

## IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DE EDITORA VINCULADA A INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL — PARECER

Ives Gandra da Silva Martins<sup>(\*)</sup>

### Consulta

Formula-me, a consulente, as seguintes questões:

“1) O *instituto*, consoante seu estatuto, é entidade sem fins lucrativos e tem por finalidade, *verbis*:

‘Art. 4º Tem o Instituto por finalidade promover o ensino técnico-científico em grau universitário e em todos os demais graus, inclusive os de pós-graduação *stricto sensu*, bem como a pesquisa e o desenvolvimento tecnológicos, visando à formação, nos seus campos de atuação, de recursos humanos altamente qualificados, como contribuição ao desenvolvimento sócio-econômico do país’

e por atender integralmente os incisos I, II e III do art. 14 do CTN, goza de imunidade tributária.

Seria possível ao instituto, dadas as suas características acima citadas, vir a implantar uma editora para a publicação e *comercialização* de livros e periódicos pertinentes ao seu campo de atuação?

2) No art. 5º do estatuto do instituto, diz *verbis*:

‘Na consecução de seus objetivos, propõe-se a entidade a:

---

(\*) Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional.

a) criar e manter no país estabelecimentos de ensino, centros de ensaios e pesquisas, de treinamento profissional e de prestação de serviços;

b) promover cursos de extensão, aperfeiçoamento, atualização e pós-graduação *lato sensu*, conferências, simpósios e congressos, estágios e excursões de caráter científico e cultural, *bem como a edição de livros e periódicos pertinentes a seus campos de atuação*; e

c) promover e manter intercâmbio com outros centros educacionais, culturais, técnicos e científicos do país e do exterior' (sublinhei).

Ao implantar uma editora para publicação e comercialização de livros e periódicos, estaria o instituto atendendo o disposto no *caput* do art. 5º?

3) Mesmo que a venda de livros e periódicos reverta integralmente às finalidades do instituto, haveria alguma alteração no que se refere à imunidade tributária?

4) É juridicamente possível conciliar atividade comercial, venda de livros, por parte de uma instituição sem fins lucrativos? Se sim, de que forma?

5) O instituto precisaria implantar uma editora para a publicação e comercialização de livros e periódicos. A editora precisaria ter personalidade jurídica própria?

6) Ainda quanto às citadas características do instituto, haveria necessidade de adaptação/alteração de seu estatuto, em decorrência da comercialização de livros?

7) Quais as implicações de ordem tributária decorrentes da comercialização de livros, em face da imunidade tributária que desfruta o instituto? O instituto perderia tal imunidade ou estaria submetido ao pagamento de impostos somente sobre a comercialização de livros?

8) Quais os impostos que seriam devidos pela comercialização de livros?

9) Quais os procedimentos e cautelas a serem adotados perante o Fisco Federal, Estadual e Municipal, referentemente à comercialização de livros?"

### Resposta

Antes de passar a responder à série de questões da consultante, mister se fazem algumas considerações preliminares concernentes ao instituto das imunidades tributárias<sup>(1)</sup>.

---

(1) Coordenei livro sobre o assunto intitulado *Imunidades tributárias* e editado pela Revista dos Tribunais (1998), com a colaboração dos seguintes autores: Adriana Piraino, Aires Fernandino

Delas cuidou o constituinte, no artigo 150, inciso VI e no artigo 195, § 7º, ambos dispositivos com a seguinte redação:

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

.....

VI. instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, *das instituições de educação* e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei (grifos meus);

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”;

“Art. 195....

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”<sup>(2)</sup>.

---

Barreto, Angela Maria da Motta Pacheco, Angela Teresa Gobbi Estrella, Antônio José da Costa, Antonio Manoel Gonzalez, Aurélio Pitanga Seixas Filho, Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos Valder do Nascimento, Celso Ribeiro Bastos, Diva Malerbi, Edison Carlos Fernandes, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, Fernando Facury Scaff, Francisco de Assis Alves, Helenilson Cunha Pontes, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, João Francisco Bianco, José Augusto Delgado, José Eduardo Soares de Melo, Kiyoshi Harada, Luciano Amaro, Luiz Antonio Caldeira Miretti, Marcello Martins Motta Filho, Márcia Regina Machado Melaré, Marco Aurélio Greco, Marcos da Costa, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco Soares, Maria Odete Duque Bertasi, Maria Teresa de Cárcomo Lobo, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Moisés Akselrad, Natascha Machado Fracalanza, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, Plínio José Marafon, Ricardo Lobo Torres, Ricardo Mariz de Oliveira, Roberto Nunes Pereira, Sacha Calmon Navarro Coelho, Valdir de Oliveira Rocha, Vinicius Tadeu Campanile, Vittório Cassone, Yone Dolácio de Oliveira, Yoshiaki Ichihara.

(2) Edgard Neves da Silva assim conforma as imunidades: “As imunidades foram criadas estribadas em considerações extrajurídicas, atendendo à orientação do Poder Constituinte em função das idéias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira. Dessa forma assegura-se, retirando das mãos do legislador infraconstitucional, a possibilidade de, por meio da exação imposta, atingi-los.

Resguarda o equilíbrio federativo, a liberdade política, religiosa, de associação, do livre pensamento, e de expressão, a expansão da cultura, o desenvolvimento econômico etc., e, assim, não deve considerar a imunidade como um benefício, um favor fiscal, uma renúncia à competência tributária ou um privilégio, mas sim uma forma de resguardar e garantir os valores da comunidade e do indivíduo.

A primeira cuida das imunidades dos impostos. A segunda, de contribuições sociais. A primeira identifica quatro tipos diversos de desoneração constitucional da principal espécie tributária. A segunda, de uma única hipótese de um dos três tipos de contribuições especiais.

A quarta das formas desonerativas de impostos é dedicada à exclusão tributária daqueles incidentes sobre livros, periódicos e jornais, além do papel que lhe é destinado.

A Suprema Corte alargou o espectro do inciso VI, permitindo que a publicidade dos jornais ficasse imune do ISS, o papel fotográfico destinado às ilustrações que aparecem em jornais e revistas foi desonerado do ICMS e do IPI e as listas telefônicas terminaram por ser consideradas periódicos e livros, para efeitos de exclusão da tributação<sup>(3)</sup>.

A incidência afastada para tais hipóteses é aquela correspondente aos denominados tributos circulatórios, ou seja, incidentes sobre operações de circulação de mercadorias ou de prestação de serviços.

O fundamento maior da interpretação extensiva aplicada residia no fato de que a desoneração tributária determinada pela Constituição não poderia restar sujeita a interpretações convenientes dos poderes tributantes, que, na luta por superar os crônicos “déficits públicos” que geram, quase sempre por má gestão dos recursos oficiais, são tentados a reduzir o espectro da imunidade para aumentar seu poder positivo<sup>(4)</sup>.

---

A história desse instituto tem os seus pródromos nos Estados Unidos, cristalizando-se através de criação pretoriana, consubstanciada em decisões da Corte Suprema americana, ao apreciar conflitos entre os Estados e a União. Aliás, é uma lição belíssima de culto às instituições e ao Direito, digna de ser, pelo menos, lida” (*Curso de Direito Tributário*, v. I, 5ª ed., Edições CEJUP, 1997, p. 246).

- (3) “RE 101.441/RS. Recorrente: G. T. do Brasil Ltda. Recorrida: Prefeitura Municipal de Porto Alegre.

Ementa: *Imunidade tributária (art. 19, III, ‘d’, da Constituição Federal), ISS — Listas telefônicas.* A edição de listas telefônicas (catálogos ou guias) é imune ao ISS (art. 19, III, d, da CF) mesmo que nelas haja publicidade paga. Se a norma constitucional visou facilitar a confecção, edição e distribuição do livro, do jornal e dos periódicos, imunizando-os ao tributo, assim como o próprio papel destinado à sua impressão, é de se entender que não estão excluídos da imunidade os periódicos que cuidam apenas e tão-somente de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de inegável utilidade pública, como é o caso das listas telefônicas.

RE conhecido, por unanimidade de votos, pela letra d do permissivo constitucional e provido, por maioria, para deferimento do MS.

Acórdão: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do STF, em sessão plenária, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, por maioria de votos, dar-lhe provimento. Brasília, 04/11/87”.

