



Imunidades tributárias: aspectos controversos

VINICIUS TADEU CAMPANILE

Mestrando em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Especialista em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP. Especialista em Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária - CEU. Advogado.

Resumo: O objetivo do presente trabalho será analisar, sob o enfoque da literatura e da jurisprudência nacionais, o significado e o alcance de algumas imunidades tributárias, assim como de alguns temas controversos a elas relacionados. O primeiro tema a ser enfrentado será o seguinte: o conteúdo e alcance da norma imunizante

pode ser regulamentada ou restringida por legislação ordinária infraconstitucional? Outras questões a serem elucidadas referem-se à investigação de quais seriam as “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos” e “entidades beneficentes de assistência social”, abarcadas pela imunidade previstas nos arts. 150, VI, “c” e 195, § 7º da CF/88 e se a imunidade tributária consagrada no art. 150, VI, “d” da CF/88 alcança o chamado “livro eletrônico” (em CD Rom, disquetes, dentre outros meios digitais).

Palavras-chaves: imunidade tributária - lei complementar - instituições de educação e assistência social - livro eletrônico.

Abstract: The present work intends to analyze, under the focus of national literature and jurisprudence, the meaning and scope of certain fiscal immunities, as well as so-

me of the controversial themes related to it. The first issue to be faced is: is it possible that the content and scope of the immunizing rule may be regulated or restricted by ordinary legislation, the one derived from the constitution? Other issues to be elucidated refer to the investigation on which would be the "institutions of education and social assistance, without lucrative ends" and "charitable entities of social assistance", covered by the immunity provided for the articles 150, VI, "c" and 195, paragraph 7 of the CF/88, and if the fiscal immunity enshrined in the article 150, VI, "d" of CF/88 reaches what is called "electronic book" (CD Rom, floppy disks, among other digital media).

Keywords: fiscal immunity - complementary act - institutions of education and social assistance - electronic book.

Introdução

A atual Constituição brasileira traz inúmeras disposições atinentes à tributação e também quanto às competências tributárias específicas a serem exercidas pelos entes federados.

Por sua vez, o legislador constituinte também foi cuidadoso ao tratar do tema das imunidades tributárias, que se relacionam às competências tributárias, porém no seu aspecto negativo, ou seja, o legislador, ao imunizar alguns fatos, os tratou como intributáveis, fora do alcance da competência dos entes tributantes.

Na visão de Eduardo Marcial Ferreira Jardim¹, o tema relacionado às imunidades tributárias é categoria privativa de

¹ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 235.

nossa ordem jurídica, inexistindo no direito comparado, não se exaurindo no mandamento contido no art. 150, VI da CF/88. Quanto ao conceito do instituto, afirma que é a “não incidência tributária constitucionalizada”, concordando ainda com Paulo de Barros Carvalho, para quem não existe uma limitação à competência tributária, pois inexistente uma anterior concessão de competência seguida de uma subtração da mesma por meio da imunidade. Para este autor:

Imunidade é uma classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas no texto constitucional e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem si-

tuações específicas e suficientemente caracterizadas.²

Outro aspecto importante que deve nortear a devida interpretação a ser dada à norma imunizante, é que as disposições constitucionais atinentes ao tema estão sempre direcionadas a efetivar e proteger princípios jurídicos constitucionalmente previstos, ou ainda a dar eficácia plena a valores eleitos pelo legislador constitucional.

Neste sentido pode-se afirmar que o conteúdo principiológico das imunidades tributárias é a preservação de valores, tais como saúde, educação, cultura, democracia, religião, entre outros temas relevantes, que foram eleitos pelo legislador constitucional em detrimento de outros valores que não foram considerados tão importan-

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 118.

tes a ponto de servirem de substrato para a concessão de imunidades.

Assim, por exemplo, a imunidade prevista no art. 150, VI, alínea ‘a’ da CF/88 tem como fundamento o princípio federativo; a alínea ‘b’ protege a liberdade de crença religiosa; a alínea ‘c’ prestigia a liberdade política, de associação e a liberdade de ensino. Já a Alínea ‘d’ estabelece como valor a ser protegido a liberdade de expressão.

Pode-se até discordar dos critérios eleitos pelos legisladores constitucionais para a concessão de imunidades, porém uma vez selecionados pelos mesmos, tornam-se valores e princípios imperiosos a serem protegidos e efetivados pela ordem jurídica, independentemente da ideologia dos intérpretes e dos operadores do direito.

Souto Maior Borges ensina com sua costumeira maestria que:

Sistematicamente, através da imunidade resguardam-se princípios, idéias, ou postulados essenciais ao regime político. Consequentemente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema de Direito Constitucional do que um problema de Direito Tributário. Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação. A imunidade, diversamente do que ocorre com a isenção, não se caracteriza como regra excepcional frente ao princípio da generalidade do tributo. Sob certo aspecto, a índole da imunidade é essencialmente política, o que, como pondera Amílcar Falcão - impõe ao intérprete fazer os imprescindíveis contornos e

as necessárias conotações de ordem teleológicas, toda vez que, concretamente, tiver que dedicar-se à sua exegese.³

A Constituição, ao estabelecer imunidades retira determinados eventos ou situações explicitamente da competência impositiva dos entes tributantes, não podendo os mesmos pretender renunciar a competência que jamais lhes assistiram ou desonerar o que nunca esteve onerado por expressa disposição constitucional, tampouco podem onerar o que nunca se pretendeu ver tributado.

