando atividades de relevância pública, mas sob o manto do direito privado.

2.4 Conceito e evolução das fundações públicas

A palavra “função” detém sua origem do latim *fundatio*, que diz respeito à ação ou efeito de fundar. Todavia, a definição etimológica da palavra não se demonstra o bastante para a compreensão do significado real de tais instituições. De acordo com os estudos de Dallari, a fundação é a vinculação de um patrimônio a uma certa finalidade, aferindo-lhe personalidade jurídica. Em uma acepção sintética, é possível aferir que a fundação consiste em um patrimônio dotado de personalidade, o que significa que este alcança a condição de pessoa, passando a ser sujeito de direitos e obrigações jurídicas.¹⁰¹

Por sua vez, Diniz aduz que fundação é um complexo de bens livres disposto por uma pessoa física ou jurídica a serviço de uma finalidade lícita e especial com abrangência social pretendida por seu instituidor, em atenção ao disposto em seu estatuto.¹⁰² Desta forma, a fundação é uma entidade, com personalidade jurídica própria, passível de direitos e obrigações. Uma fundação se revela na personificação dos seus bens, que partem de uma pessoa física ou jurídica, em uma organização que tem um propósito de interesse coletivo, estabelecido pelo seu instituidor. Esta organização pode ser de caráter público ou privado, como será visto logo adiante na presente dissertação.

A fundação possui sua origem com fulcro no espírito de solidariedade, sendo tal atributo humano norteado ao alcance de instrumentos ou formas de auxílio aos indivíduos necessitados. Nesse viés, desde os tempos remotos da história humana, constatarem-se atitudes de homens que, investidos de amor às artes, à cultura e ao saber, destinavam bens para a finalidade social, conforme explana a doutrina de Aragão *et al.*¹⁰³

Assim, é possível aferir que a fundação consiste em um mecanismo pelo qual pode o indivíduo, como pessoa física ou jurídica, transferir à sociedade hodierna e às futuras gerações os seus ideais e convicções, e continuar operando “como vivo, depois de morto”. Tal âmago de

¹⁰¹ DALLARI, Dalmo de Abreu. Fundações Públicas e Suas Limitações. Revista ADUSP, jul. 1995, p. 113.

¹⁰² DINIZ, Maria Helena. Código Civil Anotado. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 33.

¹⁰³ ARAGÃO, Alexandre Santos de *et. al.* Fundações estatais: estudos e parecer. Campinas: Saberes, 2009, p. 124.

sobrevivência, de influxo ou interferência em seu âmbito, pode ser uma das razões para o fato de que a figura jurídica da fundação é reconhecida desde o período da Antiguidade, sendo permeada até a atualidade, ultrapassando, conseqüentemente, desconfianças, riscos e até mesmo vedações dos poderes públicos.¹⁰⁴

Nesse sentido, a concepção de filantropia, ou do mecenas — o que atualmente se denomina fundação orientada a finalidades de interesse coletivo, começou a se elevar no período da Idade Moderna, após o Renascimento. As entidades *piae causae* já estavam perdendo força desde o surgimento dos estados nacionais e ao passo que a Igreja ia perdendo sua influência.¹⁰⁵ A filantropia moderna, portanto, passou a nascer como uma alternativa pragmática para aqueles que desejassem contribuir de forma mais direta na resolução dos problemas sociais.

No Brasil, as primeiras expressões sobre o tema se iniciaram no momento em que o país estava sob a égide das Ordenações Manuelina e Afonsina, quando já eram conhecidas as entidades chamadas “mão-morta”. O primeiro modelo de fundação no país, em consonância ao relato do Promotor de Justiça de Fundações da Capital de São Paulo Edson José Rafael, data de 1738, quando um solteiro milionário da época achou mais coerente separar parcela de seu patrimônio para edificar um fundo de auxílio exclusivamente aos mais necessitados, os quais, através de seu gesto, passariam a alcançar um tratamento mais digno.¹⁰⁶

Um dos registros pioneiros com relação à figura das fundações no Brasil data de 10 de setembro de 1893, quando foi publicada a Lei n. 173, que concedia personalidade jurídica às entidades de fins literários, científicos e religiosos. Tais fundações eram privadas e predominantemente ligadas à Igreja Católica, e ofereciam serviços de caridade e cuidados com a saúde. Antes desta legislação, já havia organizações desse tipo, porém não havia diretrizes para elas, sendo tratadas como associações ou corporações.¹⁰⁷

Desse modo, o termo “fundação” é adotado pelo setor privado até mesmo nos dias atuais, sendo utilizado para conceituar entidades privadas, sem fins lucrativos, que comportam como propósito o interesse social. No que concerne às fundações mantidas por parte do poder público, identificou-se na legislação, na doutrina e também pelos julgados uma grande quantidade de termos jurídicos aplicáveis. Cada autor costuma usar um vocabulário distinto, tal como fundações públicas, fundações governamentais ou fundações autárquicas. Modesto

¹⁰⁴ ARAGÃO, Alexandre Santos de *et. al.* Fundações estatais: estudos e parecer. Campinas: Saberes, 2009, p. 124.

¹⁰⁵ ARAGÃO *et al.*, *loc. cit.*

¹⁰⁶ *Ibid.*, p. 125.

¹⁰⁷ CUSTÓDIO, Helita Barreira. Associações e Fundações de Utilidade Pública. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 94.

descobriu em suas análises que existem quatro formas as quais a lei menciona às fundações, através de seus estudos dentro do texto constitucional.¹⁰⁸

No que diz respeito à classificação das fundações, é possível aferir que estas nasceram sob influência do Direito Privado, mas que o Estado, em consonância com seu dever maior de ofertar e promover aos administrados quaisquer serviços que lhes tenham utilidade, tornou possível que existam, atualmente, as fundações de direito privado, quais sejam, aquelas edificadas e instituídas conforme as regras determinadas nos dispositivos 62 a 69 do Código Civil de 2002;¹⁰⁹ e as fundações de direito público ou instituídas pelo poder público, munidas de personalidade jurídica de direito público.¹¹⁰ Assim, é possível classificar as fundações nas seguintes espécies:

1. Fundações instituídas e/ou mantidas pelo Poder Público; 1.1 com personalidade jurídica de direito privado; 1.2 com personalidade jurídica de direito público – autarquias; 2 Fundações de direito privado; 2.1 instituídas por pessoas físicas e/ou jurídicas; 2.2 instituídas por empresas; 2.3 instituídas por partido político; 2.4 de apoio a instituições de ensino superior; 2.5 de previdência privada ou complementar.¹¹¹

As fundações, de modo geral, podem se empenhar a finalidades de natureza muito distinta, dentre as quais beneficência assistencial — atividade tradicionalmente mais conhecida; beneficência e assistência religiosa;¹¹² beneficência norteadas ao ensino em todos os níveis, à pesquisa científica, cultura, dentre outros.¹¹³

No entanto, existe a possibilidade, mesmo que não reconhecida pelo ordenamento jurídico brasileiro, da existência de fundação que não sirva ao interesse coletivo, mas a finalidades privadas, como as denominadas “fundações familiares”, em que seus destinatários se estabelecem por integrar determinadas famílias, que tiveram arrolados por seus ascendentes patrimônio ou benefícios de determinados bens através da instituição de uma fundação.¹¹⁴

¹⁰⁸ MODESTO, Paulo. As Fundações Estatais de Direito Privado e o Debate sobre a nova estrutura orgânica da Administração Pública. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado, n. 14, jun./ago. 2008, p. 3.

¹⁰⁹ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília: Presidência da República, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 3 mar. 2023.

¹¹⁰ ARAGÃO, Alexandre Santos de *et. al.* Fundações estatais: estudos e parecer. Campinas: Saberes, 2009, p. 130.

¹¹¹ *Ibid.*, p. 130-131.

¹¹² Na Espanha, por exemplo, as fundações de assistência religiosa mereceram, por parte do legislador, um tratamento específico. Houve inicialmente uma distinção através de acordos entre o Estado espanhol e a Santa Sé e entre o Estado espanhol e a Federação de Entidades Religiosas Evangélicas do país, pelos quais as entidade que tivessem finalidades eminentemente religiosas seriam reguladas pelo Direito canônico, e as que fossem edificadas pela respetiva Igreja ou comunidade e que se empenhassem a outras atividades, além das de natureza religiosa ou de assistência social, estariam sujeitas à legislação estatal que norteia a atividade fundacional (hodiernamente a Lei n. 50/2002).

¹¹³ ARAGÃO, *op. cit.*, p. 131.

¹¹⁴ ARAGÃO *et al.*, *loc. cit.*

Para tanto, as fundações públicas, no ordenamento nacional, foram primariamente comparadas às empresas públicas que, concomitantemente às autarquias e sociedades de economia mista, compreendiam a Administração Federal indireta, com fulcro nas diretrizes esboçadas no Decreto-Lei n. 200/67,¹¹⁵ para logo em seguida, com a publicação do Decreto-Lei n. 900/69,¹¹⁶ ser suprimidas de tal rol. Nesse sentido, tem-se que as fundações públicas de direito privado, já então dispostas no Decreto-Lei n. 200/67,¹¹⁷ não portam incompatibilidade alguma com as disposições constitucionais, o que viabiliza aferir que a regra que a definiu tem completa eficácia.¹¹⁸

Nesse panorama, o Estado brasileiro assumiu, atualmente, uma função mais participativa na sociedade, no que diz respeito à prestação de serviços públicos. No entanto, ao passo que suas responsabilidades diante da sociedade se elevaram, sentiu a necessidade de transpassar a titularidade ou execução de tais serviços a terceiros — sendo estes estranhos ou não à Administração Pública —, com o propósito de alcançar com a devida eficiência as necessidades dos administrados. A descentralização ocorrida abrangeu e abrange o deslocamento da atividade de órgão da Administração para outra pessoa física ou jurídica, pública ou privada, muitas vezes em virtude da estruturação rígida dos órgãos governamentais.¹¹⁹

As fundações públicas, no formato legal hodierno, foram elevadas em 1987, depois da aprovação da Lei n. 7.596/87.¹²⁰ Até o supracitado período, a legislação já havia usado muitos termos para denominar as fundações públicas. No entanto, é com o advento da supracitada Lei que o termo “função pública” é vislumbrado, sendo reproduzido na Constituição Federal, no entanto, dotado de imprecisões.

¹¹⁵ BRASIL. Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 2 mar. 2023.

¹¹⁶ *Id.* Decreto-Lei n. 900, de 29 de setembro de 1969. Altera disposições do Decreto-lei número 200, de 25 de fevereiro de 1967, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0900.htm. Acesso em: 2 mar. 2023.

¹¹⁷ *Id.* Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília: Presidência da República, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 3 mar. 2023.

¹¹⁸ ARAGÃO, Alexandre Santos de *et. al.* Fundações estatais: estudos e parecer. Campinas: Saberes, 2009, p. 133.

¹¹⁹ *Ibid.*, p. 132.

¹²⁰ BRASIL. Lei n. 7.596, de 10 de abril de 1987. Altera dispositivos do Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, modificado pelo Decreto-Lei n. 900, de 29 de setembro de 1969, e pelo Decreto-Lei n. 2.299, de 21 de novembro de 1986, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1987. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17596.htm. Acesso em: 25 ago. 2023.

Logo após a Lei n. 7.596/87,¹²¹ o maior pilar legal para as fundações públicas foi a Constituição Federal de 1988.¹²² Anteriormente, as fundações públicas não foram previstas nas Constituições brasileiras antes da promulgação de 1988. O texto originário da CF/88 referia-se às fundações no artigo 37, *caput*, que tratava dos princípios e fundamentos principais da Administração Pública, cuja estrutura original era a seguinte:

Art. 37. A Administração Pública direta, indireta e fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e, também, ao seguinte [...].¹²³

Notadamente, o fato de o legislador constituinte aderir o termo “fundacional” juntamente da Administração Pública direta e indireta evidencia que, à similaridade dos primeiros textos do Decreto-Lei n. 200/67,¹²⁴ compreendia que a fundação não integrava tal Administração indireta e, menos ainda, a Administração direta. Tal omissão de posicionamento no tocante às fundações públicas no âmbito da Administração já era estudado por Andréa Ferreira desde 1974¹²⁵. Além da expressão “fundacional”, colocando as fundações como aparelho externo à Administração, o constituinte englobou as fundações mantidas pelo poder público no inc. XVII e as fundações públicas no inc. XIX, do supracitado art. 37.¹²⁶

Milhomem afere várias formas às quais o texto constitucional de 1988 faz menção às fundações públicas,¹²⁷ assim, o uso paralelo de tais termos compreende, por si só, fonte de

¹²¹ BRASIL. Lei n. 7.596, de 10 de abril de 1987. Altera dispositivos do Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, modificado pelo Decreto-Lei n. 900, de 29 de setembro de 1969, e pelo Decreto-Lei n. 2.299, de 21 de novembro de 1986, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1987. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7596.htm. Acesso em: 25 ago. 2023.

¹²² *Id.* [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

¹²³ *Ibid.*

¹²⁴ BRASIL, 1987, *loc. cit.*

¹²⁵ MILHOMEM, Celma Mendonça. As fundações estatais no direito brasileiro. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008, p. 104.

¹²⁶ “Art. 37: XVII – a proibição de acumular estende-se a empregos e funções e abrange autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações mantidas pelo Poder Público; [...] XIX – somente por lei específica poderão ser criadas empresa pública, sociedade de economia mista, autarquia ou fundação pública [...]” (BRASIL. Emenda Constitucional n. 19, de 4 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm. Acesso em: 23 fev. 2023).

¹²⁷ *Id.* [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

distintas interpretações e dúvidas frequentes.¹²⁸ Nesse sentido, na atual CF/88, com várias emendas já implementadas, no que se refere às fundações mantidas pelo poder público, a imprecisão conceitual e nominal pode ser denominada de dramática.¹²⁹ É adotado nada menos do que quatro termos diferentes para referência básica às fundações no texto constitucional de 1988,¹³⁰ como é possível verificar:

[...] a) “fundação” (art. 37, XVII, XIX; 39, §7º; art. 40, caput; 163, II, 167, VIII; 202, §§3º e 4º, da CF e art. 8º e 61, do ADCT); b) “fundação pública” (art. 39, caput, original, ripristinado por recente decisão do STF; art. 19, do ADCT); c) “fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público” (art. 71, II e III; 150, §2º; 157, I; 158, I; 165, §5º, II e III; 169, §1º, da CF e art. 18; 35, §1º, V, e 61 do ADCT); d) “fundações sob controle estatal” (art. 163, II, da CF e art. 8º, §5º, da ADCT).¹³¹

Por causa dessa discrepância jurídica e doutrinária, escolheu-se nesta análise usar apenas o vocábulo “fundação pública”, a fim de descrever qualquer tipo de fundação que seja uma instituição do Estado, preservada por este e logo um órgão da Administração Pública. O texto constitucional de 1988 por diversas vezes menciona as fundações instituídas e mantidas pelo poder público, contudo, em nenhum momento abordou a sua personalidade jurídica.¹³²

É possível notar que essa falta de rigor científico e de uniformização da linguagem presente nos preceitos constitucionais ao aludir às fundações estatais, foi então responsável por suportar argumentos para diferentes teorias doutrinárias, gerando uma discordância e o prolongamento do debate sobre a natureza jurídica das fundações estatais.

Tal imprecisão constitucional provocou um novo debate doutrinário. Tal debate tem procurado estabelecer uma acertada interpretação do artigo 37 da CF/88.¹³³ As três vertentes doutrinárias propostas surgiram a partir disso: (a) a primeira é aquela que defende a existência de fundações somente sob o regime de direito público; (b) a que defende exclusivamente as fundações públicas sob o regime do direito privado; e (c) aquela que defende o estabelecimento dessas instituições públicas, tanto sob o regime de direito público ou privado.¹³⁴

¹²⁸ MILHOMEM, Celma Mendonça. As fundações estatais no direito brasileiro. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008, p. 105.

¹²⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

¹³⁰ *Ibid.*

¹³¹ MODESTO, Paulo. As Fundações Estatais de Direito Privado e o Debate sobre a nova estrutura orgânica da Administração Pública. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado, n. 14, jun./ago. 2008, p. 3.

¹³² BRASIL, *op. cit.*

¹³³ *Ibid.*

¹³⁴ MILHOMEM, *op. cit.*, p. 107.

O supracitado autor verificou as três vertentes, delimitando o entendimento dos juristas no decorrer da evolução da legislação. Na seara da CF/88,¹³⁵ constatou doutrinadores¹³⁶ que sustentam a denominada tese dualista, isto é, a concepção de dual natureza jurídica das fundações estatais — enquanto outros autores assentam a tese monista, sendo a tese da não recepção da dupla natureza jurídica das fundações estatais. Vale aferir que a tese monista se encontra classificada entre a recepção somente das fundações estatais de direito privado e os autores¹³⁷ que sustentam a recepção apenas das fundações estatais de direito público.¹³⁸

Dessa forma, há a necessidade de se interpretar o artigo 37 da CF/88 de forma a unificar os entendimentos e gerar segurança jurídica para aqueles que lidam com o assunto.¹³⁹ É importante destacar que a interpretação deve seguir os princípios constitucionais para que a definição de natureza jurídica das fundações estatais possa ser feita de forma segura e coerente. Caso contrário, pode-se gerar insegurança jurídica, aumentando ainda mais as dúvidas e debates sobre a natureza jurídica das fundações públicas.

A compreensão acerca do conceito e evolução das fundações públicas se apresenta como um pilar central na discussão da imunidade tributária de entidades que compõem a Administração Pública Indireta. O estudo da origem, natureza e finalidade dessas organizações fornece o contexto necessário para a análise da possibilidade de gozo de imunidades tributárias.

2.4.1 Fundação pública instituída pelo poder público com personalidade jurídica de direito público: aspectos gerais

Durante as décadas de 70 e 80, tanto a doutrina quanto a jurisprudência definiram o que seriam as fundações públicas de natureza jurídica de direito público. Ficou estabelecido firmemente que as fundações criadas pelo poder público com personalidade jurídica pública são consideradas autarquias e seguem o mesmo regime legal dessas pessoas jurídicas.¹⁴⁰ Segundo Mello, uma fundação pública é uma pessoa jurídica de direito público que tem apenas

¹³⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

¹³⁶ Cretella Júnior (1976), Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2019) e Odete Medauar (2020).

¹³⁷ Celso Antônio Bandeira de Mello (2023), Gustavo Saad Diniz (1997) e Adílson Abreu Dallari (1995).

¹³⁸ MILHOMEM, Celma Mendonça. As fundações estatais no direito brasileiro. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008, p. 110.

¹³⁹ BRASIL, *op. cit.*

¹⁴⁰ ARAGÃO, Alexandre Santos de *et. al.* Fundações estatais: estudos e parecer. Campinas: Saberes, 2009, p. 135.

capacidade administrativa. Seu patrimônio é estabelecido pelo poder público para o cumprimento de objetivos determinados por ele e aceitos pelo Estado como próprios.¹⁴¹

Conforme Aragão pontua em sua obra:

O importante é saber que, qualquer que seja a conceituação dada, nela deverá estar presente o elemento primordial ao conceito do instituído na órbita do Direito Civil, que é a personalização de um patrimônio destinado a um fim. Essa mesma posição de que as fundações de direito público são caracterizadas como verdadeiras autarquias, denominada às vezes de fundações autárquicas ou autarquias fundacionais, é compartilhada, entre outros, por Oswaldo Aranha Bandeira de Melo, Maria Sylvia Zanella Di Pietro, Diógenes Gasparini, dentre outros.¹⁴²

O Supremo Tribunal Federal decidiu que nem todas as fundações instituídas pelo poder público são consideradas fundações de direito privado. As fundações que assumem a gestão de um serviço estatal e se submetem ao regime administrativo previsto pelas leis estaduais são consideradas pessoas jurídicas de direito público, sendo uma espécie do gênero autarquia. A essas fundações aplica-se a vedação determinada pelo § 2º do artigo 99 da Constituição Federal de 1967.^{143, 144} O STF também entendeu posteriormente que a denominação “pública” não confere personalidade jurídica de direito público recorrente à fundação, pois suas atividades não são exclusivas do Estado e podem ser realizadas por qualquer outra entidade.¹⁴⁵

No direito brasileiro, há divergência entre os estudiosos acerca da natureza jurídica das fundações públicas, existindo duas correntes de pensamento. A primeira delas se baseia em um preconceito civilístico e afirma que todas as fundações criadas pelo poder público possuem personalidade jurídica de direito privado, logo sendo regulamentadas pelo Código Civil de 2002.¹⁴⁶

¹⁴¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Fundação de direito público: criação por lei e instituída por decreto. *Revista de Direito Administrativo*, n. 85, p. 344-371, jul./set. 1966, p. 334.

¹⁴² PAES, José Eduardo Sabo. Fundações Públicas: Um Exame de sua Natureza Jurídica de Direito Público e Privado. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de *et al.* Fundações estatais: estudos e parecer. Campinas: Saberes, 2009. p. 123-183, p. 136.

¹⁴³ BRASIL. [Constituição (1967)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Brasília: Presidência da República, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 25 ago. 2023.

¹⁴⁴ *Id.* Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 101.126/RJ. Relator Min. Moreira Alves (RTJ 116/314). Julgamento em: 24 out. 1984. Publicado em: 1 mar. 1985. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=193482>. Acesso em: 26 ago. 2023.

¹⁴⁵ *Id.* Recurso Extraordinário 219.900-1/RS. Relator: Min. Ellen Gracie. Data de Julgamento: 20 jun. 2001. Data de Publicação: 28 set. 2001. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=331649>. Acesso em: 26 ago. 2023.

¹⁴⁶ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília: Presidência da República, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 3 mar. 2023.

De acordo com Meirelles, houve um equívoco ao atribuir personalidade pública a fundações criadas pelo poder público para cumprir objetivos de interesse coletivo. Mesmo que essas entidades recebam subsídios orçamentários e sejam responsáveis pela administração de bens públicos em alguns casos, elas ainda continuam sendo pessoas jurídicas de direito privado sujeitas às normas civis das fundações. Essa distinção é importante porque essas organizações não são consideradas órgãos autônomos estatais ou entidades públicas.¹⁴⁷

O erro está em afirmar que as fundações perderiam sua personalidade privada e seriam estatizadas o suficiente para serem classificadas como órgãos autônomos estatais ou entidades públicas. As fundações permanecem como pessoas jurídicas de direito privado regidas pelas regras civis aplicáveis às suas atividades (artigos 16, I e 24 a 30 do Código Civil/2002),¹⁴⁸ mas foram criadas especificamente para realizar atividades importantes relacionadas aos interesses da sociedade sob controle constante do Estado.

A segunda corrente argumenta que tanto a fundação de direito público quanto a fundação pública de direito privado podem ser instituídas pelo Poder Público, sendo que a primeira é uma modalidade da autarquia. Cretella Júnior enfatiza em seus estudos que o conceito de fundação não é exclusivo do direito privado, mas sim comum ao direito público. Embora tenha sido inicialmente desenvolvido pela área privada por motivos históricos, esse instituto está presente nos campos jurídicos públicos e privados.¹⁴⁹

A pesquisa realizada pelo autor revela que a fundação de direito público tem sua origem no direito estrangeiro, principalmente na legislação italiana. Isso aconteceu antes da criação do conceito de autarquia. O autor explica que a ideia de autarquia foi desenvolvida pelo direito administrativo italiano e mais tarde adotada pela lei brasileira, com base na existência das fundações públicas. Ele apresenta citações de vários autores italianos do início do século XX para mostrar como essa doutrina considerava as entidades públicas (entidades autárquicas não territoriais) sob duas categorias: corporações ou associações; e fundações ou instituições. Portanto, o autor demonstrou que tanto o sistema jurídico italiano quanto o brasileiro reconhecem as fundações de direito público como espécie de entidade autárquica.¹⁵⁰

Vale ressaltar que não se pretende discutir profundamente esse assunto no presente estudo, que tem como objetivo estudar as fundações públicas reguladas pelo direito privado.

¹⁴⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 44. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 339.

¹⁴⁸ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília: Presidência da República, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 3 mar. 2023.

¹⁴⁹ CRETELLA JÚNIOR, José. Fundações de direito público. Rio de Janeiro: Forense, 1976, p. 64.

¹⁵⁰ *Ibid.*, p. 66.

No entanto, é importante observar que as fundações não são exclusivas do direito privado. No Brasil, a descentralização administrativa pode ser feita tanto por meio da criação de uma fundação pública de direito público (que é uma entidade autárquica), quanto por meio da criação de uma fundação pública com personalidade jurídica de direito privado.

Quanto ao objeto das fundações autárquicas, é obrigatório que as fundações públicas tenham fins sociais de interesse público, uma vez que elas fornecem serviços públicos e podem trabalhar nas áreas de assistência *lato sensu*, educação (incluindo pesquisa e ensino) e cultura. No caso das fundações públicas de direito público, o legislador pode definir um objeto diferente daquele estabelecido pela lei civil. Isto ocorre porque essas fundações possuem natureza autárquica, o que viabiliza ao legislador determinar sua finalidade institucional com base no interesse público buscado pela Administração em uma situação específica.¹⁵¹

No que diz respeito à legislação, é possível observar que as fundações públicas de direito público não diferem das autarquias e são regidas pelo regime jurídico de direito público. Anteriormente, as fundações públicas de direito público eram consideradas autárquicas e deveriam seguir o mesmo regime jurídico de pessoal dos servidores da Administração direta e das próprias autarquias, conforme estabelecido no artigo 39 da Constituição Federal anterior à Emenda Constitucional n. 19/98 (conhecido como regime jurídico único).^{152,153} Com a extinção deste regime único ocorrida pela Emenda Constitucional mencionada, essa exigência deixou de existir. Portanto, o regime de pessoal para essas entidades passou a ser determinado pela legislação específica estabelecida por cada ente federativo.¹⁵⁴

Antes, era possível escolher entre o regime estatutário e trabalhista para os servidores da administração pública, assim como ocorria com as autarquias. Porém, após a decisão do STF em abril de 2007 na ADI-MC 2.135-4,¹⁵⁵ o artigo 39 da Constituição Federal voltou a vigorar em sua redação original. Ele determina que os entes federativos devem criar um único regime

¹⁵¹ ARAGÃO, Alexandre Santos de *et. al.* Fundações estatais: estudos e parecer. Campinas: Saberes, 2009, p. 138.

¹⁵² BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

¹⁵³ *Id.* Emenda Constitucional n. 19, de 4 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm. Acesso em: 23 fev. 2023.

¹⁵⁴ ARAGÃO, *op. cit.*, p. 139.

¹⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.135-4/DF. Rel. Min. Néri da Silveira. Julgado em: 2 ago. 2007. Publicado em: 7 mar. 2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513625>. Acesso em: 26 ago. 2023.

jurídico e planos de carreira para todos os servidores públicos das autarquias, fundações e administração direta.¹⁵⁶

As fundações públicas de direito público possuem as mesmas prerrogativas que a ordem jurídica reserva às autarquias, tanto em termos substanciais quanto processuais, incluindo prerrogativas legais em relação aos prazos para recorrer e contestar decisões judiciais e também exigência do duplo grau de jurisdição. Estas prerrogativas não são surpreendentes, pois tais fundações são classificadas como um tipo específico dentro do gênero autarquia, conforme já mencionado anteriormente.

Em relação ao foro, é importante notar que a competência para resolver litígios judiciais relacionados à fundação de direito público federal é a mesma da autarquia. Isso significa que tais disputas serão resolvidas na Justiça Federal, inclusive aquelas decorrentes de relações estatutárias entre a fundação e seus servidores. Aplica-se à elas, assim como às autarquias, a Súmula n. 270 do STJ.¹⁵⁷ Já as fundações estaduais e municipais terão os processos julgados no foro determinado pelo código de organização judiciária do respectivo Estado.¹⁵⁸

Ao considerar o controle, é importante mencionar que as fundações públicas são submetidas ao controle administrativo direto da entidade que as criou. Esse controle engloba os atos dos seus dirigentes e gestão financeira, sendo conhecido como supervisão ministerial (artigo 49, X, da Constituição Federal de 1988).¹⁵⁹ Além disso, elas também estão sujeitas a todas as medidas apontadas no art. 26 do Decreto-Lei n. 200/67¹⁶⁰ e à fiscalização do Tribunal de Contas da União (TCU).¹⁶¹

Nesse sentido, o próximo tópico abordará as particularidades das fundações públicas instituídas pelo poder público, mas com personalidade jurídica de direito privado. Essas entidades, diferentemente das fundações públicas de direito público, são regidas predominantemente pelo direito privado e possuem maior autonomia administrativa e financeira. No entanto, mesmo com personalidade jurídica de direito privado, elas ainda estão sujeitas a algumas normas e princípios do direito público, devido à sua natureza pública e ao fato de serem criadas para atender a interesses públicos.

¹⁵⁶ ARAGÃO, Alexandre Santos de *et. al.* Fundações estatais: estudos e parecer. Campinas: Saberes, 2009, p. 139.

¹⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Súmula n. 270. Corte Especial. Julgado em: 1 ago. 2002, p. 13.

¹⁵⁸ ARAGÃO, *op. cit.*, p. 141.

¹⁵⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

¹⁶⁰ *Id.* Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 2 mar. 2023.

¹⁶¹ ARAGÃO, *op. cit.*, p. 142.

A análise da fundação pública instituída pelo Poder Público com personalidade jurídica de direito público constitui um elemento fundamental na compreensão da problemática da imunidade tributária. Essas entidades, criadas pelo Estado para a execução de atividades de interesse público, possuem peculiaridades que, muitas vezes, justificam o gozo de imunidades tributárias, entre as quais se inclui a imunidade recíproca — objeto central desta pesquisa. O panorama desenhado ao longo do estudo dos aspectos gerais dessas fundações públicas de direito público, suas características, obrigações e prerrogativas, fornece um ponto de partida muito necessário para a compreensão da discussão sobre a aplicabilidade da imunidade recíproca às fundações públicas de direito privado.

2.4.2 Fundação pública instituída pelo poder público com personalidade jurídica de direito privado: objeto, características e regime jurídico

As fundações públicas de natureza jurídica de direito privado foram incluídas no sistema legal brasileiro através da modificação do Decreto-Lei n. 200/67¹⁶² realizada pela Lei n. 7.596/87.¹⁶³ Este último dispositivo introduziu a ideia das fundações estruturadas pelo Estado com um regime jurídico privado, fazendo parte da Administração Pública indireta como uma maneira de descentralizar a gestão administrativa, ao mesmo tempo em que se preocupava com o desenvolvimento das atividades que não precisavam ser executadas por instituições ou entidades com execução ligada diretamente ao direito público.

Convém destacar, de um ponto de vista histórico, que, inicialmente, conforme o Decreto-Lei n. 200/67,¹⁶⁴ as fundações públicas pertenciam ao âmbito da Administração indireta e seguiam as mesmas regras das empresas estatais. Contudo, essa situação foi

¹⁶² BRASIL. Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 2 mar. 2023.

¹⁶³ *Id.* Lei n. 7.596, de 10 de abril de 1987. Altera dispositivos do Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, modificado pelo Decreto-Lei n. 900, de 29 de setembro de 1969, e pelo Decreto-Lei n. 2.299, de 21 de novembro de 1986, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1987. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17596.htm. Acesso em: 25 ago. 2023.

¹⁶⁴ *Id.* Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 2 mar. 2023.

modificada pelo Decreto-Lei n. 900/69 ao suprimir a fundação estatal da lista das entidades que compõem a Administração indireta,¹⁶⁵ subordinando-a apenas às leis gerais do CC/2002.^{166,167}

Naquela época, o legislador criou um regime específico para as fundações públicas de direito privado. Esse regime consistia em aplicar as leis do direito privado, mas com algumas regras do direito público que fossem necessárias considerando sua finalidade e funcionamento. Em casos nos quais houvesse conflitos entre normas civis e ações do poder público, este último poderia derrogar essas leis civilistas. Isso permitiu ao governo utilizar a figura das fundações para proporcionar maior autonomia administrativa e financeira a determinados serviços públicos.¹⁶⁸ Desde então, esse tipo de fundação surgiu como uma alternativa benéfica quando se deseja dotá-las com autonomias importantes dentro da Administração Pública, sem recorrer a empresas estatais tradicionais.

Ao abordar a evolução dos métodos de descentralização administrativa, Di Pietro relata que, na medida em que o Estado começou a assumir responsabilidades nas áreas social e econômica, tornou-se necessário buscar novas abordagens para gerir os serviços públicos e as atividades privadas exercidas pela Administração. Duas ideias passaram a orientar esse objetivo: por um lado, a especialização com o intuito de alcançar melhores resultados, que justificou e ainda justifica a presença de autarquias; por outro lado, e com o mesmo propósito, a aplicação de técnicas de administração privada, mais ágeis e mais adaptáveis ao novo tipo de atividade adotada pelo Estado, especialmente no que diz respeito à natureza comercial e industrial.¹⁶⁹

De fato, a especialização e a aplicação de técnicas de gestão privada têm sido empregadas no processo de descentralização administrativa. No entanto, isso ocorre apenas por um motivo: o propósito da descentralização administrativa é alcançar maior eficiência administrativa, com base no art. 37, caput, da CF/88.¹⁷⁰ Assim, no processo de descentralização técnica, a edificação de qualquer entidade da Administração indireta — possuindo ou não personalidade jurídica de direito privado — visa a uma atuação administrativa mais eficiente e,

¹⁶⁵ BRASIL. Decreto-Lei n. 900, de 29 de setembro de 1969. Altera disposições do Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0900.htm. Acesso em: 2 mar. 2023.

¹⁶⁶ *Id.* Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília: Presidência da República, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 3 mar. 2023.

¹⁶⁷ ARAGÃO, Alexandre Santos de *et. al.* Fundações estatais: estudos e parecer. Campinas: Saberes, 2009, p. 143.

¹⁶⁸ *Ibid.*, p. 144.

¹⁶⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia. Parcerias na Administração Pública. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 50.