- (4) Na linha da interpretação ampla das imunidades, leia-se a ementa do REO 80.603-SP, DJU de 24/05/79, p. 4.090: “*Papel de imprensa. Ato inexistente. Interpretação literal.*

Não são as dimensões (variáveis segundo o método industrial adotado) que caracterizam o papel para impressão. *Ao contrário da isenção tributária, cujas regras se interpretam literalmente, a imunidade tributária admite ampla inteligência*” (grifos meus).

Ao contrário da isenção, cuja interpretação é quase sempre restritiva, nos termos do art. 111 do CTN, assim redigido:

“Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

- I. suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II. *outorga de isenção*;
- III. dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias”,

a imunidade é quase sempre interpretada extensivamente, pois caso contrário, as outorgas constitucionais poderiam ser mutiladas pelas entidades federativas, como ocorreu com a Lei 9.532/97, pela qual o Ministério da Fazenda pretendeu reduzir o espectro das imunidades das instituições sociais e de educação, tentativa atalhada pela Suprema Corte na ADIn 1.802/98.

O Excelentíssimo Senhor Secretário da Receita Federal, autor do projeto, pretendia que lei ordinária pudesse criar novos requisitos para gozo da imunidade, praticamente tornando nulo o desiderato da lei suprema, em face da crise de novembro de 1997, que gerou o fracassadíssimo pacote 51 de “desajuste fiscal”, tendo a Suprema Corte declarado que tais requisitos só poderiam ser aqueles da lei complementar (art. 14 do CTN), cabendo à lei ordinária explicitar aspectos formais de menor relevância e não geradores de novas condições<sup>(5)</sup>.

Assim se manifestou o Ministro Pertence, relator da medida cautelar, que foi deferida pela Suprema Corte:

“nela, para o gozo da imunidade, impõe-se à instituição: ‘f) recolher tributos sobre os rendimentos por ela pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes’. Cuida-se de norma sancionatória de responsabilidade e obrigações tributárias, principais e acessórias, das entidades imunes de imposto e que, nada tendo a ver com os limites objetivos da imunidade — *de regulamentação, aliás, só permitida à lei complementar* —, nem com a sua identificação como instituições de educação ou assistência social sem fins lucrativos, a que se *reduz o âmbito material dos requisitos subjetivos do gozo da imunidade cuja fixação se remeteu à lei ordinária*.

Creio mesmo que, tratando-se de imunidade constitucional, *não há que falar propriamente em suspensão. Ou estão reunidos, em determinado*

---

(5) O artigo 12, § 1º, da Lei 9.532/97 tem a seguinte dicção:

“§ 1º. Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável!”.

*momento, os seus pressupostos objetivos e subjetivos, ou não se aplica a regra de imunidade. Mas, até onde a regra de imunidade alcançar, a sua suspensão não pode ser usada como sanção de coisa alguma.*

Na mesma linha, parece extravasar da esfera de competência da lei questionada os arts. 13, *caput*, e 14, *verbis* - fls. 5 e 6: 'Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o art. anterior, relativamente aos anos-calendário em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática do ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue ou pratique ilícitos fiscais.

Art. 14 À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei 9.430, de 1996'.

Essa Lei 9.430/96 prevê a suspensão da imunidade tributária por falta de observância dos requisitos dos arts. 9º, § 1º, e 14 do CTN, claramente enquadráveis no campo que vimos considerando facultado até à lei ordinária.

*A norma agora impugnada, contudo, uma vez mais, instrumentaliza a suspensão da imunidade tributária como sanção dos ilícitos fiscais que não dizem com os pressupostos do benefício constitucional" (grifos meus),*

e acrescenta:

"Resta o § 1º do art. 12 - f. 4: 'Art. 12 ... § 1º. Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável'.

Aqui, afigura-se-me chapada a inconstitucionalidade formal e material da exclusão questionada.

Inconstitucionalidade formal, porque a norma atinente à delimitação do objeto da imunidade supera a alçada da lei ordinária e se reserva — segundo o parâmetro do precedente acolhido — à lei complementar.

*Mas ao primeiro exame, há também inconstitucionalidade material: 'rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras' são rendas alcançadas, pois, pela imunidade constitucional, quando beneficiária dela a instituição imune e, portanto, não subtraíveis, sequer por lei complementar, do âmbito da vedação constitucional de tributar.*

Uma das informações prestadas questiona se as aplicações no mercado financeiro são atividades próprias de instituição beneficente sem finalidade lucrativa. *Como antes ficou dito, o que descaracteriza, para o fim*

*da imunidade, a instituição de fins não-lucrativos não é que ela possa ter resultados financeiros positivos, mas sim, que se destine a distribuir esses resultados como lucros aos seus associados” (grifos meus)<sup>(6)</sup>.*

É que as imunidades podem ser condicionadas ou não, apenas sendo condicionadas as da letra *c* do art. 150, inciso VI ou as do § 7º do art. 195.

Ora, as condicionantes só podem ser determinadas pela lei complementar, ou seja, no momento, pelo art. 14 do CTN, assim redigido:

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

I. não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

II. aplicarem integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III. manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º - Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º - Os serviços a que se refere a alínea *c* do inciso IV do art. 9º são, exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos”.

lembrando-se que o CTN é lei ordinária (5.172/86) que ganhou a eficácia de lei complementar com a Constituição de 1987<sup>(7)</sup>.

---

(6) *Informativo do STF*, 129 de 26 a 30 de outubro, de 04/11/98 (transcrições).

(7) Rogério Vidal Gandra da Silva Martins e José Ruben Marone esclarecem: “O art. 9º, cumprindo a função de norma estabilizadora (lei complementar), explicita o dispositivo constitucional supracitado, ressaltando a imunidade constitucional, desde que ‘observados os requisitos fixados na Seção deste Capítulo’ (art. 9º, IV, *c*).

Percebe-se, assim, que a imunidade de tais instituições já está condicionada ao atendimento de determinados requisitos por disposição da própria Constituição. Se a Constituição não impusesse tais limites, em nosso entender, o CTN, mesmo com força de lei complementar, não poderia restringir um benefício que a Constituição não restringiu. Isto porque a única gênese normativa possível de imunidade tributária é a Lei Suprema. O *códex*, neste caso, apenas, explicita, mas não cria a imunidade tributária.

Cumprindo a determinação constitucional, o art. 14 elenca os requisitos a serem preenchidos pelos partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores e instituições de educação e assistência social.

Por outro lado, é a própria Constituição que determina, no art. 146:

“Cabe à lei complementar:

I. dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III. estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”;

exigindo, pois, tal veículo legislativo para regular normas gerais de direito tributário<sup>(8)</sup>.

---

O primeiro requisito é a proibição de distribuição de lucro ou parcela do resultado por parte da entidade. A finalidade do inciso I do art. 14 é clara: qualquer acréscimo patrimonial obtido pela entidade deve ser revertido para a mesma. Não se trata aqui de proibição de lucro, mas sim de proibição de distribuição dos mesmos. A entidade pode perceber lucro, mas não pode transferi-lo, devendo reverter o resultado em prol dela mesma.

O TRF da 2ª Região, sobre o tema, já decidiu: ‘As entidades fechadas de previdência privada, embora cobrando de seus associados contribuições mensais a título de remuneração pelos serviços prestados, gozam de imunidade tributária. Basta que atendam aos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, não se restringindo o benefício às entidades beneficentes (Incidente de Uniformização de Jurisprudência n. 89.02.11156-3)’ (AMS n. 90.02.23138-5/RJ, Relator Juiz Clélio Erthal, 1ª Turma. Decisão: 06/05/1991, DJ de 28/05/1991, p. 11.974)” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, Ed. Forense, 1997, p. 59).

(8) Escrevi: “Em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo. É portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação — no que têm razão —, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental.

O ordenamento jurídico dos países civilizados hospeda normas de princípios, de integração, de organização, de comportamento e sancionatórias.

As primeiras são aquelas plasmadas na Constituição. As de integração são normas que permitem a fluência do sistema constitucional vinculado à prática das normas comportamentais. As de organização dizem respeito àquelas produtoras, executoras e fiscalizadoras da ordem jurídica e as sancionatórias aquelas aplicadas a punir ou premiar comportamentos legais.