Comentando sobre a interpretação das normas de imunidade, Hugo de Brito Machado afirma:

³ BORGES, Souto Maior. *Isenções tributárias*, 2 ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 184-5.

A imunidade é uma proibição ao legislador, que exclui do âmbito no qual ele pode atuar, criando tributo, certas pessoas, ou certos fatos. Assim, a imunidade é anterior à criação do tributo. É anterior à definição de quem deve pagar, e dos fatos sobre os quais pode ser cobrado. Limita o próprio poder de tributar. E o faz porque a Constituição define certos objetivos. Consagra princípios. E cada norma de imunidade traz subjacente um ou mais de um dos princípios consagrados pela Constituição. Impõe-se, pois, a prevalência do elemento teleológico, na interpretação da norma imunizante, sem o que a realização do princípio poderia restar inteiramente frustrada. Por isto mesmo a interpretação da norma de imunidade há de ser feita de sorte a realizar o princípio nela subjacente. O alcance da norma há de ser semelhante ao do princípio. Não é razoável admitir-se que, com a interpreta-

ção restritiva da norma, esteja frustrado o princípio.⁴

Objetivando resguardar os ideais dos legisladores constituintes e a proteção dos contribuintes houve por bem entender significativa parte da doutrina nacional, acompanhada pela Suprema Corte, que a interpretação das normas imunizantes deve ser extensiva, conforme será analisado a seguir.

Por sua vez o objetivo do presente estudo será analisar o significado e o alcance de algumas imunidades tributárias, assim como de alguns temas controversos a elas relacionados.

2. Imunidades em face de leis complementares e de leis ordinárias

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, v. II, p. 202-3.

Em vista de que o legislador constitucional não teve por objetivo esculpir plenamente as normas imunizantes, mas procurou atear-se aos fundamentos das mesmas, surge a necessidade de edição de normas gerais para tratarem das imunidades. Neste contexto surge uma dúvida: devem, aquelas normas, serem instituídas por lei complementar, nos termos do art. 146 da CF, ou por lei ordinária?

O referido artigo deve ser interpretado como norma constitucional de eficácia contida, nos moldes dos ensinamentos expostos por José Afonso da Silva,⁵ em virtude de remeterem à lei o estabelecimento dos requisitos restritivos de sua plena eficácia, com o caráter não de mera norma

⁵ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p. 82.

federal, mas sim nacional, que dispõe sobre regras gerais em matéria de legislação tributária (art. 146, III da Constituição). Necessário se faz diferenciá-las das normas constitucionais denominadas de eficácia limitada, pois estas concebem eficácia plena enquanto não editada a legislação infraconstitucional.

No caso em tela, a norma infraconstitucional competente é a lei complementar, concretamente o art. 14 do Código Tributário Nacional, que foi plenamente recepcionado pela atual Constituição, consoante professam inúmeros doutrinadores.

Neste sentido, Geraldo Ataliba,⁶ afirma que: “o art. 150, VI, “c” da CF reporta-se à lei, pura e simplesmente. Não há dúvida, entretanto, entre os doutrinado-

⁶ ATALIBA, Geraldo. *Imunidade de instituições de educação e assistência*. Revista de direito tributário. n. 55, p. 136.

res, quanto a que, no caso, esta referência é à lei complementar”.

Paulo de Barros Carvalho⁷ expõe o seguinte entendimento sobre a questão:

(...) parece-nos de cristalina evidência que a lei a que se reporta o comando constitucional é a complementar, mais precisamente aquela prevista no art. 146, II, da Constituição Federal. E o Código Tributário Nacional, extraindo com acerto o autêntico teor de sua competência, oferece, no art. 14, os pressupostos para o implemento do desígnio do constituinte.

Por sua vez, Sacha Calmon Navarro Coelho⁸ afirma que:

⁷ *Op. cit.*, p. 191.

⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Revista de direito tributário. n. 35, 1999, p. 124-5.

A lei complementar pedida pela Constituição é, na espécie, o Código Tributário Nacional (lei complementar *ratione materiae* embora não seja pelo aspecto formal, visto que ao tempo de sua edição ainda não existia, sob este aspecto, lei complementar no Direito Brasileiro. Hoje, porém, a Lei 5.172, de 25.10.66, só pode ser revogada por outra lei complementar, o que legitima como tal e atesta a sua recepção pelo ordenamento constitucional que se lhe seguiu, confirmando-lhe a validade).

Ives Gandra da Silva Martins⁹
analisando a questão, afirma:

O art. 14 do CTN, já anteriormente, impunha o requisito da inexistência de fins lucrativos, com o que seus pressupostos foram recepcionados

⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à constituição do Brasil*, São Paulo: Saraiva, 1990, v. 6, t. I, p. 195.

pela nova ordem. Acrescente-se, finalmente, que a lei 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 somo suo*. 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.

Verifica-se, portanto, ser a lei complementar o veículo legislativo competente para impor normas gerais e condicionantes referentes às imunidades, sendo autorizado ao legislador ordinário reproduzir, no máximo, as disposições contidas no referido art. 14 do CTN, devendo ser consideradas inconstitucionais quaisquer ou-

tras condições estabelecidas em dispositivos infraconstitucionais.

Os requisitos previstos no art. 14 do CTN (não aproveitar a interesses privados pela não distribuição de lucros; aplicar as rendas no país; manter escrituração regular que comprove o cumprimento desses requisitos) são os que, enquanto atendidos, asseguram o exercício da imunidade tributária.