¹⁷⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

por conseguinte, uma atuação administrativa que melhor cumpra as tarefas administrativas impostas ao Estado pela ordem jurídica.¹⁷¹

Dessa forma, a indagação que sempre deve ser feita aqui é: ao descentralizar tal competência pública, a entidade descentralizada terá melhores condições de executar a atividade do que a Administração direta? Se a resposta for afirmativa, a descentralização técnica será válida; se negativa, a execução direta da atividade administrativa será obrigatória (ou, então, a descentralização por colaboração).¹⁷²

Após constatar a viabilidade jurídica da descentralização técnica, cabe ao ente político realizar um segundo exame: a competência pública deve ser transferida para uma pessoa jurídica de direito público ou de direito privado? Se o poder público identificar que se trata de uma competência relacionada à atividade administrativa ordenadora, não haverá margem de discricção: deverá ser edificada uma pessoa jurídica de direito público. Contudo, no caso das demais atividades administrativas, a estrutura jurídico-privada da entidade será possível. Assim, se o ente político responsável pela atividade entender que a estrutura privada pode trazer vantagens em acepções de gestão da atividade administrativa (quando em comparação com a autarquia, seja ela corporativa ou fundacional), será cabível a descentralização a uma empresa estatal ou a uma fundação estatal privada.¹⁷³

Destaque-se que, no caso de fundação estatal privada, a competência administrativa a ser descentralizada deve estar localizada no âmbito social. Dessa forma, uma atividade de pesquisa científica pode ser descentralizada para uma fundação estatal privada. Por outro lado, uma tarefa não abrangida nesse domínio — como a exploração de ferrovias e aeroportos — não pode ser transferida para esse tipo de fundação, mas sim para uma empresa estatal.¹⁷⁴

Assim, o critério para descentralizar um serviço público a uma empresa estatal não difere daquele existente para a descentralização de qualquer atividade administrativa: a constatação de que, em teoria, essa medida proporcionará maior eficiência. No caso de serviços públicos, isso significa que a descentralização técnica será (pelo menos em teoria) a decisão mais apropriada para cumprir os princípios da universalidade e da adequação do serviço público.¹⁷⁵

¹⁷¹ FREIRE, André Luiz. O regime de direito público na prestação de serviços públicos por pessoas privadas. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 321.

¹⁷² *Ibid.*, p. 322.

¹⁷³ FREIRE, *loc. cit.*

¹⁷⁴ FREIRE, *loc. cit.*

¹⁷⁵ FREIRE, *loc. cit.*

Outro aspecto de grande importância diz respeito à natureza do vínculo jurídico entre a Administração Pública direta e as pessoas privadas da Administração indireta que fornecem serviços públicos. Essa relação seria uma concessão de serviço público? Essa questão é pertinente, pois, ao longo dos anos, empresas estatais do ente federativo responsável pelo serviço foram criadas e contratos de concessão de serviço público foram firmados com elas. De fato, ainda hoje existem contratos dessa natureza.

Entender tal relação como uma concessão de serviço público acarreta importantes efeitos. A empresa estatal (ou a fundação estatal privada) poderia, nos casos autorizados pela Lei das Concessões de Serviço Público,¹⁷⁶ demandar a preservação da intangibilidade da execução econômico-financeira. Por outro lado, o Estado poderia modificar de forma unilateral o modo de prestação do serviço, fiscalizar a execução do mesmo, proferir a caducidade da concessão ou extinguir a concessão por mero interesse (realizando o pagamento da indenização devida).¹⁷⁷

Abordando o assunto, Mello argumenta que é necessário levar em consideração a empresa estatal como concessionária de serviço público nas situações em que os recursos empregados para sua edificação provêm do ente político responsável por prestar o mencionado serviço público. Isto é, no caso de empresas públicas que fornecem serviços públicos de titularidade da entidade federativa que as estabeleceu, não será caracterizada uma relação de concessão de serviço público. A empresa estatal não poderá opor, perante a Administração direta, os direitos específicos de concessionário, entre os quais se destaca o direito à intangibilidade da equação econômico-financeira.¹⁷⁸

O doutrinador possui a mesma compreensão no tocante às sociedades de economia mista cujos recursos privados investidos no capital da sociedade são insignificantes. Por outro lado, o autor acredita que ocorre uma concessão de serviço público quando houver a combinação de: (a) capitais privados na constituição da sociedade de economia mista; e (b) capitais públicos oriundos de entidade federativa diferente daquela titular do serviço. Nestes casos, Mello defende que estão em jogo os direitos e deveres característicos de uma concessão de serviço público.¹⁷⁹

¹⁷⁶ BRASIL. Lei n. 9.074, de 7 de julho de 1995. Estabelece normas para outorga e prorrogações das concessões e permissões de serviços públicos e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9074.htm. Acesso em: 11 mar. 2023.

¹⁷⁷ FREIRE, *op. cit.*, p. 323.

¹⁷⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Grandes temas de direito administrativo. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 204.

¹⁷⁹ *Ibid.*, p. 205.

Di Pietro não faz essa diferenciação. Para a autora, não se pode falar em concessão de serviço público, já que estão em discussão formas distintas de descentralização administrativa de serviços públicos. No tocante às empresas estatais, elas têm sua edificação autorizada por lei e alcançam o direito à prestação de serviço, o qual é oponível até mesmo à pessoa política que as instituiu. O ente titular do serviço público só poderá intervir na empresa estatal dentro das balizas determinadas na lei que criou essa entidade. Essa também é a abordagem adotada por outros autores renomados, como Geraldo Ataliba. Nesse panorama, a relação jurídica existente entre a Administração direta e a empresa estatal (empresa pública e sociedade de economia mista) ou fundação estatal de direito privado à qual o serviço público foi descentralizado, não pode ser considerada como concessão de serviço público.¹⁸⁰ Nesse sentido, na descentralização técnica de serviços públicos a empresas estatais e fundações estatais privadas edificadas pelo ente político titular do serviço não se pode falar em concessão de serviço público. Trata-se puramente de uma descentralização técnica, conforme aponta Freire.¹⁸¹

Segundo Di Pietro, as fundações governamentais privadas têm a mesma posição que as sociedades de economia mista e empresas públicas diante do poder público. Todas são entidades públicas com personalidade jurídica de direito privado criadas pelo Estado para cumprir seus objetivos, portanto estão sujeitas ao controle estatal. Nenhuma delas pode operar independentemente do Estado e têm certa autonomia regulada pela sua lei instituidora específica.¹⁸²

De acordo com a escritora, o Estado, ao criar uma fundação, independentemente do sistema jurídico, raramente realiza um simples ato de liberdade para separar bens de seu patrimônio e direcioná-los a objetivos não relacionados ao interesse do próprio Estado. Ao estabelecer uma entidade para alcançar um propósito específico de interesse público, utiliza-se da fundação para descentralizar a realização de uma atividade que lhe é atribuída, de maneira semelhante ao que ocorre com as autarquias, empresas de economia mista e empresas estatais, às quais delega a realização de serviços públicos.¹⁸³

Por esse motivo, as fundações governamentais geralmente não possuem uma existência completamente independente, como se fossem estabelecidas por um indivíduo privado. O interesse público é o que direciona sua formação e, como ele pode variar, o propósito da

¹⁸⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia. *Parcerias na Administração Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 55.

¹⁸¹ FREIRE, André Luiz. *O regime de direito público na prestação de serviços públicos por pessoas privadas*. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 325.

¹⁸² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 323.

¹⁸³ *Ibid.*, p. 324.

fundação também pode ser alterado pela entidade que a criou, seja para modificar a legislação que permitiu sua criação ou para revogá-la.¹⁸⁴

Interpretar de outra maneira implicaria ignorar ou desconsiderar o princípio da indisponibilidade do interesse público, ao qual a Administração está vinculada. Caso uma entidade fosse estabelecida visando a realização de um interesse coletivo específico, estaria dispondo dele na medida em que permitisse que a fundação ficasse livre dos vínculos necessários com a Administração Pública, que são essenciais para garantir o cumprimento do objetivo estatal.¹⁸⁵

Além disso, as fundações governamentais geralmente não têm condições para obter uma existência independente, também devido ao fato de que o patrimônio inicial fornecido frequentemente não é suficiente para alcançar os objetivos estabelecidos pela legislação. Por essa razão, além do patrimônio inicial, a fundação depende de recursos orçamentários que o Estado aloca regularmente.¹⁸⁶

É importante ressaltar que a extinção de uma fundação pública de direito privado por vontade própria é inviável. Sua criação ocorre por decisão do Poder Público, expressa por meio de uma lei específica, conforme mencionado anteriormente, e sua extinção só pode ser efetuada por esse mesmo instrumento legal, deixando de aplicar o artigo 69 do CC/2002,¹⁸⁷ que estabelece a forma de extinção da fundação, não aplicável às fundações instituídas ou mantidas pelo Estado.

Os funcionários dessas fundações estão sujeitos ao regime jurídico celetista, por meio de concurso público de provas ou de provas e títulos (art. 37, II, da CF/88),¹⁸⁸ inclusive no que diz respeito ao acúmulo de cargos para fins penais (art. 327, do Código Penal)¹⁸⁹ e para fins de improbidade administrativa (arts. 1º e 2º da Lei n. 8.429/1992).¹⁹⁰ A estabilidade prevista no art. 41 da CF/88 não se aplica,¹⁹¹ assim como os funcionários de empresas públicas não se

¹⁸⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 324.

¹⁸⁵ DI PIETRO, *loc. cit.*

¹⁸⁶ *Ibid.*, p. 325.

¹⁸⁷ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília: Presidência da República, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 3 mar. 2023.

¹⁸⁸ *Id.* [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

¹⁸⁹ *Id.* Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Rio de Janeiro: Presidência da República, 1940. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 12 mar. 2023.

¹⁹⁰ *Id.* Lei n. 8.429, de 2 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18429.htm. Acesso em: 12 mar. 2023.

¹⁹¹ BRASIL, 1988, *loc. cit.*

enquadram na situação descrita na norma. Eles têm direito a acordos coletivos de trabalho, Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e possuem plano de carreira, empregos e salários específicos.¹⁹²

Em contrapartida, o contrato estatal de serviços firmado entre a fundação pública de direito privado e o órgão ou entidade do Estado responsável pela supervisão tem como objeto a contratação de serviços e a definição de finalidades e indicadores de desempenho para a entidade. O pagamento pelos serviços prestados depende do cumprimento das metas definidas. A legislação específica que institui a criação da entidade deve abordar elementos gerais do sistema de avaliação de desempenho, bem como os direitos, deveres e responsabilidades dos dirigentes, sem prejuízo de outras condições estipuladas no contrato.¹⁹³

No que se refere às prerrogativas, é importante observar que o juízo privativo no âmbito estadual está condicionado à disposição do Código Judiciário ou da Lei de Organização Judiciária do Estado. Em relação às finanças públicas, estão sujeitas às exigências dos arts. 52, VIII, 169 e 165 §§ 5º e 9º, da CF/88.¹⁹⁴ Os bens podem ser penhorados, considerando o regime diferenciado previsto na legislação processual civil.¹⁹⁵

Por fim, quanto ao controle, é relevante destacar que as fundações públicas, independentemente de sua natureza, estão sujeitas à supervisão da administração correspondente. Esse controle pode ser exercido sob três perspectivas: a política, que decorre da relação de confiança entre os órgãos fiscalizadores e os dirigentes da entidade supervisionada (apontados e nomeados por aqueles); a administrativa, pelo qual a Administração direta verifica se a fundação está realizando atividades compatíveis com os objetivos para os quais foi criada; e a financeira, exercida pelo Tribunal de Contas, sendo a entidade responsável por apresentar prestação de contas para a análise do referido colegiado (arts. 70 e 71, II, da CF/88).^{196, 197}

Ao analisar as fundações públicas instituídas pelo poder público, observa-se duas categorias distintas. Na seção 1.4.1, discute-se as fundações públicas com personalidade jurídica de direito público, abordando seus aspectos gerais, como criação, estrutura e atribuições. Já nesta seção, explorou-se as fundações públicas com personalidade jurídica de direito privado. Estas se diferenciam das fundações de direito público principalmente em

¹⁹² ARAGÃO, Alexandre Santos de *et. al.* Fundações estatais: estudos e parecer. Campinas: Saberes, 2009, p. 150.

¹⁹³ *Ibid.*, p. 151.

¹⁹⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

¹⁹⁵ ARAGÃO *et al.*, *op. cit.*, p. 154.

¹⁹⁶ BRASIL, *op. cit.*

¹⁹⁷ ARAGÃO *et al.*, *op. cit.*, p. 156.

relação ao seu objeto, características e regime jurídico. Tais fundações, mesmo sendo instituídas pelo poder público, são regidas em maior parte pelo direito privado, o que confere maior autonomia e flexibilidade em suas atividades.

Apesar das diferenças entre as fundações públicas de direito público e privado, ambas são criadas com o objetivo de atender aos interesses da Administração Pública e, portanto, estão sujeitas a algumas prerrogativas do poder público. Assim, o próximo tópico abordará essas prerrogativas, que são privilégios e vantagens conferidos à Administração Pública para garantir a eficácia na prestação de serviços à sociedade. Portanto, é importante compreender que, mesmo com diferenças na personalidade jurídica, ambas as categorias de fundações públicas estão sujeitas a certas prerrogativas e restrições, e têm como objetivo principal contribuir para o bem-estar da população e a efetivação das políticas públicas.

O exame das fundações públicas de direito privado instituídas pelo poder público, no que concerne ao seu objeto, características e regime jurídico, representa uma etapa de grande relevo no desenvolvimento deste estudo. Estas entidades, apesar de criadas e mantidas pelo Estado, operam sob um regime jurídico de direito privado, o que levanta questões desafiadoras no que se refere à aplicação da imunidade recíproca.

A análise cuidadosa de seus atributos distintos e da estrutura legal que as governa proporciona uma base sólida para compreender o contexto dentro do qual essa imunidade pode ser aplicada. Tal investigação aprofundada revela a complexidade inerente ao tema e cria a ponte para a subsequente discussão do direito à imunidade tributária dessas fundações.

2.5 Prerrogativas da Administração Pública

2.5.1 Supremacia do interesse público sobre o privado

Tendo em vista a dificuldade em determinar com precisão o que é considerado interesse público, é de extrema relevância estabelecer com clareza o assunto em questão, uma vez que não é apropriado conferir ao interesse público uma definição superficial que, em sua maioria, não tem um fundamento jurídico-constitucional. Por essa razão, é necessário realizar uma análise preliminar acerca da natureza político-jurídica do interesse público. De acordo com Vedel e Devolvé, o aspecto político-constitucional está relacionado com a expressão predominante da sociedade em um Estado Democrático, isto é, a soberania da vontade popular. Nesse sentido, os autores exploram a ideia fundamental de representatividade nas comunidades,

capazes de legitimar agentes políticos a transformar interesses difusos em expressões políticas.¹⁹⁸

O princípio da supremacia do interesse público foi introduzido no Direito brasileiro nos anos 60, sendo destacado por Mello como um importante paradigma para o Direito Administrativo nacional, tornando-se junto à indisponibilidade do interesse público, uma das principais bases desse ordenamento. Assim, a Administração Pública estará sujeita à proclamação de prerrogativas e limitações.¹⁹⁹

Sob o manto de tal princípio, há dois reflexos jurídicos que se aplicam segundo o autor: uma posição destacada aferida aos órgãos públicos na proteção dos interesses públicos e uma posição de predominância destes órgãos diante das relações com particulares. A partir desse privilégio, vem uma gama variada de benefícios juridicamente estabelecidos para garantir tais interesses, como, por exemplo, a presunção de lisura e legitimidade dos seus atos, bem como maior maleabilidade em relação aos prazos processuais quando da sua interferência.²⁰⁰

Quanto ao segundo reflexo, o princípio da supremacia eleva que a verticalidade das relações entre a Administração e os administrados se concretize com certo viés de autoritarismo, caracterizando uma conduta de dominação pública no tocante aos particulares. Tal desigualdade alavancada em benefício da Administração Pública evidencia a possibilidade de alteração unilateral das relações já determinadas e da Administração desempenhar o poder de polícia.²⁰¹

Nesse sentido, é possível caracterizar o princípio considerando seu significado axiológico no Direito Administrativo, ao passo que o Estado passa a defender verdadeiramente os interesses coletivos e reconhece o interesse público como justificativa para sua supremacia. Assim, defende-se que esse princípio deve estar preservado nas balizas da legalidade administrativa dentro do contexto dos Estado Democrático de Direito.²⁰²

Dessa feita, o interesse público alcança expressiva importância quando englobado pelo sistema normativo, o qual:

[...] atribuirá tal qualidade a determinado objetivo ou interesse a ser alcançada na prática, ainda que possa haver uma inclinação social sentido contrário. Em nosso sistema jurídico, essa qualificação é estabelecida, inicialmente, pela Constituição Federal de 1988, que estabelece os fins mediatos a serem perseguidos pelo Estado (Preâmbulo e art. 3º, por exemplo), e, a partir dela, pelo exercício das funções políticas

¹⁹⁸ VEDEL, Georges; DEVOLVÉ, Pierre. Droit administratif. Tradução : Carmen C. Varriale *et al.* Paris: PUF, 1990, p. 173.

¹⁹⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Grandes Temas de direito administrativo. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 72.

²⁰⁰ *Ibid.*, p. 73.

²⁰¹ *Ibid.*, p. 73.

²⁰² *Ibid.*, p. 74.

legitimadas a partir das vias representativas garantidas pelo princípio democrático, seja com a edição de atos genéricos e abstratos oriundos do Poder Legislativo, seja por meio das medidas programáticas apresentadas pelo Poder Executivo, as quais permitem que a Administração Pública transforme em ações concretas o interesse público mediata ou imediatamente reconhecido pelo direito positivo, respeitadas, por óbvio, as hipóteses e limites da discricionariedade conferida pela norma jurídica.²⁰³

O interesse público é vislumbrado como um critério que direciona a atividade estatal, com a finalidade de cumprir os preceitos consagrados constitucionalmente. No entanto, tal abstração implica habitualmente uma exigência de interpretações em situações rotineiras, sendo significativamente limitada quando é utilizada sob enfoque jurídico-positivo dentro dos vários ramos do Direito.

A concepção de Mello foi aceita amplamente pela doutrina brasileira, especificamente devido ao momento em que foi introduzida: durante o regime ditatorial, caracterizado por uma estreita relação imediatista entre Estado e governados. De acordo com o referido autor, destaca-se a supremacia do interesse público sobre as pretensões privadas para estabelecer uma ordem pacífica, garantindo direitos básicos para todos os cidadãos.

Considerando-se a supremacia do interesse público sobre o particular como princípio constitucional implícito da Administração Pública, isso se encaixa como mandamento central de um sistema, verdadeiro alicerce da normatividade que irradia em diferentes regras, formando e estabelecendo critérios para uma análise mais profunda e inteligente. Em outras palavras, dá-lhe tônica e sentido harmônico.

Em conclusão às considerações de Mello, ele defende a existência do princípio sob disputa visando proporcionar ao Estado prerrogativa necessária para executar atividades administrativas e tornar efetivo o bem-estar da sociedade. Além disso, há um segundo critério que garante sua validade: ser dotado de base legal explícita ou implícita em vista do seu aspecto normativo.²⁰⁴

Di Pietro é um dos doutrinadores que aceitou essas ideias, fazendo menção à supremacia do interesse público como um dos princípios implícitos da Administração Pública. Em suas obras iniciais, vinculou o assunto ao propósito geral, bem-estar da sociedade e ampliação dos serviços governamentais.²⁰⁵ A autora relaciona o poder ao Estado pelas normas que lhe são atribuídas, sendo vedado à autoridade administrativa favorecer um amigo, prejudicar um

²⁰³ BUSATTO, Carlos Ernesto Maranhão. Reflexões críticas acerca do papel e significado do interesse público no direito administrativo brasileiro. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011, p. 20.

²⁰⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Grandes Temas de direito administrativo. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 75.

²⁰⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 65.

adversário político ou obter benefícios para si própria e/ou terceiros. Dessa forma, nestes casos nota-se que o interesse particular se prepondera sobre o público e, como reflexo disso, se distanciará da finalidade pública conferida legalmente, sendo caracterizado desvio de poder.²⁰⁶

Ao estudar o princípio da supremacia do interesse público, observa-se que, na situação em que o bem comum estiver em jogo e isso abranja toda a sociedade, é óbvio que ele tem precedência sobre o interesse individual. Assim sendo, para Carvalho Filho, existem momentos em que surge um conflito entre os direitos individuais e coletivos; contudo, nestes casos, deve prevalecer essencialmente o interesse público. Ele citou algumas demonstrações claras da predominância destes valores, tais com as desapropriações e o poder de polícia exercido pelo Estado, por força do qual se determinam alguns limites às atividades individuais.²⁰⁷

Posteriormente, o mencionado autor sustenta que a supremacia do Estado não pode visar fins autoritários, mas sim ter por objetivo proteger e assegurar os cidadãos em relação às necessidades do interesse coletivo. Evidencia também que é inaceitável conceber um Estado moderno sem ter o necessário domínio para subordinar os interesses privados às demandas coletivas. Por fim, se aprecia a lealdade deste autor em relação à moderna existência desse princípio fundamentada na influência exercida pelo poder público sobre as questões de natureza particular, no sentido de obter realizações voltadas à concretização do interesse público.²⁰⁸

Apesar dessa marcante tendência sobre trinta anos do século passado, um novo grupo de teóricos apareceu ao fim da década de 1990, sendo liderado por Humberto Ávila. Ele questionou a confiabilidade deste princípio para a Administração Pública contemporânea com o lançamento do seu artigo “Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”.²⁰⁹

A nova gama de juristas, como Gustavo Binenbojm²¹⁰ e Bruno Fischgold²¹¹ começa a indagar os alicerces deste Direito Administrativo. De acordo com estes estudiosos, é comum que o Estado opere aferindo que certo ato está no âmago de seu âmbito de discricionariedade, o qual a Administração Pública pode proceder como atuar. Em muitas dessas situações, o

²⁰⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 66.

²⁰⁷ CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 23. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 35.

²⁰⁸ *Id.* Interesse público: verdades e sofismas. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (coord.). *Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010. p. 67-83, p. 74.

²⁰⁹ ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 24, p. 159-180, 1998, p. 176.

²¹⁰ BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 34.

²¹¹ FISCHGOLD, Bruno. *Direito Administrativo e democracia: a interdependência de interesses públicos e privados na Constituição da República de 1988*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2011, p. 52.

Estado fundamenta seus atos ratificando que eles estão em consonância ao interesse público. Contudo, como apontam os críticos, em muitas dessas situações, o que o Estado faz é negligenciar direitos e garantias individuais em nome do interesse coletivo, que se demonstra extremamente subjetivo e abstrato. Tais autores, assim, colocam em questionamento a supremacia do interesse público e aferem que o Estado pode operar de acordo com a sua discricionariedade legítima, no entanto, também pode agir arbitrariamente.

Através das críticas observadas, é possível asseverar que o interesse público não gozará de supremacia em todas as ocasiões em que estiver em conflito ao interesse particular e, para solucionar tal colisão, será usado o princípio da ponderação quando estiverem em jogo interesses diferentes, em que os poderes do Estado somente se fundamentam para a concreção de interesses da coletividade, sendo, assim, puramente instrumentais. Mas apenas é do interesse coletivo o assim classificado pela ordem jurídica e não qualquer razão que o representante do povo compreenda como tal.²¹²

Logo, de acordo com a perspectiva de Humberto Ávila, não existe ou não seria razoável o pleno domínio do interesse público sobre o interesse particular. No entanto, ele não explicita que tal preceito contido nesta convicção seja efetivamente um princípio. Entretanto, em termos gerais ele aceita se tratar de princípio e quando houver uma discordância das finalidades buscadas vindas das partes envolvidas, será realizada ponderação de princípios para evitar grandes prejuízos para elas.²¹³

Portanto, as críticas vertidas a respeito do debate sobre o interesse público e seu contexto, nos trouxeram um panorama de que realmente não é possível ter a completa predominância desta valoração em detrimento dos demais interesses primordiais para o adequado funcionamento coletivo. No entanto, há uma necessidade premente da utilização do princípio da ponderação em caso de conflito de interesses.

Após a exploração detalhada do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, é imprescindível ligar essa concepção à questão central deste estudo. Esse princípio serve como um leme orientador para as ações da Administração Pública, o que inclui a gestão das fundações públicas de direito privado. Em vista disso, é fundamental considerar como a premissa da supremacia do interesse público se aplica ao regime tributário dessas entidades.

²¹² FROTA, Hidemberg Alves da. O princípio da supremacia do interesse público sobre o privado no direito positivo comparado: expressão do interesse geral da sociedade e da soberania popular. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 239, p. 45-65, 2005, p. 50.

²¹³ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 94.

Afinal, a aplicação da imunidade recíproca está intrinsecamente relacionada ao objetivo de preservar a eficiência dos serviços públicos, evitando a dupla oneração dos recursos estatais.

Contudo, a interpretação e aplicação desse princípio nesse contexto específico geram controvérsias, visto que nem todas as fundações públicas de direito privado são vistas como puras expressões do interesse público. Por fim, essa análise aprofundada demonstra a importância de alinhar a jurisprudência sobre a imunidade tributária dessas fundações com a premissa da supremacia do interesse público, a fim de garantir que essa imunidade seja aplicada de maneira a maximizar o bem-estar da sociedade.

2.5.2 Indisponibilidade do interesse público

Similarmente ao que aconteceu com o princípio da supremacia e a própria ideia de interesse público, o reconhecimento quase glorioso do princípio da indisponibilidade no Direito Administrativo brasileiro se concretiza fundamentalmente devido à difusão dos ensinamentos de Mello. Habitualmente, esse renomado autor erige esses conceitos com base estrutural para todo sistema jurídico-administrativo no Brasil e suas obras têm sido incontestavelmente as mais influentes em matéria do Direito Administrativo nas últimas décadas. Assim, não haveria motivo para o princípio da indisponibilidade não contar com tamanha relevância.

A título de pontapé inicial para o exame do conteúdo jurídico da indisponibilidade do interesse público, eleva-se os ensinamentos do supracitado autor, corroborando que o significado da indisponibilidade habita no fato de que sendo interesses classificados como próprios do coletivo, isto é, internos ao âmbito público, “e eles não se encontram à livre disposição de quem quer que seja por inapropriáveis”. Ainda conforme Mello, o próprio órgão administrativo que os representa “não possui disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe recai somente curá-los — o que também consiste um dever — na estrita consonância do que predispor a *intentio legis*”.²¹⁴

Embora exista ampla aceitação sobre a definição do referido autor e a influência que ela tem nos trabalhos de outros estudiosos, não há consenso na doutrina brasileira quanto ao conteúdo do princípio da indisponibilidade do interesse público. Isso talvez se deva à falta específica nos textos em relação à compreensão adequada deste assunto. Nos significativos estudos de Moretti, é estudada a indisponibilidade segundo quatro perspectivas da doutrina nacional: a indisponibilidade do fim legal; a indisponibilidade do dever de agir; a

²¹⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 36. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 76.

indisponibilidade de materiais e serviços públicos; e a indisponibilidade de competências administrativas.²¹⁵

A indisponibilidade do fim legal é o aspecto ao qual o princípio abordado é mais constantemente ligado. Desde os ensinamentos clássicos da doutrina é possível compreender que na atividade administrativa pública o bem não é compreendido vinculado à vontade ou personalidade do administrador, conduto ao propósito impessoal a que tal vontade deve servir, a qual é vislumbrada explicitamente na legislação, segundo Lima.²¹⁶

É interessante observar que, nem mesmo nos casos de confronto entre os interesses públicos, a Administração não conseguirá mudar um fim legal. Isso poderia ser visto como impossível no momento em que duas regras com interesses contraditórios colidem dentro de uma única situação concreta. No entanto, é importante ter presente que o objetivo principal incumbido à indisponibilidade dos bens públicos é aquele estabelecido nas leis constitucionais, interpretadas e executadas de forma sistemática, como um conjunto homogêneo de regras adotadas pela Administração Pública. Por conseguinte, quando se encontra diante de uma situação específica e a Administração é forçada a não atingir os objetivos da norma legal, é essencial que isso seja realizado somente na extensão que for considerado pertinente, necessário e proporcional. Garantindo, desse modo, a concretização do interesse do público em uma perspectiva mais abrangente.

A indisponibilidade do dever de agir, por sua vez, é aquilo que exige que a Administração Pública se esforce ininterruptamente no sentido de concretizar o interesse público. O Estado não pode propositalmente abster-se de agir quando verificar a existência do interesse coletivo na situação em questão, mesmo sem haver previsões legais em relação à conduta da Administração. Se isto acontecer, as medidas judiciais mandamentais são aceitáveis, aplicando à Administração uma obrigação de satisfazer norteadas à concreção do interesse público. A partir desta compreensão é que se desenvolve o princípio da continuidade dos serviços oferecidos pelo Estado.²¹⁷

Demonstra-se valioso destacar que a indisponibilidade do dever de agir também deve ser vista sob outra perspectiva, no tocante às omissões estatais. Por essas circunstâncias, esse mandamento busca evitar que o Estado adote alguma ação quando perceber que se tratará de

²¹⁵ MORETTI, Natalia Pasquini. Uma concepção contemporânea do princípio da indisponibilidade do interesse público. In: MARRARA, Thiago (org.). Princípios de direito administrativo: legalidade, segurança jurídica, impessoalidade, publicidade, motivação, eficiência, moralidade, razoabilidade, interesse público. São Paulo: Atlas, 2012. p. 452-467, p. 460.

²¹⁶ LIMA, Ruy Cirne. Princípios de Direito Administrativo. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 37.

²¹⁷ ARAÚJO, Edmir Netto de. Curso de Direito Administrativo. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 74.

uma violação ao interesse coletivo. Desse modo, demanda-se que o ente estatal opte por uma postura omissiva. É o que acontece quando se exige da Administração o respeito a função de defesa dos direitos fundamentais, a qual garante aos administrados um âmbito de liberdade preservado da ingerência estatal reacionária.

A indisponibilidade de bens e serviços públicos tem a ver com a noção de que o administrador, não sendo proprietário daquilo que é público, não tem permissão para dispor, exceto nos casos expressamente previstos na legislação e seguindo os métodos lá descritos. É uma concepção que obsta à Administração Pública, por exemplo, realizar livremente negócios imobiliários ou confiar à iniciativa privada a prestação de um serviço público sem ter antes realizado licitação.²¹⁸

A indisponibilidade das competências administrativas, por seu turno, é o que obsta a Administração Pública de deixar cumprir com aqueles deveres impostos pela legislação e de fazer uso das prerrogativas concedidas pelo regime jurídico-administrativo para materializar o interesse público. Conforme leciona Di Pietro, exatamente por não poder dispor do interesse público cuja guarda lhes seja aferida pelo ordenamento, os poderes aferidos à Administração possuem o viés de poder-dever, isto é, são poderes que ela não pode deixar de realizar, sob pena de omissão.²¹⁹

Essencialmente, é uma divisão instrutiva, que realiza sua finalidade ao padronizar os variados campos da incidência do princípio da indisponibilidade do interesse público no âmbito do Direito Administrativo brasileiro. Contudo, o empecilho habita na circunstância de que muitas vezes, diante de casos concretos, administradores públicos tomam suas decisões guiadas somente por uma dessas faces listadas anteriormente, esquecendo, conscientemente ou não, das outras vertentes de tal princípio.

Assim, ao fazerem isso, desvirtuam a verdadeira noção da indisponibilidade do interesse público, gerando posições conservadoras e inflexíveis que, no contexto prático, não conseguem preservar o interesse público de forma realmente apropriada. É muito bem estabelecido que o interesse público é uma ideia flexível (dependendo não somente da legislação vigente, mas também do contexto fático de cada caso singular), assim, os entendimentos estreitos desse princípio jamais serão capazes de abarcar algo ainda tão complexo.

Logo, um apropriado entendimento do conteúdo jurídico relativo ao princípio da indisponibilidade do interesse público deve levar em conta todos os efeitos envolvidos na esfera protetora dessa norma. Paralelamente, é importante salientar o papel de “contraponto” exercido

²¹⁸ GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 10.

²¹⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 67.

pelo caráter da indisponibilidade no tocante à supremacia do interesse público, com objetivo de regular a atuação administrativa no decorrer da perseguição de um determinado fim público, não admitindo que as prerrogativas da Administração sejam utilizadas para a promoção de qualquer outra finalidade que não a de interesse coletivo. É possível verificar, assim, que os princípios da supremacia e da indisponibilidade do interesse público são compilações no Direito Administrativo brasileiro, daquilo que se conhece como a oposição entre, respectivamente, as prerrogativas e as submissões por parte da Administração Pública, relevante elemento característico desta área do Direito.²²⁰

Dessa maneira, o liame entre os princípios da supremacia e da indisponibilidade do interesse público é evidente. Enquanto o primeiro fornece à Administração prerrogativas classificadas como indispensáveis para que sejam praticadas as funcionalidades exigidas pelo poder público, o segundo age com balizas para tais prerrogativas, de modo a condicionar a atividade da Administração ao alcance dos fins legais, o que se realiza por meio da imposição de uma gama de sujeições que, bem como acontece com as prerrogativas, também não são vislumbradas nas relações privadas.²²¹

A indisponibilidade, por conseguinte, é bem mais do que dizer o óbvio, tendo uma fundamental função de orientação da atuação jurídico-administrativa. É importante entender que a indisponibilidade do interesse público é a resposta existente na própria legislação administrativa para inibir os possíveis excessos, caso se outorgasse à Administração somente prerrogativas. Por fim, este princípio, ao enfatizar o dever estatal de atender os interesses da sociedade, propôs adotar um aspecto democrático para o Direito Administrativo no Brasil, função como referência jurídica do caminho que a Administração tem que seguir, visando atingir as finalidades definidas na Constituição Federal de 1988.²²²

A conclusão que se pode tirar desse raciocínio é a de que o princípio da indisponibilidade do interesse público tem como objetivo estabelecer um equilíbrio entre as prerrogativas da Administração Pública e as suas limitações, a fim de garantir um bom destino às finalidades legais. Assim, dada à supremacia percebida administrativamente, espera-se usufruir dos melhores resultados possíveis em uma determinada circunstância protetora.

²²⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 36. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 57.

²²¹ HACHEM, Daniel Wunder. Princípio constitucional da supremacia do interesse público. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 106.

²²² BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

Em suma, o papel primordial desempenhado por essas duas figuras jurídicas — representando mais precisamente pelo dueto lido acima — consistirá na promoção de uma sociedade mais justa e igualitária. Tudo isso usando como referência os valores e as normas estabelecidas na Constituição Federal de 1988.²²³ Nesse ínterim, percebe-se em suma que o princípio da indisponibilidade do interesse público exerce um papel fundamental no controle da atuação administrativa.

Compreendendo a noção de indisponibilidade do interesse público, percebe-se a sua interconexão com a temática central deste estudo, a imunidade tributária das fundações públicas de direito privado. Este princípio aponta que a Administração Pública não pode abdicar dos interesses que lhe são confiados pela lei, o que inclui a responsabilidade de gerir entidades como as fundações públicas de direito privado. Na busca pela eficiência e efetividade dos serviços públicos, é fundamental avaliar o papel da imunidade recíproca em relação a essas entidades.

2.5.3 Legalidade

Do ponto de vista filosófico-ideológico, o princípio da legalidade é a cura natural para um poder monocrático ou oligárquico, representando, assim, a ideia de soberania popular defendendo os direitos dos cidadãos.²²⁴ No âmbito dos particulares, este princípio é sintetizado na frase: “ninguém será compelido a fazer ou abster-se de fazer algo que não previsto por lei”, com fulcro no artigo 5º, II, da CF/88.²²⁵ Nesse sentido, só as leis têm autorização para dar início às obrigações e conceder direitos. Por outro lado, no contexto do Direito Administrativo e como consequência imediata desse princípio constitucionalmente assegurado (artigo 37 da CF/88), a Administração Pública tem que agir dentro dos limites impostos por lei.²²⁶

O objetivo é que a liberdade dos particulares não seja reprimida pelo despotismo do administrador público ou por outra forma de expressão da autoridade pública, usualmente revelada através do Poder Executivo. A lei representativa da vontade popular se configura como

²²³ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

²²⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Discrecionalidade e Controle Judicial*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 166.