Assim sendo, para que uma entidade de caráter assistencial ou educacional goze da imunidade de impostos, há necessidade de cumprir os requisitos do art. 14 do CTN, únicos exigidos pela Corte Máxima do País.

O segundo aspecto relevante é o que se refere à natureza da desoneração do art. 195, § 7º, que o Supremo Tribunal Federal também conformou não como “isenção”, mas como “imunidade”, no RMS 22.192-9/DF, caso que sustentei perante o Pretório Excelso, cuja ementa é a seguinte:

“Ementa: *Mandado de segurança. Contribuição previdenciária. Quota patronal. Entidade de fins assistenciais, filantrópicos e 'educacionais'. Imunidade (CF, art. 195, § 7º). Recurso conhecido e provido.*

- A Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social — e por também *atender*, de modo integral, às exigências estabelecidas em lei — *tem direito irrecusável* ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade social.

- A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política — não obstante referir-se *impropriamente* à isenção de contribuição para a seguridade social —, contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o *favor constitucional* da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei.

- A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal *já identificou*, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a *existência* de uma típica garantia de *imunidade* (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. *Precedente: RTJ 137/965.*

- Tratando-se de imunidade — que decorre, *em função de sua natureza mesma*, do próprio texto constitucional —, revela-se evidente a absoluta

---

Os direitos individuais são normas superiores que exteriorizam princípios constitucionais. Apesar da resistência de certos autores à expressão ‘normas constitucionais’, a matriz da expressão autoriza sua utilização. As leis de organização judiciária ou que conformam o Poder Público, habilitando-o a exercer as funções que lhe são próprias, estão entre as normas de organização, sendo de comportamento as que permitem, proíbem ou se omitem a regular a ordem. São sancionatórias aquelas que punem o descumprimento ou premiam (sanções premiais) determinados comportamentos.

A utilização no campo do direito das normas de integração, em escala intermédia, permite que o sistema plasmado na Constituição tenha textura capaz de dar estabilidade à exação dos diversos poderes tributantes.

É, pois, a lei complementar uma garantia de estabilidade do sistema, não permitindo que cinco mil Municípios, vinte e seis Estados e a União tenham sistemas próprios, assim como do pagador de tributos, que na Federação pode livremente viajar ou alterar seu domicílio, à luz dos mesmos princípios gerais que regem o sistema” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6º v., Tomo I, Ed. Saraiva, pp. 73/75).

*impossibilidade* jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente *distorce* a teleologia da prerrogativa fundamental em referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que *satisfaz* os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo” (grifos meus)<sup>(9)</sup>.

As desonerações constitucionais tributárias, portanto, tenham a denominação que tiverem, são sempre imunidades, pois definidas pela lei suprema.

A entidade consulente é uma entidade de educação, sem fins lucrativos, que preenche claramente os requisitos do art. 14 do CTN, razão pela qual, beneficiária das imunidades referidas, inclusive daquela das contribuições sociais em face, inclusive, dos certificados de entidade de caráter social que, no curso de todos os anos passados, vem recebendo do Ministério da Previdência Social.

Um último aspecto de relevância diz respeito a que, uma vez definido por lei complementar quais os requisitos que transformam uma entidade de educação e assistência social em entidade imune, tais requisitos não podem mais ser alterados em detrimento das entidades consideradas imunes, pois a lei complementar “não cria” requisitos, mas apenas “explícita” os “requisitos implícitos” da Constituição. Em outras palavras, complementa a Constituição não para mudá-la, alterá-la ou transformar-se num poder constituinte de “*quorum* menor de aprovação”, mas apenas para esclarecer o que está na Carta Maior<sup>(10)</sup>.

Ora, se se admitisse que a lei complementar pudesse, depois de já ter explicitado o texto constitucional, reduzi-lo, na verdade a lei complementar se transformaria na própria lei suprema, na medida em que não seria a lei complementar que dependeria da Constituição, mas a Constituição que se submeteria à lei complementar, dado que teria o poder de alterar a Constituição, aumentando ou reduzindo os requisitos, ou até mesmo praticamente anulando o texto constitucional, a bel-prazer do legislador menor.

Tenho para mim que a recepção do art. 14 do CTN pela nova ordem constitucional tornou-o imodificável pela lei complementar e, a meu ver, até mesmo por emenda constitucional, pois o inciso VI está no capítulo das limitações constitu-

---

(9) DJI de 19/12/1998.

(10) Coordenei o livro *Lei Complementar Tributária* tendo a maioria dos autores adotado a interpretação que aqui exponho. Escreveram para o livro: Antônio Carlos Rodrigues do Amaral, Antônio Manoel González, Aurélio Pitanga Seixas Filho, Cecília Maria Marcondes Hamati, Edvaldo Pereira de Brito, Fábio Leopoldo de Oliveira, Gilberto de Ulhôa Canto, Gustavo Miguez de Mello, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, João Caio Goulart Penteado, José Eduardo Soares de Melo, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Paulo Lucena de Menezes, Plínio José Marafon, Ricardo Mariz de Oliveira, Sacha Calmon Navarro Coelho, Vitória Cassone e Waldir Silveira Melo.

cionais do poder de tributar, sendo um direito e garantia dos indivíduos e, portanto, cláusula pétrea da Constituição, por força do art. 60, § 4º, inciso IV da Carta Magna, assim redigido:

“Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

.....

IV. os direitos e garantias individuais”<sup>(11)</sup>.

Feitas as considerações acima, necessárias para que se possa compreender a inteligência que passarei a dar às questões formuladas pela *consulente*, passo, de imediato, a responder às nove perguntas, apresentando soluções alternativas a todas elas, para reflexão dos dirigentes da consulente.

(11) Escrevi: “Em posição diversa, entendo que os direitos e garantias individuais são aqueles direitos fundamentais plasmados no texto constitucional — e apenas nele — afastando-se, de um lado, da implicitude dos direitos não expressos ou de veiculação infraconstitucional, assim como restringindo, por outro lado, aqueles direitos que são assim considerados pelo próprio texto e exclusivamente por ele.

Assim sendo, o art. 150 faz expressa menção a direitos e garantias individuais, como tais conformados no capítulo do sistema tributário. Tal conformação, à evidência, oferta, por este prisma, a certeza de que está ela no elenco complementar do art. 150 e, por outro, que é tido pelo constituinte como fundamental.

Por tal perfil, apenas os direitos e garantias individuais expressamente expostos no artigo da Constituição, seriam cláusulas pétreas.

O Supremo Tribunal Federal parece ter hospedado tal exegese no momento em que não acatou como cláusula pétrea o direito individual do contribuinte a estar assegurado por um sistema tributário inelástico, com a válvula de escape decorrente da competência residual da União, visto que não era expressa a cláusula.

Na ocasião, a EC n. 3/93, entretanto, foi tsnada por aqueles que defendiam que os direitos individuais não seriam cláusulas pétreas, pois o Supremo Tribunal Federal acatou as cláusulas expressas.

Assegurou, pois, o Pretório Excelso, os contribuintes, ao reconhecer a prevalência do explícito princípio da anterioridade, ou seja, o direito de não ser tributado no mesmo exercício, apesar de a exigência ser decorrente de emenda constitucional. Não estendeu, todavia, esse reconhecimento ao princípio implícito de não ser incidido por nenhum outro tributo que não aquele da competência residual, por decorrente do princípio do ‘sistema fechado e inelástico’.

Tal sinalização do Supremo Tribunal Federal, à evidência, facilitou a conformação mais nítida dos limites da petrificação normativa no concernente aos direitos e garantias individuais.

Como se percebe, a Suprema Corte sinalizou os limites das garantias e direitos individuais, estabelecendo que a Constituição Federal, para cada direito, assegurou o exercício de uma tutela, isto é, há uma garantia para cada direito elencado na lei maior.

Desta forma, direitos e garantias individuais explícitos, no Texto Supremo, são imodificáveis por emenda” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 4º v., Tomo I, Ed. Saraiva, 1995, pp. 372/74).

1) De rigor, como já atrás apresentado, a consulente goza de imunidade de impostos e de contribuições sociais, por atender aos requisitos dos incisos I, II e III do artigo 14 do CTN<sup>(12)</sup>.