O raciocínio exposto é válido para as entidades referidas no art. 150, VI, 'c' da CF/88. Não comprovada pelas mencionadas entidades o preenchimento de tais requisitos, não existe imunidade, podendo o ente tributante exercer normalmente sua atividade arrecadatória. Nesses casos não haveria suspensão de "benefício" ou imunidade, mas pleno exercício da competência tributária sobre fatos jurídicos que não estão excluídos da competência tributária, por não atenderem expressamente os re-

requisitos exigidos pela lei complementar que disciplina o gozo das imunidades.

A aplicabilidade dos requisitos do CTN refere-se tanto para as imunidades concernentes a impostos como a contribuições sociais, pois os dispositivos do CTN (art. 9º e 14) não disciplinam somente o art. 150 da Constituição, estendendo seus efeitos para o § 7º do art. 195, na medida em que não há, além do CTN, outra lei complementar conformando o mencionado dispositivo constitucional. Entendimento diverso garantiria eficácia plena ao § 7º do art. 195, ainda que sua natureza seja de norma constitucional de eficácia contida, pois a mesma operaria plenos efeitos até o advento de dispositivo restritivo sobre a matéria.

Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico M. Rodrigues¹⁰ afirmam sobre o tema o seguinte:

À falta de lei complementar específica para disciplinar as condições a serem preenchidas pelas entidades educacionais, beneficentes de assistência social para fazerem jus ao benefício do parágrafo 7º do art. 195, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento RMS 22192-9/DF, reconheceu que os requisitos legais eram os mesmos previstos no art. 14 do CTN para o gozo da imunidade de impostos de que trata o art. 150, VI, “c”, da CF, por serem tais condições compatíveis com a finalidade para a qual ambas as desonerações foram concebidas pelo legislador supremo,

¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. RODRIGUES, Marilene Talarico M. *Aspectos jurídicos do terceiro setor*. São Paulo: Thomson-IOB, 2005, p. 100.

conforme se lê da seguinte ementa desse julgado, do seguinte teor:

MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ART. 195, PAR. 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, par. 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 do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, parágrafo 7º, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção), estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente STJ 137/965.

No mesmo sentido foi a decisão do STF no Mandado de Injunção n. 420-0/RS (Tribunal Pleno), com a seguinte ementa:

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – ENTIDADES VOLTADAS À ASSISTÊNCIA SOCIAL

A norma inserta na alínea c do inciso VI do art. 150 da Carta de 1988 repete o que previa a pretérita, alínea c do inciso III do art. 19. Assim, foi recepcionado o preceito do art. 14 do Código Tributário Nacional no que cogita dos requisitos a serem atendi-

dos para o exercício do direito à imunidade.

De acordo com o entendimento de James Marins,¹¹ não podem a lei ordinária, os regulamentos ou qualquer outra espécie normativa não complementar, legal ou infralegal, da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, criar requisitos adicionais impertinentes (v.g. declaração legal de utilidade pública; gratuidade dos serviços prestados por seus diretores e administradores; exigência de certidões semelhantes de órgãos distintos, disponibilidade e gratuidade geral dos serviços prestados para toda a sociedade, dentre outros) ou tumultuar a comprovação daqueles previstos no CTN, dificultando ou retardando

¹¹ MARINS, James. *Fundações privadas e imunidade tributária*. Revista dialética de direito tributário n. 28. p. 27.

o pleno exercício da imunidade tributária que não pode depender de legislação ordinária ou de ato administrativo constitutivo, mas, quando muito, de mera declaração administrativa, sem margem de discricionariedade, plenamente vinculada às normas do CTN, promanando sempre efeitos *ex tunc*.

Em outras palavras, o conteúdo e alcance da norma imunizante não pode ser restringida por legislação ordinária infraconstitucional, podendo a mesma somente regulamentá-la desde que interprete sistematicamente a Constituição. Nesse sentido uma função legítima seria a normatização da fiscalização, por lei ordinária, por exemplo, das entidades consideradas imunes.

Um tema importante ainda a ser tratado é a criação por lei ordinária ou medida provisória (e seus Regulamentos, Decretos, dentre outros), de condicionamento

das referidas imunidades à necessidade de obtenção de Registros e Certificados que atestem a natureza de assistência social ou filantropia das entidades objetos deste estudo. Na prática, muitas vezes, são meros atos administrativos os que definem a conveniência ou não da certificação e registro acima expostos.

Ives Gandra da Silva Martins,¹² assim discorre sobre essa questão:

(...) é grande a insegurança jurídica do setor, de vez que hoje, na prática, quem efetivamente determina o alcance da norma de imunidade, não é o Texto Constitucional, nem a lei complementar, e nem, tampouco, a legislação ordinária, e sim órgãos subalternos da Administração Pública, o que significa dizer que a imunidade, para a qual a Constituição não

¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. RODRIGUES, Marilene Talarico M. *Op. cit.*, p. 137.

estabelece limitação em sua extensão, é limitada por meros atos administrativos.

Por esse motivo somente lei complementar poderá exigir Registros e Certificados nos moldes citados, desde que respeitada a norma imunizante a que faz referência.

Diante do exposto, ancorados na doutrina majoritária sobre a questão e em relevantes precedentes jurisprudenciais, concluímos que a cláusula “atendidos os requisitos (exigências) da lei”, constante do art. 150, VI “c” e 195, § 7º da Constituição Federal, exige necessidade de lei complementar, remetendo ao art. 146 da CF e conseqüentemente ao art. 14 do CTN, sendo defeso que meras leis ordinárias ou mesmo medidas provisórias ou meros atos administrativos possam fixar outros requisitos, senão aqueles fixados pelo CTN.