²²⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

²²⁶ *Ibid.*

antídoto contra os malefícios à nação, apontando para uma perspectiva expansiva da norma, permitindo abranger todo o direito vigente.²²⁷

Reconhecida como “autonomia da vontade” no âmbito privado, a legalidade eleva que não há obrigações ou proibições sem sustentação em lei. Logo, é possível executar tudo aquilo que na legislação não tem restrições, dando assim autonomia para aos particulares diante de uma grande variedade situações na sua esfera privada e estabelecendo suas escolhas entre fazer alguma coisa ou não, sempre guiados pelas disposições legais.

Por sua vez, compreendido como “legalidade estrita” na esfera do Estado, o princípio da legalidade prevê que agentes públicos não conseguem tomar qualquer ação sem existir previsão na lei. Neste sentido, o grau de discricionariedade do administrador público é menor quando em comparação aos particulares, já que só têm autorização para praticar qualquer ato se houver permissão por uma normativa válida.

A atividade administrativa só pode ser aplicada por meio de autorização legal, em suma a legalidade da atuação da administração pública não versa apenas sobre a ausência de imposição legal, mas presume autorização dela como quesito indispensável à sua ação. Também é imposto aos administradores públicos, por meio do princípio da legalidade, deveres irrenunciáveis, evitando que os agentes deixem de exercer os poderes e executar os deveres impostos por lei. O administrador público não pode esquivar-se ou distanciar-se das normas legais, sob pena, conforme o caso, de responsabilização disciplinar, cível e criminal.²²⁸

Logo, a regularidade administrativa está relacionada com outro princípio abordado anteriormente que é o da indisponibilidade do interesse público. Portanto, não seria permitido para os administradores agirem por sua própria vontade quanto aos interesses da sociedade, com o objetivo de se evitar arbitrariedades e abusos cometidos pelos governantes.

Nesse panorama, Coelho assevera que o princípio da legalidade é o que determina a supremacia da lei, condição sem a qual não poderia ser elevado o Estado Democrático de Direito. A finalidade precípua de tal princípio é obstar o arbítrio do governante. Assim, o Estado direciona um vasto poder nas mãos dos governantes e de seus auxiliares, e não fosse o nítido estabelecimento desse princípio constitucional, possivelmente o poder realizado pela Administração Pública sobre os administrados seria excessivo ou desmedido.²²⁹

²²⁷ CYRINO, André. Legalidade administrativa de carne e osso. *Revista de Direito Administrativo*, v. 274, p. 175-208, 2017, p. 194.

²²⁸ MEIRELLES, Hely Lopes; ALEIXO, Dêlcio Balestero; BURLE FILHO, José Emmanuel. *Direito administrativo brasileiro*. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 87.

²²⁹ COELHO, Ricardo Corrêa. *O público e o privado na gestão pública*. 3. ed. Florianópolis: UFSC; Brasília: CAPES; UAB, 2014, p. 50.

Nesse diapasão, nota-se que o princípio da legalidade detém muitas interpretações e análises doutrinárias. Ademais, o supracitado pode ser verificado sob vários critérios, asseverando os estudos de Marrara que:

Merecem destaque, nesse particular, as regras da reserva legal (*Vorbehalt des Gesetzes*) e a da supremacia da lei (*Vorrang des Gesetzes*), ambas fortemente interrelacionadas na medida em que visam a conferir legitimação democrática às ações do Estado. Os objetivos dessas duas regras decorrentes do princípio da legalidade não são outros senão o de evitar que o Estado aja quando o povo – representado pelo Legislador – não deseje e não aja quando este assim o queira. A legalidade nada mais é, pois, que a expressão máxima do Estado Democrático de Direito, característica maior do Estado brasileiro (art. 1º, caput CF).²³⁰

Apesar de estar em conformidade com a lei, o autor explica que o Estado não pode proceder sem possuir uma norma jurídica que lhe permita tal atividade. De forma sucinta, isso se caracteriza pela regra “nada sem legislação”. Contrariamente do Direito Privado — no qual imperam o princípio da autonomia da vontade, como visto, no qual as partes têm total liberdade para tudo aquilo que não for expressamente proibido por leis, contudo, no ambiente Administrativo somente é permitido realizar atos avaliados como válidos à luz da Constituição, leis específicas e regulamentações emitidas pelos próprios entes estatais.

Apesar de não existir hierarquia entre todos os princípios da Administração Pública citados no artigo 37 da Carta Constitucional, o princípio da legalidade concentra atenção especial, na medida em que todas as ações administrativas devem segui-lo e ser praticadas sob suas prescrições legais. Logo qualquer julgamento oposto à legislação ou além do estabelecido por ela é considerado nulo desde sua origem.²³¹

Nesse sentido, o princípio da legalidade constitui a principal regra de direção e limitação às atividades do Estado. Nenhuma decisão pode ser tomada antes de consultar a lei correspondente e estabelecer sua legitimidade na Constituição. A autoridade dos órgãos estatais decorrente deste fundamento cria um parâmetro claro para aqueles que têm com elas contato, impedindo unilateralidades extrapoladas sob pena de anulações dessas decisões por seus excessos. Portanto, este princípio é fator determinante para que as instituições governamentais funcionem adequadamente dentro da ordem democrática firmemente estabelecida desde 1988 no Brasil.

²³⁰ MARRARA, Thiago. As fontes do Direito Administrativo e o Princípio da Legalidade. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (coord.). *Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010. p. 230-259, p. 25.

²³¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

A análise sob a ótica da legalidade se mostra fundamental para o entendimento da imunidade tributária das fundações públicas de direito privado, destacando a importância do Supremo Tribunal Federal na consolidação de um posicionamento que atenda às demandas do interesse público, à luz do ordenamento jurídico brasileiro. Este princípio, portanto, constitui um alicerce para aprofundamento e continuidade do debate sobre o tema, visando aprimorar a compreensão jurídica e contribuir para o desenvolvimento de uma jurisprudência mais sólida e coesa.

2.5.4 Impessoalidade

A doutrina de Di Pietro ensina que a impessoalidade envolve o estabelecimento de uma ponderação equilibrada dos interesses envolvidos, para que não haja aquisição de decisões motivadas por finalidades particulares.²³² Assim, apenas o usufruto da sociedade como um todo poderá contribuir na tomada de postura do agente público em relação às suas funções. Com a inclusão do princípio da impessoalidade no texto constitucional de 1988,²³³ tal pretensão buscou impedir, conforme Mello, atos por simpatia, nepotismo, vingança ou outros meios influenciadores diversos. Buscando-se, desta forma, a preponderância de que os poderes aferidos se finalizam no bem comum a toda sociedade, além de possibilitar que os resultados nada tenham a ver com interesses puramente individuais.²³⁴

Estabelecido no art. 37, *caput*, da CF/88,²³⁵ o princípio da impessoalidade vale para tanto os administrados quanto para própria Administração Pública e é considerado um veículo para os objetivos administrativos, isto é, a fim de atingir o bem coletivo. A impessoalidade expressa uma das principais metas do Estado Democrático de Direito brasileiro e representa um preceito do princípio da isonomia. De acordo com esse entendimento, é proibido que a Administração Pública aborde tratamentos diferentes para administrados em condições jurídicas similares, limitando-se a agir em benefício da população.

Nesse panorama, os estudos de Mello aferem uma conceituação muito usada para o supracitado princípio:

²³² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 65.

²³³ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

²³⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 36. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 122.

²³⁵ BRASIL, *op. cit.*

Nele se traduz a ideia de que a Administração tem que tratar a todos os administrados sem discriminações, benéficas ou detrimenotas. Nem favoritismos nem perseguições são toleráveis. Simpatias ou animosidades pessoais, políticas ou ideológicas não podem interferir na atuação administrativa e muito menos interesses sectários, de facções ou grupos de qualquer espécie.²³⁶

Os estudos de Cunha Junior definem o princípio da impessoalidade como sendo aquela em que a atividade administrativa é realizada para beneficiar todos os administrados, em outras palavras: a sociedade. Nesse sentido, considerando tal princípio, a Administração Pública deve manter um status de neutralidade perante seus destinatários e não agir sob bases discriminatórias, a não ser que o interesse coletivo seja provado, sob pena de configurar abuso de poder e desvio da finalidade.²³⁷

É importante frisar que existem outras acepções do princípio da impessoalidade, desvinculadas da mencionada acima, mas tão relevantes quanto à pesquisa em questão. O referido princípio determina a proibição aos administradores públicos de aproveitarem os serviços e obras para benefícios particulares. Consequentemente, atividades, serviços e campanhas de órgãos públicos necessitam possuir um caráter educacional ou direcionado a assuntos sociais, sendo proibido nomes, fotos ou distintivos que se configurem uma promoção pessoal de autoridades ou servidores com fundamenta no § 1º do artigo 37, da CF/88.²³⁸

A Lei n. 8.112/90,²³⁹ relacionada ao regimento legal dos servidores públicos civis da União, das autarquias e fundações federais, possui diversas disposições destinadas a desincentivar o cometimento de atos contrários à impessoalidade, estabelecendo punições para aqueles que em tal condição especial perpetrarem ações guiadas por interesses particulares prejudiciais aos interesses públicos.

A Lei n. 13.019/14,²⁴⁰ conhecida como “Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil”, estipula o quadro jurídico das colaborações estabelecidas entre a

²³⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 36. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 268.

²³⁷ CUNHA JUNIOR, Dirley da. Curso de Direito Administrativo. 11. ed. Salvador: Jus Podivm, 2012, p. 40.

²³⁸ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

²³⁹ *Id.* Lei n. 8.112, de 11 de dezembro de 1990. Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. Brasília: Presidência da República, 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8112cons.htm. Acesso em: 15 fev. 2023.

²⁴⁰ *Id.* Lei n. 13.019, de 31 de julho de 2014. Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis n. 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999. (Redação

Administração Pública e as organizações da sociedade civil, que visam atender um interesse mútuo e público. Além disso, prevê normas destinadas à desburocratização do processo de prestação de contas, bem como para a transparência no uso dos recursos públicos. Dessa forma, estabelece que o chamamento público seja a regra predominante desses acordos e mostra assim os princípios da impessoalidade nos atos administrativos. Assim, é possível aferir que a CF/88 requer que os atos da Administração Pública sejam realizados com caráter impessoal, e a Suprema Corte do país criou leis e posicionamentos com vistas à garantia desse princípio.²⁴¹

Um dos fatores que elucida a inobservância deste princípio para a Administração é a desinformação, por parte desses agentes públicos, sobre os ideais constitucionais direcionadores dos atos oficiais e das leis específicas vinculadas à Administração Pública. Todas as ações do agente da Administração no seu cargo devem obedecer às premissas administrativas estabelecidas na CF/88.²⁴² Nesse sentido, um ato cheio de subjetividade, nepotismo ou qualquer outro prejuízo ao julgamento imparcial pode gerar o oposto daquilo que é pretendido: caracterizando-se como meios e formas desvinculados da impessoalidade.²⁴³

É fácil perceber a desobediência do princípio da impessoalidade nos dias atuais, visto que existem muitos comportamentos e atividades em desconformidade aos reais objetivos da Administração Pública, o que sugere, de acordo com Gabardo, que tal princípio nem sempre é observado. Assim, o princípio da impessoalidade não teria validade se não preferisse o interesse geral sobre os particulares. Logo, a prioridade deste interesse (geral) teria necessariamente de ser ascendente em relação às pretensões privadas dos indivíduos.²⁴⁴

A Lei n. 12.846/13, que lida com a responsabilidade administrativa e civil de pessoas jurídicas por condutas ofensivas à Administração, nacional ou estrangeira, no seu dispositivo 5º aborda vários comportamentos que rompem os princípios básicos dos atos administrativos,

dada pela Lei n. 13.204, de 2015). Brasília: Presidência da República, 2014. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm. Acesso em: 16 fev. 2023.

²⁴¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

²⁴² *Id.* Lei n. 13.019, de 31 de julho de 2014. Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis n. 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999. (Redação dada pela Lei n. 13.204, de 2015). Brasília: Presidência da República, 2014. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm. Acesso em: 16 fev. 2023.

²⁴³ CARVALHO, Matheus. Manual de Direito Administrativo. 6. ed. São Paulo: Juspodium, 2019, p. 73.

²⁴⁴ GABARDO, Emerson. O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado como fundamento do Direito Administrativo Social. Revista de Investigações Constitucionais, Curitiba, v. 4, n. 2, p. 95-130, 2017. p. 120.

dentre os quais podem ser mencionados: apresentar uma vantagem indevida, impulsionar a realização de práticas ilegais e o uso do nome de uma pessoa física ou jurídica para mascarar ou dissimular seus verdadeiros interesses ou a identidade dos beneficiários das condutas realizadas.²⁴⁵ Assim, é muito importante para o gestor público entender com clareza que a impessoalidade está intimamente ligada à legalidade e à moralidade, sendo necessário que suas conduções no manuseio do que for público estejam baseadas no princípio da impessoalidade para satisfazer os interesses de toda essa sociedade.

Apesar de existirem diferentes visões do mesmo princípio, nenhuma delas se afasta da premissa-base do alcance do interesse público. Se a ideia sugerida impede que Administração estabeleça distinções nos administrados em posições equivalentes, ou aja de modo a favorecer ou prejudicar determinada pessoa, ou então tem como objetivo que a vontade dos administrados não seja misturada à alcançada pela Administração, faz isso devido ao interesse público, sendo este um propósito prioritário a ser alcançado.

Portanto, é fundamental destacar exatamente qual o objetivo ao qual tal princípio se adere. Ao fazer uma análise prematura pode-se frisar que sua maior atividade tem como base somente dar tratamento igualitário para os particulares quando submetidos a relações jurídicas semelhantes. Todavia, como foi relatado acima, seu valor também está na proteção do interesse público, porque é nisto onde são constatadas as principais características da Administração: a indisponibilidade e supremacia de seu interesse.

No que tange ao princípio da impessoalidade, que determina que a Administração Pública deve agir sem favoritismos, garantindo igualdade de tratamento a todos os administrados, o debate sobre a aplicabilidade da imunidade tributária às fundações públicas de direito privado adquire ainda mais complexidade. Em consonância com esse princípio, a concessão de imunidade recíproca às fundações públicas de direito privado não deve se dar em detrimento de outras entidades públicas ou privadas, mas sim, em prol do interesse público.

2.5.5 Moralidade

O princípio da moralidade deve ser observado como qualidade fundamental às pessoas que estão atrás das movimentações e destinações das verbas públicas, e é específico à índole do

²⁴⁵ BRASIL. Lei n. 12.846, de 1º de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2013. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/12846.htm. Acesso em: 18 fev. 2023.

ser humano, não nascendo por intermédio da legislação. Di Pietro esclarece que existirá afronta ao princípio da moralidade sempre que a conduta do administrado ou da Administração, que se associa juridicamente a ela, mesmo que de acordo com a lei, ofender “a moral, os bons costumes, as regras de boa administração, os princípios de justiça e de equidade, e a ideia comum de honestidade”.²⁴⁶

Conforme a perspectiva de Márcio Cammarosano, o princípio da moralidade administrativa não se refere diretamente e imediatamente à moral comum, seja ela individual ou social não institucionalizada, nem a determinado ideal de justiça arraigado nas crenças pessoais de qualquer indivíduo, ou a uma suposta justiça absoluta e universal. De fato, o princípio da moralidade está vinculado ao próprio Direito, conduzindo os indivíduos a valores que são fundamentais para as normas jurídicas.²⁴⁷

Com seu “indispensável conteúdo axiológico”, essas normas escolhem valores derivados de outras regras do comportamento humano, tais como lealdade, boa-fé, veracidade, honestidade. Tais valores, uma vez transformados em termos jurídicos, merecem ser honrados pelo Administrador Público. Este, ao interpretar as regras nas quais esses valores estão refletidos, com o objetivo de aplicá-las, e ao analisar cenários reais para determinar seu alcance, não pode negligenciar o significado que os conceitos que expressam esses valores possuem na comunidade da qual emergem e em um determinado momento histórico. Contudo, sempre deve manter a consciência focada na perspectiva contextual do sistema normativo.²⁴⁸

Pode-se dizer que o princípio da moralidade, nos dias atuais, possui autonomia própria, contudo, no passado, um ato imoral era ilegal por violar a legalidade. Dessa forma, ocorreu uma notada evolução no conceito após o ganho de autonomia, uma vez que a moralidade reivindica que a conduta praticada pelo administrador seja devidamente pautada na ética, no bom senso e nos bons costumes sociais, sempre em consonância com a honestidade.

Nesse contexto, o referido princípio impõe que o administrador público não deve excluir os preceitos éticos que norteiam sua conduta, isto é, deve não apenas averiguar os critérios de conveniência e justiça, mas também agir com plena honestidade no exercício de suas funções. Assim, é importante destacar que tal forma de conduta deve existir não apenas nas relações entre Administração e administrados, mas também internamente.

Dessa forma, Meirelles compreende que a moralidade:

²⁴⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 74.

²⁴⁷ CAMMAROSANO, Márcio. *O princípio constitucional da moralidade e o exercício da função administrativa*. Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 85.

²⁴⁸ CAMMAROSANO, *loc. cit.*

Não se trata da moral comum, mas sim de uma moral jurídica, entendida como o conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração, a partir das quais o agente administrativo, como ser humano dotado da capacidade de atuar, deve, necessariamente, distinguir o Bem do Mal, o honesto do desonesto. E, ao atuar, não poderá desprezar o elemento ético de sua conduta. Assim, não terá que decidir somente entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o importuno, mas também entre o honesto e desonesto. Por considerações de Direito e de Moral, o ato administrativo não terá que obedecer somente à lei jurídica, mas também à lei ética da própria instituição, porque nem tudo que é legal é honesto, conforme já proclamavam os romanos: “*non omne quod licet honestum est*”. A moral comum, é imposta ao homem para sua conduta externa; a moral administrativa é imposta ao agente público para sua conduta interna, segundo as exigências da instituição a que serve e finalidade de sua ação: o homem comum.²⁴⁹

Dessa maneira, no meio de todos os princípios constitucionais distintos, o da moralidade certamente é o que leva a maior parte de subjetividade. Por mostrar-se como uma possibilidade de diversos conceitos do que seria moral, é inviável atingirmos um denominador comum, que reúna todos os conceitos de moral presentes nos cidadãos. Conforme tal princípio, a Administração Pública, caracterizada por seus agentes, tem de agir dentro dos termos éticos. Observando a boa-fé e lealdade precisando o Estado atuar com sinceridade em relação aos administrados, sendo proibido qualquer conduta desleal ou contaminado por malícia, que provoque dificuldade, confusão ou ainda atenuar o exercício dos direitos por parte da sociedade.²⁵⁰

A moral sugere o indivíduo a percorrer o melhor caminho, com o intuito de aperfeiçoamento pessoal. Tem feição íntimo, provido de unilateralidade. O Direito, por sua vez, não sugere, ordena e sanciona. A moralidade como princípio não dispõe de aprovação decorrente, porém é base para os atos da administração, sendo suporte no julgamento das atividades administrativas.

A moralidade administrativa, por parte da Administração, vai adiante da obediência restrita às normas jurídicas. O gestor público deverá obedecer ao respeito à Justiça e à razoabilidade, tendo a moralidade como desígnio de validade dos atos da Administração Pública. Enquadra-se nos atos de improbidade dispostos no artigo 37, § 4º da CF/88 as condutas desrespeitosas.²⁵¹

O princípio da moralidade administrativa, para alguns autores, não permanece de forma autônoma, dada a sua subjetividade e imprecisão. Para esses autores, a moralidade termina por

²⁴⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 44. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 122.

²⁵⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 36. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 120.

²⁵¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

ser absorvida completamente pelo princípio da legalidade. Todavia, cabe a arguição de que é muito arcaica a diferenciação entre Moral e Direito, sendo que esse é produto daquela. Honestidade e Licitude seriam as características específicas entre os princípios, afinal nem tudo que é legal é honesto.²⁵²

Por fim, tal princípio impõe que o Estado crie atividades de forma honesta, possibilitando a todos proveitos justos, suprimindo o uso do provérbio que diz que os fins justificam os meios. Assim, cumpre destacar que a moralidade deve estar ostentada no desempenho das ações aplicadas pelos agentes públicos, pois a sua presença viabiliza o controle e a contenção das arbitrariedades.

Acerca do princípio da moralidade, que estabelece que as ações da Administração Pública devem ser pautadas pela ética, probidade e boa-fé, a temática sobre a imunidade tributária das fundações públicas de direito privado é retomada sob uma nova luz. A imunidade recíproca, prerrogativa constitucional assegurada às entidades públicas, quando estendida às fundações públicas de direito privado, precisa estar intrinsecamente associada à moralidade. Ou seja, além do caráter legal, a concessão da imunidade deve buscar a realização do bem comum, sem abusos ou deturpações que possam comprometer a finalidade pública dessas entidades.

2.5.6 Publicidade

O princípio da publicidade, por sua vez, impõe ao poder público o dever de atuação com a maior transparência possível, para que a sociedade e os órgãos controladores possuam o devido conhecimento de suas realizações. Dessa forma, a publicidade se compreende no dever de transparência da Administração Pública, devendo promover uma atuação clara. Cardozo conceitua o princípio como aquele que demanda, no âmbito das formas permitidas no Direito, e dentro das balizas determinadas na CF/88,²⁵³ a obrigatoriedade na divulgação dos atos da Administração, com o propósito de viabilizar seu conhecimento e controle pelos órgãos estatais competentes e pela sociedade como um todo.²⁵⁴

²⁵² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 110.

²⁵³ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

²⁵⁴ CARDOZO, José Eduardo Martins. *Princípios constitucionais da administração pública* (de acordo com a Emenda Constitucional n. 19/98). In: MORAES, Alexandre (coord.). *Os 10 anos da Constituição Federal*. São Paulo: Atlas, 1999. p. 150-183, p. 164.

No que tange ao princípio da publicidade, o encargo de divulgação oficial dos atos administrativos também está relacionado ao art. 37 do texto constitucional de 1988,²⁵⁵ sendo exprimido no livre acesso da sociedade às informações de seu intento de forma transparente no setor público. Em conformidade aos estudos de Moraes, a publicidade “consiste em uma obrigação que todos os atos sejam públicos de forma a afastar possíveis fraudes no sistema administrativo”.²⁵⁶

Assim, compreende-se o princípio da publicidade como o dever de transparência dos atos exercidos pelo administrador, na intenção do completo acesso do administrado sobre todos os atos do Estado. Partindo-se dessa concepção de que todo poder é oriundo do povo, e que este, assim, é o titular do poder, deve possuir acesso a todas as informações exatamente no intento de controle de poder. Desse modo, não pode existir em um Estado Democrático de Direito, no qual o poder emana da população, a omissão de informações que a toda coletividade interessa, muito menos no que tange aos sujeitos individualmente atingidos por algum ato.

Através desse princípio, é possível verificar a indicação de que os atos praticados pela Administração Pública devem denotar da mais abrangente divulgação possível entre os administrados, tendo por fundamento a viabilidade de controlar a legitimidade da conduta dos agentes administrativos. Para tanto, apenas com a plena transparência de conduta é que poderá ser aferida a legalidade ou ilegalidade dos atos e também o grau de eficiência de cada um destes.

No que diz respeito à forma da publicidade dos atos da Administração Pública, ela poderá ser feita através da publicação do ato ou, então, por uma simples comunicação a seus administrados. Importante destacar que o dever de publicação e/ou comunicação não obriga o efetivo conhecimento de fato do ato administrativo por seus destinatários, precisando que os elementos exigidos para efetivação da publicidade tenham ocorrido na maneira prevista pelo sistema jurídico pátrio.

A publicidade exerce duas funções que se complementam. Por um lado, ela garante a todos o poder de ter informações sobre os atos e omissões motivados pelos agentes estatais e até mesmo não estatais, quando se trata da gestão dos recursos públicos. Por sua vez, a garantia do conhecimento por parte de qualquer pessoa é um elemento desestimulante para práticas reprováveis, pois eleva o potencial de que as práticas reprováveis se tornem manifestas. O

²⁵⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

²⁵⁶ MORAES, Alexandre. Direito Constitucional Administrativo. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 86.

princípio da publicidade abrange, assim, a divulgação de informações de uma forma impessoal e generalizada, para que se torne conhecimento da população.²⁵⁷

Por este viés, para o mundo jurídico não interessa se a existência do ato e de seu teor tenha realmente alcançado o destinatário pois, uma vez realizada a publicação e/ou comunicação de acordo com as leis em vigor, haverá sempre uma presunção absoluta da ciência dos administrados, deleitando a exigência da publicidade. Meirelles afirma que a aplicabilidade do princípio da publicidade se amplia a toda e qualquer atuação estatal, “não só sob o aspecto de divulgação oficial de seus atos, como também de conhecimento da conduta interna de seus agentes”.²⁵⁸

Nesse contexto, é importante destacar que todos os agentes administrativos, incluindo as pessoas de direito privado que corroboram com o quadro da Administração Pública, serão submetidas ao princípio da publicidade, isto é, todos os agentes deverão dar conhecimento aos administrados de todos os seus atos praticados. Portanto, tem-se que a restrição a tal princípio apenas é possível nas situações que atestam a necessidade de sigilo, determinadas na legislação infraconstitucional ou na CF/88,²⁵⁹ que se refiram aos assuntos de segurança nacional, investigações da polícia ou interesse supremo da Administração, todos obtendo como motivação o interesse da coletividade.

Concluindo a análise sobre o princípio da publicidade, o qual estabelece a necessidade de transparência nas ações da Administração Pública, o estudo sobre a imunidade tributária das fundações públicas de direito privado se desdobra em implicações relevantes. A concessão da imunidade recíproca a essas entidades não deve ocorrer à margem da sociedade, mas, sim, ser fundamentada e divulgada de maneira ampla, conforme exige o princípio da publicidade. Tal medida permitirá aos cidadãos, destinatários finais dos serviços prestados pelas fundações públicas, acompanharem e fiscalizarem se a concessão da imunidade está cumprindo seu papel constitucional de garantir a eficiência na prestação de serviços públicos, sem privilégios indevidos ou desvios de finalidade.

²⁵⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de Direito Administrativo. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 61.

²⁵⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 36. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 97.

²⁵⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

2.5.7 Eficiência

O princípio da eficiência impõe que a atividade administrativa seja realizada com presteza, rendimento, qualidade e economicidade. Assim, o referido princípio pode ser compreendido na legítima exigência de que o exercício administrativo seja exercido nestas condições, uma vez que a atividade pública é eivada de pesados encargos e tributações. Dessa forma, a atividade administrativa não deve ser apenas pautada nos ditames da legalidade, mas também no alcance de resultados positivos para o serviço público, além de um atendimento de qualidade para sanar os anseios e as necessidades de seus administrados.

Nesse panorama, a doutrina de Meirelles sustenta que o princípio da eficiência demanda que a atividade administrativa seja realizada com devida presteza, perfeição e rendimento funcional. Compreende-se em um princípio contemporâneo dos atos administrativos, uma vez que não se contenta em ser desempenhados somente com legalidade, carecendo também de resultados exitosos para o serviço público de qualidade e o satisfatório alcance das necessidades da sociedade.²⁶⁰

Cumpra destacar que a ideia de eficiência não é algo recente na Administração Pública, tendo em vista que sua origem foi identificada anteriormente à Emenda Constitucional n. 19 de 1988.²⁶¹ Todavia, as fortes influências do neoliberalismo advindas do processo de globalização, levaram o país a promover uma Reforma Administrativa e também à inclusão do princípio da eficiência entre aqueles norteadores da Administração Pública.

Desta feita, vale evidenciar o entendimento de Martins sobre o estudado princípio, que sustenta que ele assume duas vertentes, em que a primeira é estruturar e adequar a máquina estatal para atribuir mais racionalidade para que as necessidades sociais sejam atingidas de forma mais exitosa, e a segunda vertente é regulamentar a atuação dos agentes públicos intencionando que estes tenham um desempenho satisfatório possível ao alcance dos melhores resultados.²⁶²

²⁶⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 44. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 98.

²⁶¹ BRASIL. Emenda Constitucional n. 19, de 4 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm. Acesso em: 23 fev. 2023.

²⁶² MARTINS, Cristiane Fortes Nunes. *O princípio da eficiência da Administração Pública*. Teresina: FAETE, 2014, p. 61.

Nesse sentido, mesmo antes da edição da Emenda Constitucional n. 19/89,²⁶³ os estudos de Eros Grau já debatiam que a eficiência no cerne da Administração Pública alcançou muita relevância, tornando-se um valor transparente e fundamental, pois não recai ao interesse social a manutenção de um sistema ineficiente. A consolidação do referido valor alcançou a normatividade, alterando-se no princípio da eficiência a ser respeitado por todo o sistema jurídico, no que diz respeito à Administração Pública. Verifica-se que o supracitado princípio direciona à Administração um processo célere, exato e hábil a emanar os efeitos que supram as necessidades da coletividade.²⁶⁴

Ainda que a eficiência da Administração Pública seja elemento mais do que almejado por todos, evidencia-se que o princípio da eficiência é juridicamente tão natural e de tão complexo controle ao Direito, que mais aparenta ser “um puro acessório incluído ao dispositivo 37 da CF/88 ou a externalização de uma aspiração dos que burilam no texto”.²⁶⁵ Sob outro aspecto, o princípio da eficiência possui um mecanismo de princípio mais abrangente, verificado há muito tempo no Direito, reconhecido como o princípio da boa administração. Assim, a eficiência da Administração é elemento almejado e aguardado por toda a sociedade.

Contudo, o sucesso de uma Administração não depende apenas do cumprimento da lei, é necessário que existam diretrizes e limites sejam estabelecidos para certificar que as atividades estão sendo realizadas da melhor maneira. Dessa forma, a implementação de regras tem por objetivo fornecer um método capaz de alcançar os níveis ideais de eficiência na conclusão das tarefas. Esses parâmetros só poderiam ser definidos através do aprimoramento dos princípios utilizados durante o desempenho desses serviços.

No mesmo intento de compreensão, verifica-se que o princípio da eficiência faz com que os gestores ajam em conformidade a ações estruturadas de modo adequado, realizadas com o menor dispêndio possível, controladas e examinadas em virtude das vantagens que emanam para o deleite do interesse coletivo, na medida em que todo ato administrativo deve ser norteado para a materialização efetiva do objetivo colocado pela legislação. A eficiência, assim, possui visível evidência sobre o desempenho do administrador público, pois recai a ele uma atuação transparente, efetiva e sempre intencionada ao melhor resultado possível.

²⁶³ BRASIL. Emenda Constitucional n. 19, de 04 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm. Acesso em: 23 fev. 2023.

²⁶⁴ GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na constituição de 1988. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1991, p. 90.

²⁶⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 36. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 118.

Corroborando a questão, os estudos de Meirelles *et al.* revelam que

O princípio da eficiência demanda que a função administrativa seja realizada com celeridade, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio relativo à Administração Pública, que já não se satisfaz em ser desempenhada somente com legalidade, exigindo efeitos positivos para o serviço público e satisfatório atendimento dos interesses da sociedade e de seus membros.²⁶⁶

No entendimento de Figueiredo sempre recaiu à Administração exercer suas funções com a devida eficiência administrativa, pois é de se examinar o que altera com a adição do princípio da eficiência, uma vez que, ao que se aduz, seguramente, à Administração sempre comportou-se agir com eficiência administrativa para seus atos.²⁶⁷

Nessa conjuntura, ressalta-se que a conjugação do referido princípio com o da boa administração é reflexo de um trabalho de vanguarda dos doutrinadores jurídicos, edificada desde o século XX por Resta e Falzone, que assentaram a transcendência da definição de poder-dever de administrar, colocado pela administração burocrática, onde objetivo precípua é alcançar a eficácia jurídica, para determinar como um avanço o dever da boa administração, que atualmente é amparado pelas novas definições gerenciais, direcionadas à eficiência da Administração Pública.²⁶⁸

Desse modo, a boa administração pública deve ser entendida quando for coordenada, informada e norteadas por todos os princípios constitucionais que a direcionam tanto no intento de afastar possíveis excessos que podem ser realizados, como ainda na intenção de afastar as omissões efetuadas pelos gestores públicos. Para tanto, a Administração sempre estará submetida ao controle e à fiscalização, sendo todas as suas ações, sobretudo aquelas tidas como juridicamente discricionárias, passíveis de monitorização, controle e adequação, quando necessário.

A concepção relativa à ineficiência não pode ser congruentemente permitida nem legitimada, deve ser apreciada, evidentemente, como uma anomalia, alheia ao âmago e à natureza dos atos e das relações sociais, seja na seara da vida pública ou privada. Dessa forma, a Administração demonstra distinções radicais no que tange à gestão dos negócios privados. Ao passo que nas relações jurídicas entre os particulares o que se eleva é a mútua vontade, livre e sem pressões, pois são disponíveis; por outro lado, os interesses públicos se demonstram

²⁶⁶ MEIRELLES, Hely Lopes; ALEIXO, Délcio Balestero; BURLE FILHO, José Emmanuel. Direito administrativo brasileiro. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 96.

²⁶⁷ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Curso de Direito Administrativo. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 166.

²⁶⁸ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. A lei de responsabilidade fiscal e seus princípios jurídicos. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 221, p. 71-93, 2000, p. 84.

indisponíveis, por essa razão, o desempenho da Administração como gestão de interesses públicos é limitado por diversos fatores.

No intento de se alcançar a eficiência administrativa, através do ente estatal, um efeito eficiente não pode condicionar-se ao seu conceito na acepção econômica, devendo ser, sobretudo, em conformidade aos princípios e todas as diretrizes do texto constitucional de 1988 norteados a todo e qualquer ato ou política pública.²⁶⁹ Nesse diapasão, a eficiência administrativa apenas pode ocorrer como efeito de uma boa administração, e essa só será efetiva através do respeito e do cumprimento às premissas constitucionais, que estabelecem ao Estado brasileiro o intento da efetivação dos princípios que informam e direcionam um Estado Democrático de Direito.

Tais entendimentos e colocações possuem em comum o pensamento de que o princípio da eficiência, no cerne da Administração Pública, é uma norma jurídica aferida ao ente estatal e seus agentes, que realizam indireta ou diretamente tal atividade; que estabelece, juntamente com os outros princípios da Administração Pública, a procura do atendimento ao interesse coletivo, almejando sempre o modo mais assertivo para atingir o melhor resultado com os recursos, ferramentas e instrumentos disponíveis.