Em relação às contribuições sociais, a redução pretendida pela Lei 9.732/98, à evidência, é argumento falacioso, visto que, se se admitisse tal restrição, à nitidez, seria a Constituição submetida à lei ordinária e não a lei ordinária à Constituição, subversão de valores apenas concebível nos regimes ditatoriais, como de Milosevic, Hussein, Fidel Castro, ou, no passado, de Hitler, Mussolini e Stalin, mas não mais condizendo com a teoria do Direito Constitucional dos países democráticos.

O segundo argumento falacioso utilizado pelas autoridades é o de que a Lei 8.212/91 não regulou a Constituição, ao determinar de que formas as entidades sociais seriam desoneradas, mas apenas concedeu isenção própria. Sobre ser aético

---

(12) O Ministro José Delgado, em trabalho doutrinário, escreveu: "Ora, o gozo das entidades mencionadas na letra c de não sofrerem instituição de tributos sobre o seu patrimônio, rendas e serviços está subordinado aos requisitos fixados em lei. Esta lei, por determinação da Carta Maior, há de ter a natureza imposta pelo art. 146, II, pois ela irá cuidar de regular tal limitação constitucional ao poder de tributar.

O regulamento de tal limitação ao poder de tributar é uma garantia tanto para o poder tributante, como para o contribuinte. Este, desde que preencha os pressupostos fixados pela lei complementar, fica amparado pela determinação constitucional que se submete a um regramento mais rígido e de maior dificuldade para ser modificado.

Ives Gandra da Silva Martins já manifestou igual entendimento. Ao comentar o art. 150, VI, c, da CF de 1988, assim se expressou: 'Acrescente-se, finalmente, que a lei a que faz menção o constituinte é a lei complementar, como já a doutrina e a jurisprudência tinham perfilado no passado, representando o Código Tributário Nacional tal impositor de requisitos'.

Destaque-se a preocupação, também, de Ives Gandra com a segurança jurídica do contribuinte, no caso em espécie: 'É que, se ao legislador ordinário fosse outorgado o direito de estabelecer condições à imunidade constitucional, poderia inviabilizá-la *pro domo sua*. Por esta razão, a lei complementar, que é a lei nacional e da Federação, é a única capaz de impor limitações, de resto, já plasmadas no art. 14 do Código Tributário Nacional'.

Mizael Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho entendem, também, da mesma maneira. Eis as suas expressões sobre o tema: 'A Constituição, tanto em seu art. 150, VI, c, como no art. 195, § 7º, exige do ente imune observância aos requisitos ou exigências estabelecidas em lei. Mas que espécie de lei?'

Antes do advento da Constituição de 1988, já havia a jurisprudência fixado o entendimento de que a regulamentação das imunidades somente poderia advir de lei complementar federal. Após a vigência da Carta de 1988, restou mais claro ainda que o único veículo idôneo a regular a matéria seria a lei complementar, genericamente prevista no art. 146 e especificamente referida nos arts. 150 e 195, § 7º, citados'.

Entendo, em conclusão, ser absolutamente necessária a edição de lei complementar para fixar as condições para gozo da imunidade prevista no art. 150, VI, c, da CF. No caso em que se enquadra, deve o aplicador do direito fazer aplicação do art. 14 do CTN, por ter sido absorvido pelo novo ordenamento jurídico, instituído pela CF/88, como lei complementar. A lei ordinária, em nenhuma hipótese, pode regulamentar tais requisitos, nem para extrapolar os fixados no art. 14, nem para restringi-los" (*Pesquisas Tributárias* - Nova Série 4. Co-ed. CEU/Ed. Revista dos Tribunais, 1998, pp. 63/64).

e imoral o argumento, é de se lembrar que a Lei 8.212/91 regulou, por inteiro, a Previdência, razão pela qual, dizer que uma parte da desoneração revogada não emanava da Constituição, mas de favor ofertado pelo Poder Constituído, é, à evidência, admitir que toda a Lei 8.212/91, ou toda a legislação posterior, pode alterar o que bem entender da Constituição, sob o argumento de que a redação anterior não estava regulando a lei maior, mas apenas criando obrigações formais ou concedendo favores, próprios de um mero poder regulatório da Administração. Todos pensaram, no passado — inclusive os juristas da Previdência Social —, que a regulação da Lei 8.212/91 era absoluta. Agora, todavia, mudaram de opinião e afirmam que as regulamentações ou são ou não são constitucionais, a bel-prazer dos detentores do poder, os verdadeiros constituintes brasileiros<sup>(13)</sup>.

(13) Aires Fernandino Barreto ensina: “Não há dúvida, pois. A lei a que se refere a Constituição é a lei complementar.

Ao tempo da Carta de 1969, era acirrada a discussão sobre a função dupla ou tríplice da lei complementar, em matéria tributária. Parte da doutrina preconizava que a lei complementar tinha dúplice função:

- (a) dispor sobre os conflitos de competência entre a União, Estados e Municípios e
- (b) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Discrepando frontalmente desse entendimento, um elevado grupo de doutrinadores consagrava a tríplice função da lei complementar. Além das duas funções antes referidas, à lei complementar caberia uma terceira função: a de estabelecer normas gerais de Direito Tributário.

À luz da Constituição de 1988, parece não haver dúvida quanto à tríplice função da lei complementar, a teor do art. 146, III.

Uma coisa é certa, porém: as duas correntes sempre reconheceram ser missões privativas de lei complementar, assim a de dispor sobre conflitos de competência, como a de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. A doutrina sempre foi unânime ao consagrar a lei complementar como veículo específico para dispor sobre essas matérias.

É descabido supor que limitações constitucionais possam ser reguladas por lei ordinária. Admiti-lo é desconsiderar o inciso III do art. 146 da Constituição, é tê-lo por inaplicável, vazio, despiçando.

Conhecedor da fúria fiscal que campeia em todas as esferas de governo, a Constituição reservou essa relevante matéria à lei complementar, evitando tivéssemos, a respeito, uma lei federal, uma lei distrital, mais de duas dezenas de leis estaduais e mais de 5.000 leis municipais que, a pretexto de regular limitações constitucionais ao poder de tributar, viriam a amesquinhar, a restringir, a mutilar, a mais não poder, as imunidades, especialmente as da letra c do inciso VI do art. 150.

Como preleciona Ives Gandra Martins: ‘(...) a lei a que faz menção o constituinte é a lei complementar, como já a doutrina e a jurisprudência tinham perfilado no passado, representando o Código Tributário Nacional tal impositor de requisitos.

É que, se ao legislador ordinário fosse outorgado o direito de estabelecer condições à imunidade constitucional, poderia inviabilizá-la *pro domo sua*. Por esta razão, a lei complementar, que é lei nacional e da Federação, é a única capaz de impor limitações, de resto, já plasmadas no art. 14 do Código Tributário Nacional’ (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6<sup>o</sup> v., tomo I, Saraiva, SP, 1990, p. 185).

O legislador constitucional, ao conferir à lei complementar a função de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, buscou manter a coerência da ordem jurídica e a eficácia do seu comando, evitando abusos que pudessem restringir o gozo da imunidade” (“Imunidades Tributárias”, *Pesquisas Tributárias* — Nova Série 4, ob. cit., pp. 171/72).

Prefiro afastar tal conveniente, aético, indecente, indecoroso argumento oficial para continuar, pelo menos, mantendo alguma consideração pelos detentores do poder.

A entidade consulente é entidade imune de impostos e contribuições. Pode manter editora, não alterando os estatutos, e continuar gozando, no que diz respeito aos impostos, da imunidade, referida no inciso VI, letra *d*, do art. 150 da Lei Suprema. É de se lembrar que, no que concerne às operações mencionadas no § 4º do art. 150 da Constituição, assim redigido,

“As vedações expressas no inciso IV, alíneas *b* e *c*, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”,

alguns juristas entendem que, nas operações de natureza mercantil, desde que possa implicar concorrência privilegiada, a tributação seria devida. À nitidez, no caso das editoras, todas elas gozam da imunidade de impostos (não de contribuições sociais) circulatorios, com o que o distúrbio concorrencial não é possível de verificar-se<sup>(14)</sup>.