3. Imunidades e definição das entidades previstas nos arts. 150, VI, “c” e 195, parágrafo 7º da CF/88.

Outra questão controversa que merece análise mais aprofundada refere-se à teleologia das imunidades instituídas no âmbito tributário para as entidades previstas nos mesmos artigos 150, VI, “c” e 195, parágrafo 7º da CF, acima analisados. Em outras palavras: quais seriam as “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos” e “entidades beneficentes de assistência social”, abarcadas pela referida imunidade?

Conforme ressaltado nas notas introdutórias acima citadas, a teleologia das imunidades e sua devida interpretação resultarão na eficácia concreta dos valores e princípios constitucionais que por escolha de nossos legisladores maiores deverão

permeiar e dar validade a toda a legislação infraconstitucional. Essa interpretação faz-se necessária, pois o Estado brasileiro foi concebido como um Estado Democrático de Direito, protetor, portanto, de direitos sociais previstos pela ordem constitucional. Neste contexto, analisaremos a questão apresentada.

O art.150, VI, “c” da Constituição proíbe a instituição de impostos sobre patrimônio, renda e os serviços referentes às instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Por sua vez, o art. 195, parágrafo 7º, relativamente às contribuições sociais, previu constitucionalmente a imunidade das entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências legais. Destaque-se que na redação deste artigo houve uma imprecisão, pois o Texto utilizou indevidamente a palavra isenção,

quando a intenção do legislador foi o uso do instituto da imunidade. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, parágrafo 7º, a existência da figura da imunidade e não de simples isenção, conforme Precedente RTJ 137/965.

Resposta adequada à questão requer a correta interpretação, para alcançar a extensão e a dinâmica do preceito constitucional que trata da referida imunidade, à luz dos preceitos estruturais e especialmente das diretrizes sobre a educação e a assistência social dispostos na Constituição, que devem ser analisados como substrato de validade - prestigiada pelo legislador constituinte - para a concessão das citadas imunidades.

Cumpre-nos ainda enfrentar a discussão referente ao conceito de entidade (beneficente) de assistência social. Sobre o tema já houve manifestação do STF,

conforme ensinamento de Ives Gandra da Silva Martins e de Fátima Fernandes Rodrigues de Souza¹³:

Com efeito, ao conceder liminar na ADI 2.028, por unanimidade, e com eficácia *‘ex nunc’* e *‘erga omnes’*, determinando a suspensão da eficácia de dispositivos da lei. 9.732/98, o Pretório Excelso: a) atribuiu ao conceito de assistência espectro mais lato do que está previsto no art. 203 da CF, abrangendo as áreas de educação e saúde, que a lei impugnada na ADI 2.028 (9.732/98) tentara excluir; b) considerou relevante que, para a entidade definir-se como tal, é

¹³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. *Entidades de assistência social, sem fins lucrativos – e a imunidade tributária das contribuições à luz da Constituição Federal (parágrafo 7º, art. 195) – necessidade de lei complementar para disciplinar a matéria (art.146, II)*. Revista dialética de direito tributário n. 161. p. 126.

necessário que assegure os meios de vida aos carentes ou seja, dê apoio, no sentido de assegurar os meios de vida a quem necessite, na medida dos recursos disponíveis, sem entretanto, exigir filantropia, nos termos em que pretendiam os dispositivos da lei 9.732/98.

Há outros precedentes do STF no mesmo sentido, anteriores inclusive ao julgamento da ADIN acima citada, em especial o entendimento exposto no RMS 22.360-3.

4. Como interpretar a expressão “rendas relacionadas as finalidades essenciais” enunciadas no § 4º do art. 150 da C.F/88?

Na esteira da pergunta acima exposta, surgem outros desdobramentos: Lucros ou ganhos de capital obtidos em aplicações financeiras e destinadas às finalida-

des seriam imunes? E os aluguéis de imóveis que lhes pertencessem? Ou estariam apenas excluídos os rendimentos das atividades que poderiam implicar agressão ao princípio da livre concorrência?

O § 4º do art. 150 da Constituição deve ser interpretado levando-se em consideração argumentos de diferentes naturezas, ora relacionando-os a outros dispositivos constitucionais, ora analisando a imunidade concedida às entidades relativamente ao imposto sobre a renda e a possibilidade de lei infraconstitucional impor a tributação em separado dos recursos aplicados no sistema financeiro e a efetiva relação dessa operação com suas “finalidades essenciais”.

Primeiramente, o dispositivo em debate deve ser analisado conjuntamente com outro mandamento constitucional, disposto no § 4º do art. 173, impondo a exegese de que não gozam da imunidade

as atividades direta ou indiretamente relacionadas com aquelas atividades essenciais das entidades imunes elencadas no art. 150, VI, ‘b’ e ‘c’, se forem idênticas ou análogas às de outras pessoas jurídicas privadas, evitando-se assim o estabelecimento de concorrência desleal.

Consequentemente, somente nos casos de entidades imunes decidirem atuar em atividades empresariais, obstaculizando à livre concorrência - podendo provocar dominação de mercados ou outros desequilíbrios concorrenciais pela desoneração tributária - é que se aplicaria o § 4º do artigo 150.

Outras atividades não empresariais, como, a aplicação dos recursos necessários às finalidades assistenciais no mercado financeiro até sua efetiva destinação estatutária, por estarem “relacionadas às finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”, não são passíveis de tribu-

tação, por força da imunidade referida. Ives Gandra¹⁴ afirma que:

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. 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

¹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op. cit.*, p. 203-206.

