

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC/SP
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO,
APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO – COGEAE
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

LUCIENE RODRIGUES MARTINS

**A IMUNIDADE SOBRE O IPVA DE VEÍCULOS DE ENTIDADE EDUCACIONAL
SEM FINS LUCRATIVOS**

São Paulo

2017

LUCIENE RODRIGUES MARTINS

**A IMUNIDADE SOBRE O IPVA DE VEÍCULOS DE ENTIDADE EDUCACIONAL
SEM FINS LUCRATIVOS**

Monografia apresentada à Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE como exigência parcial para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Daniella Braghetta.

São Paulo

2017

Agradecimentos

A Deus, autor e consumidor da minha fé, por tudo.

À memória de meu pai, minha mãe e minha amada família, por serem meu alicerce e foco de todo meu esforço.

Ao Dr Roberto Moreira Lima, meu mestre, meu pai profissional, incentivador e amigo da vida toda.

Professora Daniela por sua paciência, generosidade e incentivo e por orientar este trabalho.

Aos meus colegas de COGEAE, especialmente Walter, Cristiane, Pepe e Carlos.

GRATIDÃO!

RESUMO

A presente monografia trata sobre a imunidade constitucional em sede de Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotores (IPVA), na aquisição de veículos automotores por Entidade Educacional sem Fins Lucrativos.

O tema vem ganhando destaque em nossos tribunais em razão da divergência existente na interpretação das regras impostas na legislação vigente e a disputa de interesses entre a o Estado e as Instituições Educacionais sem fins lucrativos, no reconhecimento de tal direito, constitucionalmente garantido, sobre a imunidade do IPVA quando aquisição de veículos automotores.

Neste trabalho serão apresentados os argumentos atualmente utilizados pela doutrina e jurisprudência para reconhecer a imunidade sobre IPVA nos limites do tema proposto, bem como exemplificação da atual prática procedimental vivida pelas instituições educacionais perante a autoridade administrativa estadual.

INTRODUÇÃO

Abordaremos, inicialmente, a natureza jurídica e conceito de imunidade tributária, colacionando algumas das definições dadas em nossa doutrina e trabalhando a definição adotada como base para desenvolvimento deste trabalho.

As diferentes definições nos direcionam, de forma inequívoca, para a idéia de que imunidade está diretamente ligada à determinação constitucional que versa sobre a competência tributária, ou, a exclusão da competência tributária, ou ainda, a limitação da competência do poder de tributar determinadas pessoas ou fatos, conforme for o caso.

Mais especificamente abordaremos também a imunidade tributária das instituições educacionais sem fins lucrativos, prevista no artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal.

Passaremos então a apresentar a natureza jurídica de tais Instituições Educacionais sem fins lucrativos.

Na sequencia analisaremos a Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT, no que diz respeito ao tributo em questão, qual seja o IPVA.

Por fim, apresentaremos os requisitos legais necessários para o reconhecimento da imunidade sobre o IPVA no caso de veículos automotores comprados por instituições educacionais sem fins lucrativos. Apresentaremos, então, caso prático com a vinculação de tais requisitos e colação de acórdãos sobre o tema, para demonstrar a problemática enfrentada por ditas instituições, apresentando, com isso, a conclusão desta monografia.

SUMÁRIO

1 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

1.1 Conceito e definição

2 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS SEM FINS LUCRATIVOS

2.1 Imunidade tributária das instituições educacionais sem fins lucrativos e de assistência social (artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal)

2.2 O alcance do parágrafo 4º, do artigo 150 da Constituição Federal, com relação ao patrimônio, renda e serviços e as finalidades essenciais

3 AS INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS SEM FINS LUCRATIVOS

3.1 A natureza jurídica das Instituições Educacionais sem fins lucrativos

3.2 Requisitos para o direito à imunidade das entidades educacionais sem fins lucrativos

4 O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES – IPVA

4.1 Breve histórico e a natureza jurídica do IPVA

4.2 A Regra Matriz de Incidência Tributária

4.3 Regra Matriz do IPVA

5 OS REQUISITOS E PROCEDIMENTOS PARA O RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE DO IPVA DOS VEÍCULOS AUTOMOTORES DE ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

5.1 Hipótese de incidência tributária – requisitos legais

6 CASO PRÁTICO: A IMUNIDADE DO IPVA SOBRE VEÍCULOS AUTOMOTORES PARA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SEM FINS LUCRATIVOS

6.1 Jurisprudência

7 CONCLUSÃO

8 BIBLIOGRAFIA

1. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

1.1 Conceito e definição

O conceito de imunidade é uma criação doutrinária vez que nossa Constituição não traz tal definição em seu texto – vale dizer que nem ao menos cita a palavra imunidade. Existem várias definições, apresentadas pelos grandes e conceituados tributaristas sendo que há concordância no entendimento de que a imunidade é a limitação do poder de tributar imposta pela Constituição Federal¹.