Como, todavia, esta matéria ainda não está pacificada na doutrina e na jurisprudência, preferiria que a *consulente* alterasse seus estatutos para poder criar editora à parte, a fim de cumprir tais fins sociais, personificando-a, juridicamente. Tendo identidade própria, gozaria da imunidade do art. 150 em relação aos impostos circulatorios, não estando sujeita ao imposto sobre a renda, pois não teria fins lucrativos, estando somente sujeita ao pagamento de contribuições circulatorias (PIS e Cofins), sobre eliminar-se o risco de uma tentativa de aplicação do § 4º do art. 150 às demais atividades.

Apesar de considerar possível a integração da editora na própria consulente — sendo neste sentido o voto do Ministro José Celso de Mello, ao assegurar a

---

(14) Explícitei: “Ora, o texto constitucional atual objetivou, na minha opinião, eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, § 4º, e 150, § 4º, impõe a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciadas nos incisos *b* e *c* do art. 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam da proteção imunitória.

Exemplificando: uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel não atrai, pois, a incidência do IPTU, gozando a entidade de imunidade para não pagar imposto de renda.

A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades, decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nesta hipótese, a nova atividade, embora indiretamente referenciada, não é imune, porque poderia ensejar a dominação de mercados ou eliminação de concorrência sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente” (*Comentários à Constituição do Brasil*, ob. cit., pp. 203/06).

imunidade de entidade detentora de empresa editora — acredito ser mais tranqüila a interpretação que atrás expus<sup>(15)</sup>.

2) Nada obstante claramente permitido nos estatutos sociais, a editoração de livros e apesar desse ato constitutivo ter sido sempre do conhecimento das autoridades fazendárias ao reconhecerem a imunidade de impostos e de contribuição social, preferiria que a editora tivesse identidade própria, tendo como sua mantenedora, a consulente.

3) Entendo que não no concernente aos impostos.

Já há decisões quanto à exigência de contribuições sociais sobre a circulação de livros:

“Ementa: *Imunidade tributária. Contribuições para o financiamento da Seguridade Social. Sua natureza jurídica.*

— Sendo as contribuições para o Finsocial modalidade de tributo que não se enquadra na de imposto, segundo o entendimento desta Corte em face do Sistema Tributário da atual Constituição, não estão elas abrangidas pela imunidade tributária prevista no art. 150, VI, *d*, dessa Carta Magna, porquanto tal imunidade só diz respeito a impostos.

Dessa orientação, divergiu o acórdão recorrido.

Recurso extraordinário conhecido e provido” (STF, RE 141.715/PE. Relator Ministro *Moreira Alves*, Primeira Turma. Decisão: 18/04/95. Em. de Jurisp., v. 1.797-05, p. 838, *DJ 1* de 25/08/95, p. 26.031);

“Ementa: *Tributário. Imunidade. Cofins. Lei Complementar 70, de 1991. Constituição Federal de 1988, art. 150, VI, 'd'.*

(15) Disse S. Exa.: “A ressalva decorrente do preceito inscrito no Decreto-lei n. 1.572/77 (art. 1º, § 1º) reveste-se de caráter amplo, abrangendo, na dimensão subjetiva de seus reais beneficiários, a entidade de fins filantrópicos e todos os seus prolongamentos despersonalizados, unidos em verdadeira comunhão orgânica sob a égide de uma mesma personalidade jurídica — o que permite qualificá-los como um só núcleo específico de imputação de direitos e de deveres —, e vocacionados, em função de sua unitária expressão institucional, a realizar, em ação convergente que apenas visa a favorecer o interesse público, os mesmos propósitos estatutários, sem qualquer apropriação de vantagem partilháveis entre aqueles que compõem a sua administração.

Na realidade, os desmembramentos *não-personificados* da entidade beneficente de assistência social — como as unidades escolares por esta mantidas — *participam* de sua intimidade estrutural e constituem verdadeira *longa manus* por cujo intermédio a entidade filantrópica atua na implementação dos objetivos institucionais que justificam a sua própria razão de existir.

Desse modo, a preservação do benefício em causa foi mantida em favor da entidade filantrópica *como um todo*, não se adstringindo, em consequência, apenas aos *estabelecimentos* por esta mantidos e existentes à data da norma extintiva do *favor juris* em referência. Ao contrário, a prerrogativa concedida pela lei — e *hoje derivada de norma constitucional expressa* (CF, art. 195, § 7º) — estende-se à entidade beneficente de assistência social e a *todos* os seus estabelecimentos escolares, *independentemente* da época de sua organização” (RMS 22.192-9/DF).

I — A Cofins, não sendo imposto, incide sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

II — A contribuição sobre o faturamento previsto na Lei Complementar 70, de 1991, não constitui contribuição nova. A Constituição já a instituíra, ao dispor, no art. 195, que a Seguridade será financiada mediante contribuição, dentre outras, incidente sobre o faturamento.

III — As contribuições para a Seguridade Social podem ter o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo das já existentes. O art. 154, I, da Constituição aplica-se a outras fontes de financiamento da Seguridade Social, não tipificadas na própria Constituição. A contribuição sobre o faturamento (Lei Complementar 70/91) está tipificada na Constituição.

IV — Não consagrou a Constituição Federal de 1988 o princípio da anualidade. Ainda que a Lei de Diretrizes Orçamentárias não disponha sobre as alterações na legislação tributária, o tributo pode ser cobrado, desde que obedecido o princípio da anterioridade.

V — Apelação provida. Prejudicada a remessa” (TRF da 1ª Região. AC. 94.01.22892-2/MG. Relator Juiz *Tourinho Neto*. Terceira Turma. Decisão: 29/08/94. DJ2 de 15/09/94, p. 51.228)”<sup>(16)</sup>.

Apesar de entender que tal fato conforma, por inteiro, a imunidade, outras entidades imunes têm preferido manter suas editoras, com recursos destinados exclusivamente à mantenedora, afastando o risco de confusão de objetos, pelo menos no que concerne às contribuições sociais.

4) A resposta já está incluída nas questões anteriores.

A editora pode ser constituída sem fins lucrativos, não pagando, pois. Imposto sobre a Renda e destinando todos os seus recursos para a *consulente*.

Não vejo, do ponto de vista jurídico, a possibilidade de contestação, por parte dos poderes constituídos, da imunidade da *consulente* quanto à editoração de seus livros, mas, de qualquer forma, continuo preferindo a personalização da editora, com destinação de seus recursos para a *consulente*. Seria uma editora sem fins lucrativos<sup>(17)</sup>.

---

(16) *A Constituição na visão dos Tribunais*, v. 2, Ed. Saraiva, 1997, pp. 1.063/64.

(17) Há diversas decisões de Tribunais inferiores entendendo que todas as editoras estariam imunes de determinadas contribuições sociais:

“Ementa: *Constitucional e Tributário. Finsocial. Imunidade. Livros. Jornais. Periódicos. CF/88, art. 150, VI, 'd'.*”

I — A imunidade tributária assegurada aos livros, jornais e periódicos e ao papel destinado à sua impressão alcança o Finsocial, por ter sido este recepcionado pela CF/88 como imposto não discriminado. Precedentes desta Corte.

II — Sentença reformada, em parte” (TRF da 1ª Região. REO 95.01.07101-4/GO. Relator Juiz Eustáquio Silveira, Quarta Turma. Decisão: 12/06/95. DJ 2 de 22/06/95, p. 39.386).



É que, se a editora for bem sucedida, sua atuação poderá ser contestada com base no § 4º do art. 173 da Constituição Federal, assim redigido,

“A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”,

pois poderia implicar situação de vantagem em relação a outras editoras concorrentes que trabalham no setor.

Já comentei o § 4º do art. 150, da seguinte forma:

“Parece-me que o § 4º elimina as dúvidas sobre as atividades econômicas de entidades imunes, que não gozam de tal benefício sempre que seus concorrentes estejam sujeitos à imposição tributária.

O parágrafo anterior cuidava das mesmas restrições em relação à iniciativa econômica pública no concernente à exploração de atividades remuneradas por preço público ou privado.

---

\* Vide AC 92.01.22497-4/MG, DJ 2 de 15/10/92, e AMS 90.01.13849-7/MA, DJ 2 de 1º/09/94, ambas do TRF da 1ª Região.