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, não houvesse a barreira e 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.

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 incs. b e c do art. 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas não gozariam da proteção imunitária.

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, ou goza 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.

Aprofundando o debate referente a uma das questões acima propostas e analisando-a sob o aspecto da redefinição e limitação ao conceito de renda estabelecido por legislação infraconstitucional, que re-

duziu a imunidade para dela excluir os rendimentos e ganhos de capital em aplicações financeiras, se passará a discutir se lucros ou ganhos de capital obtidos em aplicações no sistema financeiro e destinadas às finalidades essenciais das entidades envolvidas nessas operações, seriam imunes à tributação, considerando-se, inclusive, o art. 12, § 1º da lei ordinária 9.532/97 que assim dispôs:

Art. 12 *omissis*.

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

Com efeito, a Constituição, ao vedar à União a instituição do imposto sobre a renda das instituições de educação e de assistência social, o fez de forma genérica, sem ressalvas ou restrições, de sorte a al-

cançar esta realidade econômica (renda) em todas as suas possíveis projeções.¹⁵

O legislador ordinário, nos moldes expostos acima, extrapolou seu campo de competência, desrespeitando inúmeros mandamentos e princípios constitucionais, em especial o art. 153, § 2º, I, que trata do princípio da generalidade, entendendo-se este como a submissão de todos os generos de rendas e proventos à incidência do imposto sobre a renda.

Ora, se o referido princípio, por mandamento constitucional, aplica-se para efeitos de incidência do imposto, é evidente que para fins de imunidade tais efeitos deverão ter o mesmo alcance.

A legislação infraconstitucional ao exigir a tributação em separado dos rendimentos e ganhos de capital em aplicações

¹⁵ DÓRIA, *Sampaio, Imunidades tributárias*. Revista de direito tributário. n. 5, p. 70-71.

de financeiras de renda fixa ou variável, instituiu, inconstitucionalmente, imposto de renda sobre o patrimônio das entidades imunes, sem permissão da Constituição.

Além do mais, a renda tributável deveria ser o acréscimo patrimonial, jamais o lucro auferido em aplicações financeiras, pois pode haver resultados operacionais negativos ou prejuízo nos resultados globais da atividade da pessoa jurídica, ocorrendo a quebra da unicidade do imposto sobre a renda, princípio este relacionado à personalidade e capacidade contributiva do sujeito passivo, nos moldes do art. 145, § 1º, da Constituição.

Misabel de Abreu Machado Derzi¹⁶ analisando o tema esclarece:

¹⁶ *Imunidade das entidades de educação e de assistência social*. ROCHA, Valdir Oliveira Rocha (Coord.). *Imposto de renda - alterações fundamentais*. São Paulo: Dialética, 1999, v. 2, p. 154-155.

Convém esclarecer que, entre nós, de longa data, não apenas a segregação de rendimentos, submetidos um a um à tributação em compartimentos estanques, como aquilo que se chama incidência exclusivamente na fonte configuram desvios profundos na ideia de renda e artifício do legislador para tributar o patrimônio como se renda fosse.

(...) A rigor, a redução do imposto de renda a bases correntes, em que a arrecadação se dá exclusivamente na fonte, não é uma incidência sobre o fato gerador do imposto, que supõe existência de renda (como rendimentos líquidos ou excedentes), mas, quer em relação à pessoa física, quer em relação à pessoa jurídica, incidência sobre rendimentos brutos, faturamento ou patrimônio. Sobre a renda é que não será. A transformação da incidência-fonte em exclusiva agride os princípios da pessoalidade do imposto, da unicidade e da capacidade econômica (arts. 145, § 1º,

153,§ 2º, I). Trata-se de desagregação conceitual do imposto de renda, para manter o equívoco de que imposto de fonte sobre rendimentos de aplicação financeira é imposto especial, diferente do imposto de renda, quando é rigorosamente tão somente antecipação do imposto de renda no tempo. Se imposto de renda paga sobre aplicação financeira fosse tributo especial, autônomo e independente, de tal modo que não fosse necessário levá-lo à dedução na apuração do imposto de renda devido, então somente poderia ser regulado e instituído mediante lei complementar, para o exercício da competência residual da União. Se assim é, quer para a pessoa física, quer para a pessoa jurídica que aufer e persegue lucros, agressiva e grosseira é a violação da imunidade no caso das pessoas imunes que tem tanto a renda como o patrimônio, protegidos contra a incidência. Portanto, nem mesmo por lei complementar, que insti-

tuísse o imposto sobre as grandes fortunas ou sobre o patrimônio líquido, seria admissível a incidência exclusiva de fonte sobre aqueles ganhos das pessoas imunes. A Constituição, consagrando valores espirituais relevantes, abriga a renda e o patrimônio das instituições de educação e de assistência social, por meio de imunidade, que nem lei ordinária, nem complementar podem anular ou reduzir.

O legislador ordinário parece ter confundido as expressões “sem fins lucrativos” e “rendas relacionadas às suas finalidades essenciais”, pois não ter fins lucrativos não significa ter receitas adstritas aos seus custos (operacionais). Na prática as entidades buscam resultados positivos, até por força de sua própria sobrevivência. O que está proibida, se desejam a manutenção de sua imunidade, é a distribuição de lucros, sendo obrigadas a aplicarem todos

os seus valores financeiros na manutenção de seus objetivos essenciais, independentemente do lucro se originar de aplicações financeiras, doações ou qualquer outra operação.