Vale destacar que a função administrativa não deve se restringir apenas ao contexto da legalidade, tendo em vista que os resultados positivos dependem de um serviço público de qualidade que possa efetivamente contribuir para o suprimento das necessidades da comunidade. Assim, as atividades administrativas devem ser aprimoradas e ampliadas, a fim de cumprir com os interesses gerais da comunidade servida. É pertinente considerar que o ideal é proporcionar um fluxo contínuo entre os resultados esperados pela gestão política e a qualidade dos serviços prestados à população. Assim, alcança-se maior autonomia para atender às demandas mais urgentes sem abrir mão da relevância das leis vigentes estabelecidas pelo Estado.

O princípio da eficiência está intrinsecamente relacionado com a questão da imunidade tributária às fundações públicas de direito privado. A finalidade deste princípio é assegurar a melhor utilização dos recursos, para que as entidades possam cumprir suas obrigações de maneira eficiente. Sendo assim, a imunidade recíproca deve servir como um instrumento para amplificar a eficácia do serviço público proporcionado por essas fundações, permitindo que estas operem de maneira mais efetiva e eficiente, sem o ônus adicional da tributação.

²⁶⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

3 O DIREITO TRIBUTÁRIO E O PODER DE TRIBUTAR DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

No presente capítulo, a análise é voltada para o poder de tributar da administração pública e os princípios limitadores inerentes a esse poder. O estudo do poder de tributar é fundamental para entender como o Estado obtém recursos financeiros para o cumprimento de suas funções e como esses recursos são distribuídos entre os diversos entes federativos. Além disso, é importante destacar que o poder de tributar não é absoluto, mas está sujeito a limitações impostas pela Constituição Federal e pelos princípios jurídicos que regem a tributação.

Nesse contexto, serão abordados aspectos como as diferentes espécies de tributos e a forma como eles são classificados, tais como impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. A compreensão dessas categorias é essencial para identificar a natureza jurídica dos tributos e estabelecer as bases para a análise da aplicação dos princípios limitadores do poder de tributar.

Os princípios limitadores do poder de tributar, por sua vez, serão discutidos à luz da Constituição Federal, enfocando os objetivos que eles visam alcançar, como a garantia da legalidade, a promoção da isonomia, a proteção contra a retroatividade, a observância da anterioridade anual e nonagesimal, a vedação ao confisco e a consideração da capacidade contributiva.

3.1 A competência tributária e o poder de tributar da Administração Pública

O poder de tributar é uma das principais competências da administração pública e tem grande relevância para o funcionamento do Estado e para a manutenção dos serviços públicos. A CF/88 estabelece as normas gerais sobre tributação no Brasil, as limitações ao poder de tributar, e disciplina a competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para instituir tributos; e, dessa competência tributária resulta, em tais entes, o atributo do poder de tributar.²⁷⁰

Esse poder é uma prerrogativa inerente ao Estado moderno, exercido por meio da imposição de tributos sobre os indivíduos sob sua jurisdição. Ricardo Lobo Torres demonstra que, no passado, o poder de tributar era exercido pelos reis e imperadores com o objetivo de

²⁷⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

prover a corte dos recursos necessários para a manutenção de seus gastos.²⁷¹ No entanto, com o advento do Estado de Direito, o poder geral do Estado foi disciplinado e delimitado nas constituições de cada nação.

Essa prerrogativa da Administração Pública é parte do poder financeiro do Estado, que é responsável pela captação, gerência e aplicação dos recursos necessários para atingir seus fins.

Em consonância aos estudos de Carrazza, a competência tributária é a nomenclatura técnica para a aptidão de criar tributos. Ela descreve, legislativamente, “suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos e passivos, além das bases de cálculo e alíquotas”. Como consequência disso, realizar a competência tributária é aferir nascimento, no plano abstrato, aos tributos.²⁷² Por sua vez, o poder de tributar foi o termo utilizado pelo legislador constituinte, incapaz de refletir toda a dimensão que possui o termo competência tributária.²⁷³

Assim, é importante ressaltar que o poder de tributar é uma parcela da soberania estatal.²⁷⁴ Isso significa que o Estado tem o poder de instituir tributos e que esses tributos devem ser pagos pelos indivíduos sob sua jurisdição de forma compulsória. Não obstante, tal poder não é ilimitado. Além da competência tributária, a CF/88 estabelece outras limitações ao poder de tributar, definindo princípios a serem observados, tais como os princípios da legalidade, da isonomia, da irretroatividade, da anterioridade, da proibição ao confisco, da capacidade contributiva e das imunidades.^{275, 276}

A produção de normas jurídicas é a eficácia do poder tributário, já que o poder de tributar deixa de ser um poder de fato e se converte em um poder jurídico no Estado moderno²⁷⁷. Nessa ótica, as limitações constitucionais ao poder de tributar visam controlar o funcionamento

²⁷¹ TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no Estado Democrático de Direito. Artigo – Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro. 2004, p. 2. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663906/mod_resource/content/1/Ricardo%20Lobo%20Torres%20-%20O%20PODER%20DE%20TRIBUTAR.pdf. Acesso em 20, mar. 2023.

²⁷² CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito de Direito Constitucional Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 472.

²⁷³ A propósito, ainda segundo Carrazza, “competência tributária, no Brasil, é tema exclusivamente constitucional. [...] Em vão buscaremos, pois, nas normas infraconstitucionais (v.g., nas contidas em leis complementares), diretrizes a seguir sobre a criação in *abstracto* de tributos. Neste campo, elas, quando muito, explicitam o que, porventura, se encontra implícito na Constituição. Nada de substancialmente novo, porém, lhe podem agregar ou subtrair” (*Id.* Curso de Direito Constitucional Tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 462).

²⁷⁴ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 128.

²⁷⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

²⁷⁶ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário nacional. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 69.

²⁷⁷ TORRES, *op. cit.*, p. 9.

do poder legislativo, que é o titular quase absoluto da competência primária em matéria de tributação.

Assim, o poder de tributar se manifesta na criação de tributos por meio das normas constitucionais e da produção de normas legislativas, como leis complementares e leis ordinárias. Em relação à administração tributária, que cuida da arrecadação e fiscalização dos tributos, cabe ao poder executivo editar normas complementares. Depois que as leis são publicadas, o ente público deixa de exercer faculdades tributárias e passa a dar efetividade, pelos seus órgãos administrativos, a pretensões tributárias juridicamente fundamentadas.

De fato, a Constituição Federal demarcou as competências tributárias das pessoas políticas, retirando do legislador de cada uma delas qualquer possibilidade de livremente vir a definir o alcance e o conteúdo das normas jurídicas que se ocupam com os elementos estruturais dos tributos.

Em síntese, os entes políticos só podem atuar dentro do campo competencial tributário que lhes foi reservado pela Carta Federal, consoante já deixou registrado Carrazza:

[...] o legislador de cada pessoa política (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal), ao tributar, isto é, ao criar ‘*in abstracto*’ tributos, vê-se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que consta da Constituição – e, ao fazê-lo, apenas recria, num grau de concreção maior, o que nela já se encontra previsto – ou, na ânsia de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo da inconstitucionalidade.²⁷⁸

Portanto, o poder de tributar é uma prerrogativa do Estado que lhe confere a capacidade de arrecadar recursos financeiros para cumprir suas obrigações constitucionais e promover o bem-estar da sociedade. A competência tributária, por sua vez, delimita a extensão desse poder ao estabelecer as espécies tributárias que cada ente federativo pode instituir e arrecadar. Expondo o assunto sob outro prisma, a pessoa política, ao exercitar sua competência tributária, deve necessariamente observar os padrões e os limites fixados na Carta Magna, sob pena de atropelar direitos fundamentais do contribuinte e, desse modo, incidir em inconstitucionalidade.

Em suma, o legislador tributário das várias pessoas políticas encontra, no Texto Supremo, perfeitamente demarcado, o caminho que, em caráter privativo, está credenciado a percorrer, de modo que essa competência seja exercida de forma eficiente e responsável, garantindo a justiça fiscal e evitando excessos ou distorções que possam incorrer em inconstitucionalidade.

²⁷⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019, p. 318.

3.2 Princípios limitadores do Poder de Tributar na Constituição Federal

A palavra princípio é derivada do latim *principium*, *principii*, e em sua raiz etimológica significa início, começo, origem, causa ou instante inicial.²⁷⁹ No sistema jurídico, os princípios são de extrema importância, pois estabelecem a estrutura e consolidam os valores que guiarão a interpretação e aplicação das normas jurídicas. Eles são os pilares, as diretrizes do sistema jurídico, sem qualquer precedência, desempenhando um papel fundamental na regulação do ordenamento jurídico.²⁸⁰

Como os princípios são a fundação do sistema, uma violação a eles tem um potencial prejuízo extremamente alto, muito mais do que uma simples ofensa à norma infraconstitucional, pois corresponderá a uma ameaça à estrutura do sistema e à ordem constitucional.²⁸¹

Dworkin esboçou uma diferenciação precisa entre regras e princípios. Ele argumenta que a distinção reside no tipo de orientação que cada um proporciona. As regras, por um lado, operam numa modalidade binária, ou seja, “tudo ou nada” (*all or nothing*). Assim sendo, diante de um conjunto de fatos que uma regra especificamente aborda, há duas possibilidades: ou a regra é válida, com sua prescrição aceita, ou ela é inválida e, conseqüentemente, não contribui para a decisão em jogo. Os princípios, por outro lado, não prescrevem conseqüências jurídicas específicas para serem automaticamente invocadas quando as circunstâncias concretas se apresentam. Ademais, possuem uma dimensão de peso ou significância que as regras não carregam.²⁸²

Quando Dworkin sustenta que as regras são orientadas pela lógica “tudo ou nada” e não compartilham a dimensão de peso ou relevância, está se referindo à tendência das regras de se aplicarem automaticamente. Neste cenário, pode-se declarar que toda regra contém dois componentes essenciais: um pressuposto fático e uma solução jurídica. A manifestação do primeiro serve como gatilho para a implementação da segunda. Portanto, se as condições propostas pelo primeiro componente são atendidas, o segundo é automaticamente acionado.²⁸³

Essa é a essência do princípio “tudo ou nada”. Diante de um caso prático, ou as condições necessárias para a aplicação das regras estão presentes, levando à concretização da

²⁷⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito de Direito Constitucional Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 36.

²⁸⁰ CASTRO, Taiane Lobato. Princípios constitucionais estruturantes da Administração Pública. Revista de Direito Constitucional e Internacional, São Paulo, v. 15, n. 60, p. 259-280, jul./set. 2007, p. 261.

²⁸¹ CASTRO, *loc. cit.*

²⁸² DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. 3. ed. Tradução: Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 40.

²⁸³ *Ibid.*, p. 41.

solução jurídica, ou a presença dessas condições não é constatada e, assim, a regra não se aplica ao caso. Nessa última circunstância, é preciso recorrer a outra regra para resolver o problema em questão.

Robert Alexy²⁸⁴ instituiu um critério de distinção entre regras e princípios que, na essência, é muito próximo ao de Dworkin. Para entender a diferença entre princípios e regras, Alexy lembra diversos critérios de distinção sustentados pela doutrina. Dentre alguns, destaca-se o critério da generalidade: enquanto os princípios são normas dotadas de alto grau de generalidade, as regras têm um grau relativamente mais baixo, descrevendo comportamentos mais precisos de conduta. Há ainda os critérios da origem, da determinabilidade dos casos de aplicação, da importância no ordenamento jurídico, da explicitação do teor da valoração, da diferenciação entre normas criadas e normas crescidas, ou desenvolvidas, entre outros.

Mello destaca bem a seriedade de violação ao afirmar que violar um princípio é muito mais grave do que infringir uma norma qualquer. Ignorar um princípio é ofender não apenas um mandamento específico, mas todo o sistema de comandos. Isso representa a forma mais grave de ilegalidade ou inconstitucionalidade, dependendo do nível do princípio afetado, porque representa uma rebelião contra todo o ordenamento, a subversão de seus valores fundamentais, uma afronta irrecuperável à sua lógica e a corrosão de sua estrutura principal. Isso porque, ao ofender um princípio, destroem-se as vigas que o sustentam, e toda a estrutura que nelas se apoia é corroída.²⁸⁵

Por sua vez, Aliomar Baleeiro observa com precisão que os princípios são “diretrizes, requisitos ou critérios de validade formal ou material para a criação de normas jurídicas, cuja observância leva ao exercício apropriado da competência tributária”.²⁸⁶

Nesse sentido, é importante trazer a didática analogia proposta por Geraldo Ataliba e Celso Antônio Bandeira de Mello, citada por Carrazza, que comparam o desenvolvimento jurídico à construção de um grande prédio, onde tudo está disposto de acordo com o que é indicado pela arquitetura. Nesse prédio, o jurista identificará as portas, as janelas, as luminárias, as paredes, os alicerces, as vigas mestras, dentre outras coisas. Contudo, mesmo sem conhecimentos específicos de engenharia, ele sabe que os primeiros itens podem ser facilmente substituíveis, ao passo que a substituição dos alicerces e das vigas mestras comprometerá a

²⁸⁴ ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 146.

²⁸⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 36. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 808.

²⁸⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 21.

estrutura que inevitavelmente vai desmoronar. Da mesma forma, mesmo que portas, janelas, luminárias, paredes, etc., permaneçam inalteráveis, a remoção das vigas mestras e dos alicerces causará o desabamento do edifício.²⁸⁷

Analogamente, os referidos “alicerces” e “vigas mestras” são os princípios jurídicos. Nesse sentido, vale transcrever os ensinamentos de Mello:

O princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.²⁸⁸

Dessa feita, os princípios são vetores normativos e podem ser considerados os verdadeiros alicerces de todo o nosso ordenamento jurídico, a base concreta para a construção e estabelecimento de todas as regras, normas e fundamentos que governarão o ordenamento jurídico e social. Qualquer desrespeito a eles desencadeia uma sequência de eventos calamitosos que por si só têm a capacidade de invalidar uma norma, mesmo que constitucional.²⁸⁹

Quando se trata de princípios constitucionais, devido ao seu caráter regulatório, é imprescindível que sejam rigorosamente respeitados. Isso se deve ao fato de que eles possuem um alcance maior e que sua violação pode causar danos muito mais sérios ao sistema jurídico do que o descumprimento de uma simples regra, mesmo que esta seja constitucional. São esses princípios que estabelecem as bases normativas para a correta aplicação do Direito.²⁹⁰

Por isso, quando se analisa qualquer questão jurídica, por mais simples que seja (ou pareça ser), o estudioso do Direito deve, antes de tudo, elevar-se ao patamar dos princípios constitucionais para verificar a direção que eles indicam. Nenhuma interpretação pode ser considerada adequada (e, assim, jurídica) se, direta ou indiretamente, confrontar um princípio jurídico-constitucional.²⁹¹

Carmem Lúcia Rocha articula uma discussão sobre os princípios constitucionais, sugerindo que estes devem ser reconhecidos como valores supremos dentro de uma sociedade

²⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito de Direito Constitucional Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 38.

²⁸⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 36. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 808.

²⁸⁹ CASTRO, Taiane Lobato. Princípios constitucionais estruturantes da Administração Pública. Revista de Direito Constitucional e Internacional, São Paulo, v. 15, n. 60, p. 259-280, jul./set. 2007, p. 262.

²⁹⁰ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 41.

²⁹¹ CARRAZZA, *loc. cit.*

política. A caracterização desses princípios, segundo a autora, não se dá através de codificação legal ou normatização, mas por meio da aceitação, ou opção social. Ela condensa a ideia de que os princípios constitucionais constituem a expressão intelectual dos valores supremos aceitos por uma sociedade política e são legalmente formalizados e materializados para gerar uma regulação política no Estado.²⁹²

Tais valores supremos se materializam nos princípios que edificam a essência do sistema constitucional, equipando-o com normatividade jurídica para cumprir suas funções. A escolha ético-social desses princípios precede sua caracterização legal. Quanto mais coerente for a relação entre a teoria dos princípios e essa escolha, mais legítimo será o sistema jurídico e mais eficaz será, tanto legal quanto socialmente.²⁹³

Nesse panorama, os princípios constitucionais são considerados a síntese dos valores escolhidos, aceitos ou eleitos pela sociedade. Se um sistema precisa de unidade e organização para ser funcional e reconhecível, os princípios constitucionais atuam como os pilares e os limites desse sistema, dando-lhe concretude e servindo como o fio condutor que limita outros tipos de normas jurídicas.

Tal como destacado por Enterría e Fernandez, sendo resultado de convicções ético-jurídicas, os *standards* ou o fio condutor do sistema, os princípios contêm interesses de grande significado, que podem ou não estar explicitamente inscritos no sistema jurídico. Seriam, então, as “decisões políticas fundamentais” referidas por Carl Schmitt.²⁹⁴ Bonavides, por sua vez, destaca a importância do estudo da “teoria dos princípios”, que ele considera ser o “coração das constituições”.²⁹⁵

Talvez o autor que mais tenha se dedicado ao estudo dos princípios no Brasil tenha sido Humberto Ávila,²⁹⁶ para quem as regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte, ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

²⁹² ROCHA, Carmem Lúcia A. *Princípios constitucionais da administração pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 23.

²⁹³ *Ibid.*, p. 24.

²⁹⁴ ENTERRÍA, Eduardo García; FERNANDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de direito administrativo*. Tradução: Arnaldo Setti. São Paulo: RT, 1991, p. 215.

²⁹⁵ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 253.

²⁹⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 94.

Ainda segundo o autor,²⁹⁷ princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.

As regras são normas mais rígidas, de forma que só por motivos suficientemente fortes elas podem ser superadas. Assim, havendo conflito entre regra e princípio de mesmo nível hierárquico, a regra deve prevalecer, dada a função decisiva que ela incorpora. Como já dito, a regra é uma espécie de decisão que o Poder Legislativo considera acertada caso determinada conduta se verifique. A decisão é preexistente. No caso dos princípios, diferentemente, o fim almejado é traçado pelo poder Legislativo, mas a escolha dos meios para alcançá-lo fica em aberto.

Ávila critica a formulação segundo a qual a violação de um princípio é mais grave que a violação de uma regra, ao fundamento de que o princípio respalda valores fundamentais do sistema jurídico.

A regra já traz em si uma decisão, ou seja, já incorporou, desde a sua criação, o meio adequado para efetivar os fins perseguidos pelos princípios, e que os princípios somente determinam o comportamento a ser adotado de forma mediata. Por isso, havendo conflito entre um princípio e uma regra, e não havendo diferença hierárquica entre eles, deve-se preferir a regra, uma vez que o conteúdo do seu comando é mais inteligível.

Ao tratar dos postulados, Ávila distingue esses das regras e princípios, observando que postulados se destinam à compreensão geral do Direito, estruturando sua aplicação concreta. “Dá-se o nome de postulados aplicativos normativos às normas imediatamente metódicas que instituem os critérios de aplicação de outras normas situadas no plano objeto de aplicação”²⁹⁸. Os postulados não estão no mesmo plano que os princípios e regras: estes últimos situam-se no nível das normas objeto de aplicação; os postulados, por sua vez, são metanormas, destinadas a orientar a aplicação e a interpretação das demais normas.

Os critérios para distinguir regras e princípios de postulados está no nível em que se situam: (i) regras e princípios são normas objeto de aplicação, enquanto postulados são normas que orientam a aplicação de outras; seus destinatários; (ii) regras e princípios são dirigidos aos sujeitos de direito, postulados são dirigidos aos intérpretes e aplicadores do Direito; e a forma

²⁹⁷ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 94.

²⁹⁸ SILINGOVSKI, Theodoro Luiz Liberati. Regra, Princípio e Postulado Normativo, diferenciações cabíveis. JusBrasil, 2015. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/regra-principio-e-postulado-normativo-diferenciaco-es-cabiveis/167633229>. Acesso em: 25 ago. 2023.

como se relacionam com outras normas; (iii) regras e princípios conflituam ou relacionam-se reciprocamente, seja de modo complementar, seja de modo decisivo; postulados apenas orientam a aplicação de outras normas, sem com elas se conflitar.

São exemplos de postulados normativos os da coerência, da razoabilidade, da proporcionalidade e da excessividade. O postulado da coerência, trabalhando ao lado da hierarquização das normas, auxilia na compreensão do relacionamento entre as normas jurídicas, o qual pode ser vertical (o conteúdo da norma inferior deve corresponder, o mais intensamente possível, ao conteúdo da norma superior) ou horizontal (conteúdo da norma mais específica deve corresponder a uma maior especificação do conteúdo de sentido da norma mais geral).

Princípios podem atuar sobre outras normas, internamente, de forma direta ou indireta. Diz-se que a atuação é direta quando determinada conduta, que se faz necessária, não está prevista em nenhuma regra ou subprincípio, ocasião em que vai se buscar respaldo no próprio princípio para justificar a atuação. A eficácia do princípio será interna indireta quando a atuação depender da intermediação de outro (sub)princípio ou regra. Assim, em relação a outras normas, os princípios poderão ter uma função definitória, interpretativa ou bloqueadora. Observe-se: os (sub)princípios da proteção da confiança e da boa-fé objetiva são especificações do sobreprincípio da segurança jurídica; o princípio do Estado de Direito é uma diretriz interpretativa de várias normas que constituem subelementos deste princípio — norma da separação de poderes, da legalidade, etc.; o princípio do devido processo legal bloqueia a aplicação de normas de forma incompatível com o estado ideal de coisas por ele almejado, impedindo, por exemplo, que seja dado prazo insuficiente para o réu exercer seu direito de defesa.

No que diz respeito às regras, Ávila ensina que, com relação às normas mais amplas, as regras exercem uma eficácia definitória, especificando o comportamento a ser adotado para a consecução dos fins previstos nos princípios. Além disso, as regras também têm uma função de eficácia bloqueadora, uma vez que excluem razões que poderiam ser levadas em consideração pelo aplicador no momento da decisão. Dito de outro modo, há a exclusão de razões que poderiam estar disponíveis ao julgador, acaso não estivesse ele compelido por uma regra.

Portanto, os princípios constitucionais, estejam ou não explícitos na legislação, têm caráter normativo, são fundamentais para o sistema, apontam os valores adotados pela sociedade e expressam uma certa decisão política. Quando incorporados no texto, eles estabilizam o regime constitucional, definem e delineiam as relações do Estado, orientam a governança do Estado e de todos que se submetem à regulamentação da ordem jurídica.

O estudo da competência tributária e o poder de tributar da Administração Pública revela um importante marco na compreensão da aplicabilidade da imunidade tributária a fundações públicas de direito privado. Ao se deparar com a capacidade do Estado em instituir, modificar ou extinguir tributos, também se observa o contraponto de tal prerrogativa: as limitações a este poder.

Prosseguindo com a discussão, adentrar-se-á agora em um aspecto específico e de grande relevo da CF/88: os princípios que estabelecem os limites para o exercício do poder de tributação.²⁹⁹ Tais princípios estão estrategicamente posicionados na Constituição para regular a forma e a extensão com que o Estado pode impor obrigações tributárias aos cidadãos, garantindo equidade, transparência e legalidade. Assim, mergulhar-se-á nesses princípios constitucionais limitadores do poder de tributar, explorando seu propósito, significado e aplicação.

3.2.1 Legalidade

Segundo Roque Carrazza, o Estado de Direito serve como um mecanismo para limitar o poder público, essencialmente vedando ações prejudiciais contra os indivíduos. Nesse sentido, o texto constitucional não apenas vincula administradores e juízes, mas também os legisladores, para garantir a defesa adequada dos direitos individuais, sociais, coletivos e difusos. Em essência, esses direitos são também tutelados diante da própria lei, que deve estar em conformidade com os princípios constitucionais. Esse ajuste é assegurado pelo controle de constitucionalidade, que na maioria dos sistemas legais é exercido pelo Judiciário.³⁰⁰

Além disso, o controle da constitucionalidade é uma expressão máxima do princípio liberal — a ideia de que o Estado deve reconhecer e garantir os direitos invioláveis dos indivíduos, e do princípio democrático, que concede soberania ao povo. No Estado de Direito, o Poder Legislativo tem a função exclusiva de criar leis que impõem obrigações e deveres, sendo apto a aferir restrições à liberdade dos cidadãos. No entanto, vale ressaltar que o poder público também limita suas ações por meio dessas leis, submetendo-se ao ordenamento jurídico e adotando simultaneamente a posição de autor e sujeito de direito.³⁰¹

²⁹⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

³⁰⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito de Direito Constitucional Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 239.

³⁰¹ CARRAZZA, *loc. cit.*

Vale ressaltar que a Constituição Federal compõe o conjunto de normas que define o Estado legalmente, especificando quem exerce seus poderes e como devem ser exercidos. Adicionalmente, ela evidencia o papel dos cidadãos em relação ao Estado. Ainda conforme o autor, em países com Constituições rígidas, esta é a fonte da lei, um ato normativo que pode impor direitos e obrigações aos indivíduos.³⁰²

No Brasil, apenas a lei pode obrigar as pessoas a agirem ou se absterem. Em termos práticos, somente a lei pode estabelecer crimes e punições, impor deveres administrativos, determinar impostos e assim por diante.³⁰³ Nesse panorama, eleva-se a figura do princípio da legalidade, que se aplica a todos os campos do Direito, não somente ao tributário, elencado no art. 5º, II, da CF/88: “Art. 5º II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.³⁰⁴

Corroborando o estudo, vale trazer as lições de Geraldo Ataliba:

Resulta claro da leitura do texto constitucional — em benefício da segurança do cidadão e terceiros submetidos à ordenação estatal — que só o Legislativo pode emanar normas genéricas e abstratas contendo preceitos vinculantes. Por outro lado, a tessitura informativa do processo de formação das leis garante não só ampla discussão dos projetos, com sua consequente publicidade, como possibilidade de colaboração, crítica, advertência e organização de movimentos de esclarecimento ou mesmo pressão sobre os legisladores [...]. Isso se deve passar de tal maneira que jamais possam sobrevir surpresas, desigualdades e menos ainda arbitrariedades, contidas no bojo das leis.³⁰⁵

De acordo com o exposto, há de se ressaltar que o princípio em comento atua como um limitador ao poder de imposição do Estado, trazendo total segurança jurídica à sociedade. Esta segurança, inclusive, está garantida e imposta na Constituição, a partir de uma lei que impõe o que fazer ou não fazer, sendo que na inexistência desta, nada será imposto ao cidadão.

O princípio da legalidade serve como um dos pilares fundamentais que sustentam a estrutura do direito tributário. Todo ato administrativo tributário deve ter suas origens em uma norma legal, conforme estipulado no artigo 5º, II, da CF/88.³⁰⁶ De forma concisa, esse princípio constitucional permite afirmar sem hesitação que, no Brasil, ninguém é obrigado a pagar um imposto ou cumprir um dever tributário que não tenha sido estabelecido por lei emitida por uma

³⁰² CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito de Direito Constitucional Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 239.

³⁰³ CARRAZZA, *loc. cit.*

³⁰⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

³⁰⁵ ATALIBA, Geraldo. Instituições de direito público e república. Tese de concurso. São Paulo: [s.l.], 1984, p. 8-9.

³⁰⁶ BRASIL, *op. cit.*

autoridade política competente. Em outras palavras, o princípio explícito da legalidade fornece a base para o princípio implícito da legalidade tributária.³⁰⁷

No entanto, o legislador constitucional, buscando resguardar os direitos dos contribuintes, foi além ao gravar essa ideia em outra parte do texto constitucional, mais especificamente em seu artigo 150, I.³⁰⁸ Graças a este artigo, apenas a lei deve definir de forma extremamente detalhada os tipos tributários. Sem essa especificação precisa, regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais, por si só, não têm o poder de criar encargos ou ônus para os contribuintes.³⁰⁹

Assim, é indiscutível que a cobrança de qualquer tributo pela Fazenda Pública só pode ser validamente executada se existir uma lei que a autorize. O princípio da legalidade é uma barreira intransponível à ação do Fisco. O tributo é subsumido a esse princípio constitucional. Deste modo, Carrazza concorda com Renato Alessi quando defende a ideia de que a administração pode fazer apenas o que a lei permite, tendo em vista que a vontade da lei na obrigação tributária substitui a vontade das partes na obrigação privada.³¹⁰

O princípio da legalidade desempenha um papel de grande relevo na proteção dos indivíduos perante a tributação. Na verdade, a proteção constitucional da propriedade privada (artigos 5º, XXII, e 170, II)³¹¹ teria pouco significado se não houvesse uma garantia incontestável e formal de que os impostos só poderiam ser definidos ou modificados por lei, e não pelo Poder Executivo.³¹²

O texto constitucional de 1988 fortaleceu a competência exclusiva do Poder Legislativo para instituir ou majorar impostos, consagrando assim a ideia de autotributação.³¹³ Assim, esta se manifesta: (a) no consentimento dos representantes dos indivíduos que devem arcar com os impostos; e (b) na estrita aderência à legislação, tanto no lançamento, quanto na cobrança dos tributos. Em observância a essas medidas, os contribuintes alcançaram maior tutela do direito de propriedade, contra o qual a tributação, de alguma forma, investe.³¹⁴

³⁰⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito de Direito Constitucional Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 242-243.

³⁰⁸ Art. 150, CF/88: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023).

³⁰⁹ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 243.

³¹⁰ CARRAZZA, *loc. cit.*

³¹¹ BRASIL, *op. cit.*

³¹² CARRAZZA *op. cit.*, p. 242-243.

³¹³ BRASIL, *op. cit.*

³¹⁴ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 244.

Além disso, por outro lado, é do âmago do regime republicano que os indivíduos só devem pagar os tributos cuja cobrança consentirem. Tal anuência deve ser dada através de lei ordinária, pelo Legislativo, com esse desígnio reunido, com fulcro no texto constitucional de 1988.³¹⁵ Assim, não se vislumbra o dever de pagar tributo que não tenha sido oriundo de lei ordinária, uma vez que apenas por causa dela é que ele nasce e torna-se exigível.³¹⁶

Dentre os limites ao poder de tributar, portanto, um dos pilares mais importantes é o princípio da legalidade, que traz a obrigatoriedade de uma lei para a cobrança de um tributo, sendo que, sem a existência desta, o fisco é impedido de invadir o patrimônio do contribuinte.³¹⁷ Inclusive, a legalidade tributária, antes mesmo da Constituição, já era fomentada pelo Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966), promulgado em 25 de outubro de 1966, no caput de seu art. 97, e em seus dois primeiros incisos.³¹⁸

Nesse sentido, identifica-se tamanha importância para o contribuinte os efeitos dos princípios da legalidade constitucional e tributária. É através destes postulados que se tem a garantia de que somente haverá a cobrança de um tributo se este for amplamente previsto em lei e, ainda, se for criada uma lei específica que tipifique sua exigência.

A aplicabilidade da imunidade tributária às fundações públicas de direito privado também perpassa pelo princípio da legalidade, o qual exige que a instituição de um tributo ocorra somente por meio de lei. Esta análise torna-se especialmente relevante quando se trata da concessão de imunidades, que são previstas constitucionalmente, mas ainda geram debates quanto à sua extensão, como às fundações em questão.

3.2.2 Isonomia

O princípio da isonomia tributária, elencado no art. 150, II, da CF/88 proclama que:

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

³¹⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

³¹⁶ CARRAZZA, *loc. cit.*

³¹⁷ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 24. ed. São Paulo: Saraiva. 2021, p. 144.

³¹⁸ BRASIL. Lei n. 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. Brasília: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 27 fev. 2023.

por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...].³¹⁹

O princípio da isonomia tributária é uma extensão do princípio geral da igualdade jurídica, que estabelece que todos são iguais perante a lei. De acordo com Paulo Caliendo, o princípio da igualdade significa que as normas jurídicas devem ter um caráter hipotético, ou seja, quando ocorre a previsão normativa e concretiza-se o fato gerador, a consequência deve ser a mesma para todas as pessoas, independentemente de quem praticou o ato ou está envolvido.³²⁰ Por exemplo, se a norma estabelece que todos os proprietários de imóveis devem pagar imposto, o imposto será devido independentemente de quem seja o proprietário.

De acordo com Carrazza, aqueles que estão em condições jurídicas semelhantes devem receber o mesmo tratamento no que se refere à tributação. Seria inconstitucional — e uma violação dos princípios republicano e de igualdade — uma legislação tributária que selecionasse pessoas para sujeitá-las a regras específicas que não se aplicam a outras em posições jurídicas idênticas. O tributo, mesmo que instituído por lei, editada pelo Legislativo, não pode afetar apenas um ou alguns contribuintes, poupando outros que estão comprovadamente nas mesmas condições.³²¹

O supracitado princípio é uma limitação constitucional ao poder de tributar, proibindo qualquer diferenciação arbitrária entre contribuintes em situações similares. Este princípio é um derivado do princípio constitucional da igualdade e nada mais faz do que tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual. No entanto, igualdade aqui não significa identidade ou paridade total entre os comparados, uma vez que não somos todos idênticos. A isonomia tributária é estabelecida com base em elementos, características ou circunstâncias que fazem um indivíduo (pessoa física ou jurídica) ser juridicamente equivalente a outro. Dessa feita, o texto constitucional usa a expressão “situação equivalente” de forma adequada.

Ives Gandra explica que a equivalência é uma forma de igualdade mais abrangente, que poderia ser denominada equipolência. A igualdade requer total consonância em todas as partes, o que não está na natureza do princípio da equivalência. Situações iguais na equipolência, mas distintas na forma, não podem receber tratamento diferente. Os desiguais, em situações de proximidade, devem ser tratados de maneira igual em matéria tributária, conforme o princípio

³¹⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

³²⁰ CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 302.

³²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito de Direito Constitucional Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 79.

da equivalência. Na igualdade absoluta, não existe equivalência, mas apenas igualdade na comparação de elementos (peso e valor, por exemplo).³²²

Embora as pessoas possam estar em situações fáticas diferentes, a lei existe para regular essas desigualdades. No entanto, a lei não deve tratar de forma diferente pessoas que estão em condições factuais iguais. Nessa ótica, Hugo de Brito entende que a igualdade, diante de um tributo, não deve significar que todos os contribuintes devem ser tratados da mesma maneira, mas sim, que todos os contribuintes que se encontram na mesma situação devem ser tratados de forma igual.³²³

Partindo da ideia de que o princípio da igualdade não exige tratamento idêntico, em quaisquer circunstâncias, para todas as pessoas, ele guarda uma dupla diretriz: a determinação de tratamento igual se não houver autorização constitucional para tratamento diferenciado e, ainda, a exigência de tratamento diferenciado se a situação das pessoas envolvidas for essencialmente distinta.

No que se refere ao tema, Celso Antonio Bandeira de Mello,³²⁴ ao tratar do princípio da isonomia, demonstra que se trata de uma norma jurídica que tem como destinatário, precisamente, o legislador. Com efeito, a isonomia visa impedir que o poder público se valha da lei como forma de favoritismo ou instrumento de perseguição. Trata-se, nas palavras do citado professor, de uma via de mão dupla. Assim, a igualdade se presta para moldar o conteúdo da própria lei.