“Ementa: *Constitucional. Tributário. Finsocial. Natureza. Imunidade. Livros, jornais e periódicos.*

O STF reconheceu ser o Finsocial imposto; em face da imunidade (art. 150, VI, d, da CF), ele não alcança os livros, jornais e periódicos. Apelo improvido” (TRF da 1ª Região. AC 93.01.19489-9/MG. Relator Juiz João V. Fagundes. Quarta Turma. Decisão: 25/10/95. DJ 2 de 30/11/95, p. 82.936).

\* Vide REO 95.01.07101-4/GO, TRF da 1ª Região, DJ 2 de 22/06/95.

\* Súmula 512/STF: “Não cabe condenação em honorários de advogado na ação de mandado de segurança”.

“Ementa: *Tributário e Constitucional. Finsocial. Livros, jornais e periódicos. Imunidade. Precedentes. Limitação quanto ao papel comercializado.*

I — De acordo com precedentes desta Turma e do Supremo Tribunal Federal, as empresas que se dedicam à produção e à comercialização de livros, jornais e periódicos estão imunes ao pagamento do Finsocial.

II — Apelação e remessa improvidas” (TRF da 1ª Região, AMS 90.01.13751-2/AM. Relator Juiz Osmar Tognolo. Terceira Turma. Decisão: 05/02/96. DJ 2 de 26/02/96, p. 9.419).

\* Vide Lei 7.787/89 e DL. 1.940/82, art. 1º, § 1º.

\* Vide, também, RE 109.484-2/PR e REO 89.01.01927-2/BA, TRF da 1ª Região.

“Ementa: *Tributário. Imunidade. Constituição Federal, art. 150, VI, 'd'. Equipamentos destinados à impressão de jornal.*

I — A imunidade de que trata o art. 150, VI, d, da Constituição não alcança os equipamentos empregados na produção de jornais, livros e periódicos.

II — Apelação a que se nega provimento” (TRF da 1ª Região. AMS 93.01.37040-9/MG. Relator Juiz Osmar Tognolo. Terceira Turma. Decisão: 06/03/96. DJ 2 de 26/04/96, p. 27.130).

\* Vide RE 87.049 e AMS 92.02.13255-0/RJ, TRF da 2ª Região (*A Constituição na visão dos Tribunais*, ob. cit., pp. 1.064/65).

A exceção que não beneficia o Estado, à nitidez, teria que ser estendida à iniciativa privada, a fim de que concorrência desleal não se criasse.

A redação, todavia, mantém reticências indesejáveis.

De rigor, qualquer das entidades imunes que explore variado tipo de atividade econômica, apenas o faz objetivando obter recursos para suas atividades essenciais.

O discurso do parágrafo anterior é mais incisivo, contundente e jurídico. O regime jurídico do serviço prestado é aquele que oferta, ou não, imunidade à entidade beneficente. A preocupação de não permitir concorrência desleal ou privilégios na exploração das atividades econômicas levou o constituinte a veicular um discurso mais claro e preciso no concernente aos próprios poderes tributantes ou sua administração autárquica e empresarial. O § 4º, todavia, ao falar em atividades relacionadas, poderá ensejar a interpretação de que todas elas são relacionadas, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais.

Como na antiga ordem, considero não ser esta a interpretação melhor na medida em que poderia ensejar concorrência desleal proibida pelo art. 173, § 4º, da Lei Suprema.

Com efeito, se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado e não houvesse a barreira, ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência, mas livre de impostos”<sup>(18)</sup>.

A venda de livros, sobre ser imune de impostos circulatorios — não de Cofins e PIS — para entidades com fins lucrativos representa comercialização sujeita ao imposto sobre a renda, contribuição social sobre o lucro, além de pagamento de Cofins e PIS. Para uma entidade sem fins lucrativos, a CSL e o imposto de renda sobre pessoa jurídica não poderiam ser cobrados, mas, à nitidez, Cofins e PIS poderiam ser exigidos.

É bem verdade que considero a elevação da Cofins para 3% inconstitucional, pelos argumentos que abaixo exponho:

“Ocorre que a Lei 9.718 é de 27 de novembro de 1998, quando a receita bruta sequer poderia servir de base de cálculo da Cofins.

Com efeito, apenas em 15 de dezembro de 1998, com a promulgação da EC n. 20/98, a ‘receita’ passou a poder configurar base de cálculo das contribuições sociais, estando o texto do artigo 195, inciso I, assim redigi-

---

(18) *Comentários à Constituição do Brasil*, ob. cit., pp. 203/05.

do: 'Art. 195 — A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I. do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro'.

Antes, o texto revogado em 15/12/98 não incluía a receita total, sendo sua redação a seguinte: 'Art. 195 — A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I. dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro'.

Colocadas tais premissas, passo já a tecer considerações sobre o perfil das contribuições sociais exigidas pela Lei 9.718/98 e, em particular, sobre o artigo 3º, § 1º, assim como seu artigo 8º, §§ 1º a 4º, todos com a seguinte dicção: 'Art. 3º — O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas';

'Art. 8º — Fica elevada para 3% a alíquota da Cofins.

§ 1º — A pessoa jurídica poderá compensar, com a contribuição social sobre o lucro líquido — CSLL devida em cada período de apuração trimestral ou anual, até um terço da Cofins efetivamente paga, calculada de conformidade com este artigo.

§ 2º A compensação referida no § 1º:

I — somente será admitida em relação à Cofins correspondente a mês compreendido no período de apuração da CSLL a ser compensada, limitada ao valor desta;

II — no caso de pessoas jurídicas tributadas pelo regime de lucro real anual, poderá ser efetuada com a CSLL determinada na forma dos arts. 28 a 30 da Lei n. 9.430, de 27/12/1996.

§ 3º Da aplicação do disposto neste artigo, não decorrerá, em nenhuma hipótese, saldo de Cofins ou CSLL a restituir ou a compensar com o devido em períodos de apuração subsequentes.

§ 4º A parcela da Cofins compensada na forma deste artigo não será dedutível para fins de determinação do lucro real’.

O § 1º é de manifesta inconstitucionalidade, visto que assemelha o vocábulo ‘receita bruta’ a ‘faturamento’.

Como se percebe, no momento em que nasceu a Lei 9.718/98, ato legislativo ordinário que ‘alargou’ a base de cálculo da Cofins, o texto constitucional que deveria dar-lhe sustentação, não lhe dava, pois ‘receita’ não poderia ser base de cálculo de contribuição social. Nasceu, portanto, viciada, irremediavelmente viciada, não podendo a Constituição posterior convalidar texto contaminado pela mortal moléstia da inconstitucionalidade.

Já a Suprema Corte decidiu que lei que nasça inconstitucional é inconstitucional *ex tunc*, como se lê na ementa abaixo transcrita:

‘Ementa: *Constituição. Lei anterior que a contrarie. Revogação. Inconstitucionalidade superveniente. Impossibilidade.*

*A lei ou é constitucional ou não é lei. Lei inconstitucional é uma contradição em si. A lei é constitucional quando fiel à Constituição; inconstitucional, na medida em que a desrespeita, dispondo sobre o que lhe era vedado. O vício da inconstitucionalidade é congênito à lei e há de ser apurado em face da Constituição vigente ao tempo de sua elaboração. Lei anterior não pode ser inconstitucional em relação à Constituição superveniente; nem o legislador poderia infringir Constituição futura. A Constituição sobrevinda não torna inconstitucionais leis anteriores com ela conflitantes: revoga-as. Pelo fato de ser superior, a Constituição não deixa de produzir efeitos revogatórios. Seria ilógico que a lei fundamental, por ser suprema, não revogasse, ao ser promulgada, leis ordinárias. A lei maior valeria menos que a lei ordinária.*

Reafirmação da antiga jurisprudência do STF, mais que cinqüentenária.

Ação direta de que se não conhece por impossibilidade jurídica do pedido’ (grifamos).

‘Receita’, portanto, não é ‘faturamento’, e não poderia lei ordinária introduzir, em novembro, base de cálculo de contribuição social que apenas seria introduzida por emenda constitucional 19 dias depois.

Sobre a matéria já escrevi: ‘... Pela primeira vez o *constituínte torna claro que “faturamento” não é receita*. E determina que tanto a “receita” como o “faturamento” podem ser incididos por contribuições sociais.

...