A aplicação dos recursos deve sempre manter relação com as finalidades e os objetivos institucionais daqueles entes albergados pela imunidade, nos termos do art. 14, II do CTN, embora nem sempre ocorra de forma direta. Visando proteger seus recursos da desvalorização da moeda, objetivando permitir o futuro atendimento às suas finalidades essenciais, torna-se conveniente às instituições utilizar os valores financeiros que dispõe de forma indireta, destinando-os a aplicações no sistema financeiro.¹⁷

¹⁷ Aplica-se ajustadamente a este raciocínio o julgado que decidiu que: “a renda, de qualquer natureza, inclusive a obtida em overnight, open, bolsa de valores e quejandos, das entidades fechadas de

As entidades que preencherem os requisitos previstos no art. 14 do CTN e se todas as suas operações, como aplicações financeiras, aluguéis, entre outras, forem destinadas à manutenção de suas finalidades sociais, desde que não impliquem em agressão ao princípio da livre concorrência, gozarão da imunidade do art. 150, VI, 'c'.

5. A imunidade tributária consagrada no art. 150, VI, "d" da Constituição Federal de 1988 alcança o chamado "livro eletrônico" (em CD Rom, disquetes, dentre outros meios digitais)?

A resposta adequada à questão proposta requer a correta interpretação, para

previdência social são imunes à incidência do Imposto de renda". (Ap. Civ. 96.01.17302-1-DF, TRF da 1ª. Região, 3ª. Turma, Rel. Juiz Tourinho neto, j. 23.08.96).

alcançar a extensão e a dinâmica do preceito constitucional que trata da referida imunidade, à luz dos preceitos estruturais e especialmente das diretrizes sobre a educação e a cultura dispostos na Constituição, que devem ser analisados como substrato de validade - prestigiada pelo legislador constituinte - para a concessão da imunidade prevista no art. 150, VI, 'd'.

Com efeito, a imunidade em estudo somente foi concedida pelo legislador constituinte porque o mesmo havia delimitado as diretrizes basilares contidas na Constituição sobre a educação e a cultura e o seu devido tratamento.

Inúmeras são as disposições contidas no Texto Maior que prestigiam a cultura e a educação em suas variadas manifestações, podendo-se destacar as seguintes: a livre manifestação do pensamento (art. 5º, IV); a livre manifestação da atividade cultural, científica, artística e da co-

municação, independentemente de censura ou licença (art. 5º, IX); o acesso à informação (art. 5º, XIV); a educação como direito de todos e dever do Estado, que deverá ser incentivado e promovido, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho (art. 205); a previsão de que o Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais (art. 215); a manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo e que os mesmos não sofrerão qualquer restrição (art. 220, § 1º) e a que prescreve que o Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas (art. 218).

A mera leitura dos dispositivos constitucionais acima mencionados faz-nos concluir que o legislador constituinte, ao estruturar o Estado Brasileiro, desejou que o mesmo promovesse, incentivasse e desenvolvesse a educação, e cultura, a liberdade de pensamento e de expressão e o desenvolvimento científico e tecnológico, sendo que o Estado, diante da nova ordem jurídica imposta, estaria comprometido com estes ideais.

Desse modo o texto constitucional elegeu, visando a garantia desses valores, veículos que propagassem ideias, informações e conhecimentos, com o objetivo de aumentar o nível intelectual da sociedade.

Nesse sentido a finalidade da imunidade em análise é o cumprimento dos objetivos - acima delineados - traçados na Constituição sobre a referida matéria. Se tais diretrizes não existissem, a imunidade

do art. 150, VI, 'd' careceria de fundamento de validade.

A regra da imunidade nasce, pois, ancorada em determinados valores escolhidos pelo legislador constituinte e prestigiados pela sociedade - e por sua grandeza e relevância alcançam o *status* de norma imunizante - sendo muitas vezes insculpidos em princípios e diretrizes constitucionais. A criação de normas de imunidades deve refletir os anseios e valores maiores do Estado, externada pelos constituintes.

Por sua vez, a orientação dos legisladores constituintes ao estabelecerem - para o Estado e para a sociedade - as diretrizes constitucionais sobre a educação e a cultura, também se comprometeu a validá-las e concretizá-las, especialmente quando prescreveu a norma imunizante em estudo, visando o incentivo e o desenvolvimento da educação e da cultura, em função dos

mesmos serem fundamentais para a sociedade brasileira.

Assim, o disposto no art. 150, VI, ‘d’, deve ser interpretado à luz dos objetivos estabelecidos nas inúmeras disposições constitucionais que tratam da matéria, considerando que o constituinte teve por escopo a propagação de ideias, visando a difusão da cultura, através de todos os meios ou veículos aptos para tanto, concretizando, assim, a garantia fundamental da liberdade de expressão cultural e de pensamento presente no texto constitucional.

Em outras palavras, o referido artigo deve ser interpretado na acepção extensiva e dinâmica, pois a imunidade em questão objetiva abranger não somente um dos veículos da cultura e da educação, que é o livro impresso, mas todos os demais veículos - como publicações por meios eletrônicos ou digitais, disquetes, CDs e ou-

tros similares - que tenham por conteúdo manifestações da cultura e da educação.

Interpretação diversa restringiria o alcance dos mandamentos constitucionais referentes à matéria e acabaria por conceder imunidade somente para o livro, enquanto papel impresso. A imunidade, conforme o raciocínio desenvolvido acima deve atingir o conteúdo educativo e cultural do meio empregado, independentemente do veículo escolhido para tal desiderato.