Pode-se dizer, nas lições de Celso Antonio Bandeira de Mello,³²⁵ que a isonomia não veda que haja diferenciações; ela permite que estas existam. Contudo, essas desigualdades devem ser justificadas, vedando-se o arbítrio. Assim, para que se possa analisar se houve ou não ofensa à isonomia, reputa-se imprescindível que se analisem três questões: (a) o elemento tomado como fato de desigualdade; (b) correlação lógica entre o fator de discriminação e a disparidade no tratamento jurídico diversificado; (c) pertinência com os valores tutelados pela ordem constitucional.

Com relação ao fator de discriminação, afirma Celso Antonio que a lei não pode erigir situação tão singular que individualize no presente e de forma definitiva o destinatário do tratamento a ser conferido pela lei. Ademais, o traço diferencial há que residir na pessoa, coisa

³²² MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema tributário na Constituição. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 263-264.

³²³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 105.

³²⁴ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 18.

³²⁵ MELLO, *loc. cit.*

ou situação que será considerada. Dessarte, afirma que a norma não pode contemplar situação logicamente insuscetível de se reproduzir ou materialmente inviável. A inviabilidade lógica estaria no campo da possibilidade. Ou seja, sendo impossível a reprodução da situação contemplada pela Lei, poder-se-ia afirmar estar diante de norma violadora da isonomia. Por sua vez, a inviabilidade material contemplaria situação que, apesar de ser possível a sua recorrência, revelar-se-ia extremamente improvável.

Ademais, não basta apenas a eleição de um fator de discriminação apto para tanto. Reputa-se necessário que haja correlação lógica entre o fator eleito e a desequiparação procedida. E, por fim, a finalidade da diferenciação deve ser adequada e estar em consonância com os princípios constitucionais.

Portanto, o princípio da isonomia, que demanda um tratamento igualitário aos contribuintes em situações equivalentes, levanta questionamentos sobre a equidade da aplicação da imunidade recíproca às fundações públicas de direito privado. A reflexão sobre se essa extensão da imunidade seria um benefício injustificado ou uma medida necessária para garantir um tratamento igualitário às diferentes entidades que compõem a Administração Pública é de grande importância.

3.2.3 Irretroatividade

O princípio da irretroatividade é uma garantia constitucional essencial para assegurar a segurança jurídica e a proteção dos direitos adquiridos dos cidadãos. O artigo 150, inciso III, alínea “a” da CF/88 tipifica este princípio no âmbito tributário, determinando que um tributo não pode ser cobrado por fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que o instituiu.³²⁶

Com base na compreensão de Carrazza, a segurança jurídica e a proibição de qualquer arbitrariedade são pilares do Estado de Direito. Nele, a lei é soberana, assegurando que as ações individuais não produzirão resultados jurídicos além dos estabelecidos pela legislação em vigor. Ele observa que o princípio da irretroatividade das leis, entrelaçado com o Estado de Direito, reforça a segurança jurídica. Este princípio, consagrado na CF/88, conforme o artigo 5, XXXVI,

³²⁶ Art. 150, III, a, CF/88: “(Omissis) [...] III – cobrar tributos: [...] a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado” (BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023).

protege o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito, evitando que a lei retroaja.^{327, 328}

Em outras palavras, a Constituição proíbe expressamente a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Desse modo, é proibido aplicar a lei nova a fatos já ocorridos de forma a prejudicar a segurança do contribuinte. Nesse sentido, a lei que deve ser aplicada é aquela que está vigorando na data em que ocorreu o fato gerador descrito na hipótese de incidência.

Carrazza ainda aponta que quando o Poder Legislativo edita leis retroativas, modifica os fundamentos essenciais do Estado de Direito, gerando uma quebra de confiança com a sociedade. Nesse cenário, as pessoas perderiam a sensação de segurança, ficando à mercê do Direito atual e também das futuras e incertas decisões políticas que poderiam criar leis retroativas.³²⁹

A segurança jurídica, essencial para o sistema legal, demanda que as leis tributárias sejam irretroativas para garantir a intangibilidade dos atos e fatos legais já praticados. Ele critica a possibilidade de uma lei tributária retroativa, sugerindo que não haveria segurança jurídica se uma lei pudesse afetar situações ou fatos já finalizados. Comparando de forma simplificada, seria como dar a chave da prisão ao próprio prisioneiro.³³⁰

O autor também destaca que a aplicação de um imposto deve obedecer ao aforismo *tempus regit actum* — o tempo rege o ato. Ou seja, a lei vigente na época em que o fato impositivo do imposto ocorre é a que deve ser aplicada. Sendo assim, o princípio da legalidade dos tributos depende da anterioridade da lei fiscal em relação ao fato impositivo.³³¹

Nesse panorama, o princípio da legalidade, descrito nos artigos 5º, II, e 150, I da CF, proíbe a retroatividade. No Brasil, um tributo só pode existir se estiver previamente estipulado por lei. Assim como na área penal, na qual o princípio da legalidade se manifesta na regra de ouro *nullum crimen nulla poena sine praevia lege* (Não há crime, nem pena, sem prévia lei), em matéria tributária, o princípio se traduz em *nullum vectigal sine praevia lege* (não há tributo sem lei prévia).³³²

³²⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

³²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito de Direito Constitucional Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 342.

³²⁹ CARRAZZA, *loc. cit.*

³³⁰ CARRAZZA, *loc. cit.*

³³¹ *Ibid.*, p. 343.

³³² *Ibid.*, p. 342.

Nesse sentido, verifica-se que a lei deve preceder ao fato impositivo, não o contrário. A retroatividade ocorre quando a lei afeta situações ou fatos que ocorreram antes de sua vigência, atribuindo a eles determinados efeitos jurídicos. Portanto, o entendimento geral é de que as leis fiscais, assim como todas as outras, devem prever o futuro e não retroagir para alterar eventos passados. Essa garantia assegura a estabilidade e a segurança das relações jurídicas entre o fisco e o contribuinte. Assim, a lei tributária deve ser irretroativa e, no caso de uma lei que cria ou majora um tributo, tal regra é cabal e não permite exceções.³³³

O estudo sobre a irretroatividade das normas tributárias revelou-se de fundamental importância para o entendimento das limitações e alcance das imunidades tributárias aplicadas às fundações públicas de direito privado. A análise da não retroatividade das normas fiscais permitiu compreender que, uma vez reconhecida a imunidade tributária a essas fundações com base na legislação vigente, sua aplicação não pode retroceder a períodos anteriores, garantindo a proteção dessas entidades em relação ao pagamento de tributos.

3.2.4 Anterioridade

De acordo com as lições de Carvalho, há uma tendência errônea de substituir o princípio da anterioridade por princípio da anualidade, que, rigorosamente falando, não está mais presente no direito brasileiro vigente. Isso implica que uma lei que institui ou aumenta tributos pode entrar em vigor no ano seguinte, mesmo sem autorização orçamentária específica. Assim, basta apenas que a lei seja publicada no tempo que antecede ao começo do exercício financeiro em que se intencione efetuar a cobrança da exação criada ou majorada.³³⁴

Ele esclarece que ainda está em vigor a prescrição do art. 165, parágrafos 5 e 8, que estabelece a necessidade de incluir todas as receitas no orçamento anual. Entretanto, a falta de cumprimento dessa regra não impede mais a cobrança do tributo, desde que se respeite o princípio da anterioridade estipulado no art. 150, III, alínea “b”. Esta regra proíbe a cobrança de impostos no mesmo ano fiscal em que a lei que os instituiu ou aumentou foi publicada.³³⁵

De acordo com o princípio da anterioridade, a lei que institui ou aumenta um imposto deve entrar em vigor no ano seguinte à sua publicação, que é quando a ação é inserida no âmbito

³³³ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito de Direito Constitucional Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 342.

³³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário: de acordo com a Lei Complementar n. 118/2005. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 159.

³³⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

comunicacional do direito. As únicas exceções a esta regra são as expressamente mencionadas na CF/88, no art. 150, parágrafo 1. (II, IE, IPI, IOF e imposto extraordinário), além do empréstimo compulsório em casos de calamidade pública externa (art. 148, I).³³⁶ Outra exceção se refere à anterioridade das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, listadas no art. 195 do texto constitucional, que podem ser cobradas após 90 dias da data da publicação que as instituiu ou majorou, sem levar em conta se é um novo exercício financeiro.³³⁷

Sobre o tema, Carvalho assevera, “segundo o princípio da anterioridade, a vigência da lei que institui ou aumenta tributo deve ficar protraída para o ano seguinte ao de sua publicação, momento em que o ato se insere no contexto comunicacional do direito”.³³⁸ Ademais, “a anterioridade é garantia de conhecimento antecipado da lei tributária mais gravosa. Não se trata apenas de prover previsibilidade ou não surpresa” expõe Leandro Paulsen.³³⁹

Assim, percebe-se que o princípio da anterioridade tributária é um instituto legal que veda a cobrança de um tributo no mesmo ano em que ele foi criado ou, inclusive, no mesmo ano em que for aumentado. Esta regra é tipificada com o intuito de auferir ao contribuinte mais segurança financeira, ao passo que disponibiliza a este um prazo para o levantamento do valor para o pagamento do novo imposto/imposto majorado.

Corroborando com o tema, Machado e Ferraz aduzem que o princípio “objetiva permitir o planejamento econômico anual do contribuinte, com a certeza de que não haverá aumento ou a majoração de tributo no curso do exercício financeiro”.³⁴⁰ Urge frisar que o exercício fiscal, pela legislação, equipara-se ao ano civil.

A anterioridade tributária, portanto, é um princípio corolário lógico do princípio da segurança jurídica, pois visa evitar surpresas para o contribuinte, com a instituição ou a majoração de tributos no curso do exercício financeiro. Entretanto, como rotineiramente o tributo era criado ou aumentado no último trimestre anual, o que representava certo perigo ao contribuinte, a fins de se evitar surpresas, foi-se inserido no ordenamento jurídico através da Emenda Constitucional n. 42 de 2003 o princípio da anterioridade nonagesimal (ou princípio

³³⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

³³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário: de acordo com a Lei Complementar n. 118/2005. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 159.

³³⁸ *Id.* Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 218.

³³⁹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva. 2020, p. 194.

³⁴⁰ MACHADO, Costa; FERRAZ, Anna Cândida. Constituição Federal interpretada: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo. 11. ed. Barueri: Manole, 2019, p. 851.

da noventaena).³⁴¹ Assim, foi-se estabelecido uma vedação ao ente estatal na cobrança de tributos “antes de decorridos noventa dias da data que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.³⁴²

O objetivo desses institutos é a garantia da proteção da confiança do contribuinte, como também garantir a concretização eficaz do princípio da segurança jurídica, sendo que, se houvesse a possibilidade da cobrança do tributo no mesmo ano, ocorreria uma afronta ao referido princípio em matéria tributária, e como consequência, uma afronta aos princípios da legalidade e legalidade tributária.³⁴³

O texto constitucional entende que a regra aplicada das anterioridades, em ambas as espécies, é uma das garantias fundamentais do contribuinte e, portanto, se houver um conflito com outro princípio, ela não poderá ser simplesmente afastada por outras premissas sem que ocorra uma ofensa ao sistema constitucional tributário.

Conforme expresso por Carrazza, o princípio da anterioridade essencialmente serve para eliminar a chamada “tributação de surpresa”, que ameaça a segurança jurídica dos contribuintes. Este princípio inibe a possibilidade de um novo tributo ser imposto repentinamente e demanda que os contribuintes sejam confrontados com normas tributárias claras, estáveis e seguras. Além disso, eles devem ser informados com antecedência sobre os tributos que serão cobrados durante o exercício financeiro, para que possam planejar sua vida econômica de maneira tranquila e adequada.³⁴⁴

Com base nessas considerações iniciais, torna-se evidente que o princípio da anterioridade é desrespeitado quando se considera imponível o fato ocorrido no mesmo exercício financeiro em que entrou em vigor a lei que instituiu o tributo, mesmo que sua cobrança administrativa ocorra no exercício posterior. O mesmo se aplica à lei que majora — mesmo indiretamente (por exemplo, antecipando a data de vencimento) — um imposto já existente, ela só será aplicada no exercício financeiro seguinte à sua entrada em vigor. Em resumo, de acordo com o princípio da anterioridade, não é suficiente que a lei que cria ou

³⁴¹ BRASIL. Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em: 26 ago. 2023.

³⁴² Texto retirado da norma do art. 150, III, c, CF/88 (*Id.* [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023).

³⁴³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 146.

³⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito de Direito Constitucional Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 188.

aumenta o imposto esteja em vigor no ano anterior à sua cobrança, é necessário que esteja em vigor no ano anterior à ocorrência do fato imponible.³⁴⁵

Assim, não é suficiente que o ato administrativo de lançamento e a arrecadação ocorram no ano seguinte ao estabelecimento ou aumento do imposto para que o princípio da anterioridade seja considerado cumprido. Para que isso ocorra, é necessário que o tributo só seja criado (ou só seja aumentado) no ano seguinte ao de sua criação (ou de seu aumento). Tal interpretação parece ser a que melhor se alinha com a ideia de eliminar a “tributação surpresa”, que prejudica a confiança do contribuinte de que será tributado com base em disposições conhecidas antecipadamente.³⁴⁶

Assim, o princípio da anterioridade é respeitado apenas se e quando se aceita que o fato imponible deve necessariamente acontecer a partir do exercício financeiro subsequente àquele em que o imposto foi introduzido ou aumentado. Para ilustrar: caso, no mês de agosto do presente ano fiscal, seja finalmente estabelecido um imposto sobre grandes fortunas, o fato de uma pessoa possuir um patrimônio significativo durante esse ano ainda será um fato tributariamente sem importância; apenas no próximo ano fiscal tal situação se tornará o evento tributável do novo imposto. E qual é a razão? Porque apenas no próximo ano a lei que estabelece a obrigação tributária poderá ser aplicada, de acordo com o artigo 150, III, “b”, da Constituição Federal de 1988.³⁴⁷

A análise da anterioridade das normas tributárias também possui importância no contexto da imunidade das fundações públicas de direito privado. A garantia da anterioridade está intimamente ligada à segurança jurídica e à previsibilidade, princípios fundamentais que balizam as relações entre o Estado e os contribuintes. No caso específico das fundações públicas de direito privado, a observância da anterioridade é essencial para assegurar que eventuais mudanças na legislação tributária não afetem retroativamente o gozo da imunidade recíproca.

3.2.5 Não confisco

A definição de confisco apresentada por Regina Helena Costa é aquela que consiste na apropriação completa ou substancial da propriedade privada pelo poder público, sem a devida indenização. No ordenamento jurídico brasileiro, diante da ampla tutela conferida ao direito de

³⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito de Direito Constitucional Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 188.

³⁴⁶ CARRAZZA, *loc. cit.*

³⁴⁷ *Ibid.*, p. 189.

propriedade, o confisco é, assim, medida de caráter sancionatório, sendo permitida somente em situações excepcionais.³⁴⁸ Consagrada no artigo 150, inciso IV, da CF/88,³⁴⁹ essa limitação visa garantir o respeito ao direito de propriedade e ao mínimo existencial, assegurando que a carga tributária não comprometa a subsistência e a dignidade do cidadão.

Nessa linha, a vedação ao confisco é um princípio advindo da capacidade contributiva, que será analisada a seguir, que se estabelece como uma das balizas à progressividade fiscal. Ricardo Alexandre afirma que, embora a expressão “não confisco” tenha sido consagrada pela utilização, o que o art. 150, IV, da CF/88 pretende proibir é o uso do tributo com efeito de confisco,³⁵⁰ e não que o tributo configure confisco, porque essa segunda vedação já decorre da própria definição de tributo, tendo em vista que confisco, no Brasil, é punição, e o tributo, por definição, não pode ser sanção por ato ilícito.³⁵¹

A seu turno, José Eduardo Soares de Melo³⁵² entende que:

O Princípio que veda o confisco no âmbito tributário (art. 150, IV, da Constituição) está atrelado ao princípio da capacidade contributiva, positivando-se sempre que o tributo absorva parcela expressiva da renda, ou da propriedade dos contribuintes, sendo constatado, principalmente, pelo exame da alíquota, da base de cálculo, e mesmo da singularidade dos negócios e atividades realizadas.

Não se nega a dificuldade em se estipular o valor máximo de carga tributária a que está sujeito o contribuinte para se configurar confisco, sendo, nas palavras do já citado José Eduardo Soares de Melo, penosa a tarefa de se fixar tal limite,

[...] pois se uma alíquota de 30% pode não representar confisco para o contribuinte do imposto sobre a renda, uma alíquota de 20%, aplicada sobre o valor venal do imóvel do contribuinte, para fins de apuração do imposto predial e territorial urbano, significará confisco da propriedade.³⁵³

Por isso, haverá o destinatário da norma constitucional de observar o critério da razoabilidade na edição da norma impositiva, com vistas a preservação das atividades privadas e a dignidade da pessoa humana.

³⁴⁸ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 106.

³⁴⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

³⁵⁰ BRASIL, *loc. cit.*

³⁵¹ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 12. ed. Salvador: Juspodivm, 2018, p. 175.

³⁵² MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 35.

³⁵³ MELO, *loc. cit.*

Em consonância ao entendimento de Carrazza, as leis tributárias, de fato, ao considerarem a capacidade financeira dos contribuintes, não podem forçá-los a contribuir para as despesas públicas além do que podem arcar. Observa-se que é considerado confiscatório o tributo que, por assim dizer, “esgota” a riqueza tributável dos indivíduos, ou seja, não respeita suas capacidades contributivas.³⁵⁴

O princípio da não confiscatoriedade delimita o direito que pessoas políticas têm de expropriar bens privados. Desse modo, os impostos devem ser estruturados de forma a não impactar as fontes geradoras de riqueza dos contribuintes e, conseqüentemente, não comprometer a consistência originária de suas fontes de renda. É considerado confiscatório o tributo que se aplica a correções monetárias que, como é sabido, não indicam aumento de riqueza (e, portanto, de elevação da capacidade contributiva), mas, sim, reajustes do valor de troca da moeda. Ainda é inconstitucional o tributo que incide sobre meros sinais externos de riqueza, isto é, indícios não comprovados por fatos de aumento da capacidade econômica do contribuinte.³⁵⁵

Confirma-se, assim, que a norma constitucional que proíbe a utilização dos tributos “com efeito de confisco”, além de estabelecer uma baliza explícita para a discriminação arbitrária dos contribuintes, fortalece o direito de propriedade. Nesse sentido, por exemplo, ninguém, seja pessoa física ou jurídica, pode ser tributado por fatos que estão fora do contexto constitucional do tributo que está sendo cobrado, pois isso coloca em risco o direito de propriedade.³⁵⁶

Logo, o princípio do não confisco requer do legislador um comportamento equilibrado, moderado e proporcional na quantificação dos tributos, tudo em nome de um Direito Tributário justo. Vale sublinhar que, para as empresas, a situação de confisco ocorre quando o imposto é tão oneroso que dificulta enormemente a realização de suas atividades econômicas regulares. Ainda mais, tal fenômeno ocorre quando a carga tributária torna inviável a execução dessas mesmas atividades³⁵⁷.

De fato, os tributos (sobretudo os impostos) devem ser razoavelmente dimensionados para valorizar a livre iniciativa, um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, de

³⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito de Direito Constitucional Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 99.

³⁵⁵ CARRAZZA, *loc. cit.*

³⁵⁶ CARRAZZA, *loc. cit.*

³⁵⁷ *Ibid.*, p. 100.

acordo com os artigos 1º, IV, e 170, *caput*, sendo ambas as disposições da CF/88.³⁵⁸ Em resumo, é um elemento de validade das normas jurídicas tributárias para que elas não impeçam a liberdade de exercício de atividades produtivas lícitas, como sustenta Carrazza.³⁵⁹

Por outro lado, os recursos financeiros essenciais para atender às necessidades básicas dos indivíduos (mínimo vital), assegurados pelo texto constitucional, especialmente em seus artigos 6º e 7º (alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação, transporte, dentre outros), não podem ser afetados pelos tributos. Esses recursos devem ser protegidos pela edificação cuidadosa de situações de não incidência ou através de deduções oportunas autorizadas por lei.³⁶⁰

Dessa feita, nitidamente a proibição de tributo com efeito de confisco eleva a inclusão de limitações ao poder de tributação do Estado que, por ser absoluto e oneroso ao contribuinte, necessita de um fundamento satisfatório. Sendo assim, o ente federativo que tem a competência de confiscar, na seara tributária, vai além da capacidade contributiva do indivíduo. Sob outra perspectiva, a entidade política que respeita as balizas da capacidade mencionada se mantém em um patamar intermediário entre o confisco e o mínimo aceitável da tributação.³⁶¹

Assim, percebe-se que a carga tributária excessivamente alta pode comprometer o direito de propriedade e o próprio exercício da atividade econômica. Nesse sentido, destaca-se a importância da disposição constitucional que estabelece a proibição da utilização de tributo com efeito de confisco. Nessa ótica, é possível relacionar o confisco com a tributação extremamente onerosa, insustentável e desarrazoada, que tem a capacidade de absorver a própria fonte de tributação.

O princípio da proibição ao confisco tem como fundamento o sistema de tutela constitucional ao contribuinte e impede os abusos ao poder de tributação do Estado, como a exigência de aprovação de lei, a necessidade de processo administrativo de lançamento fiscal, entre outros. A legislação tributária baseada no texto constitucional de 1988 apresenta as situações hipotéticas para o pagamento do tributo, o conceito de renda, a prestação de serviços, as hipóteses de propriedade de bens, entre outros aspectos.³⁶²

³⁵⁸ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

³⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito de Direito Constitucional Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 100.

³⁶⁰ CARRAZZA, *loc. cit.*

³⁶¹ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 106.

³⁶² BRASIL, *op. cit.*

Após a ocorrência do fato gerador disposto em lei, a autoridade fiscal tem a obrigação de efetuar o lançamento tributário, por ser um ato vinculado. Desse modo, a lei edificada pelo poder legislativo estabelecerá o fato gerador do tributo, a base de cálculo, a alíquota aplicável, o responsável pelo pagamento, o método de fiscalização e outras tantas obrigações necessárias para a execução da norma pelo Poder Executivo, sempre em consonância com a CF/88.³⁶³

Em outro âmbito, para mensurar a intensidade do ato confiscatório, propõe-se a utilização da proporcionalidade e razoabilidade, levando em conta o equilíbrio dos princípios e a análise de elementos como as condições de tempo, lugar, objetivos econômicos e sociais do tributo no caso específico, considerando que a tributação confiscatória é capaz de dificultar a situação financeira do contribuinte.³⁶⁴

O princípio do não confisco se relaciona ao princípio da capacidade contributiva e visa adequar o valor do tributo às características dos contribuintes. Em resumo, compreende-se por capacidade contributiva a parcela dos rendimentos que permanecem após os gastos com as despesas essenciais ou necessidades básicas do contribuinte e seus dependentes, funcionando como uma forma de imunidade sobre o mínimo existencial e garantia da dignidade humana.

Em conclusão, o princípio do não confisco no Brasil é um elemento essencial na garantia da justiça fiscal e na proteção dos contribuintes. Suas implicações vão além das questões individuais, influenciando a gestão pública, a estabilidade do ambiente de negócios e o equilíbrio federativo. Para que este princípio cumpra plenamente seu papel, é fundamental que os entes federativos e os órgãos responsáveis pela elaboração e aplicação das normas tributárias estejam comprometidos com a observância dos limites constitucionais e a busca por um sistema tributário mais justo e eficiente.

A consideração do princípio de não confisco é de extrema importância no estudo da imunidade tributária das fundações públicas de direito privado. Garantir que a aplicação da imunidade recíproca não resulte em tributos excessivos é fundamental para preservar a integridade financeira dessas entidades e garantir a prestação eficiente de serviços públicos.

É de grande relevo estabelecer critérios claros e justos que respeitem os princípios constitucionais, evitando abusos na utilização dessa imunidade, mantendo um equilíbrio entre os interesses do Estado e o bom funcionamento das fundações públicas de direito privado. A

³⁶³ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

³⁶⁴ HORVATH, Estevão. O princípio do não confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 60.

continuidade do estudo e debate sobre esse tema é essencial para o aprimoramento da jurisprudência e a proteção adequada dessas entidades.

3.2.6 Capacidade contributiva

Começando pelo cenário histórico do princípio da capacidade contributiva, é importante destacar que menções a este conceito podem ser encontradas até mesmo na Antiguidade Clássica. Há registros em Atenas de um tributo direto cobrado nos tempos de Sólon, que estabelecia a existência de quatro classes, de acordo com a riqueza do contribuinte. Nesse sentido, outra alusão ao princípio da capacidade contributiva ao longo da história pode ser encontrada na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789. O documento, em seu dispositivo 13, determinava que para sustentar o poder público e custear a administração, era essencial uma contribuição de todos. Tal contribuição deveria ser distribuída igualitariamente entre todos os cidadãos do Estado, proporcionalmente ao seu patrimônio.³⁶⁵

Voltando para o Direito Tributário brasileiro, a primeira menção ao princípio da capacidade contributiva ocorreu na Constituição de 1824,³⁶⁶ que afirmava que os tributos ao Estado deveriam ser proporcionais aos bens, de modo que ninguém estivesse isento de contribuir. Contudo, a consolidação desse princípio apenas ocorreu de forma expressa pela primeira vez, em sua totalidade, no art. 202 da Constituição de 1946,³⁶⁷ no Título IX. O texto desse artigo estabelecia que os impostos teriam caráter pessoal, sempre que possível, e seriam graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Prosseguindo com a evolução histórica da capacidade contributiva, é importante destacar a supressão deste princípio na promulgação da Constituição de 1967,³⁶⁸ evento que, para alguns doutrinadores, não teve grande impacto, pois acreditavam que, por meio de uma interpretação sistemática do texto constitucional, tal princípio ainda permanecia em vigor. Ao

³⁶⁵ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 38.

³⁶⁶ BRASIL. [Constituição (1824)]. *Constituição Política do Império do Brasil*. Rio de Janeiro: Secretaria de Estado dos Negocios do Imperio do Brazil, 1824. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 10 mar. 2023.

³⁶⁷ *Id.* [Constituição (1946)]. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro: [s.l.], 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 19 mar. 2023.

³⁶⁸ *Id.* [Constituição (1967)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Brasília: Presidência da República, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 25 ago. 2023.

final deste breve panorama histórico, ressalta-se que a CF/88 apresenta tal princípio positivado em seu art. 145, § 1º.³⁶⁹

Avançando e abordando o conceito de capacidade contributiva, entende-se como o princípio que determina a tributação ao indivíduo conforme sua capacidade contributiva, isto é, de acordo com sua capacidade de efetuar a contribuição. Assim, cada contribuinte suporta um encargo tributário mais alto quanto maior for sua capacidade de arcar com esse ônus. Nessa linha, surgiram ao longo do tempo várias correntes que compreendem que o princípio da capacidade contributiva carrega consigo implicitamente o conceito de igualdade de sacrifício; a adoção do princípio da capacidade contributiva implica uma tributação que demanda de forma impositiva aos contribuintes um sacrifício igualitário.³⁷⁰

Além disso, Yamashita defende que o princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial e ao passo que a renda não exceder o mínimo existencial, não se verifica a configuração da capacidade contributiva. Isso decorre da dignidade humana e do princípio do Estado Social. O princípio da capacidade contributiva atende a ambos. Em um Estado liberal, não é permitido que o mínimo existencial seja retirado pela tributação, parcial ou completamente, e uma compensação seja fornecida em benefícios previdenciários.³⁷¹

O Estado Tributário não pode retirar o que, como Estado Social, deve restituir. Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva torna-se dispensável onde não houver manifestação econômica, isto é, nas camadas economicamente mais baixas da sociedade. Por tal motivo, pode-se afirmar que é inconcebível que pessoas sem capacidade econômico-contributiva participem do financiamento estatal, pois, abaixo do mínimo existencial, não se pode falar em capacidade econômico-contributiva, o que, de certo modo, implicaria uma situação de confisco tributário.³⁷²

Como sustenta Carrazza, o princípio da capacidade contributiva se encaixa nos contornos do princípio da igualdade e serve para concretizar, no âmbito tributário, os ideais

³⁶⁹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1.º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023).

³⁷⁰ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 31.

³⁷¹ YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário: In: GRECO, Marco Aurélio; GODOY, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 53-67, p. 60.

³⁷² *Ibid.*, p. 61.

republicanos. De fato, é equitativo e jurídico que quem tem mais em termos econômicos pague, proporcionalmente, mais impostos do que quem tem menos. Aqueles com maior riqueza devem, proporcionalmente, pagar mais impostos do que aqueles com menor riqueza. Em suma, eles devem contribuir mais para a sustentação do bem público. As pessoas, portanto, devem pagar impostos na proporção de seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.³⁷³

O princípio da capacidade contributiva guia a tributação por meio de impostos. Intrinsecamente vinculado ao princípio da igualdade, é um dos instrumentos mais efetivos para alcançar a tão desejada Justiça Fiscal. É relevante enfatizar que o legislador tem a responsabilidade, ao redigir a norma jurídica que institui os impostos, de escolher não apenas fatos que demonstrem conteúdo econômico, mas também de considerar as desigualdades inerentes às distintas categorias de contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas.³⁷⁴

Impostos ajustados à capacidade contributiva viabilizam que os indivíduos cumpram seus deveres de solidariedade política, econômica e social perante a comunidade. Aqueles que pagam este tipo de exação devem contribuir para as despesas públicas não com base no que recebem do Estado, mas em suas capacidades econômicas. Desse modo, eles auxiliam na remoção dos empecilhos econômicos e sociais que limitam efetivamente a liberdade e a igualdade dos menos abastados.³⁷⁵

A progressividade das alíquotas tributárias, ao invés de conflitar com o ordenamento jurídico, é a melhor maneira de evitar as injustiças tributárias, proibidas constitucionalmente. Sem impostos progressivos, a igualdade tributária não pode ser alcançada. Dessa feita, o sistema de impostos no Brasil deve ser regido pelo critério da progressividade.³⁷⁶

Impostos com alíquotas crescentes em virtude do aumento de suas bases tributáveis levam em consideração adequadamente que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas é tanto maior quanto menor a riqueza que possui (e vice-versa).³⁷⁷

Além disso, eles viabilizam que o Estado atenuar, pelo menos parcialmente, as desigualdades econômicas existentes entre os indivíduos. De fato, impostos com alíquotas fixas

³⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito de Direito Constitucional Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 86.

³⁷⁴ CARRAZZA, *loc. cit.*

³⁷⁵ CARRAZZA, *loc. cit.*

³⁷⁶ *Ibid.*, p. 88.

³⁷⁷ SOUZA, Tagie Assenheimer de; RÉA, Ricardo Roginski. A extrafiscalidade, o princípio da capacidade contributiva e suas efetivações pela progressividade e pela seletividade. Jus.com.br, 2009. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/12292/a-extrafiscalidade-o-principio-da-capacidade-contributiva-e-suas-efetivacoes-pela-progressividade-e-pela-seletividade>. Acesso em: 26 ago. 2023.

exacerbam as diferenças sociais observadas, porque tratam de modo similar contribuintes que, do ponto de vista da capacidade contributiva, não são iguais.³⁷⁸

Em resumo, exceto as exceções que o próprio texto constitucional de 1988 contempla,³⁷⁹ os impostos com alíquota fixa são considerados inconstitucionais, por violarem o princípio da capacidade contributiva, que demanda que cada contribuinte seja tributado em consonância às suas manifestações objetivas de riqueza.³⁸⁰

Nesse contexto, o termo “capacidade contributiva” pode ser analisado sob duas perspectivas: a estrutural e a funcional. A primeira delas refere-se à capacidade contributiva como uma aptidão para suportar o encargo tributário, a habilidade de arcar com os custos oriundos do pagamento de um tributo específico. A segunda perspectiva enxerga a capacidade contributiva como critério norteador a distinguir os indivíduos, de maneira a identificar quem são os iguais, sob o ponto de vista do Direito Tributário, e quem são os desiguais, bem como em que extensão e quantidade se diferenciam, a fim de aplicar o princípio da igualdade com um tratamento adequado a cada um deles.³⁸¹

A partir dessas duas abordagens, a capacidade contributiva se desdobra, destacando-se a existência de três critérios pelos quais se pode avaliar a capacidade contributiva: o primeiro seria a renda obtida; o segundo seria o consumo (ou renda gasta); e o terceiro seria o patrimônio (riqueza ou renda acumulada).³⁸²

Assim, tendo sido adequadamente apresentado o princípio da capacidade contributiva, nota-se que ele atua como um dos alicerces na busca por uma sociedade mais justa, já que uma sociedade de indivíduos livres e iguais consiste em um sistema equitativo de cooperação, em que todos os que cooperam devem se beneficiar de maneira adequada.³⁸³

Diante disso, portanto, pode-se considerar que grande parte da justiça fiscal passa pela congruência entre a carga tributária e a plena capacidade contributiva do cidadão, de modo que o direito/dever de se submeter a ela seja realizado de tal modo que o Estado disponha de

³⁷⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito de Direito Constitucional Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 88.

³⁷⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

³⁸⁰ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 88-89.

³⁸¹ CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. São Paulo: Dialética, 1997, p. 40.

³⁸² *Ibid.* p. 41.

³⁸³ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 149.

recursos para garantir o cumprimento das prestações positivas que caracterizam os direitos sociais e, concomitantemente, preserve o mínimo indispensável para uma existência digna.³⁸⁴

³⁸⁴ BUFFON, Marciano. Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 147.

4 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: CONCEITO, ESPÉCIES E ALCANCE SOB A ÓTICA LEGAL

Neste tópico, o foco é direcionado às imunidades tributárias, com ênfase na imunidade recíproca e sua aplicação às fundações públicas de direito privado. As imunidades tributárias são instrumentos que visam garantir a realização de certos objetivos constitucionais, protegendo determinadas entidades ou atividades do poder de tributar do Estado. Nesse sentido, a análise da extensão e dos limites da imunidade recíproca é fundamental para determinar a amplitude de sua aplicação e os casos em que ela se torna relevante.

São abordados o conceito e a evolução histórica das imunidades tributárias, bem como as diferentes espécies de imunidades previstas na legislação, tais como as imunidades de templos de qualquer culto, partidos políticos, instituições educativas, entidades de assistência social, entidades sindicais, livros, jornais e periódicos, música e, finalmente, a imunidade recíproca. A análise dessas imunidades permitirá uma compreensão mais profunda de sua natureza, alcance e fundamentos.

O estudo do alcance e do conteúdo da imunidade recíproca sob a ótica legal, bem como sua aplicabilidade às empresas públicas e sociedades de economia mista, será desenvolvido para estabelecer um panorama completo para a discussão doutrinária acerca da extensão da imunidade recíproca às fundações públicas de direito privado e a ausência de posicionamento do STF.