Por outro lado, “faturamento” é operação, essencialmente, de natureza mercantil que implica a emissão de documento de cobrança, que, duplicado, tem permitido às empresas descontarem seus títulos no sistema financeiro para antecipação das receitas. A este documento descontável na rede bancária, denomina-se duplicata, pois é uma “duplicata” da “fatura” que permite à empresa mercantil cobrar de seus fornecedores o valor da venda comercial realizada.

*Faturamento, portanto, não se confunde com receita, pois é operação que antecede a obtenção da receita, sendo operação fundamentalmente comercial, podendo ser praticada também em relação a alguns serviços.*

A “fatura”, portanto, é um documento nitidamente mercantil, que pode ser substituído por outras formas de documentos de cobrança, como a nota promissória, a letra de câmbio aceita, o cheque pré-datado (de rigor, deveria ser chamado pós-datado) etc.

*Já “receita” pode decorrer de inúmeras outras operações e atividades não necessariamente mercantis, sendo resultado de operação posterior, e pode não implicar sequer qualquer faturamento anterior. Só as empresas mercantis ou algumas de prestação de serviços podem faturar, mas todas as pessoas físicas e jurídicas podem obter receita, pois esta é sinônimo de algo que se recebe.*

*Ora, o constituinte, ao perceber que a incidência sobre “faturamento” era menos abrangente, e ao perceber que “receita” não é “faturamento”, até porque trata de duas operações, temporalmente, realizadas em períodos distintos, decidiu mostrar que a “receita”, sendo uma operação diversa do “faturamento”, poderia também configurar base de cálculo de contribuição social. Alargou, portanto, o campo de sua exigência para além dos limites do faturamento e abrangendo operações que podem não ser objeto do ato de faturamento, seja porque utilizadas outras formas de cobrança, seja porque não comportem faturamento. Ora, ao reconhecer que “faturamento” não é “receita”, o constituinte deixou claro que a definição infraconstitucional que, à luz do texto constitucional anterior à Emenda 20/98, equivale “faturamento” a “receita”, é inconstitucional, pois só agora, por força da referida Emenda, é que as “receitas” passaram a figurar como base de cálculo de contribuição, que não eram até o dia 15/12/1998.*

*Com isto, a própria Lei 9.718, que retirou a isenção outorgada por lei complementar (como se lei ordinária pudesse revogar lei complementar), é, também, inconstitucional, pois promulgada antes que a receita pudesse ser objeto de incidência de qualquer contribuição social.*

*À evidência, a partir da Emenda Constitucional n. 20/98, qualquer receita de empresa ou de entidade a ela equiparada por lei poderá ser*

*objeto de incidência de contribuição social, desde que veiculada por legislação posterior. Impossível o aproveitamento de diplomas legislativos que nasceram inconstitucionais, para permitir a cobrança de tais contribuições, não tendo esse alcance o art. 12 da referida Emenda' (grifos meus).*

Nada a acrescentar.

Não fosse, por este aspecto, outro parece-me relevante. É o que diz respeito à liturgia das formas.

Lei complementar só pode ser alterada por lei complementar.

No passado — antes da Constituição de 1988 — colocou-se, no extinto Tribunal Federal de Recursos, problema de relevância para o equacionamento da questão ora examinada.

Muito embora a prescrição seja instituto de direito material — no que concerne à extinção do direito material pela extinção do direito à ação —, todos os processualistas entendem que é matéria com implicações processuais, apesar de regulada pelo Código Civil.

Ora, matéria que diz respeito à extinção do direito à ação é da competência federal, no que concerne às suas atribuições legislativas, e deve ser veiculada por lei ordinária.

No início da década de 80, alguns ministros do Tribunal Federal de Recursos, entre eles, o Ministro Carlos Mário Velloso, sustentaram a tese de que o artigo 174 do Código Tributário Nacional poderia ser alterado por legislação ordinária, pois não dizia respeito às normas gerais de Direito Tributário, mas apenas ao direito à ação e à extinção daquele de pleiteá-lo.

Houveram por bem a doutrina e a própria orientação pretoriana não encampar a tese, prevalecendo o princípio de que, por estar no Código Tributário Nacional, que tem eficácia de lei complementar, o art. 174 só poderia ser revogado por lei complementar e jamais por lei ordinária. Apesar de a prescrição poder ser regulada por lei ordinária, no caso da prescrição tributária, esta só poderia ser alterada por lei complementar, por ter sido veiculada por lei com eficácia de complementar.

É de se lembrar que, somente com a Constituição de 1988, a prescrição passou a ser definida expressamente pela lei suprema como norma geral de Direito Tributário (art. 146, inciso III, letra c).

Diferente, portanto, não é o caso presente. A Cofins nasceu veiculada por lei complementar, nada obstante, no momento em que foi veiculada, já houvesse decisão da Suprema Corte tornando desnecessário tal veículo para instituir contribuições. Vale dizer, houve por bem o legislador complementar considerar ser este veículo legislativo de maior relevância, pois capaz de condicionar o legislador ordinário. Por isso, adotou-o para a instituição da Cofins.

Ora, no momento em que um tributo foi instituído por lei complementar, apenas por lei complementar poderá ele ser alterado e jamais por lei ordinária, risco de se ter a mais rigorosa confusão de formas, com quebra do princípio da hierarquia das leis, inclusive, possibilitando a alteração de textos constitucionais sobre matérias que não tenham conteúdo constitucional, por leis de hierarquia inferior.

Em outras palavras, admitir que lei ordinária possa revogar lei complementar é admitir que lei ordinária ou complementar possa alterar a Constituição, sempre que o conteúdo da norma complementar ou constitucional não tiver necessariamente o perfil de lei complementar ou de norma constitucional.

Pelo absurdo da tese — é de se lembrar que a nossa Constituição cuidou, inclusive, da localização do Colégio D. Pedro II, no Rio de Janeiro, que, manifestamente, não é matéria constitucional — parece-me insustentável aqueles que querem implodir a hierarquia das leis e a liturgia das formas, para permitir que leis de níveis e formas diversas possam revogar ou alterar umas às outras.

Inequivocamente inconstitucional, portanto, o art. 8º da Lei 9.718/98.

Um terceiro aspecto é de particular relevância na questão que se estuda. Reside na pretendida compensação da parte 'majorada por lei ordinária' da 'contribuição introduzida por lei complementar' com outro tipo de contribuição, a 'social sobre o lucro' a ser apurada.

A figura da compensação mencionada pressupõe um empréstimo compulsório a ser devolvido sobre a forma de desoneração de pagamento da contribuição social sobre o lucro.

Não se trata, à evidência, de uma 'substituição tributária para a frente' introduzida pelo § 7º do art. 150 da Constituição Federal, pois este pressupõe uma seqüência de operações que se desenvolve entre contribuintes diversos que suportam o mesmo tributo, o qual é recolhido por antecipação, devendo ser devolvido, se a operação posterior cuja incidência estaria atendida pelo tributo já recolhido, não ocorrer. Em outras palavras, a substituição para a frente, do questionável art. 150, § 7º, da Constituição Federal, é uma antecipação do mesmo tributo a ser devido em etapas posteriores, razão pela qual o art. 150, § 7º, cuja redação é a seguinte: 'A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido', procurou criar uma incidência antecipada de um tributo que, teoricamente, deverá ser gerado no futuro.

O art. 8º não tem nada a ver com o § 7º do art. 150 da Constituição Federal.

O art. 8º cuida de autêntico empréstimo compulsório, pois introduz a possibilidade da compensação de um tributo no pagamento de outro tributo vincendo, vale dizer, introduz um tributo, que tem natureza de empréstimo compulsório, que será devolvido, não em dinheiro, mas pela liberação de pagamento de outro tributo devido, em franca violação do artigo 148 da Constituição Federal, assim redigido: 'A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I. para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II. no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, *b*.

§ único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição'.

Pelo art. 148, não só a lei complementar é exigida, como as hipóteses — três apenas — não se assemelham em nada com a que presidiu a edição do art. 8º da Lei 9.718/98.

O art. 8º introduziu forma de empréstimo compulsório vedada pela Constituição Federal, não havendo, para as empresas que têm contribuição social sobre o lucro a pagar, uma incidência tributária permanente, mas uma incidência que se anulará mediante o não-pagamento de outro tributo devido.

É, portanto, de manifesta inconstitucionalidade, por introduzir empréstimo compulsório, para as empresas que têm lucro, por lei ordinária e em hipóteses não previstas na Constituição.