Reza o texto constitucional que é **vedado** à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, dentre outras, a instituição, ou seja a criação, de impostos sobre o 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, sendo este o berço constitucional da regra de imunidade. Tal regra versa sobre a amputação à competência disciplinada pela Carta Magna.

De acordo com o Professor Paulo de Barros Carvalho², para a parte mais relevante da doutrina, o conceito de imunidade tributária pode ser dividido em três classes: (i) limitação constitucional às competências tributárias; (ii) exclusão ou supressão do poder de tributar; e (iii) comando constitucional que impede a incidência tributária – hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada. Na sequência ele tece críticas às três classes acima e ensina que imunidade é a “*classe finita e imediatamente determinável de norma jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas*”.

Além do ensinamento do Professor Paulo de Barros Carvalho, com o qual concordamos e utilizaremos como base deste trabalho, temos também conceitos formulados

¹ Art. 150, inciso VI, alíneas “a” a “d”, regulado pelos arts. 9º e 14º do Código Tributário Nacional.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, pags. 190/191.

por outros grandes doutrinadores, que apresentamos de forma sucinta e sem pretensão de ordem de relevância:

Para o Professor Hugo de Brito Machado: imunidade é o *“obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.”*³

Para o Professor Luciano Amaro: imunidade é a *“qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.”* Para o professor, a imunidade é uma técnica legislativa usada pelo Constituinte para excluir determinadas situações e pessoas do campo da incidência tributária, criando desta forma exceção à regra geral de tributação.⁴

Para o Professor Ives Gandra da Silva Martins: é a *“vedação absoluta ao poder de tributar nos limites traçados pela Constituição...não havendo nascimento nem da obrigação nem do crédito tributário, por determinação superior”*.⁵

Para Misabel Abreu Machado Derzi, imunidade é *“regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente.”* E continua, definindo a imunidade como: *“norma que estabelece a incompetência. Ora estabelecer incompetência é negar competência ou denegar poder de instituir tributos, conjunto de normas que só adquire sentido em contraste com outro conjunto que atribui ou concede poder de tributar”*.⁶

Para o ilustre Mestre Pontes de Miranda: *“As regras jurídicas que vedam às entidades políticas edictarem leis de imposição que apanham determinadas pessoas, ou determinados*

³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016, pags. 287/288.

⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, pag. 151.

⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, pag. 31.

⁶ DERZI, Misabel. Anotações in BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999, p. 116.

bens, são regras jurídicas negativas de competência; criam, a respeito dessas pessoas, ou dêsses bens, respectivamente, imunidade subjetiva, ou objetiva”⁷.

Para o Professor Bernardo Ribeiro de Moraes: imunidade é *“uma disposição de ordem constitucional no sentido de vedar, às entidades tributantes, a instituição de impostos em relação a determinadas pessoas, bens e coisas ou situações, com vista ao resguardo de princípios, interesses ou valões, tidos como fundamentais pelo Estado.”⁸*

Para o Professor Roque Antonio Carrazza: imunidade é *“um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, em exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações. Encerram limitações, postas na própria Constituição Federal, à ação estatal de criar tributos.”⁹*

Para o Professor Leandro Marins de Souza: tem-se um *“princípio constitucional próprio: o de que às entidades tributantes é vedado instituir tributos em relação a determinadas pessoas, bens, coisas, situações, como forma de resguardo de princípios, interesses e valores fundamentais dos cidadãos, e como tal garantidos pelo Estado”¹⁰.*

Para José Eduardo Soares de Melo, que também considera a imunidade como exclusão de competência dos entes públicos para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos, pessoas, traz o seguinte complemento em sua doutrina: *“Do mesmo modo que outorga as competências para instituir tributos sobre determinadas materialidade, a própria*

⁷ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967*. Tomo II. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1967, p.398.

⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos*. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p.107.

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, pag.836/837.

¹⁰ SOUZA, Leonardo Marins de. *Imunidade Tributária Entidades de Educação & Ação Social*. 1ª Ed. Curitiba: Juruá Editora, 2002, pags. 49/50.

Constituição também estabelece outras específicas situações que são afastadas dos gravames tributários.”¹¹

Vale acrescentar também significação atribuída pelo Professor Eduardo Jardim, em seu dicionário jurídico, no qual apresenta imunidade como “instituto de expressivo relevo no direito tributário contemplado constitucionalmente, cujo teor estabelece a incompetência das pessoas políticas – União, Estados, Distrito Federal, e Municipalidades – no sentido de legislar sobre tributos.”¹²

Interessante destacar o resumo do posicionamento doutrinário, apresentado por Misabel Abreu Machado Derzi¹³:

“Do ponto de vista jurídico, todos se põem de acordo em que a imunidade:

- 1. é regra jurídica, com sede constitucional;*
- 2. é delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação, ou regra de incompetência;*
- 3. obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega a competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados;*
- 4. distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar”.*

Com o cenário doutrinário apresentado, nos filiamos à corrente que entende que a imunidade é uma proibição constitucional, uma exceção à regra geral da tributação, norma que disciplina à incompetência tributária dirigida ao legislador infraconstitucional que se

¹¹ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, pg.89.

¹² JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário Jurídico Tributário*. 6a. Edição. São Paulo: Dialética, 2008, pag.186.

¹³ BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Obra atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 7ª edição, 1997.

caracteriza pela vedação para normatização de normas que imponham a tributação sobre determinadas situações.

E, por considerarmos a imunidade tributária como instrumento delimitador da competência do legislador infraconstitucional na exação de tributos de certas pessoas ou em determinadas situações, visando proteger tais pessoas e situações e garantir os direitos fundamentais, a estas, ligados.

Desta forma, se determinada pessoa ou fato é qualificado como imune, sobre ele não incidirá norma jurídica que implicaria efeito jurídico tributário, o que significa dizer que se por um lado a pessoa tem o dever de cumprir suas obrigações tributárias (mesmo que as mesmas sejam o preenchimento de requisitos legais), por outro lado, tem o direito de não ser tributada nos casos em que recaia a regra de vedação constitucional ao legislador infraconstitucional para expedição de norma tributante (imunidade), configurando, com isso, o direito público subjetivo da não tributação.

2 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS

2.1 Imunidade tributária das instituições educacionais sem fins lucrativos e de assistência social (artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal)

Preliminarmente, vale lembrar que a imunidade tem diferentes características jurídicas e é classificada em : (i) subjetiva e (ii) objetiva; (iii) incondicionada e (iv) condicionada.

Passamos a discorrer, de forma sucinta, de cada uma dessas classificações:

- (i) Imunidade subjetiva está ligada diretamente à natureza jurídica da pessoa (física ou jurídica) ou do papel que a mesma desempenha.
- (ii) Imunidade objetiva é aquela concedida em razão de determinados fatos, bens ou situações e recaem sobre coisas, independente das pessoas envolvidas nestes fatos.
- (iii) Imunidade incondicionada não precisa de cumprimento de requisitos ou condições, sendo norma de eficácia plena e aplicabilidade direta e imediata.
- (iv) Imunidade condicionada é aquela ligada a requisitos preestabelecidos impostos pela Constituição e também, quando prescrito no texto da Carta Magna, em legislação infraconstitucional.

A imunidade tributária das instituições educacionais sem fins lucrativos, objeto deste estudo, é da classe das condicionadas/condicionáveis. Sua eficácia é contida e sua aplicabilidade imediata, mas passível de restrição imposta por lei complementar, razão pela qual a Professora Regina Helena Costa, dentre alguns autores, prefere o termo “condicionável” à “condicionada”.¹⁴

¹⁴ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2015, pag. 145.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, VI, c, conferiu imunidade tributária às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos¹⁵.

Isto porque a imunidade das instituições educacionais sem fins lucrativos tem o propósito de estimular a sua atividade, que é considerada como fundamental pela Constituição, como se confere nos artigos. 1º e 3º da Constituição, onde o legislador constituinte registra como fundamento do Estado de Direito, a dignidade da pessoa humana bem como o dever de luta para erradicação da pobreza e das desigualdades sociais, foco de toda e qualquer ação estatal em função do bem maior da sociedade: o homem e sua existência de forma digna!