Vale destacar que a função cultural de um livro impresso é a divulgação de ideias - que é em síntese o objetivo do mandamento constitucional em exame - e que para o exercício dessa função, em razão do desenvolvimento tecnológico e científico, o mesmo não necessita ser obrigatoriamente impresso em papel, pois é cada vez mais comum a transmissão de ideias e informações culturais por outros

meios, como os eletrônicos ou digitais (Cds, disquetes, e outros similares).

A jurisprudência de nossos tribunais tem interpretado de forma extensiva as imunidades, sendo interessante analisar importante decisão do Supremo Tribunal Federal, que apesar de não tratar da imunidade das publicações editadas por meios eletrônicos, disquetes, Cds e outros similares, trouxe elementos que corroboram a tese da imunidade dos citados veículos, nos termos acima desenvolvidos. Com efeito o STF, em sessão plenária, ao examinar RE 101.441-5, adotando interpretação extensiva, decidiu que as listas telefônicas eram imunes, tendo a seguinte ementa:

Imunidade Tributária das listas telefônicas – Imunidade tributária (art. 19, III, d, da CF). 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.

Ives Gandra da Silva Martins¹⁸ fazendo referência ao precedente jurisprudencial acima citado assim se manifesta:

¹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidade do papel para jornais, revistas e periódicos abrange toda a cadeia de impostos desde a aquisição dos insumos*. Parecer. Cadernos de direito constitucional e ciência política. n. 12, p. 276-277.

Comentando a orientação adotada pela Suprema Corte nesses julgados, o Min. Moreira Alves, assim se expressou, em palestra proferida em outubro de 1991 na abertura do XVI Simpósio Nacional de Direito Tributário (publicada in *Caderno de Pesquisas Tributárias*, 17/570-571, *Resenha Tributária*, 1992, pp. 570-571): ‘Muito se tem aludido a um recurso extraordinário relativo a livros e jornais, (no caso, era o problema de publicidade em jornal), de que fui relator - e hoje eu já sou a última testemunha da história viva do julgamento como juiz, porque todos os demais ou já faleceram ou estão aposentados - que foi o recurso extraordinário 87.049 onde se deu uma interpretação extensiva à imunidade relativa a livros e jornais, publicações em geral, no caso jornais, considerando que não havia incidência do ISS com referência à publicidade, tendo em vista que os jornais, na realidade, se mantinham, sobrevi-

viam e, portanto, era de sua essência mesma, a necessidade de anúncios e consequentemente, da propaganda. E isto tinha tal repercussão com relação a esse tipo de publicação, que a imunidade dá aos livros e às publicações em geral, deveria abarcar inclusive ISS, embora essa imunidade fosse com relação à própria publicação e com relação ao papel de imprensa, e não se diz que, o STF deu uma interpretação extensiva, isto significa que a imunidade tem que ser interpretada extensivamente, eu tenho um pouco de dúvida. Pelo fato de nesse caso ter-se dado uma interpretação extensiva, isso não quer dizer que necessariamente tenha que se dar uma interpretação ao dispositivo sempre, sem atender a peculiaridade de cada caso, e consequentemente, sem examinar da íntima conexão, a ponto de, se a garantia não for estendida, estar prejudicada a imunidade. No caso do jornal, se considerar que vai viver só de venda,

obviamente não há jornal nenhum que sobreviva. Pelo contrário, há jornais que vivem só de anúncios.

O que os mantém é justamente essa propaganda e consequente isso é que permite a sobrevivência desse tipo de publicação. Então, por isso se entende que a desoneração da publicidade diz com a essência da imunidade, porque sem isso não há publicação. Exceto em casos absolutamente excepcionais, como, por exemplo, uma publicação religiosa, que seja dirigida aos adeptos daqueles se aderirem realmente, sem exceção, ao apelo. Nós temos que isso, no final, fica praticamente da essência dessa imunidade sob pena de se acabar com o próprio tipo de publicação.'

Como resta nítido das palavras do Ministro, embora não se possa sustentar que a regra de imunidade deva ser interpretada sempre extensivamente, a extensão se impõe quando, atentando-se para a peculiaridade do

caso, se constatar a sua íntima conexão com a desoneração querida pelo texto constitucional, a ponto de, se não for utilizada a interpretação ampliativa, restar prejudicada a própria imunidade prevista constitucionalmente.

Ainda sobre o v. Acórdão é importante destacar que o mesmo reconheceu que a imunidade foi outorgada pelo legislador constituinte aos veículos de manifestação de cultura, liberdade de expressão e prestação de informações.

Decidiu a Suprema Corte que diferentemente das regras de isenção, a norma de imunidade, por veicular vedação absoluta ao poder de tributar, deve ser interpretada de forma ampla, destacando que o objetivo da norma de imunidade é a divulgação de ideias. Aliás, também a doutrina nacional é unânime ao afirmar que a interpretação sobre o alcance e o conteúdo da

norma que trata de imunidade deve ser ampliativa.

O Supremo Tribunal Federal, ainda no julgamento supra citado, objetivando a proteção da liberdade de imprensa, concedeu efeito extensivo ao dispositivo constitucional ao admitir a imunidade da propaganda veiculada por jornais, apesar de não constar expressamente do art. 19, III, 'd' da EC 1/69, entendendo pela impossibilidade de interpretação restritiva dos dispositivos imunizantes, exigindo exegese ampla de seu alcance e aplicação.