Para as empresas sem lucro ou para as entidades sem fins lucrativos, a incidência do art. 8º não é um empréstimo compulsório, mas uma imposição inconstitucional, por ferir o princípio da equivalência do art. 150, inciso II, da Constituição Federal.

Teria instituído o legislador ordinário uma contribuição social 'anti-social', pois objetivaria premiar os ricos e punir os pobres, aumentar a lucratividade daquelas empresas que vão bem e afundar as empresas que vão mal — quase sempre por culpa de uma irracional, ilógica e insustentável política econômica geradora de desemprego. Quanto melhor a empresa, menor a contribuição social. Quanto pior estiver, maior a contribuição social, que se reveste, ironicamente, de uma decisiva contribuição à geração de desemprego, pela oneração das empresas em dificuldades. E o que é pior, para dificultar ainda mais as entidades sem fins lucrativos, que fazem o que o Governo deveria fazer e não faz com os tributos que recebe,



visto que estas não têm lucro, não tendo, pois, contribuições a compensar. Em outras palavras, empresas sem lucro ou sem finalidades lucrativas, que têm o mesmo objeto social das empresas com lucro, deverão pagar a Cofins maior, ou seja 3% e não 2%. em franca, nítida, sarcástica, irônica, degradante, aética violação do art. 150, inciso II, da Constituição Federal, assim redigido:

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

.....

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

É de se lembrar que, no caso, o legislador supremo para evitar qualquer dúvida sobre a igualdade, utilizou-se de expressão mais abrangente — ‘equivalente’ — e fez questão de proibir qualquer distinção entre contribuintes em situação equivalente, independentemente do perfil que tenham, pois a igualdade é assegurada.

Se duas firmas produzirem o mesmo produto, tendo uma lucro e outra não, não pode aquela que está em pior situação pagar mais Cofins (3%) do que aquela que está em melhor situação (2%). Cria-se uma ação social ‘às avessas’ ou ‘purificação étnica empresarial’, que não ficaria atrás de perseguições raciais de Hitler, dos turcos, em relação aos armênios e dos sérvios, em relação aos maometanos de Kosovo.

À evidência, não sendo ‘faturamento’ igual a ‘receita’ — ambos institutos retirados do direito empresarial —, tentar assemelhá-los, dizendo que um é sinônimo do outro, quando a própria Constituição os distingue, é, claramente, ferir o disposto nos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, assim redigidos: ‘Art. 109 - Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias’.

Tanto é verdade que, no conceito de receita (sinônimo de faturamento) da Lei 9.718/98, incluem-se receitas de ‘operações não faturáveis’, o que é suficiente para demonstrar a ‘ignorância legislativa’ ou ‘conveniên-

cia confiscatória', pois as aplicações financeiras não são objeto de faturamento de qualquer entidade ou empresa.

Por mais esta violação da lei complementar pelo inconstitucional legislador ordinário, não se pode sustentar a elevação de alíquota do art. 8º da Lei 9.718/98 ou o § 1º do art. 3º do mesmo diploma<sup>(19)</sup>.

5) Já respondida nas questões anteriores.

6) Se se adotar o critério de a própria consulente editar os livros, não haveria necessidade, visto que dos estatutos já consta esta possibilidade.

Caso contrário, sim, na medida em que dos estatutos deveria constar dispositivo que determinasse a possibilidade de se criarem entidades sem fins lucrativos vinculadas ao objeto social da consulente.

É a forma que prefiro.

7) Como já disse anteriormente, se se adotasse a comercialização dos livros pela própria consulente, poderia gozar de todos os benefícios referentes aos impostos e contribuições sociais.

Isso poderia, todavia, vir ser contestado, razão pela qual, pessoalmente considero mais tranqüila a criação de uma entidade sem fins lucrativos, mantida pela consulente pagando apenas PIS (0,65) e Cofins (2%), após ingressar em juízo para contestar tanto a base de cálculo quanto a majoração decorrentes da Lei 9.718/98<sup>(20)</sup>.

Na comercialização de livros, não é devido nenhum imposto. Nem IPI, nem ICMS, nem ISS. Sendo uma entidade sem fins lucrativos, também não é devida a Contribuição Social sobre o Lucro e o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas. A Cofins e o PIS, segundo parcela da doutrina, são devidos, mas entendo que, se integrada à consulente para comercialização apenas entre seus alunos, tais contribuições não seriam devidas, nada obstante a Lei 9.718/98, que, como já demonstrei, é inconstitucional. Dependia, de mandado de segurança para evitar a tributação. A matéria, todavia, é bastante polêmica.

8) A resposta já foi dada na questão anterior, lembrando que deverá a consulente optar entre cumprir os estatutos ou modificá-los, criando nova entidade sem fins lucrativos vinculada.

---

(19) Trecho de estudo que fiz e que se encontra no prelo para ser publicado pela *Revista Dialética*.

(20) Nem mesmo o disposto no art. 12 da EC n. 20/95 beneficiaria o fisco para justificar o aumento do tributo. À evidência, tal dispositivo assim redigido:

"Até que produzam efeitos as leis que irão dispor sobre as contribuições de que trata o art. 195 da Constituição Federal, são exigíveis as estabelecidas em lei, visto que, destinadas ao custeio da seguridade social e dos diversos regimes previdenciários", fala de leis "constitucionais" e não de "leis inconstitucionais", o que vale dizer, apenas as "leis constitucionais" continuarão a produzir efeitos até que sejam elaboradas novas leis nos termos da atual dicção constitucional.

Insisto que, se a consulente pretender comercializar seus livros fora da instituição, poderá ser contestada por concorrentes, com base no art. 173, § 4º, da Constituição Federal. Embora seja matéria discutível, pode o Fisco tentar a tributação por força do art. 150, § 4º da Constituição, já atrás comentado, mas numa visão fiscalista e restritiva dos direitos da consulente<sup>(21)</sup>.

De qualquer forma, a imunidade das atividades próprias da consulente ela nunca perderia.

9) Se a consulente pretender manter dentro de seu objeto social a atividade, não deverá fazer nada, podendo, todavia, ser questionada pelo Fisco Federal e pela Previdência Social, sob a alegação de que suas atividades estariam enquadradas no art. 150, § 4º, da Constituição Federal<sup>(22)</sup>.

Se, todavia, preferir criar uma editora com personalidade jurídica própria e sem fins lucrativos, deverá registrar-se no Cadastro Geral de Pessoas Jurídicas, ter inscrição estadual e municipal, muito embora não deva pagar qualquer tributo circulatório (IPI, ICMS, ISS) ou diretos (CSL e Imposto de Renda). Poderão, todavia, ser exigidas da editora a Cofins e o PIS, matéria que comporta eventual discussão judicial, se a consulente entender conveniente<sup>(23)</sup>.

---

(21) Manoel Gonçalves Ferreira Filho ensina: "Restrição. A imunidade quanto a impostos dos partidos políticos, das entidades sindicais de trabalhadores, de instituições de educação ou de assistência social somente colhe o patrimônio, a renda e os serviços destes no que se relacionam com suas finalidades específicas" (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, v. 3, Ed. Saraiva, 1994, p. 106).

(22) Pinto Ferreira sustenta: "As imunidades atribuídas aos templos e ao patrimônio, à renda ou aos serviços dos partidos políticos e de suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores e das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI, b e c) devem ser relacionadas com suas finalidades essenciais.

Caso uma instituição educacional, por exemplo, possua uma fazenda, esta fica sujeita ao ITR, pois não está vinculada às suas finalidades essenciais" (*Comentários à Constituição Brasileira*, 5º v., Ed. Saraiva, 1992, p. 358).

(23) José Cretella Jr. comenta o § 4º do art. 150 da forma que se segue: "As vedações expressas no inciso VI, b ('templos de qualquer culto') e c ('partidos políticos, fundações inclusive, entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social') compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Clara a finalidade do dispositivo que visa a impedir abusos ou distorções por parte dessas entidades que, sem fins lucrativos e criadas com determinadas finalidades, poderiam beneficiar-se dos privilégios tributários, outorgados pela Constituição, para transações que contrariariam o princípio do enriquecimento sem causa" (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, v. VII, Ed. Forense Univ., 1992, p. 3.577).