Neste passo, o Professor Leandro Marins de Souza escreveu: *“Reconhecendo que as entidades de educação e assistência social desenvolvem atividades cuja responsabilidade é do Estado, por se tratar do provimento de direitos sociais, e que a atribuição da complementariedade deste provimento à iniciativa privada não onera do Estado da contrapartida que advém da inocorrência de sua desresponsabilização, a opção política de nossos constituintes na elaboração da Constituição de 1988 deu ensejo à inclusão, especificamente no artigo 150, VI, “c”, de seu dispositivo que prevê a imunidade tributária a impostos das instituições de educação e de assistência social”*.¹⁶

Pois bem, para se alcançar os objetivos traçados pela Constituição, no que concerne à garantia da dignidade da pessoa humana, a erradicação da pobreza e da marginalização é fundamental a existência das atividades relacionadas à assistência social e à educação.

¹⁵“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União Federal, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

(...)

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;

(...)

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.”

¹⁶ SOUZA. Leonardo Marins de Souza. Tributação do Terceiro Setor no Brasil. São Paulo: Dialética, 2004, pag.147.

Além disso, se não bastasse tal dispositivo para se configurar esta relação entre o objetivo final do Estado buscando salvaguardar a dignidade humana e erradicar a pobreza e a marginalização, e as atividades de assistência social como meio de se alcançar tal fim, consigna a Constituição no seu artigo 194 a noção que a assistência social tem como valor prioritário “*as ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social*”, aqui mais uma vez vemos a intenção constitucional, do Estado, na proteção e cuidado com os filhos da pátria.

E mais, a irrefutável importância da atividade desempenhada pelas instituições de assistência social vem manifesta também no art. 195, caput, que dispõe que a seguridade social será financiada “por toda a sociedade”, e em seu parágrafo 7º dispensa as entidades beneficentes da contribuição exigida para o seu custeio.

No que diz respeito à educação a Constituição enfatiza sua relevância ao proclamá-la direito de todos e dever do Estado.

Em tudo, ao final dos cálculos e como já dito, o objetivo maior é o homem, sujeito de direitos e obrigações, como bem nos ensina o Professor Aliomar Baleeiro¹⁷:

"A escolha do regime democrático não traduz apenas uma orientação política e jurídica, mas também ética e filosófica. A idéia nuclear da concepção democrática é o pressuposto ético que condena a utilização de qualquer indivíduo humano como simples instrumento ou meio para os fins de outros indivíduos ou grupos.

Fim em si mesmo, na concepção kantiana, o homem, ou a mulher, recebe do regime democrático o compromisso de assegurar-lhe o harmonioso desenvolvimento de todas as suas potencialidades materiais e morais para o bem comum”.

E, continua, no que diz respeito à imunidade das instituições de educação e de assistência social:

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização de Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, pags. 307/308

“A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas também atribuições, interesses e deveres do estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos aquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza”¹⁸.

Temos aqui, por meio do majestoso ensinamento supra, que essas instituições se equiparam ao Estado, uma vez que por intermédio de suas atividades buscam os mesmos fins, tendo por certo os mesmas obrigações, nada sendo mais justo que também serem alcançadas pelos mesmos direitos, especialmente no campo da tributação.

E mais, se o poder de criar implica o de preservar, não se pode conceber que a Constituição, tendo criado venha, em seguida, impedir a preservação de tais instituições que frise-se, se equipara ao Estado em sua atividade perante o cidadão, foco de sua atenção.

O artigo 150 da Constituição Federal dispõe, ou melhor impõe, que a instituição educacional não possua *fins lucrativos*, e que atenda aos *requisitos em lei*. Resta a dúvida sobre qual seria essa lei bem como quais os seus requisitos e qual seria o alcance da expressão “*sem fins lucrativos*”, é o que passamos a abordar.

O Código Tributário Nacional é a lei que disciplina tais requisitos exigidos na Constituição. O CTN foi criado por meio da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 que embora seja anterior à Carta Magna, foi por ela recepcionada como lei complementar.