4.1 Conceito e evolução histórica das imunidades tributárias

O termo “imunidade” deriva do latim antigo *immunitas*, instituto em que determinadas pessoas e situações eram liberadas do pagamento de determinados *munus* ou encargos, por exemplo, tributos. Trata-se, assim, de uma espécie de exoneração tributária, cujo fundamento principal é duplo: a vedação de que o Estado, através de imposições fiscais, invada a esfera da liberdade mínima do cidadão (proteção ao mínimo social); e uma forma de preservar as instituições básicas do Estado, tal o caso das instituições voltadas para a democracia e dos entes que se empenham na gestão e manutenção da administração pública e prestação de serviços públicos.

Ao longo do tempo, a doutrina tem defendido o conceito de imunidade tributária como uma limitação constitucional às competências tributárias, ou seja, como hipóteses de não incidência previstas na CF/88.³⁸⁵ Essa definição é compartilhada por vários juristas. Todos esses estudiosos concordam que a imunidade, a isenção e a não incidência são hipóteses de desoneração do tributo, diferindo apenas no veículo utilizado para introduzir essas normas.³⁸⁶

Alfredo Augusto Becker considera que imunidade seja “hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada”.³⁸⁷ Segundo ele, na imunidade, não se origina uma obrigação tributária, nem se estabelece um crédito. A imunidade é a representação da própria ausência de aplicação de tributos.

No entanto, Roque Carrazza propõe outra interpretação do conceito de imunidade tributária, sugerindo que essa expressão pode ter duas acepções. A primeira, mais ampla, refere-se à incompetência da pessoa política para tributar. Já a segunda, mais restrita, veda aos entes políticos a tributação de pessoas específicas em virtude de sua natureza jurídica, atividade desempenhada ou relação com determinados fatos, bens ou situações.³⁸⁸

De acordo com o autor citado, as imunidades tributárias são uma classe limitada e claramente identificável de normas jurídicas que constam expressamente no texto da CF/88 e estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para criar tributos que incidam sobre situações específicas e suficientemente caracterizadas.³⁸⁹

Em uma visão semelhante, Leandro Pausen define imunidades tributárias como um conjunto de normas jurídicas contidas no regramento constitucional que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para tributar determinadas situações especificadas.³⁹⁰ Em outras palavras, a edição de normas tributárias não poderá alcançar as situações contempladas por normas imunizantes, de forma que tais normas colaboram no campo impositivo e impõem limites à atividade legislativa.

Diante das palavras de Regina Helena Costa, a imunidade tributária é a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária, possuindo o instituto dupla natureza. No aspecto formal, a imunidade

³⁸⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

³⁸⁶ Imunidade, isenção e não incidência são conceitos distintos na desoneração tributária. Imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar. Isenção é uma dispensa legal do pagamento de tributo, concedida por lei. Não incidência ocorre quando a situação fática não se enquadra na hipótese de incidência do tributo.

³⁸⁷ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 198.

³⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. A imunidade tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 171.

³⁸⁹ BRASIL, *op. cit.*

³⁹⁰ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 108.

excepciona o princípio da generalidade da tributação, traduzindo a impossibilidade de tributação de pessoas, bens e situações resultantes da vontade constitucional. Já no aspecto material e substancial, a imunidade corresponde ao direito público subjetivo de certas pessoas não se sujeitarem à tributação, nos termos delimitados pela norma constitucional relativa.³⁹¹

Em outras palavras, imunidades tributárias são normas jurídicas contidas na CF/88 que determinam a desoneração tributária (aspecto formal), dotadas de forte conteúdo axiológico, destinado à realização de princípio constitucional (aspecto teleológico).³⁹²

O instituto aqui em ênfase tem como objetivo primordial o benefício da sociedade em que estão inseridas. É importante destacar que a sociedade é o verdadeiro titular da imunidade e não as entidades ou instituições que dela se utilizam. Dessa forma, para serem beneficiárias da imunidade, as pessoas políticas e instituições devem ter uma função social definida e essencial em prol da sociedade.³⁹³

As atividades, serviços, rendas, patrimônios e instituições que estão isentos do pagamento de tributos devem contribuir para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, promovendo o desenvolvimento nacional, combatendo a pobreza e a marginalização, reduzindo as desigualdades sociais e regionais e promovendo o bem-estar de todos, sem discriminação. Nessa ótica, quem usufrui da imunidade deve cumprir metas e desenvolver atividades que contribuam para o bem-estar da sociedade.

Sendo assim, a imunidade tributária é baseada em valores essenciais da sociedade. Isso porque seus efeitos para pessoas, serviços, patrimônios e rendas têm como objetivo principal beneficiar a sociedade. A CF/88, portanto, concede valor à imunidade tributária e atribui certas responsabilidades a certas pessoas que precisam da exoneração tributária para cumprir essas incumbências.³⁹⁴

Com relação aos tipos e classificações de imunidades tributárias existentes, primeiramente, tem-se as chamadas imunidades genéricas, previstas pelo art. 150, VI e parágrafos 2º ao 4º da CF/88, e as imunidades específicas, previstas em maior número de dispositivos ao longo do texto constitucional.³⁹⁵ Por se tratar do tema que aqui se discute (aplicação da imunidade às fundações públicas de direito privado), o trabalho parte em uma

³⁹¹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

³⁹² BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

³⁹³ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 111.

³⁹⁴ BRASIL, *op. cit.*

³⁹⁵ *Ibid.*

análise exclusiva de cada uma das imunidades genéricas, dispensando no que diz respeito às imunidades específicas, com o intuito de demonstrar ao leitor suas especificidades e clarear quanto às diferenças destas com a imunidade recíproca.

4.2 Espécies de imunidades tributárias

Como visto, as imunidades tributárias são uma forma de proteção constitucional que afastam determinadas entidades, bens ou atividades da incidência de tributos. Infere-se da doutrina que elas são classificadas em dois tipos principais: imunidades tributárias genéricas e imunidades tributárias específicas. Essa classificação tem como base os critérios e objetivos que fundamentam a concessão dessa proteção tributária, bem como as características e abrangência das entidades e atividades beneficiadas.

As imunidades tributárias genéricas são aquelas aplicáveis a uma ampla gama de entidades ou atividades, independentemente de suas particularidades, desde que atendam a determinados requisitos estabelecidos pela CF/88.³⁹⁶ Essas imunidades têm como propósito proteger valores e princípios considerados fundamentais, como a liberdade de expressão, a liberdade religiosa e a promoção da educação e da cultura.³⁹⁷

Por outro lado, as imunidades tributárias específicas são aquelas relacionadas a situações particulares e bem definidas, geralmente voltadas para entidades ou atividades com características especiais ou que atendam a interesses específicos do Estado.³⁹⁸ Essas imunidades têm como objetivo promover o desenvolvimento de setores estratégicos ou garantir a realização de políticas públicas específicas. A concessão dessas imunidades, em geral, está condicionada ao cumprimento de requisitos e obrigações legais específicas.

No presente tópico, o foco será uma sucinta análise das imunidades tributárias genéricas (ou gerais), com ênfase na imunidade recíproca e na imunidade das instituições de educação e assistência social, objeto principal da presente dissertação. A compreensão das imunidades gerais é crucial para entender como a CF/88 protege certos valores e princípios fundamentais, além de promover a educação, a cultura e outros objetivos estratégicos para o desenvolvimento

³⁹⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

³⁹⁷ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário nacional. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 125.

³⁹⁸ *Ibid.*, p. 150.

da sociedade.³⁹⁹ Aprofundar-se nessa temática contribui para uma visão mais ampla e crítica acerca das limitações do poder de tributar e dos mecanismos de desoneração fiscal presentes no ordenamento jurídico brasileiro.

4.3 Imunidade das entidades de educação e assistência social

A imunidade das instituições de educação e assistência social é um mecanismo jurídico previsto na CF/88 que visa proteger e fomentar o desenvolvimento da educação no país.⁴⁰⁰ Esse instituto isenta essas instituições do pagamento de impostos, desde que cumpram determinados requisitos e atuem sem fins lucrativos. Esse tratamento diferenciado tem como objetivo central garantir a promoção do ensino e da disseminação do conhecimento, contribuindo para o progresso da sociedade.

A educação, como um direito fundamental previsto na CF/88, é essencial para o desenvolvimento integral do indivíduo e da sociedade.⁴⁰¹ Nesse contexto, o Estado, a família e a sociedade têm a responsabilidade conjunta de promover e incentivar a educação, objetivando o pleno desenvolvimento da pessoa, o exercício da cidadania e a qualificação para o trabalho.

No entanto, o Estado, mesmo aplicando um percentual mínimo da receita proveniente de impostos na educação, muitas vezes não consegue oferecer ensino público de qualidade para todos. Por isso, a iniciativa privada é autorizada a atuar no setor educacional, desde que siga as normas gerais e seja avaliada pelo poder público (art. 209, CF/88).⁴⁰²

Segundo Roque Carrazza, instituição de educação é toda aquela que se presta ao desenvolvimento permanente de atividades que visem a propiciar o acesso à cultura, ao desenvolvimento pessoal e profissional de quem quer que seja. Para que possam usufruir da imunidade, devem obedecer aos requisitos elencados pelo artigo 14 do Código Tributário Nacional. Segundo Carrazza, não há necessidade de que os serviços prestados sejam gratuitos, sob pena de esvaziamento do conteúdo da imunidade, na medida em que, no âmbito da educação prestada pelo Poder Público, não se admite remuneração e, por sua vez, já estaria inserida no que dispõe o artigo 150, VI, “a”, da Constituição. Além disso, exige-se que os cursos estejam abertos a todos aqueles que preencham requisitos objetivos, a fim de caracterizar o

³⁹⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

⁴⁰⁰ BRASIL, *loc. cit.*

⁴⁰¹ *Ibid.*

⁴⁰² Art. 209, CF/88: “O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições: I – cumprimento das normas gerais da educação nacional; II – autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público” (*Ibid.*).

requisito da generalidade. Veda-se, assim, critérios discriminatórios de acesso aos respectivos cursos.⁴⁰³

Portanto, as instituições educacionais privadas podem obter imunidade tributária se cumprirem requisitos genéricos e específicos. O requisito genérico determina que patrimônio, renda e serviços estejam direcionados à finalidade educacional sem fins lucrativos. Isso não significa que as instituições devam ser gratuitas, mas que os recursos obtidos devem ser utilizados para remunerar funcionários, professores e investir em infraestrutura. Os requisitos específicos incluem autorização e avaliação de qualidade pelo poder público, além do cumprimento das normas gerais da educação nacional.

O Supremo Tribunal Federal (STF) entende que os rendimentos de aplicações financeiras dessas instituições, quando revertidos para suas finalidades essenciais, são imunes a impostos.⁴⁰⁴ Também considera imunes impostos sobre imóveis pertencentes a entidades imunes, mesmo que alugados a terceiros, ou utilizados como estacionamento gratuito para estudantes.⁴⁰⁵

Além das instituições voltadas para o ensino, aquelas com foco em manifestações culturais também podem usufruir da imunidade tributária, desde que promovam a educação. Organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIP) que atuam na promoção da cultura, na defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico, ou na oferta gratuita de educação, em conformidade com a Lei n. 9.790/99, também são elegíveis para a imunidade tributária. Esse alcance mais amplo da imunidade reflete o compromisso do Estado em garantir o acesso à educação e às atividades culturais como direitos fundamentais e essenciais para o desenvolvimento da sociedade brasileira.

Essa espécie de imunidade visa garantir que essas entidades possam atuar em colaboração com o Estado, complementando e aperfeiçoando as ações governamentais na área da educação. Esse benefício permite que as instituições privadas de ensino possam direcionar seus recursos para melhorar a qualidade da educação oferecida, bem como para expandir e aprimorar suas instalações e serviços.⁴⁰⁶

⁴⁰³ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 891.

⁴⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 249.980-3/RJ. 1. Turma. Rel. Min. Ilmar Galvão. Julgado em: 23 abr. 2002. Publicado em: 14 jun. 2002. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=334119>. Acesso em: 28 mar. 2023.

⁴⁰⁵ *Id.* Recurso Extraordinário 217.233-7/RJ. 1. Turma. Rel. Min. Ilmar Galvão. Julgado em: 14 ago. 2001. Publicado em: 14 set. 2001. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=247168>. Acesso em: 31 mar. 2023.

⁴⁰⁶ COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 190.

Além disso, incentiva a participação da sociedade civil na promoção da educação, contribuindo para o desenvolvimento de um ambiente educacional diversificado e inovador. Com mais instituições envolvidas na área da educação, é possível atender às demandas específicas de diferentes grupos sociais e fomentar a competição saudável entre instituições públicas e privadas, resultando em melhorias contínuas na qualidade do ensino.

A imunidade tributária das entidades de assistência social é um instrumento jurídico e social que visa garantir o funcionamento e a efetividade dessas instituições no atendimento às necessidades básicas da população mais vulnerável. Isso porque essa imunidade permite que tais entidades, sem fins lucrativos e com finalidade assistencial, estejam isentas de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, possibilitando a aplicação integral de seus recursos nas atividades-fim de promoção e amparo aos mais necessitados. O objetivo dessa prerrogativa é assegurar que a assistência social seja efetivamente prestada, reduzindo as desigualdades e contribuindo para a justiça social.⁴⁰⁷

A ausência de fins econômicos é um elemento essencial para que a entidade possa usufruir da imunidade tributária. No entanto, isso não implica que a atividade deve ser totalmente gratuita. As instituições podem obter lucro, desde que seu objetivo principal não seja o lucro em si e que os recursos obtidos sejam reinvestidos em suas atividades-fim.⁴⁰⁸

É importante ressaltar que as instituições de assistência social não podem atuar no domínio econômico de forma a promover concorrência desleal com empresas que não possuem imunidade. A aplicação dos recursos obtidos em suas atividades-fim é crucial para garantir a imunidade tributária. Além disso, é fundamental que essas entidades promovam o assistencialismo beneficente, voltado para o apoio às pessoas desamparadas, necessitadas de cuidados especiais e às camadas menos privilegiadas da sociedade.⁴⁰⁹

Em resumo, a imunidade tributária das instituições de assistência social é um instrumento importante para fomentar ações voltadas para o bem-estar social e a promoção da igualdade. No entanto, é necessário que essas instituições sigam as regras estabelecidas pela legislação e juris prudência, garantindo que sua atuação esteja alinhada com os princípios do assistencialismo beneficente e que não se envolvam em práticas de concorrência desleal.

⁴⁰⁷ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário nacional. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 138.

⁴⁰⁸ *Id.* Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 193.

⁴⁰⁹ COSTA, *loc. cit.*

A correta aplicação e interpretação da imunidade tributária para as instituições de assistência social é fundamental para garantir a destinação adequada dos recursos públicos e assegurar que tais entidades cumpram seu papel social de forma efetiva e transparente.

4.4 Imunidade recíproca

A imunidade tributária recíproca é a limitação do poder de tributar que proíbe entes federativos (União, estados, Distrito Federal e municípios) de cobrarem tributos uns dos outros. Essa imunidade tem como objetivo garantir a autonomia financeira, a harmonia e o equilíbrio entre os diferentes níveis de governo. A imunidade recíproca está prevista no artigo 150, VI, “a” da Constituição Federal de 1988 e tem como base a ideia de cooperação e respeito mútuo entre os entes federativos.⁴¹⁰ Ao impedir que os entes políticos tributem uns aos outros, a supracitada imunidade busca evitar disputas fiscais prejudiciais ao funcionamento do Estado e garantir a igualdade e a estabilidade do sistema federativo.⁴¹¹

A imunidade recíproca entre entes políticos é a mais remota desobrigação constitucional em matéria tributária. Originou-se com a primeira Constituição da República, que aderiu a forma federativa de Estado (1891, art. 10), e foi contemplada por todas as Cartas Magnas subsequentes, com melhorias na redação (CFs: 1934, art. 17, X, e parágrafo único; 1937, com a redação dada pela EC 9, de 1945, art. 32, “c”; 1946, art. 31, V. e parágrafo único; 1967, art. 20, III, “a”; EC 1, de 1969, art. 19, III, “a”).⁴¹²

A imunidade recíproca inspirou-se em uma instituição semelhante existente no Direito norte-americano. A Constituição dos Estados Unidos da América, de 1787, notavelmente concisa, não estabelece imunidades fiscais de maneira explícita, cabendo à Suprema Corte esclarecê-las. Essa imunidade foi reconhecida pela primeira vez no famoso caso “McCulloch vs. Maryland”, em 1819.⁴¹³

Diante da política de ampliação da competência federal, defendida por Hamilton desde a Convenção de Filadélfia, surgiu, em 1791, a ideia de criação de um Banco Nacional como mecanismo governamental para regular o comércio e a moeda – o Banco dos Estados Unidos

⁴¹⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

⁴¹¹ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Limitações constitucionais ao poder de tributar e Tratados internacionais. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 132.

⁴¹² COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 150.

⁴¹³ COSTA, *loc. cit.*

da América. O Estado de Maryland tentou tributar uma agência desse banco – a filial de Baltimore, gerenciada pelo Sr. McCulloch –, exigindo imposto sobre a selagem com estampilhas, gerando o *leading case* cuja decisão foi redigida pelo juiz Marshall, que presidiu a Suprema Corte Americana por três décadas.⁴¹⁴

Nessa decisão, consolidou-se a tese da imunidade dos meios de ação do governo federal diante das pretensões fiscais dos estados, tendo em vista que “o poder de tributar envolve o poder de destruir”. A Suprema Corte Americana passou a distinguir entre imunidade constitucional (*constitutional immunity*) e imunidade legal (*statutory immunity*), a fim de limitar a análise da existência daquela aos casos em que não haja proibição na lei ordinária. Além disso, de acordo com a *Doctrine of Intergovernmental Immunities*, os estados-membros não podem tributar de modo direto as terras federais sem permissão do Congresso. Como resultado da influência da doutrina e da jurisprudência norte-americanas, Ruy Barbosa propôs a inclusão dessa imunidade, expressamente, no art. 10 da Constituição Federal brasileira de 1891.⁴¹⁵

Acerca dos fundamentos específicos, a imunidade recíproca em análise é classificada como de natureza subjetiva e ontológica. Subjetiva, pois é determinada em função das pessoas políticas. Ontológica, uma vez que é um efeito necessário do princípio da igualdade, revelado sob dois fundamentos distintos. Primeiramente, a imunidade recíproca entre entes políticos resulta da efetividade dos princípios federativos – que é cláusula pétrea (art. 60, § 4º, I, da CF/88) – e da autonomia municipal (arts. 29 e 30, da CF/88).^{416, 417} Essa imunidade garante que os entes federativos não interfiram uns nos outros por meio de tributação, permitindo que cada entidade política preserve sua autonomia e equilíbrio financeiro.

Nesse sentido, Carrazza sustenta que:

De fato, a tributação por meio de impostos – justamente por independer de uma atuação estatal – pressupõe uma supremacia de quem tributa em relação a quem é tributado. Ou, se preferirmos, um estado de sujeição de quem é tributado, em relação a quem o tributa. Ora, entre as pessoas políticas reina a mais absoluta igualdade jurídica. Umas não se sobrepõem às outras. Não, pelo menos, em termos jurídicos. É o quanto basta para afastarmos qualquer ideia de que podem sujeitar-se a impostos. O

⁴¹⁴ COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 151.

⁴¹⁵ COSTA, *loc. cit.*

⁴¹⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

⁴¹⁷ COSTA, *op. cit.*, p. 151.

que estamos querendo significar é que, ainda que inexistisse a alínea “a” citada, elas estariam igualmente proibidas de tributar-se reciprocamente por meio de impostos.⁴¹⁸

Assim, considerando a Federação brasileira como a autonomia mútua entre a União, os estados-membros e os municípios, impositiva da igualdade entre os entes políticos, dessa reciprocidade decorre a proibição de tributação, também recíproca, em relação aos impostos que afetem o patrimônio, a renda e os serviços. De acordo com o ensinamento de Amílcar de Araújo Falcão, a imunidade recíproca “tem como objetivo proteger a integridade do regime federativo, impedindo que as unidades federadas influam, por meio da tributação, na esfera de competência e autonomia umas das outras”.⁴¹⁹

Analisando a imunidade em questão sob essa mesma perspectiva, nota-se que a Corte Constitucional Alemã desenvolveu o princípio da lealdade federativa mútua, que impõe o dever de a União e os estados agirem de maneira amistosa uns com os outros. Em última instância, o principal argumento do qual se extrai a imunidade recíproca é a supremacia do interesse público sobre o privado, beneficiando o patrimônio, a renda e os serviços de cada ente político como instrumentos para o exercício de suas funções públicas.⁴²⁰

Em segundo lugar, a imunidade em análise baseia-se na inexistência de capacidade contributiva dos entes políticos. Isso ocorre porque essas entidades não têm capacidade contributiva, já que seus recursos são alocados para o cumprimento das obrigações e a realização dos serviços públicos sob sua responsabilidade.⁴²¹

Assim, é irrelevante para esse tipo de imunidade que sua previsão seja suprimida da Constituição, não apenas porque decorre dos princípios federativo e da autonomia municipal, como também porque configura situação em que a competência tributária em matéria de impostos não pode ser concretizada em face da falta de capacidade contributiva desses sujeitos. Trata-se, assim, de imunidade implícita. Por se basear em dois pilares de grande importância, a imunidade recíproca é considerada a mais relevante das imunidades tributárias.⁴²²

No que tange à abrangência, verifica-se que a imunidade em estudo engloba apenas os impostos, tributos não vinculados a uma atuação estatal. Isso ocorre, pois “a exigência de

⁴¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito de Direito Constitucional Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 696.

⁴¹⁹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Imunidade e isenção tributária. Instituição de Assistência Social. Revista de Direito Administrativo, v. 66, p. 367-375, 1961, p. 369.

⁴²⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 62, p. 76-98, 1994, p. 87.

⁴²¹ COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 152.

⁴²² *Ibid.*, p. 152-153.

impostos pressupõe a superioridade de quem os demanda supõe o exercício de um poder derivado da soberania, realizável sobre os súditos do detentor desse poder”.⁴²³

Obviamente, não há impedimento à cobrança de taxas, contribuição de melhoria e contribuições sociais. No caso de tributos vinculados, sua demanda não configura o exercício de supremacia de um ente político sobre outro, exatamente porque, nessa situação, os tributos correspondem a uma prestação materializada na concretização de uma atuação governamental, expressamente referida ao sujeito, remunerando-a, ou, então, à concessão de uma vantagem especial ou despesa provocada pelo sujeito passivo. Registre-se que empréstimos compulsórios cujo aspecto material possua a natureza de imposto também estão abrangidos pela imunidade.⁴²⁴

No que se refere aos critérios objetivos, embora a imunidade recíproca seja tipicamente subjetiva, é necessário examinar os elementos objetivos que delimitam essa subjetividade, a saber, os conceitos de patrimônio, renda e serviços. Primeiramente, patrimônio deve ser entendido como um conjunto de bens, móveis e imóveis, direitos e obrigações, relacionados a um titular.⁴²⁵

Nesse sentido, o patrimônio, no contexto da imunidade recíproca, engloba todos os bens e itens vinculados à propriedade pública e integrantes do serviço público, sejam móveis ou imóveis, corpóreos ou não, incluindo conjuntos de coisas, como uma empresa, *universitas rerum*.⁴²⁶ A renda, por outro lado, refere-se a qualquer ganho oriundo de um bem ou direito. O autor destaca que a renda de um ente político não se limita àquela proveniente da arrecadação de tributos, mas a qualquer ganho obtido no exercício de suas funções, da venda de seus bens e utilização de seus serviços.⁴²⁷

Por último, é importante compreender que os serviços mencionados na norma constitucional são os serviços públicos. Embora seja notoriamente difícil definir o conceito de serviço público, Mello oferece uma explicação precisa, afirmando que serviço público é toda atividade de fornecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas que pode ser usufruída individualmente pelos administrados.⁴²⁸

⁴²³ BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo: Dialética, 2001, p. 60.

⁴²⁴ COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 153.

⁴²⁵ *Ibid.*, p. 152-153.

⁴²⁶ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 251.

⁴²⁷ COSTA, *op. cit.*, p. 153.

⁴²⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 36. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 695.

Portanto, o Estado assume essa atividade como parte de suas responsabilidades e a presta diretamente ou por meio de terceiros, sob um regime de direito público, que confere prerrogativas de supremacia e restrições especiais, estabelecidas em prol dos interesses considerados públicos pelo sistema normativo. Assim, é possível concluir que a abrangência do conceito de serviço público se altera de acordo com o tempo e o espaço, o que implica que sua identificação exata depende da observação de uma determinada norma em um momento histórico específico. Então, no caso de serviço público, não se justifica a cobrança de quaisquer impostos.⁴²⁹

4.5 O alcance e o conteúdo da imunidade recíproca

Em relação ao alcance, a imunidade recíproca se estende a autarquias e fundações estabelecidas e mantidas pelo poder público em relação ao patrimônio, renda e serviços associados aos seus propósitos fundamentais ou aos deles oriundos, com fulcro no art. 150, § 2º da CF/88.⁴³⁰ A inserção das autarquias como beneficiárias da imunidade em termos de impostos remonta à Emenda Constitucional 18 de 1965, embora a doutrina já afirmasse isso muito antes.⁴³¹

No que diz respeito às fundações estabelecidas e mantidas pelo Poder Público, sua inclusão sob a proteção da imunidade recíproca ocorreu com o texto constitucional de 1988.⁴³² Essa extensão é justificada, visto que autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público são derivadas e sujeitas ao mesmo regime jurídico das pessoas políticas: o de Direito Público, delineado pela concessão de prerrogativas e pela imposição de obrigações a tais pessoas.⁴³³

Nesse contexto, percebe-se que a imunidade recíproca tem como principal objetivo evitar que autarquias e fundações públicas sejam sobrecarregadas com tributos, permitindo que concentrem seus esforços e recursos na realização de seus objetivos institucionais e no atendimento das necessidades da população.

⁴²⁹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 154.

⁴³⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

⁴³¹ COSTA, *loc. cit.*

⁴³² BRASIL, *loc. cit.*

⁴³³ COSTA, *loc. cit.*

Sendo assim, mesmo nessa situação, a imunidade em questão preserva sua natureza ontológica, ou seja, mesmo que não haja previsão nesse viés, seria necessário reconhecer a isenção das autarquias e fundações estabelecidas e mantidas pelo Poder Público, segundo os ensinamentos de Costa. Conforme a CF/88, tais entidades só podem ser criadas e autorizadas, respectivamente, por lei específica (art. 37, XIX), que deve indicar seus propósitos fundamentais ou os deles decorrentes para delimitar a imunidade.^{434,435} Isso reforça a importância da legislação no estabelecimento de critérios claros e objetivos para a criação e atuação dessas entidades, garantindo que a imunidade recíproca seja aplicada de maneira adequada e coerente com os princípios constitucionais.

A cláusula referente à vinculação aos objetivos fundamentais ou aos deles decorrentes tem como finalidade concretizar essa imunidade pessoal. Explana de forma mais precisa os limites da extensão da norma imunizadora, excluindo de seu alcance fins alheios ao propósito institucional da entidade. É necessário delinear o que se entende por finalidades/objetivos fundamentais, que são diretrizes para o gozo da imunidade não apenas pelas autarquias e fundações estabelecidas e mantidas pelo Poder Público, mas também pelos templos de qualquer culto, partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores e instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, § 4º). Finalidades fundamentais, na visão de Costa, são “os objetivos inerentes à própria natureza da entidade, as metas que levaram à sua criação”.⁴³⁶

Assim, é fundamental que as entidades beneficiadas pela imunidade recíproca estejam em consonância com seus objetivos fundamentais e atuem de acordo com os princípios que nortearam sua criação. Dessa forma, a imunidade contribui para a efetivação das políticas públicas e a promoção do bem-estar social.

No que se refere às finalidades decorrentes das essenciais, citadas por Costa, critério aplicável apenas às autarquias e fundações estabelecidas e mantidas pelo Poder Público, por seu turno, são aquelas relativas aos objetivos principais da entidade, aquelas que portam com eles relação, apesar de não constituírem metas vinculadas à própria natureza da entidade.⁴³⁷ Tais finalidades, embora não sejam diretamente relacionadas à natureza intrínseca da entidade, desempenham um papel importante na realização de seus objetivos principais e na prestação de

⁴³⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

⁴³⁵ COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 154.

⁴³⁶ *Ibid.*, p. 155.

⁴³⁷ *Ibid.*, p. 157.

serviços públicos. A imunidade recíproca, portanto, também abrange essas finalidades, garantindo a continuidade das ações das autarquias e fundações públicas.

É apropriado recordar o entendimento de Baleeiro, que, ao tratar da imunidade em questão em relação às autarquias sob a vigência do texto constitucional anterior, destacou que a isenção seria aplicável a tudo o que fosse de natureza instrumental ou funcional da autarquia, ou seja, os bens, rendas e serviços utilizados pela autarquia como meios para desempenhar serviços públicos ou atividades de competência específica do governo que a criou, para a previdência social ou outro objetivo público. A mesma observação é válida para as fundações estabelecidas e mantidas pelo poder público, que são equiparadas às autarquias.⁴³⁸

Complementando a discussão, é importante ressaltar que a imunidade recíproca alcança diversos impostos, assim, a discussão se concentra em saber se ela se limita aos impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, ou a todos os impostos que poderiam ser cobrados dessas entidades. Para aqueles que seguem a primeira abordagem, é necessário recorrer à classificação feita pelo legislador infraconstitucional para identificar quais são esses impostos.⁴³⁹

Dessa forma, de acordo com o critério adotado pelo Código Tributário Nacional, a imunidade incluiria apenas o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), o Imposto Territorial Rural (ITR), o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens e direitos (ITCMD), o Imposto sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o Imposto sobre Veículos Automotores (IPVA), o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto sobre Serviços (ISS). Ficariam, portanto, fora de seu escopo o Imposto de Importação (II), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) e o Imposto sobre Operações Financeiras, cobrado em transações de crédito, câmbio e seguros (IOF). No entanto, não acreditamos que essa seja a melhor interpretação.⁴⁴⁰

Se o objetivo da imunidade recíproca entre entes políticos é preservar a isonomia e autonomia, é possível concluir que nenhum imposto pode incidir sobre seus bens, rendas ou serviços. Além disso, parece-nos irracional vincular a extensão da imunidade a regras estabelecidas por normas de hierarquia inferior. Assim, o IOF, por exemplo, que

⁴³⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 170.

⁴³⁹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 162.

⁴⁴⁰ COSTA, *loc. cit.*

indubitavelmente afeta o patrimônio, não pode ser cobrado das entidades beneficiárias da imunidade recíproca.⁴⁴¹

Adicionalmente, é importante considerar que a doutrina tem discutido a abrangência da imunidade tributária recíproca em relação aos impostos indiretos, como o ICMS e o IPI. Essa discussão envolve a análise de como a imunidade pode ser aplicada nesses casos, considerando que o ônus do imposto é transferido ao consumidor final. Ainda assim, há argumentos de que tais impostos indiretos também deveriam ser abrangidos pela imunidade, a fim de preservar a autonomia e a igualdade das entidades federativas.

Trata-se do fenômeno da repercussão ou translação econômica do tributo, em que, em determinados impostos, o contribuinte *de jure* não é quem suporta o ônus da carga tributária, já que o transfere ao contribuinte *de facto*. A divisão dos impostos em diretos e indiretos é vista, por muitos, como irrelevante para o Direito, baseando-se na ideia de que está fundamentada em um fenômeno estritamente econômico.⁴⁴²

No entanto, alguns autores^{443, 444} defendem a ideia de que a repercussão econômica do tributo, como instrumento relacionado à capacidade contributiva, possui amparo jurídico. Este estudo endossa a segunda opinião, pois acredita que mesmo na denominada “imposição indireta” é possível aplicar o princípio da capacidade contributiva, que atua, na realidade, de maneira diferenciada. Logo, pelo menos nesse aspecto, a distinção entre impostos diretos e indiretos tem uma proteção jurídica. A dificuldade de aplicação desse princípio nessa forma de tributação está, justamente, na impossibilidade de atribuir características pessoais aos impostos indiretos, o que resulta no modo distinto em que o princípio será aplicado nesse caso.⁴⁴⁵

Contudo, a não cumulatividade e a seletividade das alíquotas, em função da essencialidade do produto, bem ou serviço, características do IPI e do ICMS, são medidas que mostram que, mesmo nas situações nas quais não seja possível levar em conta as condições individuais dos contribuintes, deve-se valorizar a noção de capacidade contributiva. A não cumulatividade tem como objetivo evitar que o imposto se torne um encargo cada vez mais pesado nas diversas etapas de circulação do produto ou bem, tornando-os proibitivos.⁴⁴⁶

⁴⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 202.

⁴⁴² ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 126.

⁴⁴³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 163.

⁴⁴⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 85.

⁴⁴⁵ COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 163.

⁴⁴⁶ COSTA, *loc. cit.*

A regra da seletividade com base na essencialidade do produto, bem ou serviço – que pode ser aferida por meio das técnicas de diferenciação ou de progressividade das alíquotas – evidencia ainda mais claramente a ideia de capacidade contributiva, uma vez que o texto constitucional indica que, quanto mais essencial qualquer deles, menor deve ser a alíquota e, por conseguinte, o imposto, e vice-versa.⁴⁴⁷

Assim, em ambas as regras, a preocupação constitucional com o contribuinte *de facto* ou consumidor final é clara, visando evitar a sobrecarga excessiva. Dessa forma, pode-se aferir que o fenômeno da repercussão econômica do imposto, que leva à classificação de certos tributos como indiretos, não deve ser visto apenas como um aspecto econômico, uma vez que o próprio texto constitucional determina normas aplicáveis a eles, buscando regular seus efeitos também em relação ao contribuinte *de facto*.⁴⁴⁸

Tendo em mente essas ideias, retorna-se à questão da relação entre a imunidade recíproca e os impostos indiretos. O raciocínio de Baleeiro sobre o assunto pode ser resumido da seguinte forma: o ente público apenas usufrui da imunidade se suportar o ônus fiscal. Assim, se o ente é o “contribuinte de direito” em uma tributação indireta, estará sujeito à condição de contribuinte, ao passo que o ônus financeiro do imposto seja transferido a um particular; por outro lado, se o “contribuinte *de facto*” é o ente público, estará respaldado pela imunidade recíproca, já que o contribuinte de direito ficará isento do tributo.⁴⁴⁹

Note-se, assim, que o autor, ao tratar das imunidades, já havia destacado a importância jurídica da repercussão econômica do tributo. Para o estudioso, o efeito econômico deste, no caso concreto, é relevante para determinar se ele, embora devido pelo contribuinte de direito, afeta o patrimônio do ente como contribuinte *de facto*.⁴⁵⁰ Ele afirma, portanto, que, no caso particular das imunidades constitucionais, é relevante saber quem efetivamente terá seu patrimônio reduzido pelo imposto, ou seja, o contribuinte *de facto* e, nesse caso, a realidade econômica prevalece sobre a forma jurídica.