No julgamento de outro importante precedente sobre a matéria, os Ministros do STF, no Recurso extraordinário 174.476-6, em sessão plenária, decidindo sobre o alcance da imunidade do art. 150, VI, 'd', interpretaram o referido dispositivo extensivamente, conforme se depreende da ementa a seguir transcrita:

Imunidade – Impostos – Livros – Jornais e periódicos – Artigo 150, inciso VI, Alínea ‘d’, da Constituição Federal. A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos como são os filmes e papéis fotográficos.

Pode-se extrair, portanto, desses importantes precedentes jurisprudenciais, que a imunidade constitucional outorgada pelo art. 150, VI, ‘d’, tem como finalidade a manifestação da cultura, a prestação de informações e a liberdade de expres-

são. Por sua vez, uma interpretação restritiva eliminaria a finalidade constitucional da referida norma.

Ora, se estas são as finalidades protegidas pela imunidade, e se tanto os livros impressos em papel como outros veículos - como publicações por meios eletrônicos, disquetes, CDs e outros similares - são hábeis a exercerem as funções de manifestação da cultura, prestação de informações e liberdade de expressão, é correto afirmarmos que todos os veículos, impressos ou não, estão abrangidos pela citada imunidade constitucional, na medida em que todos esses veículos são instrumentos de divulgação, disseminação e exteriorização de obras intelectuais, de ideias, de pensamentos e, por esse motivo merecem o resguardo da norma constitucional que concede a imunidade tributária.

Marcello Martins Motta Filho¹⁹ afirma que:

É indubitoso que a intenção do constituinte, ao estabelecer a imunidade, foi estimular a cultura, as ideias, etc. Os livros, os jornais e os periódicos são meramente meios de divulgação. ... Assim tanto o disquete como o CD-ROM constituem instrumentos de divulgação, disseminação e exteriorização de uma obra intelectual, sendo por isso resguardados pela franquia constitucional. (...) Em suma, é inexorável a conclusão de que pouco importa o modo como a liberdade de pensamento, as ideias e a cultura são disseminadas, se em papel ou pelos novos meios de comunicação, pois o que deve ser

¹⁹ MOTA FILHO, Marcello Martins. *Imunidade do livro eletrônico*. Caderno de direito tributário e finanças públicas. n. 18. *Apud* SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p.63.

considerado é apenas e tão somente o conteúdo.

E mais adiante o mesmo autor conclui dizendo:

A liberdade de livre expressão do pensamento é um valor da sociedade assegurado pelo texto constitucional, não só em termos de garantia do cidadão, mas resguardado pela imunidade. Esta última tutela exterioriza-se através da não incidência tributária sobre quaisquer das etapas da elaboração do livro, jornal e periódicos. Equiparando-se ao livro, jornal e periódicos, como instrumento de representação de expressão, o software é imune à incidência tributária, até porque é da própria essência do processo interpretativo da imunidade o enfoque ampliativo do favor constitucional.

Concluimos no sentido de que as publicações por meios eletrônicos, disque-

tes, Cds e outros similares estão alcançados pela proteção da imunidade tributária conferida aos livros, jornais e periódicos e ao papel destinado a sua impressão, de que cuida o art. 150, VI, 'd', da Constituição Federal de 1988, pois referidos meios cumprem a finalidade da norma imunizante, a qual tem por objetivo garantir a livre manifestação do pensamento (art. 5º, IV); a livre manifestação da atividade cultural, científica, artística e da comunicação, independentemente de censura ou licença (art. 5º, IX); o acesso à informação (art. 5º, XIV); além do disposto nos artigos art. 205, 215, 218, 220 entre outros, todos da Constituição de 1988.

Bibliografia

ATALIBA, Geraldo. *Imunidade de instituições de educação e assistência*. Revista de direito tributário n. 55;

BORGES, Souto Maior. *Isenções tributárias*. 2 ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980;

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 1995;

COELHO, Sacha Calmon Navarro. s/t. *Revista de direito tributário*. n. 35;

DERZI Misabel de Abreu Machado. *Imunidade das entidades de educação e de assistência social*. ROCHA, Valdir Oliveira (Coord.). *Imposto de renda*. São Paulo: Dialética, 1999, v. 2;

DÓRIA, Sampaio. *Imunidades tributárias*. *Revista de Direito Tributário*. n. 5;

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2010;

MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, v. II;

MARINS, James. *Fundações privadas e imunidade tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 28;

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6. t. I;

_____. *Imunidade do papel para jornais, revistas e periódicos abrange toda a cadeia de impostos desde a aquisição dos insumos*. Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política n. 12;

_____ ; RODRIGUES, Marilene Talari-
co M. *Aspectos jurídicos do terceiro setor*.
São Paulo: Thomson-IOB, 2005;

_____. SOUZA, Fátima Fernandes Ro-
drigues de. *Entidades de assistência so-
cial, sem fins lucrativos - e a imunidade
tributária das contribuições à luz da
constituição federal (parágrafo 7º, art.
195) - necessidade de lei complementar
para disciplinar a matéria (art.146, II)*.
Revista Dialética de Direito Tributário. n.
161;

MOTA FILHO, Marcello Martins. *Imuni-
dade do livro eletrônico*. *Caderno de Di-
reito Tributário e Finanças Públicas*. n. 18;

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade
das normas constitucionais*. São Paulo:
Revista dos Tribunais, 1982.

Data de recebimento: 01/08/2016

Data de aprovação: 18/09/2017