É no artigo 14, incisos I e II do Código Tributário Nacional que localizamos os tais requisitos constitucionalmente mencionados, quais sejam: (i) a não distribuição de lucro, (ii) a aplicação integral para manutenção da finalidade a qual está vinculada à instituição, (iii)

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização de Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, pag. 313.

escrituração de sua contabilidade de forma apta a assegurar sua exatidão. Sendo que os serviços devem estar ligados à finalidade da instituição, conforme disciplinar os atos constitutivos da mesma e, ainda, dita que o não cumprimento, das regras formalizadas no artigo, autoriza a suspensão da imunidade, por parte da autoridade competente.

Desta forma, resta claro, pela leitura do dispositivo, que a instituição que pretenda fazer jus ao direito da imunidade tributária deve preencher os requisitos legais estabelecidos, de forma a ter reconhecida a sua imunidade. Em síntese:

- (i) *não distribuir parcela de seu patrimônio ou de suas rendas em hipótese alguma;*
- (ii) *aplicar a totalidade de seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais, que serão aqueles previstos em seus estatutos ou atos constitutivos; e*
- (iii) *manter seus livros fiscais escriturados em perfeita ordem.*

As exigências estabelecidas pela lei em se tratando de imunidade tributária somente podem ser aquelas impostas por Lei Complementar, que é o caso do Código Tributário Nacional, artigo 14, não se podendo admitir a imposição de outro requisito para o gozo desse direito que decorre de norma constitucional em vigor, como exemplo a não remuneração de dirigentes, a prestação de serviços gratuitos, ou a concessão de bolsas, etc., requisitos que são exigidos para a obtenção do certificado de entidade de fins filantrópicos.

2.2 *O alcance do § 4º do artigo 150 da Constituição Federal com relação ao patrimônio, renda e serviços e as finalidades essenciais.*

Destacamos o parágrafo 4º do artigo 150 por se tratar de tema com grande divergência na interpretação. Por este dispositivo, a imunidade abarca tão somente “*patrimônio, a renda e os serviços*” o que significa dizer que todo o ativo da instituição (constituído por imóveis, móveis, bens, dinheiro, receitas em geral e serviços prestados), é contemplado na regra da imunidade tributária constitucional desde que “*relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas*”.

Neste ponto, existe muita discussão a respeito do limite dessas finalidades essenciais. Exemplo clássico desta divergência é a interpretação quanto a incidir imposto de renda sobre o valor de aluguel de imóvel recebido por instituição educacional sem fins lucrativos, ou se o Município pode cobrar IPTU sobre o imóvel locado a terceiros por determinada instituição educacional sem fins lucrativos.

Nesta discussão temos doutrinadores que entendem que tal interpretação deve ser restritiva, como é o caso de Marco Aurélio Greco que defende que “*se uma renda veio de uma atividade não relacionada com as finalidades essenciais da entidade, não haverá imunidade, ainda que venha a ser aplicada segundo as exigências do CTN.*”¹⁹.

Na mesma linha de pensamento, Kiyoshi Harada defende que “*Os bens e serviços não vinculados às finalidades essenciais, ainda que delas decorrentes, não estão protegidos pela imunidade.*” Para o autor, no caso da locação de imóveis por tais entidades, os mesmos ficam sujeitos à incidência tributária do IPTU, sendo que a renda obtida por tal negócio, quando direcionada “*exclusivamente na consecução dos objetivos estatutários, essa renda ficará a salvo da tributação pelo imposto sobre a renda, porque vinculada à finalidade essencial dessas entidades*”.²⁰

Em sentido contrário aos doutrinadores acima citados, para Ricardo Torres a interpretação ampliativa é a mais acertada, quando nos ensina que “*Em síntese, entendemos que a expressão ‘rendas relacionadas às finalidades essenciais’ (art. 150, §4º., da CF) tem interpretação ampla, abrangendo os lucros ou ganhos de capital e os aluguéis de imóveis, desde que destinados às finalidades essenciais da pessoa imune. Só estariam excluídos os rendimentos das atividades que pudessem implicar agressão ao princípio da livre concorrência*”²¹.

¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Imunidade Tributária*. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p 718.

²⁰ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas, 2013, p. 392.

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Imunidades Tributárias*. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 219.

Em concordância com esta última corrente, entendemos que a interpretação não pode ser restrita, vez que o que se persegue é justamente a finalidade essencial, que deve ser identificada pelos atos constitutivos da instituição, em seu estatuto que deve conter, em harmonia com a legislação vigente, pormenorizada descrição dos fins a que se destina. Traduzindo-se o estatuto na “*lei orgânica*”²² da entidade.