Segundo Baleeiro, Geraldo Ataliba apoia tal compreensão, defendendo a adoção de uma interpretação substancial das normas imunizadoras, segundo a qual, em determinados casos, a

⁴⁴⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

⁴⁴⁸ COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 164.

⁴⁴⁹ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 262.

⁴⁵⁰ *Ibid.*, p. 263.

realidade econômica pode se opor à forma jurídica, levando em consideração uma interpretação teleológica, sob risco de frustrar a intenção do legislador constituinte.⁴⁵¹

A posição defendida por Baleeiro encontra oposição daqueles que acreditam que a imunidade recíproca apenas alcança os entes públicos como contribuintes de jure, uma vez que são eles que fazem parte da relação obrigacional tributária – orientação fundada na interpretação formal. Aferem que a figura do contribuinte *de facto* é alheia à relação jurídica tributária e, portanto, não se pode invocar a imunidade recíproca para evitar o pagamento de impostos indiretos.⁴⁵²

Assim, o autor sugere uma conciliação entre as interpretações substancial e formal, chegando à conclusão de que nenhum imposto pode onerar os entes públicos, seja na posição de contribuinte de direito ou *de facto*. Segundo ele, limitar a eficácia da norma constitucional imunitária apenas ao contribuinte de direito (interpretação formal) ou somente ao contribuinte *de facto* (interpretação substancial) equivale a transferir do legislador constituinte para o legislador ordinário o poder de limitar sua própria competência, ou seja, de regular o instituto da imunidade recíproca, uma vez que cabe a esse legislador ordinário descrever a hipótese de incidência tributária, na qual o sujeito passivo é indicado.⁴⁵³

Este, embora genericamente exposto pelo texto constitucional, é de livre escolha do legislador ordinário, que, no cerne dos impostos indiretos, poderia, em princípio, edificar a figura do responsável ou mesmo, por exemplo, eleger o comprador da mercadoria como contribuinte de direito, ainda que essa última solução, juridicamente pertinente, possa gerar problemas práticos. Tal possibilidade seria fundamentada pelo mero fato de que a figura do “adquirente” (exceto em algumas situações, a do consumidor final) também se enquadra no conceito de industrial ou comerciante, mencionado no art. 23, II, da CF/88.⁴⁵⁴

Derzi ainda defende o extenso alcance da imunidade recíproca, cuja relevância se eleva em relação às demais imunidades, cumprindo uma dupla função: (i) como consequência da forma federativa do Estado, preserva a autonomia dos entes estatais, que não pode ser diminuída ou perturbada por meio da imposição, fiscalização e cobrança de tributos; e (ii) se amplia a impostos que diminuam, economicamente, uma parte de sua receita ou patrimônio, como o IPI

⁴⁵¹ BALEEIRO, Aliomar. Imunidades e isenções tributárias. Revista de Direito Tributário, v. 1, n. 1, p. 67-100, 1977, p. 88.

⁴⁵² *Ibid.*, p. 89.

⁴⁵³ COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 165.

⁴⁵⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

e o ICMS, intencionando protegê-los de maneira concreta e substancial (e não apenas fictícia) no desempenho de suas atividades públicas essenciais.⁴⁵⁵

Dessa forma, o autor conclui que a verdadeira questão por trás desse pseudodilema, o econômico *versus* o jurídico, está em identificar quais princípios e valores jurídico-constitucionais devem atender os resultados de uma interpretação. A melhor interpretação é aquela que, de maneira mais razoável e apropriada, cumpre os mandamentos da CF/88.⁴⁵⁶

Assim, quando se conclui ser um imperativo constitucional, na interpretação da imunidade recíproca, por conta de valores e princípios fundamentais, a consideração da transferência ou translação do ônus dos impostos, tal critério (mesmo baseado em dados ou pressupostos econômicos) será jurídico e nunca apenas econômico. Afinal, econômicos são os dados da realidade (ou morais, ou político-sociais), que só ganham relevância à medida que a lei, o texto constitucional, a eles se refira.⁴⁵⁷

Em suma, a discussão acerca da imunidade recíproca e sua aplicação aos impostos indiretos, como o ICMS e o IPI, é complexa e envolve uma análise profunda dos princípios constitucionais e das noções de contribuinte de jure e *de facto*. O fenômeno da repercussão econômica do tributo é relevante não apenas do ponto de vista econômico, mas também jurídico, uma vez que a interpretação da imunidade recíproca deve ser pautada pelos valores e princípios fundamentais estabelecidos pela Constituição Federal.

Assim, a aplicação da imunidade recíproca aos impostos indiretos exige uma abordagem cuidadosa, buscando conciliar as interpretações substancial e formal, de modo a garantir a preservação da autonomia e igualdade entre os entes federativos. Portanto, é crucial analisar o alcance e o conteúdo da imunidade recíproca sob a ótica legal, a fim de compreender de maneira mais aprofundada como essas questões se desdobram no ordenamento jurídico.

4.6 A aplicabilidade da imunidade recíproca às empresas públicas e sociedades de economia mista

Como visto no capítulo inicial, as companhias estatais são empresas públicas e sociedades de economia mista, possuindo personalidade jurídica de direito privado,

⁴⁵⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 62, p. 76-98, 1994, p. 115.

⁴⁵⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

⁴⁵⁷ COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 167.

estabelecidas com o propósito de atuar em atividades econômicas tanto em sentido estrito quanto em sentido amplo. Atividades econômicas em sentido estrito referem-se à prestação de serviços concorrendo com o setor privado, conforme o artigo 173 da CF/88.⁴⁵⁸ Já em sentido amplo, envolvem a prestação de serviços públicos, de acordo com o artigo 175 da CF/88.⁴⁵⁹

Conforme analisado no tópico das empresas públicas e sociedades de economia mista, estas apresentam várias características comuns: tais entidades, que atuam na exploração de atividades econômicas (produção ou comercialização de bens ou prestação de serviços privados), são partes integrantes da Administração Pública em sentido formal, mas se assemelham às pessoas privadas; estão sujeitas a princípios de direito público apenas quando expressos na própria Constituição ou em leis administrativas que derivem de normas constitucionais explícitas ou implícitas; prestam serviços públicos e, apesar de serem pessoas jurídicas de direito privado, estão sujeitas a várias regras e princípios de direito público, especialmente em decorrência do postulado da continuidade dos serviços públicos; entre outros.

Nesse contexto, segundo a doutrina, há duas situações importantes referentes a essas personalidades: a criação de empresas públicas ou sociedades de economia mista para prestar serviços públicos, sujeitas ao regime jurídico público e beneficiadas pelos privilégios da Administração Pública, como benefícios fiscais e imunidades; e empresas públicas e sociedades de economia mista criadas para executar atividades econômicas de produção ou comercialização, regidas pelo direito privado, sem privilégios da Administração Pública, participando da livre concorrência e sujeitas à mesma carga tributária das empresas privadas. Focar-se-á na primeira, considerando tratar do problema proposto.

Importante para se chegar à resposta é analisar a prestação descentralizada de serviços públicos, que, de acordo com o artigo 175 da CF/88,⁴⁶⁰ envolve concessão e permissão, sempre por meio de licitação (delegação). Há também a autorização, conforme o artigo 21, incisos XI e XII, do mesmo diploma legal. No entanto, o foco será na delegação e outorga.

De acordo com Alexandre Mazza, na forma descentralizada, os serviços são prestados por meio de outorga e delegação. A outorga ocorre quando uma entidade com personalidade

⁴⁵⁸ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

⁴⁵⁹ BRASIL, *loc. cit.*

⁴⁶⁰ Art. 175, CF/88: “Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos. Parágrafo único. A lei disporá sobre: I – o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão; II – os direitos dos usuários; III – política tarifária; IV – a obrigação de manter serviço adequado” (BRASIL, *loc. cit.*).

jurídica própria é criada por lei ou autorização legal para prestar determinado serviço público. Essa entidade pode ser uma autarquia, empresa pública, sociedade de economia mista ou fundação pública.⁴⁶¹ A delegação consiste na transferência temporária ao setor privado da responsabilidade de prestar um serviço público específico, mediante remuneração. A titularidade do serviço permanece com o Poder Público, que tem o dever de fiscalizar a adequada prestação do serviço e pode intervir de várias formas, inclusive decretando a caducidade da delegação, o que resulta na reversão do serviço para o próprio Poder Público.⁴⁶²

Por fim, o autor destaca que as empresas públicas e sociedades de economia mista, cuja criação tenha sido autorizada em lei para a prestação de determinado serviço público, prestam-no como titulares, por meio de outorga. Elas não são, nem podem ser, concessionárias ou permissionárias desse mesmo serviço.⁴⁶³

Com base na contextualização doutrinária sobre os meios e formas de prestação de serviços públicos, fica claro que as empresas públicas que prestam serviços por outorga atuam em nome do Estado conforme estabelecido por lei. Sendo assim, são regidas pelo direito público e usufruem da imunidade recíproca. Dessa forma, suas receitas, serviços e patrimônio não enfrentarão obstáculos tributários.

A doutrina e o STF reconhecem a imunidade recíproca para empresas que fornecem serviços públicos obrigatórios e exclusivos do Estado. De acordo com Carlos Velloso, essa imunidade se aplica ao parágrafo 2º do artigo 150 da CF/88, mesmo que o texto se refira apenas a autarquias e fundações públicas.^{464, 465} A Corte Constitucional já decidiu em diversos casos que empresas públicas e sociedades de economia mista que prestam serviços públicos obrigatórios também têm direito à imunidade tributária recíproca, destacando as diferenças nos regimes jurídicos a que estão sujeitas, de acordo com o objeto.

Nesse contexto, no tocante às empresas públicas, o Plenário do STF reconheceu a imunidade recíproca dos serviços de correios e telégrafos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), conforme o seguinte acórdão:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ECT – EMPRESA BRASILEIRA DE
CORREIOS E TELÉGRAFOS: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: C.F.,

⁴⁶¹ MAZZA, Alexandre. Manual de direito administrativo. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 200.

⁴⁶² *Ibid.*, p. 421.

⁴⁶³ *Ibid.*, p. 422.

⁴⁶⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

⁴⁶⁵ *Id.* Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 364.202/RS. 2. Turma. Rel. Min. Carlos Velloso. Julgado em: 5 out. 2004. Publicado em: 28 out. 2004. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261591>. Acesso em 27, mar. 2023.

art. 150, VI, a. EMPRESA PÚBLICA QUE EXERCE ATIVIDADE ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO: DISTINÇÃO.TAXAS: IMUNIDADE RECÍPROCA: INEXISTÊNCIA. I. – As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A ECT – Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 22, X; C.F., art. 150, VI, a. Precedentes do RE 424.227/SC">STF: RE 424.227/SC, 407.099/RS, 354.897/RS, 356.122/RS e 398.630/SP, Ministro Carlos Velloso, 2ª Turma. II. – A imunidade tributária recíproca – C.F., art. 150, VI, a – somente é aplicável a impostos, não alcançando as taxas. III. – R.E. conhecido e improvido.⁴⁶⁶

Na verdade, esse serviço executado pela ECT é um serviço público monopolizado pela União, conforme o art. 21, X, da CF/88.⁴⁶⁷ É como se a União estivesse fornecendo esse serviço público por meio de um de seus órgãos da administração direta. A lei pode atribuir a execução desse serviço a uma empresa governamental, estabelecida com esse objetivo específico, não para obter lucro, mas para tornar o serviço público mais ágil e eficiente, livre das burocracias presentes na administração direta do Estado.

Pela mesma razão, o STF também reconheceu a imunidade recíproca da Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (INFRAERO), do pagamento do ISS decorrente dos serviços prestados por ela. O acórdão a seguir demonstra a extensão da imunidade proclamada:

Infraero – Empresa pública federal vocacionada a executar, como atividade-fim, em função de sua específica destinação institucional, serviços de infraestrutura aeroportuária – Matéria sob reserva constitucional de monopólio estatal (art. 21, XII, c, da CF/1988) – Possibilidade de a União Federal outorgar, por lei, a uma empresa governamental, o exercício desse encargo, sem que este perca o atributo de estatalidade que lhe é próprio – Opção constitucionalmente legítima – Criação da Infraero como instrumentalidade administrativa da União Federal, incumbida, nessa condição institucional, de executar típico serviço público (Lei n. 5.862/1972) – Consequente extensão, a essa empresa pública, em matéria de impostos, da proteção constitucional fundada na garantia da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a, da CF/1988) – O alto significado político-jurídico dessa garantia constitucional, que traduz uma das projeções concretizadoras do postulado da federação – Imunidade tributária da Infraero, em face do ISS, quanto às atividades executadas no desempenho do encargo, que, a ela outorgado, foi deferido, constitucionalmente, à União Federal – Doutrina – Jurisprudência – Precedentes do STF – Agravo improvido. – A Infraero, que é empresa pública, executa, como atividade-fim, em regime de monopólio, serviços de infraestrutura aeroportuária constitucionalmente outorgados à União Federal, qualificando-se, em razão de sua específica destinação institucional, como entidade delegatária dos serviços públicos a que se refere o art. 21, XII, c, da Lei Fundamental, o que exclui essa empresa governamental, em matéria de impostos, por efeito da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a, da CF/1988), do poder de tributar dos entes políticos em geral. Consequente inexistência, por parte do

⁴⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 364.202/RS. 2. Turma. Rel. Min. Carlos Velloso. Julgado em: 5 out. 2004. Publicado em: 28 out. 2004. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261591>. Acesso em 27, mar. 2023.

⁴⁶⁷ *Id.* [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

Município tributante, do ISS referente às atividades executadas pela Infraero na prestação dos serviços públicos de infraestrutura aeroportuária e daquelas necessárias à realização dessa atividade-fim. O alto significado político-jurídico da imunidade tributária recíproca, que representa verdadeira garantia institucional de preservação do sistema federativo. Doutrina. Precedentes do STF. Inaplicabilidade, à Infraero, da regra inscrita no art. 150, § 3.º, da CF/1988. – A submissão ao regime jurídico das empresas do setor privado, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributárias, somente se justifica, como consectário natural do postulado da livre concorrência (art. 170, IV, de CF/1988), se e quando as empresas governamentais explorarem atividade econômica em sentido estrito, não se aplicando, por isso mesmo, a disciplina prevista no art. 173, § 1.º, da CF/1988, às empresas públicas (caso da Infraero), às sociedades de economia mista e às suas subsidiárias que se qualifiquem como delegatárias de serviços públicos.⁴⁶⁸

É importante notar que a imunidade recíproca só se aplica aos serviços executados pela INFRAERO no desempenho da função delegada pela União Federal. O patrimônio da INFRAERO, composto por bens de qualquer natureza e sua renda, não constitui um patrimônio público, mas sim um patrimônio de pessoa jurídica de direito privado, não estando, portanto, protegido pela imunidade recíproca, característica das entidades componentes da Federação brasileira.⁴⁶⁹

Assim, a imunidade tributária recíproca é aplicável às empresas públicas quando o serviço prestado por elas se relaciona diretamente com suas finalidades essenciais e de interesse público. Nesses casos, a imunidade busca garantir que essas entidades não sejam oneradas por tributos, evitando o aumento de custos para o Estado e garantindo a prestação eficiente dos serviços públicos.

No entanto, quando a empresa pública atua em atividades econômicas de natureza competitiva, ou seja, em que há concorrência com outras empresas do setor privado, a imunidade tributária recíproca não deve ser aplicada. Isso porque a concessão dessa imunidade poderia gerar desigualdades e distorções no mercado, favorecendo indevidamente empresas públicas em detrimento das privadas.⁴⁷⁰

Sem dúvida, a imunidade recíproca para empresas que fornecem serviços públicos está alinhada aos anseios sociais, preceitos e princípios consagrados pela Carta Magna, buscando prover a sociedade com serviços públicos essenciais e necessários. Assim, a riqueza do Estado

⁴⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 363.412/BA. 2. Turma. Rel. Min. Celso de Mello. Julgado em: 7 ago. 2007. Publicado em: 19 set. 2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=548673>. Acesso em 2 mar. 2023.

⁴⁶⁹ *Id.* Agravo Regimental na Ação Cível Originária 3.307/MT. Tribunal Pleno. Rel. Min. Roberto Barroso. Julgado em: 6. dez. 2021. Publicado em: 7. fev. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759025927>. Acesso em: 29 mar. 2023.

⁴⁷⁰ *Id.* Recurso Extraordinário 600.867/SP. Tribunal Pleno. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Julgado em: 29 jun. 2020. Publicado em: 30 set. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753969848>. Acesso em 26 ago. 2023.

é direcionada para atender aos fins públicos, e os entes políticos não devem criar obstáculos tributários uns aos outros, mesmo quando a riqueza esteja ligada a empresas que atuam em nome do Estado e façam parte de seu patrimônio. Dessa forma, a imunidade recíproca abrange todas as empresas públicas e sociedades de economia mista que prestam serviços públicos obrigatórios.

Carlos Sant'Anna, inclusive, defende a imunidade das empresas que prestam serviços públicos, argumentando que o fato de serem entidades estatais garante a imunidade recíproca a seus fins. As dúvidas surgem quando quem executa o serviço obtém renda ou constitui patrimônio não é o ente político, mas sim as entidades da administração indireta. Nesse sentido, a imunidade deve abranger todos os meios de execução operados por essas entidades, sob várias modalidades, para a realização dos fins expressos ou implicitamente atribuídos pela Constituição.⁴⁷¹

Assim, todas as ações dessas entidades estatais estão direcionadas à consecução dos fins públicos. Mesmo que tais empresas ou sociedades de economia mista prestem outros serviços de natureza econômica não preponderante, autorizados por lei, não devem sofrer embaraços tributários. A atividade predominante é o serviço público, e uma minoria de outros serviços não desqualifica sua condição de outorgada e imune.

Considerando o artigo 150, parágrafo 3º da CF/88,⁴⁷² que estabelece a não aplicação das vedações ao patrimônio, renda e serviços relacionados à exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, conclui-se que há atividades econômicas regidas por normas aplicáveis a empreendimentos públicos, às quais se aplica a imunidade.

Carrazza afirma que não cabe a uma pessoa política, por meio de impostos, criar obstáculos ou anular a ação de outra. Essa proibição abrange a totalidade de seus bens, incluindo as rendas advindas de preços públicos, desde que sejam destinadas à realização dos objetivos que a Constituição lhe atribui.⁴⁷³

⁴⁷¹ SANT'ANNA, Carlos Soares. Imunidade de Empresas Públicas Prestadoras de Serviços Públicos. São Paulo: MP, 2005, p. 47.

⁴⁷² Art. 150, §3º, CF/88: “(Omissis) §3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel” (BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023).

⁴⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. A imunidade tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 30.

Nessa ótica, apenas o fato de o Estado, por lei, delegar a execução de um serviço público monopolizado a uma empresa pública, com o objetivo de descentralizar e obter maior eficiência, não elimina o caráter estatal dessa empresa pública estabelecida para a realização de atividades principais do ente político detentor do monopólio. Tal empresa pública atuará como um órgão público integrado à estrutura da Administração Pública.

No que diz respeito às sociedades de economia mista, tal aplicabilidade se torna um pouco mais complexa. A Corte Suprema, em seus julgados, reconheceu a imunidade tributária recíproca para sociedades de economia mista, todavia, é necessário analisar os critérios estabelecidos para determinar a incidência dessa imunidade a essas entidades.

O STF, ao analisar a aplicabilidade da imunidade recíproca ao julgar o caso da Companhia Docas do Estado de São Paulo (CODESP), sociedade de economia mista que explora a administração portuária de São Paulo, estabeleceu critérios para diferenciar as entidades que exercem atividade econômica daquelas que prestam serviço público.

Tributário. Imunidade recíproca. Sociedade de economia mista controlada por ente federado. Condições para aplicabilidade da proteção constitucional. Administração portuária. Companhia Docas do Estado de São Paulo (CODESP). Instrumentalidade estatal. Arts. 21, XII, f, 22, X, e 150, VI, a, da CF. Dec. 85.309/1980. 1. Imunidade recíproca. Caracterização. Segundo teste proposto pelo Ministro relator, a aplicabilidade da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a, da CF) deve passar por três estágios, sem prejuízo do atendimento de outras normas constitucionais e legais: 1.1 A imunidade tributária recíproca se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais imanentes do ente federado, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política. Em consequência, é incorreto ler a cláusula de imunização de modo a reduzi-la a mero instrumento destinado a dar ao ente federado condições de contratar em circunstâncias mais vantajosas, independentemente do contexto. 1.2 Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política. 1.3 A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante. 2. Sociedade de economia mista. Exploração de serviços de administração portuária. Controle acionário majoritário da União. Ausência de intuito lucrativo. Falta de risco ao equilíbrio concorrencial e à livre-iniciativa. Segundo se depreende dos autos, a CODESP é instrumentalidade estatal, pois: 2.1 Em uma série de precedentes, esta Corte reconheceu que a exploração dos Portos marítimos, fluviais e lacustres caracteriza-se como serviço público. 2.2 O controle acionário da CODESP pertence em sua quase totalidade à União (99,97%). Falta da indicação de que a atividade da pessoa jurídica satisfaça primordialmente interesse de acúmulo patrimonial público ou privado. 2.3 Não há indicação de risco de quebra do equilíbrio concorrencial ou de livre-iniciativa, eis que ausente comprovação de que a CODESP concorra com outras entidades no campo de sua atuação. 3. Ressalva do Ministro relator, no sentido de que “cabe à autoridade fiscal indicar com precisão se a destinação concreta dada ao imóvel atende ao interesse público primário ou à geração de receita de interesse particular ou privado”. Recurso conhecido parcialmente e ao qual se dá parcial provimento [STF, RE 253.472/SP, Tribunal Pleno, rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 01, fev.

2011).⁴⁷⁴

Destarte, a imunidade tributária deve ser aplicada de modo a proteger a autonomia política dos entes federados e garantir a livre-concorrência. Nesse contexto, a imunidade recíproca deve ser concedida às sociedades de economia mista que satisfazem os seguintes requisitos: (a) a tributação colocaria em risco a autonomia política; (b) a entidade deve ser prestadora de serviço público, não se destinando preponderantemente à exploração de atividade econômica; (c) não pode haver afronta ao princípio da livre-concorrência.

Dessa forma, para que as sociedades de economia mista possam usufruir da imunidade tributária recíproca, é fundamental verificar se a atividade desempenhada possui natureza de serviço público e se está de acordo com os interesses públicos primários. A imunidade tributária deve ser concedida às empresas públicas e sociedades de economia mista que prestem serviço público, já que, ao qualificar um serviço como público, o ordenamento jurídico também deve garantir a imunidade a essa atividade.

As entidades políticas gozam de imunidade tributária por sua função pública. Do mesmo modo, os serviços públicos devem ser imunes à tributação, pois existem para atender às atividades essenciais da sociedade brasileira, possibilitando a efetivação dos direitos sociais. Portanto, a análise da aplicação da imunidade tributária recíproca às empresas públicas e sociedades de economia mista deve levar em consideração se o serviço prestado tem caráter de serviço público e se está alinhado aos interesses da sociedade e à promoção dos direitos sociais.

Ao encerrar a análise das diferentes espécies de imunidades tributárias, percebe-se a relevância de entender suas especificidades e critérios de aplicação, pois tais aspectos são determinantes para o exame da imunidade das fundações públicas de direito privado. Contudo, este estudo dedica especial atenção à imunidade recíproca e à imunidade tributária às entidades de educação e assistência social, tornando-se o ponto de transição para o próximo tópico.

Esse aspecto de imunidade é essencial para avaliar o tratamento tributário conferido às fundações em questão, implicando diretamente questões como a autonomia das entidades estatais, a prestação de serviços públicos e a necessidade de preservar a harmonia federativa. O aprofundamento nessa vertente é fundamental para uma compreensão ampla e eficaz do desafio em questão.

⁴⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 253.472/SP. Tribunal Pleno. Rel. Min. Marco Aurélio. Julgado em: 25 set. 2010. Publicado em: 1 fev. 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618164>. Acesso em 29 mar. 2023.

5 A EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA ÀS FUNDAÇÕES PÚBLICAS DE DIREITO PRIVADO

No que diz respeito às imunidades concedidas às entidades de educação e assistência social de que trata o art. 150, VI, alínea “c”, da CF/1988,⁴⁷⁵ deve-se notar que o STF aditou a Súmula n. 724, que possui a seguinte redação:

Súmula n. 724 – Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.⁴⁷⁶

Neste momento, vale ressaltar o entendimento de Regina Helena Costa, que sustenta o ponto de vista que sugere que, se os fundos arrecadados através de atividades atípicas da entidade forem direcionados para promover seus objetivos primordiais, haverá uma ligação necessária entre os recursos adquiridos e as finalidades institucionais, como determinado pela regulamentação constitucional em consideração. Assim, a interpretação consolidada em súmula valoriza tal perspectiva, tomando a alocação dos recursos acumulados pela entidade como um elemento-chave na definição do escopo da exoneração constitucional.⁴⁷⁷

No caso dos partidos políticos e de suas fundações, não foram encontradas decisões relacionadas à imunidade delas, outorgada pelo texto constitucional de 1988.⁴⁷⁸ No entanto, a única decisão significativa sobre a imunidade concedida a essas fundações é a emitida na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 939/DF,⁴⁷⁹ na qual o STF, ao declarar inconstitucional o Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF), afastou a possibilidade de essas entidades, entre outras, serem obrigadas a pagar o extinto imposto.⁴⁸⁰

Quanto às entidades sindicais de trabalhadores, quase não há decisões referentes à imunidade delas, provavelmente devido à sua recente incorporação no Direito brasileiro.⁴⁸¹

⁴⁷⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

⁴⁷⁶ *Id.* Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 724. Aprovada em: 26 nov. 2003. Publicada em: 9 dez. 2003; 10 dez. 2003; 11 dez. 2003. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula724/false>. Acesso em: 5 jul. 2023.

⁴⁷⁷ COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 280.

⁴⁷⁸ BRASIL, 1988, *loc. cit.*

⁴⁷⁹ *Id.* Supremo Tribunal Federal. ADI n. 939/DF, Relator: Sydney Sanches, Data de Julgamento: 15/12/1993, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 18/3/1994.

⁴⁸⁰ COSTA, *op. cit.*, p. 280-281.

⁴⁸¹ *Ibid.*, p. 281.

Merece menção apenas a decisão emitida no Recurso Extraordinário 100.816/RJ, da 1ª Turma, em 1984, em que, ao examinar a questão da imunidade fiscal do sindicato, como uma entidade que oferece assistência social, em relação ao pagamento dos impostos prediais territoriais, o STF afirmou que “o art. 19. III, ‘c’, e o art. 14 do Código Tributário Nacional não autorizam a extensão da imunidade, se a assistência social não for o objetivo constitucional da entidade”.

482

A partir da análise das decisões do STF, percebe-se uma tendência a evitar interpretações restritivas da norma imunizante encontrada no art. 150, VI, “c”, da CF/1988.⁴⁸³ Vale ressaltar, conforme o entendimento de Costa, que é benéfico para as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos angariar receitas e bens para que possam cumprir de maneira mais eficaz seus objetivos.⁴⁸⁴

No que diz respeito aos requisitos legais que essas entidades devem cumprir para desfrutar do benefício, a decisão no Recurso Extraordinário 93.770/RJ é notável. Nessa decisão, apesar de ter sido estabelecido que a lei ordinária é adequada para regular tais requisitos, foi reconhecido que essa categoria legislativa não regula a imunidade em si, mas apenas a constituição e o funcionamento da entidade:

Imposto de importação – Imunidade.

O art. 19, III, “c”, da Constituição Federal não trata de isenção, mas de imunidade. A configuração desta está na Lei Maior. Os requisitos da lei ordinária, que o mencionado dispositivo manda observar, não dizem respeito aos lindes da imunidade, mas àquelas normas reguladoras da constituição e do funcionamento da entidade imune – Inaplicação do art. 17 do Decreto-Lei n. 37, de 1966 – Recurso extraordinário conhecido e provido.⁴⁸⁵

Seja para entidades da área da educação, seja para aquelas da assistência social, ambas protegidas pela norma imunizante estabelecida no artigo 150, VI, “c”, o entendimento jurisprudencial do STF há tempos se demonstra pacificado quanto à necessidade de cumprirem os critérios descritos no artigo 14 do Código Tributário Nacional (CTN).⁴⁸⁶ Isso é evidenciado

⁴⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 100.816/RJ. 1. Turma. Rel. Min. Oscar Corrêa. Julgado em: 17 fev. 1984. Data de Publicação: 9 mar. 1984. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=193190>. Acesso em: 26 ago. 2023.

⁴⁸³ *Id.* [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

⁴⁸⁴ COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 281.

⁴⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 93.770/RJ. Relator: Min. Soares Muñoz. 1. Turma. Julgado em: 17 mar. 1981. Publicado em: 3 abr. 1981. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=187264>. Acesso em: 26 ago. 2023.

⁴⁸⁶ COSTA, *op. cit.*, p. 282.

pelas decisões emitidas nos casos Recurso Extraordinário 89.012/SP e Mandado de Injunção 420/RJ, conforme se verifica a seguir:

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – ENTIDADES VOLTADAS A ASSISTÊNCIA SOCIAL. A norma inserta na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Carta de 1988 repete o que previa a pretérita – alínea “c” do inciso III do artigo 19. Assim, foi recepcionado o preceito do artigo 14 do Código Tributário Nacional, no que cogita dos requisitos a serem atendidos para o exercício do direito a imunidade.⁴⁸⁷

A decisão do STF ratifica a validade da imunidade tributária para entidades voltadas à assistência social, conforme previsto na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da CF/1988.⁴⁸⁸ O julgamento também aponta que o artigo 14 do CTN, que estabelece os critérios para o exercício da imunidade tributária, foi recepcionado pela CF/1988.⁴⁸⁹ Isto é, mesmo que o CTN seja anterior ao texto constitucional de 1988, as disposições desse artigo mantêm-se efetivas e válidas, reforçando a necessidade de as entidades cumprirem rigorosamente esses critérios para usufruírem da imunidade.⁴⁹⁰

Isso ocorre porque autarquias e fundações públicas, mesmo possuindo personalidade jurídica própria, para usufruir da imunidade tributária, devem obrigatoriamente possuir finalidades sociais de interesse público, prestando serviços públicos, em quaisquer dos setores de atuação típica de Estado (educação, assistência social, saúde, dentre outras). Dessa forma, a imunidade recíproca permite que essas entidades possam exercer suas atividades de maneira eficiente e contínua, contribuindo para o cumprimento dos objetivos públicos a que se propõem e a promoção dos direitos fundamentais dos cidadãos.

Assim, tem-se que a imunidade tributária a que fazem jus as fundações públicas de direito privado, em uma interpretação sistemática, justifica-se não apenas pelo permissivo constante do art. 150, IV, “a” da CF/1988 (imunidade recíproca), mas também pelo disposto no art. 150, IV, “c” da CF/1988 (imunidade das entidades de educação e assistência social).⁴⁹¹

Diante do conteúdo explorado, percebe-se que a imunidade recíproca é um princípio constitucional que visa a garantir a autonomia e a harmonia entre os entes federativos, impedindo que um ente tributário tribute o patrimônio, a renda ou os serviços de outro ente

⁴⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandato de Injunção 42/RJ. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgado em: 31 ago. 1994. Publicado em: 23 set. 1994. Disponível <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=81809>. Acesso em: 6 jul. 2023.

⁴⁸⁸ *Id.* [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

⁴⁸⁹ BRASIL, *loc. cit.*

⁴⁹⁰ *Ibid.*

⁴⁹¹ *Ibid.*

federativo. No que se refere às autarquias e às fundações públicas, a imunidade recíproca é aplicada para assegurar que tais entidades possam cumprir suas finalidades institucionais e atender aos interesses públicos sem serem oneradas pela tributação.

Isso ocorre porque autarquias e fundações públicas, mesmo possuindo personalidade jurídica própria, para usufruir da imunidade tributária, devem obrigatoriamente possuir finalidades sociais de interesse público, prestando serviços públicos, em quaisquer dos setores de atuação típica de Estado (educação, assistência social, saúde, dentre outras).⁴⁹² Dessa forma, a imunidade recíproca permite que essas entidades possam exercer suas atividades de maneira eficiente e contínua, contribuindo para o cumprimento dos objetivos públicos a que se propõem e para a promoção dos direitos fundamentais dos cidadão.

As fundações públicas têm como objetivo principal realizar atividades de caráter não lucrativo e de interesse público, tais como educação e pesquisa. Essa diretriz está estabelecida no artigo 2º, alínea “c”, do Decreto-Lei n. 900/69.⁴⁹³ Essa orientação, que atualmente está explícita, era inferida a partir do artigo 21 da Lei n. 4.204/1961,⁴⁹⁴ que estabeleceu as Diretrizes e Bases da Educação Nacional, e do artigo 4º da Lei n. 5.540/1968,⁴⁹⁵ que regulamentou o funcionamento do ensino superior, com a seguinte redação: “art. 4º – As universidades e os estabelecimentos de ensino superior isolados constituir-se-ão, quando oficiais, em autarquias de regime especial ou em fundações de direito público e, quando particulares, sob a forma de fundações ou associações”. Assim, independentemente da natureza, seja ela pública ou privada, das fundações criadas pela Administração Pública, sua finalidade deve ser sempre de interesse público e sem fins lucrativos.

No setor da educação, as fundações públicas de direito privado desempenham um papel de grande relevo na promoção da educação, contribuindo para a formação de cidadãos capacitados e para o desenvolvimento social do país. Tais fundações podem atuar em diferentes níveis e modalidades de ensino, desde a educação infantil até o ensino superior, oferecendo serviços educacionais de qualidade.

⁴⁹² ARAGÃO, Alexandre Santos de *et. al.* Fundações estatais: estudos e parecer. Campinas: Saberes, 2009, p. 137.

⁴⁹³ BRASIL. Decreto-Lei n. 900, de 29 de setembro de 1969. Altera disposições do Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0900.htm. Acesso em: 2 mar. 2023.

⁴⁹⁴ *Id.* Lei n. 4.024, de 20 de dezembro de 1961. Fixa as Diretrizes e Bases da Educação Nacional. Brasília: Presidência da República, 1961. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-4024-20-dezembro-1961-353722-norma-1961-pl.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2023.

⁴⁹⁵ *Id.* Lei n. 5.540, de 28 de novembro de 1968. Fixa normas de organização e funcionamento do ensino superior e sua articulação com a escola média, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1968. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15540.htm. Acesso em: 3 mar. 2023.

Ao atuarem no campo da educação, as fundações públicas de direito privado têm a responsabilidade de fornecer um ensino de qualidade, aderindo aos princípios estabelecidos na legislação educacional e às diretrizes curriculares vigentes. Além disso, é fundamental que elas desempenhem um papel ativo na promoção da inclusão, da diversidade e do acesso equitativo à educação, buscando diminuir as disparidades existentes e garantindo o pleno exercício do direito à educação.