A jurisprudência, por sua vez, tem dado uma interpretação ampliativa ao termo finalidades essenciais, prevalecendo a segunda corrente representada pelo citado autor Dr. Ricardo Torres, com a qual concordamos.

No caso citado de IPTU, por exemplo, o entendimento tem sido que se o fruto da locação (atividade atípica) for usado para execução das atividades essenciais da entidade (atividade típica), resta configurado o preenchimento do requisito e conseqüentemente o direito à imunidade tanto em relação ao IPTU quanto ao Imposto sobre a Renda, valendo aqui a presunção do uso da receita nas atividades essenciais da entidade.

O que não se pode cogitar é que entidades sem fins lucrativos passem a trabalhar com imóveis de forma a configurar uma concorrência desleal, em razão das benéfcias da imunidade, com as empresas que atuam no ramo imobiliário, necessário se faz a fiscalização para que isso não ocorra.

Porém, possuindo a entidade imóvel desocupado que, ao invés de trazer mais custos, possa ser fonte de renda, a ser aplicada nas atividades da entidade, é certo, a nosso ver, que tal bem e renda sejam abrangidos pela imunidade, valendo a priori a regra da presunção do uso ou aplicação de todo recurso em prol da atividade fim, cabendo ao FISCO combater tal presunção, de uso da renda dos alugueres para atividades da instituição, por meio de provas que possam demonstrar tal desvio de finalidade, como bem manifestou o Ministro Luiz Fux, em recente voto (25/11/2016), onde aponta o entendimento já consignado em jurisprudência no sentido de que “*as entidades imunes (art. 150, VI, b e c, da CF) gozam da presunção de que seu patrimônio, renda e serviços são destinados a suas finalidades essenciais, de modo*

²² NOGUEIRA. Ruy Barbosa. *Imunidades Contra Impostos na Constituição Anterior e sua Disciplina mais Completa na Constituição de 1988*. 2a. edição. São Paulo: Saraiva, 1992, pag. 78.

*que o afastamento da imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela administração tributária”.*²³

Tal entendimento, no sentido de uma interpretação mais ampliativa – com a qual concordamos, foi sumulado pelo Supremo Tribunal Federal, conforme texto transcrito abaixo:

“Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.” Súmula Vinculante 52.

O Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 237.718, dentre outros, também reconheceu da imunidade de IPTU:

“Imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais.
No mesmo sentido: AI 553.720/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes; RE 365.242/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence; RE 302.800/SP, Rel. Min. Cezar Peluso.”

Neste julgamento, a discussão era sobre a locação de terreno de uma igreja para terceiros que estabeleceu um estacionamento no imóvel. Em seu voto a Ministra Ellen Gracie, acompanhando o voto do Relator, conclui com o seguinte comentário: *“Entendo que as finalidades essenciais das entidades beneficentes só conseguem ser atendidas exatamente pela utilização que fazem e pela obtenção de rendas através da locação desses patrimônios isentos.”*

As decisões tem alcançado também outros tributos como por exemplo tributação do ICMS sobre vendas esporádicas por parte de entidades sem fins lucrativos, buscando recursos

²³ AG.REG. no Recurso Extraordinário com Agravo, n. 985.156, Rio de Janeiro, Relator Ministro Luiz Fux.

para execução de suas atividades, conforme se observa no Recurso Extraordinário 210.251-2, julgado em 26 de fevereiro de 2003, que traz no voto do Ministro Nelson Jobim a defesa da imunidade em razão da necessidade de garimpo de recursos, por parte das entidades, para suprir seu orçamento e viabilizar suas atividades. O ministro menciona em seu voto que no caso da comercialização de produtos, por entidades sem fins lucrativos, “tem-se uma atividade comercial que lhe dá uma receita constante, e esta se destina exclusivamente e totalmente à sua atividade. A Constituição determinou que tudo que incidir sobre isso – porque ela se destina para aquilo – retira-se da tributação porque se vai investir isto onde? Vai-se investir numa atividade claramente obrigação do Estado.