No que se refere à imunidade recíproca, as instituições de educação, incluindo as fundações públicas de direito privado, podem ser beneficiadas pela imunidade recíproca, conforme previsto na alínea “c” do artigo 150, VI, da Constituição Federal.⁴⁹⁶ Desde que cumpram os requisitos legais para a obtenção da imunidade, essas entidades podem ser reconhecidas como de utilidade pública, tendo, assim, direito à imunidade tributária.

No setor da assistência social, as fundações públicas de direito privado têm como objetivo promover a inclusão social, combater a pobreza, reduzir desigualdades e garantir o acesso a direitos básicos para segmentos vulneráveis da sociedade. Elas podem atuar em diversas áreas, como em programas de acolhimento de crianças e adolescentes, apoio a idosos, assistência a pessoas em situação de rua, entre outras. Ao atuarem na assistência social, essas fundações intencionam garantir o pleno exercício da cidadania e o acesso a políticas públicas que visem à proteção e à promoção social dos indivíduos.

Por sua vez, no âmbito da saúde, as fundações públicas de direito privado desempenham uma função imprescindível na promoção do bem-estar e na garantia do acesso a serviços de qualidade. Essas fundações podem atuar em distintas áreas, como hospitais, centros de pesquisa, programas de prevenção e tratamento de doenças, entre outras. Sua finalidade primordial é a de prestar assistência à saúde da população, contribuindo para a melhoria dos índices de saúde e para a qualidade de vida da população.

Tais fundações desempenham um papel estratégico nessa área, uma vez que muitas vezes são responsáveis por suprir demandas não atendidas pelo setor público. Ao considerar uma fundação pública de direito privado operando no setor de saúde, uma argumentação consistente é construída a favor da inclusão dessas entidades na esfera da imunidade recíproca.

Tal postura é embasada no papel de destaque desempenhado por essas fundações para o benefício do bem-estar público, na sua dependência do financiamento governamental e na supervisão rigorosa exercida pelos órgãos de controle. Assim, no que tange aos âmbitos da

⁴⁹⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

assistência social e da educação, uma análise sistemática e detalhada das alíneas “a” e “c” do artigo 150 da CF/1988,⁴⁹⁷ em sintonia com os parágrafos 2º e 4º do mesmo artigo, sugere a interpretação de que a imunidade recíproca pode, de fato, ser estendida a essas fundações, devendo ainda seguir os requisitos do art. 14 do CTN.⁴⁹⁸

No caso das empresas públicas, o STF entende que a extensão da imunidade recíproca deve ser concedida quando o serviço prestado por elas está diretamente relacionado às suas finalidades essenciais e de interesse público. Essa condição garante que as empresas públicas que atuam em prol do bem-estar da população e do desenvolvimento do país possam desempenhar suas funções sem o ônus da tributação.

Já em relação às sociedades de economia mista, a Suprema Corte entende que a imunidade recíproca se aplica somente quando três requisitos são atendidos: (a) a tributação não deve colocar em risco a autonomia política do ente federativo; (b) a entidade deve atuar como prestadora de serviço público, sem que sua atividade principal seja a exploração de atividades econômicas; e (c) a aplicação da imunidade não deve contrariar o princípio da livre-concorrência. Isso significa que a imunidade recíproca só se estende às sociedades de economia mista que efetivamente prestam serviços públicos e cuja tributação poderia afetar a autonomia política e administrativa do ente federativo. Tal critério, a nosso ver, é plenamente aplicável também às fundações públicas de direito privado.

Assim, a aplicação da imunidade recíproca às entidades da Administração Pública Indireta leva em consideração o papel desses entes no atendimento às demandas públicas e no desenvolvimento do país. Ao estabelecer critérios específicos para a extensão dessa imunidade, busca-se preservar a harmonia federativa, garantir a autonomia dos entes e assegurar que os serviços públicos sejam prestados de maneira eficiente e eficaz, respeitando os princípios constitucionais e o equilíbrio entre os interesses públicos e privados.⁴⁹⁹ Verifica-se, então, que essa aplicação é um mecanismo fundamental para garantir a autonomia dos entes federativos, a eficiência na prestação de serviços públicos e a observância dos princípios constitucionais.

É importante destacar que a imunidade recíproca não se aplica de forma indiscriminada a todas as atividades exercidas por essas entidades. A proteção é concedida apenas às atividades

⁴⁹⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

⁴⁹⁸ *Id.* Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios. Brasília: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 27 fev. 2023.

⁴⁹⁹ *Id.* Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 253.472/SP. Tribunal Pleno. Rel. Min. Marco Aurélio. Julgado em: 25 set. 2010. Publicado em: 1 fev. 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618164>. Acesso em 29 mar. 2023.

que se relacionam diretamente com o interesse público e com as finalidades institucionais dessas entidades. Assim, evita-se a utilização indevida da imunidade recíproca para beneficiar atividades que não estejam alinhadas com os objetivos públicos e que possam, por exemplo, prejudicar o ambiente de livre-concorrência no mercado.

Não obstante, o problema gira em torno da imunidade recíproca aplicada às fundações públicas de direito privado, tendo em vista que, especificamente sobre esse tema, inexistente qualquer manifestação do STF. Essa ausência de orientação uniforme tem dado margem a discussões doutrinárias acerca da (in)aplicabilidade da imunidade recíproca a essas entidades.

Diversos estudiosos do direito apresentam argumentos tanto a favor quanto contra a extensão dessa imunidade, levando em consideração aspectos como a natureza jurídica das fundações públicas de direito privado, o interesse público envolvido em suas atividades e a necessidade de preservar a harmonia federativa e a autonomia dos entes federativos.

Por um lado, existem autores que argumentam que a imunidade recíproca não deve ser aplicada indistintamente às entidades estatais (entre essas, as fundações públicas de direito privado), uma vez que essa imunidade foi concebida para proteger entidades de direito público e não deveria ser estendida a entidades que se submetem ao regime jurídico privado, ainda que sejam prestadoras de serviço público, sob pena de violar os princípios da livre-concorrência e da isonomia, além de distorcer a finalidade da imunidade.⁵⁰⁰

Por outro, há aqueles que defendem a aplicação da imunidade recíproca às fundações públicas de direito privado, argumentando que essas entidades, apesar de possuírem personalidade jurídica de direito privado, são criadas ou autorizadas por lei, recebem dotações governamentais e atuam no interesse público, seguindo critérios semelhantes aos das fundações públicas de direito público, beneficiadoras da imunidade.⁵⁰¹

Esse é o posicionamento defendido neste estudo. A distinção entre fundações públicas de direito público e de direito privado não deveria ser um empecilho para a extensão da imunidade recíproca, visto que ambas exercem funções públicas e contribuem para a promoção do bem-estar social.

Fato é que o critério baseado na natureza jurídica dos serviços é insuficiente, tendo em vista que as fundações públicas sujeitas a regimes de direito público ou privado: (i) são estabelecidas, sendo as primeiras por lei e as segundas por autorização legal; (ii) recebem

⁵⁰⁰ CHARNESKI, Heron. Imunidade tributária recíproca e livre-concorrência: ainda uma questão em aberto. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 35, p. 230-248, 2016, p. 246.

⁵⁰¹ ZILVETI, Fernando Aurelio. Imunidade recíproca em sociedades estatais. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 46, p. 485-511, 2020, p. 507-508.

recursos governamentais, o que lhes permite exercer atividades de evidente interesse público; e (iii) são obrigadas a prestar contas aos Tribunais de Contas.

É importante mencionar que, através do julgamento da ADI 4.197, o STF abordou paralelamente o tema, pois, segundo o acórdão proferido, evidencia-se que o tribunal entende ser possível a criação de fundações públicas de direito privado para atuar em serviços exclusivamente públicos, como a saúde:

Ementa: Direito Constitucional e Administrativo. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Fundação pública de direito privado. Serviço público de saúde. 1. Ação Direta de Inconstitucionalidade em que são impugnadas as leis n. 6.346/2008, 6.347/2008 e 6.348/2008, do estado de Sergipe, que autorizam a criação de fundações públicas de direito privado para atuarem na área da saúde. 2. Conhecimento parcial, em razão da revogação ou alteração substancial dos dispositivos que autorizavam contratações temporárias e da ausência de impugnação de todo o conjunto normativo relativo ao tema. Precedentes. 3. O art. 5º, IV, do Decreto-Lei n. 200/1967 (com a redação da Lei n. 7.596/1987) determina que as fundações públicas podem desenvolver “atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público”. Tal dispositivo foi recepcionado com eficácia de lei complementar pelo art. 37, XIX, da Constituição (com a redação da Emenda Constitucional n. 19/1998). 4. O serviço público a que se dedicam as fundações criadas pelo estado de Sergipe não incide na vedação constante do art. 5º, IV, do Decreto-Lei n. 200/1967, já que, nos termos do art. 199 da Constituição, “a assistência à saúde é livre à iniciativa privada”. 5. As fundações públicas de direito privado podem se dedicar à prestação de serviços públicos de saúde. Isso porque: (i) na ausência de um modelo de organização administrativa pré-definido pela Constituição, deve prevalecer a autonomia de cada ente federativo; (ii) seria ilógico que a Constituição permitisse o exercício de atividades de saúde por particulares, mas não por entidades privadas vinculadas ao poder público; e (iii) esta Corte já afastou o argumento de que não seria possível a instituição de fundações privadas pelo poder público. Precedentes. 6. A relação jurídica mantida entre as fundações de direito privado instituídas pelo poder público e seus prestadores de serviço é regida pela Consolidação das Leis do Trabalho. Precedentes. 7. Pedido que se julga improcedente, com a fixação da seguinte tese de julgamento: “É constitucional a constituição de fundação pública de direito privado para a prestação de serviço público de saúde”.⁵⁰²

A decisão em questão decorre de um pedido feito pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) impugnando as Leis n. 6.346/2008,⁵⁰³ 6.347/2008⁵⁰⁴ e

⁵⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.197/SE. Plenário. Rel. Min. Roberto Barroso. Julgado em: 1 mar. 2023. Publicado em: 23 mar. 2023. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=766081758>. Acesso em: 26 ago. 2023.

⁵⁰³ SERGIPE. Lei n. 6.346, de 2 de janeiro de 2008. Dispõe sobre a autorização para criação da Fundação de Saúde “Parreiras Horta” (FSPH), e dá providências correlatas. Aracaju: Governo do Estado, 2008. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/se/lei-ordinaria-n-6346-2008-sergipe-dispoe-sobre-a-autorizacao-para-criacao-da-fundacao-de-saude-parreiras-horta-fsph-e-da-providencias-correlatas>. Acesso em: 26 ago. 2023.

⁵⁰⁴ Id. Lei n. 6.347, de 2 de janeiro de 2008. Dispõe sobre a autorização para criação da Fundação Hospitalar de Saúde (FHS), e dá providências correlatas. Aracaju: Governo do Estado, 2008. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/se/lei-ordinaria-n-6347-2008-sergipe-dispoe-sobre-a-autorizacao-para-criacao-da-fundacao-hospitalar-de-saude-fhs-e-da-providencias-correlatas>. Acesso em: 26 ago. 2023.

6.348/2008⁵⁰⁵ do estado de Sergipe, que autorizam a criação de fundações públicas de direito privado para atuarem na área da saúde. Assim, o STF reconheceu a constitucionalidade das leis e afirmou que fundações públicas de direito privado podem se dedicar à prestação de serviços públicos de saúde.

O STF sustentou que, na ausência de um modelo de organização administrativa pré-definido pela Constituição, a autonomia de cada ente federativo deve prevalecer. Além disso, “seria ilógico que a Constituição permitisse o exercício de atividades de saúde por particulares, mas não por entidades privadas vinculadas ao poder público”.⁵⁰⁶ A decisão também ressaltou que a relação jurídica mantida entre as fundações de direito privado instituídas pelo poder público e seus prestadores de serviço é regida pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).⁵⁰⁷

Embora a ementa da decisão não aborde diretamente a questão da imunidade recíproca, a jurisprudência contribui para o debate, ao reconhecer a constitucionalidade da constituição de fundações públicas de direito privado para a prestação de serviço público de saúde. Isso porque a decisão fundamenta a aplicação da imunidade recíproca às fundações públicas de direito privado, desde que sejam observados os princípios e os requisitos estabelecidos pela Constituição e pela legislação aplicável – assim como ocorre com as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

Nas fundações públicas de direito privado, a aplicação da imunidade recíproca também deve ser justificada com base no interesse público e nas finalidades institucionais dessas entidades. Considerando que tanto as fundações públicas de direito público quanto as de direito privado compartilham características semelhantes – como a criação por lei ou a autorização legal, o recebimento de dotações governamentais e a obrigatoriedade de prestar contas aos Tribunais de Contas –, a imunidade recíproca deve ser estendida a ambas, desde que sejam observados os critérios mencionados anteriormente.

A imunidade recíproca concedida às fundações públicas de direito privado visa a garantir que essas entidades possam exercer suas atividades de interesse público sem serem oneradas pela tributação, de maneira semelhante ao que ocorre com as fundações públicas de

⁵⁰⁵ SERGIPE. Lei n. 6.348, de 2 de janeiro de 2008. Dispõe sobre a autorização para criação da Fundação Estadual de Saúde (FUNESA), e dá providências correlatas. Aracaju: Governo do Estado, 2008. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/se/lei-ordinaria-n-6347-2008-sergipe-dispoe-sobre-a-autorizacao-para-criacao-da-fundacao-hospitalar-de-saude-fhs-e-da-providencias-correlatas>. Acesso em: 26 ago. 2023.

⁵⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.197/SE. Plenário. Rel. Min. Roberto Barroso. Julgado em: 1 mar. 2023. Publicado em: 23 mar. 2023. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=766081758>. Acesso em: 26 ago. 2023.

⁵⁰⁷ BRASIL. Decreto-Lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Rio de Janeiro: Presidência da República, 1943. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em: 26 ago. 2023.

direito público. Dessa forma, reforça-se a ideia de que a personalidade jurídica de direito privado não é suficiente para privar as fundações públicas das prerrogativas conferidas pela ordem constitucional, como a imunidade tributária.

No entanto, é fundamental ressaltar que essa extensão deve ser aplicada com cautela e responsabilidade, garantindo que a proteção seja concedida apenas às atividades que efetivamente atendam ao interesse público e às finalidades institucionais dessas entidades. Essa precaução é necessária para evitar o uso indevido da imunidade recíproca, assegurando que ela não seja empregada para favorecer atividades que não estejam alinhadas com os objetivos públicos, o que poderia prejudicar o ambiente de livre-concorrência no mercado. Assim, da mesma forma que nas empresas públicas e nas sociedades de economia mista, deve-se analisar cada caso para a execução da imunidade.

Além disso, o uso da imunidade deve ser pautado pelos princípios da isonomia e do pacto federativo, reconhecendo-se que essas entidades, embora possuam personalidade jurídica de direito privado, atuam no cumprimento de objetivos públicos e na promoção do bem-estar da população. Portanto, é fundamental que essas fundações possam exercer suas atividades de maneira eficiente e contínua, sem que a carga tributária represente um obstáculo ao cumprimento de suas missões.

Desse modo, a aplicação da imunidade recíproca às fundações públicas de direito privado representa um tema ainda não pacificado na jurisprudência brasileira. No entanto, a análise dos princípios constitucionais e dos interesses públicos envolvidos indica que a extensão dessa imunidade a essas entidades é justificável, desde que sejam observados critérios específicos e sejam respeitados os princípios da isonomia, do pacto federativo e da livre-concorrência.

Em síntese, a aplicação da imunidade recíproca às fundações públicas de direito privado se justifica pelo fato de que essas entidades compartilham características e objetivos comuns às fundações públicas de direito público, bem como às empresas públicas e às sociedades de economia mista. Ao reconhecer tal possibilidade, promove-se a harmonia entre os entes federativos, garante-se a eficiência na prestação de serviços públicos e assegura-se a observância dos princípios constitucionais.

Portanto, espera-se que a pesquisa realizada contribua para uma reflexão mais aprofundada e para o aprimoramento das estratégias governamentais relacionadas à aplicação da imunidade recíproca, a fim de garantir uma prestação de serviços públicos mais eficiente, justa e em conformidade com os princípios constitucionais.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do estudo realizado, podem-se postular as seguintes conclusões:

1. A análise doutrinária e jurisprudencial apresentada nesta pesquisa evidencia que a aplicação da imunidade recíproca às fundações públicas de direito privado é não apenas necessária, mas também alinhada ao espírito da CF/1988.⁵⁰⁸ Essa extensão é coerente quando se consideram o propósito e a função que essas fundações desempenham na sociedade, atuando no atendimento ao interesse público. Além disso, a imunidade recíproca serve como um mecanismo para preservar a eficácia e a eficiência dessas fundações, permitindo-lhes cumprir suas finalidades institucionais sem o ônus da tributação.
2. A jurisprudência brasileira deve buscar uma uniformização em relação à aplicação da imunidade recíproca a fundações públicas de direito privado. Esse esforço de padronização deve se fundamentar na recente decisão do STF na ADI 4.197, que reconheceu a constitucionalidade da criação dessas fundações para a prestação de serviços públicos de saúde. Essa decisão abre um precedente relevante, que pode servir como base para uma uniformização jurisprudencial sobre o tema.
3. A pesquisa destacou ainda a importância de compreender e analisar a aplicação da imunidade recíproca às fundações públicas de direito privado, levando em consideração o papel dessas entidades no atendimento às demandas públicas e no desenvolvimento do país. Nesse contexto, é importante destacar a necessidade de uma atuação eficiente do STF na definição da aplicabilidade da imunidade recíproca às fundações públicas de direito privado. A jurisprudência consolidada do STF demonstra-se fundamental para a promoção da segurança jurídica e do equilíbrio entre os entes federativos, contribuindo para o desenvolvimento do país e a garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos.

⁵⁰⁸ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

4. É essencial que o legislador brasileiro promulgue uma regulamentação mais clara e precisa sobre a extensão da imunidade recíproca às fundações públicas de direito privado. Uma legislação bem definida sobre o tema promoverá a harmonia entre os entes federativos, incentivará a eficiência dos serviços públicos e garantirá o respeito aos princípios constitucionais. Uma regulamentação eficaz evitará controvérsias e proporcionará um quadro jurídico estável, no qual as fundações públicas de direito privado poderão operar de forma ainda mais eficiente.
5. Os órgãos fiscalizadores devem reconhecer que as fundações públicas de direito privado têm direito à imunidade tributária, desde que suas atividades sirvam ao interesse público. Esse reconhecimento é não apenas uma questão de justiça, mas também um passo importante para garantir a eficiência na prestação de serviços públicos. A garantia de imunidade permitirá que essas entidades dediquem mais recursos ao cumprimento de suas finalidades institucionais, em vez de destiná-los ao pagamento de impostos.
6. A extensão da imunidade recíproca às fundações públicas de direito privado não deve ser encarada como um privilégio indevido. Em vez disso, deve ser entendida como um instrumento essencial que visa a garantir a eficácia dos serviços prestados por essas entidades e a realização dos objetivos constitucionais. A imunidade recíproca é um meio de assegurar que essas fundações possam desempenhar suas funções de forma eficiente e eficaz, beneficiando a sociedade como um todo.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 12. ed. Salvador: Juspodivm, 2018.
- ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.
- ARAGÃO, Alexandre Santos de *et. al.* **Fundações estatais: estudos e parecer**. Campinas: Saberes, 2009.
- ARAÚJO, Edmir Netto de. **Curso de Direito Administrativo**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- ATALIBA, Geraldo. **Instituições de direito público e república**. Tese de concurso. São Paulo: [s.l.], 1984.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, n. 24, p. 159-180, 1998.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Dialética, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BINENBOJM, Gustavo. **Uma Teoria do Direito Administrativo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 1980.
- BRASIL. [Constituição (1824)]. **Constituição Política do Império do Brasil**. Rio de Janeiro: Secretaria de Estado dos Negocios do Imperio do Brazil, 1824. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 10 mar. 2023.
- BRASIL. [Constituição (1946)]. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: [s.l.], 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 19 mar. 2023.

BRASIL. [Constituição (1967)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Brasília: Presidência da República, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 25 ago. 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 fev. 2023.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Rio de Janeiro: Presidência da República, 1940. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 12 mar. 2023.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943**. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Rio de Janeiro: Presidência da República, 1943. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em: 26 ago. 2023.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 2 mar. 2023.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 900, de 29 de setembro de 1969**. Altera disposições do Decreto-lei número 200, de 25 de fevereiro de 1967, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0900.htm. Acesso em: 2 mar. 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 19, de 4 de junho de 1998**. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm. Acesso em: 23 fev. 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em: 26 ago. 2023.

BRASIL. **Lei n. 4.024, de 20 de dezembro de 1961**. Fixa as Diretrizes e Bases da Educação Nacional. Brasília: Presidência da República, 1961. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-4024-20-dezembro-1961-353722-normaatualizada-pl.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2023.

BRASIL. **Lei n. 5.540, de 28 de novembro de 1968**. Fixa normas de organização e funcionamento do ensino superior e sua articulação com a escola média, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1968. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5540.htm. Acesso em: 3 mar. 2023.

BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília: Presidência da República, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 3 mar. 2023.

BRASIL. **Lei n. 12.846, de 1º de agosto de 2013.** Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2013. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm. Acesso em: 18 fev. 2023.

BRASIL. **Lei n. 13.019, de 31 de julho de 2014.** Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis n. 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999. (Redação dada pela Lei n. 13.204, de 2015). Brasília: Presidência da República, 2014. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/113019.htm. Acesso em: 16 fev. 2023.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios. Brasília: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 27 fev. 2023.

BRASIL. **Lei n. 7.596, de 10 de abril de 1987.** Altera dispositivos do Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, modificado pelo Decreto-Lei n. 900, de 29 de setembro de 1969, e pelo Decreto-Lei n. 2.299, de 21 de novembro de 1986, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1987. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7596.htm. Acesso em: 25 ago. 2023.

BRASIL. **Lei n. 8.112, de 11 de dezembro de 1990.** Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. Brasília: Presidência da República, 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8112cons.htm. Acesso em: 15 fev. 2023.

BRASIL. **Lei n. 8.429, de 2 de junho de 1992.** Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8429.htm. Acesso em: 12 mar. 2023.

BRASIL. **Lei n. 9.074, de 7 de julho de 1995.** Estabelece normas para outorga e prorrogações das concessões e permissões de serviços públicos e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9074.htm. Acesso em: 11 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. **Súmula n. 270.** Corte Especial. Julgado em: 1 ago. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.197/SE**. Plenário. Rel. Min. Roberto Barroso. Julgado em: 1 mar. 2023. Publicado em: 23 mar. 2023. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=766081758>. Acesso em: 26 ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental na Ação Cível Originária 3.307/MT**. Tribunal Pleno. Rel. Min. Roberto Barroso. Julgado em: 6. dez. 2021. Publicado em: 7. fev. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759025927>. Acesso em: 29 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 363.412/BA**. 2. Turma. Rel. Min. Celso de Mello. Julgado em: 7 ago. 2007. Publicado em: 19 set. 200. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=548673>. Acesso em 2 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 249.980-3/RJ**. 1. Turma. Rel. Min. Ilmar Galvão. Julgado em: 23 abr. 2002. Publicado em: 14 jun. 2002. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=334119>. Acesso em: 28 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandato de Injunção 420/RJ**. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgado em: 31 ago. 1994. Publicado em: 23 set. 1994. Disponível <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=81809>. Acesso em: 6 jul. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.135-4/DF**. Rel. Min. Néri da Silveira. Julgado em: 2 ago. 2007. Publicado em: 7 mar. 2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513625>. Acesso em: 26 ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial 204.822 RJ 1999/0016112-2**. 6. Turma. Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura. Julgado em: 26. jun. 2007. Publicado em: 3 set. 2007. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199900161122&dt_publicacao=03/09/2007. Acesso em: 22. fev. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 217.233-7/RJ**. 1. Turma. Rel. Min. Ilmar Galvão. Julgado em: 14 ago. 2001. Publicado m: 14 set. 2001. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=247168>. Acesso em: 31 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 253.472/SP**. Tribunal Pleno. Rel. Min. Marco Aurélio. Julgado em: 25 set. 2010. Publicado em: 1 fev. 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618164>. Acesso em 29 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 364.202/RS**. 2. Turma. Rel. Min. Carlos Velloso. Julgado em: 5 out. 2004. Publicado em: 28 out. 2004. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261591>. Acesso em 27, mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 600.867/SP**. Tribunal Pleno. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Julgado em: 29 jun. 2020. Publicado em: 30 set. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753969848>. Acesso em 26 ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 93.770/RJ**. Relator: Min. Soares Muñoz. 1. Turma. Julgado em: 17 mar. 1981. Publicado em: 3 abr. 1981. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=187264>. Acesso em: 26 ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 100.816/RJ**. 1. Turma. Rel. Min. Oscar Corrêa. Julgado em: 17 fev. 1984. Data de Publicação: 9 mar. 1984. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=193190>. Acesso em: 26 ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 101.126/RJ**. Relator Min. Moreira Alves (RTJ 116/314). Julgamento em: 24 out. 1984. Publicado em: 1 mar. 1985. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=193482>. Acesso em: 26 ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 219.900-1/RS**. Relator: Min. Ellen Gracie. Data de Julgamento: 20 jun. 2001. Data de Publicação: 28 set. 2001. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=331649>. Acesso em: 26 ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 64.800/MG**. 2. Turma. Rel. Min. Themistócles Cavalcanti. Julgado em: 13 ago. 1968. Publicado em: 18 out. 1968. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=1615801>. Acesso em: 25 fev. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 724**. Aprovada em: 26 nov. 2003. Publicada em: 9 dez. 2003; 10 dez. 2003; 11 dez. 2003. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula724/false>. Acesso em: 5 jul. 2023.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

BUSATTO, Carlos Ernesto Maranhão. **Reflexões críticas acerca do papel e significado do interesse público no direito administrativo brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CAMMAROSANO, Márcio. **O princípio constitucional da moralidade e o exercício da função administrativa**. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

CAMPOS, Ana Cláudia. **Direito Administrativo Facilitado**. São Paulo: Método, 2019.

CARDOZO, José Eduardo Martins. Princípios constitucionais da administração pública (de acordo com a Emenda Constitucional n. 19/98). *In*: MORAES, Alexandre (coord.). **Os 10 anos da Constituição Federal**. São Paulo: Atlas, 1999. p. 150-183.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**: de acordo com a Lei Complementar n. 118/2005. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos**. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Interesse público: verdades e sofismas. *In*: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (coord). Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do direito administrativo. São Paulo: Atlas, 2010. p. 67-83.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 32. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

CARVALHO, Matheus. **Manual de Direito Administrativo**. 6. ed. São Paulo: Juspodium, 2019.

CARVALHO, Ranielly Menegussi. Empresas subsidiárias e o dever de realizar concurso público. **Âmbito Jurídico**, 2016. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-administrativo/empresas-subsidiarias-e-o-dever-de-realizar-concurso-publico/>. Acesso em: 25 fev. 2022.

CASTRO, Taiane Lobato. Princípios constitucionais estruturantes da Administração Pública. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, v. 15, n. 60, p. 259-280, jul./set. 2007.

CHARNESKI, Heron. Imunidade tributária recíproca e livre-concorrência: ainda uma questão em aberto. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 35, p. 230-248, 2016, p. 246.

COELHO, Ricardo Corrêa. **O público e o privado na gestão pública**. 3. ed. Florianópolis: UFSC; Brasília: CAPES; UAB, 2014.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário nacional. São Paulo: Saraiva, 2019.

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

CRETELLA JÚNIOR, José. **Fundações de direito público**. Rio de Janeiro: Forense, 1976.

CUNHA JUNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Administrativo**. 11. ed. Salvador: Jus Podivm, 2012.

CUSTÓDIO, Helita Barreira. **Associações e Fundações de Utilidade Pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

CYRINO, André. Legalidade administrativa de carne e osso. **Revista de Direito Administrativo**, v. 274, p. 175-208, 2017.

DALLARI, Dalmo de Abreu. Fundações Públicas e Suas Limitações. **Revista ADUSP**, p.16-19, jul. 1995.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 62, p. 76-98, 1994.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

DI PIETRO, Maria Sylvia. **Parcerias na Administração Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

DINIZ, Maria Helena. **Código Civil Anotado**. São Paulo: Saraiva, 1997.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 3. ed. Tradução: Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ENTERRÍA, Eduardo García; FERNANDEZ, Tomás-Ramón. Curso de direito administrativo. Tradução: Arnaldo Setti. São Paulo: RT, 1991.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. Imunidade e isenção tributária. Instituição de Assistência Social. **Revista de Direito Administrativo**, v. 66, p. 367-375, 1961.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

FISCHGOLD, Bruno. **Direito Administrativo e democracia**: a interdependência de interesses públicos e privados na Constituição da República de 1988. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2011.

FREIRE, André Luiz. **O regime de direito público na prestação de serviços públicos por pessoas privadas**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

FROTA, Hidemberg Alves da. O princípio da supremacia do interesse público sobre o privado no direito positivo comparado: expressão do interesse geral da sociedade e da soberania popular. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 239, p. 45-65, 2005.

GABARDO, Emerson. O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado como fundamento do Direito Administrativo Social. **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, v. 4, n. 2, p. 95-130, 2017.

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 1989.

GODOY, Marciano Seabra de. **Tributo e Solidariedade Social**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1991.

GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. **Dicionário técnico jurídico**. 25. ed. Rio de Janeiro: Rideel, 2022.

HACHEM, Daniel Wunder. **Princípio constitucional da supremacia do interesse público**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de Direito Administrativo**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO, Costa; FERRAZ, Anna Cândida. **Constituição Federal interpretada: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo**. 11. ed. Barueri: Manole, 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 22. ed. São Paulo: Fórum, 2020.

MARRARA, Thiago. As fontes do Direito Administrativo e o Princípio da Legalidade. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (coord.). **Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010. p. 230-259.

MARRARA, Thiago. **Manual de Direito Administrativo: fundamentos, fontes, princípios, organização e agentes**. São Paulo: Foco, 2022.

MARTINS, Cristiane Fortes Nunes. **O princípio da eficiência da Administração Pública**. Teresina: FAETE, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário na Constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito administrativo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 22. ed. São Paulo: Fórum, 2020.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 44. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MEIRELLES, Hely Lopes; ALEIXO, Délcio Balestero; BURLE FILHO, José Emmanuel. **Direito administrativo brasileiro**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **Estudos Direito Tributário Empresarial**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Discricionariedade e Controle Judicial**. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Grandes Temas de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Fundação de direito público: criação por lei e instituída por decreto. **Revista de Direito Administrativo**, n. 85, p. 344-371, jul./set. 1966.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 36. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

MENDES, Gilmar. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva Jur, 2021.

MILHOMEM, Celma Mendonça. **As fundações estatais no direito brasileiro**. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008.

MODESTO, Paulo. As Fundações Estatais de Direito Privado e o Debate sobre a nova estrutura orgânica da Administração Pública. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, n. 14, p. 1-15, jun./ago. 2008.

MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional Administrativo**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. A lei de responsabilidade fiscal e seus princípios jurídicos. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 221, p. 71-93, 2000.

MORETTI, Natalia Pasquini. Uma concepção contemporânea do princípio da indisponibilidade do interesse público. In: MARRARA, Thiago (org.). **Princípios de direito administrativo**:

legalidade, segurança jurídica, impessoalidade, publicidade, motivação, eficiência, moralidade, razoabilidade, interesse público. São Paulo: Atlas, 2012. p. 452-467.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva**: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende de. **Curso de direito administrativo**. 5. ed. São Paulo: Forense, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

PAES, José Eduardo Sabo. Fundações Públicas: Um Exame de sua Natureza Jurídica de Direito Público e Privado. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de *et al.* **Fundações estatais**: estudos e parecer. Campinas: Saberes, 2009. p. 123-183.

ROSSI, Licínia. **Manual de Direito Administrativo**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

ROCHA, Carmem Lúcia A. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

SANT'ANNA, Carlos Soares. **Imunidade de Empresas Públicas Prestadoras de Serviços Públicos**. São Paulo: MP, 2005.

SERGIPE. **Lei n. 6.346, de 2 de janeiro de 2008**. Dispõe sobre a autorização para criação da Fundação de Saúde "Parreiras Horta" (FSPH), e dá providências correlatas. Aracaju: Governo do Estado, 2008. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/se/lei-ordinaria-n-6346-2008-sergipe-dispoe-sobre-a-autorizacao-para-criacao-da-fundacao-de-saude-parreiras-horta-fsph-e-da-providencias-correlatas>. Acesso em: 26 ago. 2023.

SERGIPE. **Lei n. 6.347, de 2 de janeiro de 2008**. Dispõe sobre a autorização para criação da Fundação Hospitalar de Saúde (FHS), e dá providências correlatas. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/se/lei-ordinaria-n-6347-2008-sergipe-dispoe-sobre-a-autorizacao-para-criacao-da-fundacao-hospitalar-de-saude-fhs-e-da-providencias-correlatas>. Acesso em: 26 ago. 2023.

SERGIPE. **Lei n. 6.348, de 2 de janeiro de 2008**. Dispõe sobre a autorização para criação da Fundação Estadual de Saúde (FUNESA), e dá providências correlatas. Aracaju: Governo do Estado, 2008. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/se/lei-ordinaria-n-6347-2008-sergipe-dispoe-sobre-a-autorizacao-para-criacao-da-fundacao-hospitalar-de-saude-fhs-e-da-providencias-correlatas>. Acesso em: 26 ago. 2023.

SPLITZCOVSKY, Celso. **Direito Administrativo Esquematizado**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SILINGOVSKI, Theodoro Luiz Liberati. Regra, Princípio e Postulado Normativo, diferenciações cabíveis. **JusBrasil**, 2015. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/>

artigos/regra-principio-e-postulado-normativo-diferenciaco-es-cabiveis/167633229. Acesso em: 25 ago. 2023.

SOUZA, Tagie Assenheimer de; RÉA, Ricardo Roginski. A extrafiscalidade, o princípio da capacidade contributiva e suas efetivações pela progressividade e pela seletividade. **Jus.com.br**, 2009. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/12292/a-extrafiscalidade-o-principio-da-capacidade-contributiva-e-suas-efetivacoes-pela-progressividade-e-pela-seletividade>. Acesso em: 26 ago. 2023.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **O poder de tributar no Estado Democrático de Direito**. Artigo – Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro. 2004. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663906/mod_resource/content/1/Ricardo%20Lobo%20Torres%20-%20O%20PODER%20DE%20TRIBUTAR.pdf. Acesso em 20, mar. 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**: Imunidades e Isonomia. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e Tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

VEDEL, Georges; DEVOLVÉ, Pierre. **Droit administratif**. Tradução: Carmen C. Varriale *et al.* Paris: PUF, 1990.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário: *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOY, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 53-67.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Imunidade recíproca em sociedades estatais. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 46, p. 485-511, 2020.