Ainda neste sentido, o Supremo Tribunal Federal, em sede de liminar, suspendeu a aplicação do § 1º, do artigo 12 da Lei 9.532, de 10-12-1997 e, em julgamento final declarou a inconstitucionalidade formal e material de tal dispositivo que visava excluir a imunidade dos rendimentos e ganhos de capital, auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou renda variável, dentre outras decisões no mesmo sentido da interpretação ampla do dispositivo constitucional que versa sobre a imunidade das entidades sem fins lucrativos.

Resta claro que, o Poder Público por meio da União, Estados e Municípios não têm competência legislativa para instituir impostos sobre renda, patrimônio e serviços e contribuições sociais sobre tais entidades de direito privado, sendo inconstitucional a instituição de tributos para as entidades educacionais e também para as de assistência social, sem fins lucrativos, cabendo ao poder judiciário rechaçar toda a tentativa de tributação sobre “*patrimônio, a renda e os serviços*” das entidades alcançadas pela *Constituição Federal*.

3 AS INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS SEM FINS LUCRATIVOS

3.1 A natureza jurídica das instituições educacionais sem fins lucrativos

As instituições educacionais, no geral, são aquelas que promovem atividade de ensino que é um dever do Estado, e um direito garantido pela Constituição Federal, conforme se observa na letra do artigo 205, da Lei Maior que declara a educação como ***direito de todos e dever do Estado e da família***, devendo ser a mesma desenvolvida pelo Estado em parceria com toda a sociedade, buscando o crescimento individual para se ter o pleno desenvolvimento da nação.

Uma vez que o Estado não consegue desempenhar tal atividade de forma suficiente para abarcar o direito garantido a “todos”, aprouve ao poder constituinte outorgar a imunidade a tais instituições como forma de proteção às mesmas, para o exercício da atividade educacional, desde que não haja finalidade de lucro, com o intuito de alcançar o já mencionado objetivo final do Estado que é a dignidade humana.

Vale registrar a diferenciação apresentada por Yoshiaki Ichiara, no que diz respeito às instituições educacionais que tem direito ao gozo da imunidade constitucional no sentido de que a *“diferença fundamental entre estabelecimento de ensino (particular) e instituições de educação, não está no conteúdo programático de ensino nem na natureza jurídica de sua constituição, mas na destinação do resultado, isto é, com ou sem fins lucrativos.”*²⁴

Cabe aqui um destaque com relação a questão do “sem fins lucrativos”, isso não significa dizer que a instituição deva prestar todos os serviços de forma gratuita. De acordo com os Professores Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto²⁵: *“É instituição sem fins lucrativos toda entidade que não tenha por objetivo distribuir os seus resultados, nem o de fazer retornar seu patrimônio às pessoas que a instituíram”*. Não há proibição legal da cobrança pelos serviços que prestam, ainda que comumente sejam oferecidas bolsas de

²⁴ ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000, p. 260 e 261.

²⁵ BARRETO, Aires F., BARRETO, Paulo Ayres, *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*, 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, pag. 17.

estudos por parte das entidades educacionais, o que temos que ter em mente, no caso da imunidade, é a proibição de objetivo lucrativo por parte destas instituições, que se materializa, fixe-se bem, com a distribuição de lucro obtidos pelas mesmas.

Na mesma esteira ensina o Professor Luciano Amaro que *“quando se fala em entidade sem fim lucrativo, quer-se significar aquele cujo criador (ou instituidor, ou mantenedor, ou associado, ou filiado) não tenha fim de outro para si, o que, obviamente, não impede que a entidade aufera resultados positivos (ingressos financeiros, eventualmente superiores às despesas) na sua atuação.”*²⁶

E mais, nos clareia com a simples e brilhante explanação sobre lucro que é “conceito afeto à noção de empresa” que tem por finalidade justamente a aferição monetária positiva para retorno ao seu criador ou investidores. Por sua vez a entidade sem fins lucrativos empresa não pode ser considerada, justamente por lhe faltar este objetivo final do lucro, uma vez que a mesma tem por essência atingir uma finalidade altruísta.

O direito à imunidade das entidades de educação deriva da incapacidade contributiva destas instituições, sendo necessária a aplicação deste princípio constitucional para se garantir a justiça tributária. Até porque se, ao contrário, houvesse alcance de exação tributária a estas instituições, as mesmas não poderiam arcar com as despesas existentes para seu efetivo funcionamento e prestação de serviços.

Resta claro que a garantia constitucional à imunidade não está relacionada somente à atividade educacional exercida pela instituição, devendo a mesma imperativamente não possuir propósito lucrativo na execução de sua atividade fim: a educação.

²⁶ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Editora Saraiva, 2005, pag.156.

3.2 *Requisitos necessários para o direito à imunidade das entidades educacionais sem fins lucrativos*

Como visto a cima, o legislador constituinte teve por objetivo, quando da instituição da regra de imunidade, incentivar e proteger as instituições que atuam de forma a complementar as atividades cabentes ao Estado na área de educação - artigos 205 a 214, da Constituição Federal – foco do nosso trabalho; bem como nas atividades de assistência social, com intuito de proporcionar a todos direito à ciência e à educação, promovendo o desenvolvimento das pessoas, de forma a exercer plenamente a cidadania.

De acordo com o artigo 150, inciso IV, alínea c, da nossa Constituição é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a criação de tributos sobre patrimônio renda ou servidos das instituições de educação “sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”. Mais que lei? E mais, que requisitos? É o que passaremos a apresentar a seguir:

Com relação à lei, temos que nos remeter ao artigo 146, inciso II, da Carta Magna, que prevê a Lei Complementar, como veículo competente para legislar sobre a matéria que venha a “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Nas palavras do Professor Sasha Calmon: “a regra imunizatória é, todavia, not enforcing ou not self executing, como dizem os saxões, ou , ainda, não bastante em si, como diria Pontes de Miranda. Vale dizer, o dispositivo não é auto-aplicável e carece de acréscimo normativo, pois a Constituição condiciona o gozo da imunidade a que sejam observados os requisitos da lei.”²⁷

Tal disposição expressa não deixa dúvida que a lei referenciada no artigo 150 é a Lei Complementar, o que nos leva ao encontro da Lei 5.172/1966, o Código Tributário Nacional, sendo este o diploma legal eleito constitucionalmente para regular as ditas limitações ao poder de tributar.

²⁷ COELHO, Sasha Calmon Navarro. *Imunidades Tributárias*. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, pag.229.

Ainda há que se levar em consideração a ligação existente entre o artigo 146, II que disciplina a lei complementar como competente para regular matéria relacionada às *limitações constitucionais ao poder de tributar*”, e o nome do Título VI, onde se encontra o artigo 150, supra mencionado, qual seja: *Das Limitações do Poder de Tributar*. Ora, melhor confirmação não se faz necessária, a nosso ver.

Em razão da disposição constitucional existente, não podem as normas, posicionadas abaixo da Regra Maior, buscarem modificar, ampliar ou diminuir o conjunto de regras imunizantes lá estabelecidas, sob pena de findar-se com a declaração de inconstitucionalidade.

Pois bem, chegamos aos requisitos mencionados no artigo 150, IV, c, da Lei Maior, os quais, como vimos, estão disciplinados na lei complementar 5.172/1966, Código Tributário Nacional, que dispõe sobre tais regras nos seus artigos 9º, IV, c, que reprisa a regra imunizante constante na Constituição, disciplinando a vedação dos entes da federação na instituição de tributos.

Além do artigo 9º, temos o artigo 14 do mesmo diploma onde encontramos os requisitos da não distribuição de renda, da aplicação de recursos na manutenção de suas finalidades sociais e a obrigação da escrituração de sua contabilidade de forma a prestar contas ao ente federativo competente.

Temos aqui explicitados todos os requisitos necessários para a caracterização de uma Instituição Educacional sem fins lucrativos, detentora de imunidade constitucional, sendo que tais requisitos dispostos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, devem ser atendidos para se ter a aplicabilidade da norma constitucional.

Destarte ensinamento de Kiyoshi Harada que vem acrescentar sobre a questão dos requisitos estabelecidos esclarecendo que “*essas exigências só poderiam ser aquelas tendentes a preservar o objetivo da imunidade, que é atrair as instituições ou entidades beneficentes para secundar a ação do Poder Público, sem qualquer intuito lucrativo, isto é sem desvio da finalidade institucional. Portanto, os requisitos legais ou exigências legais*

*referem-se aos meios adequados para assegurar a efetiva consecução da finalidade institucional das entidades imunizadas, a fim de evitar locupletamento ilícito de seus membros e administradores.”*²⁸

Deve-se aqui acentuar que o legislador ordinário não pode impor outros requisitos às Instituições Educacionais, com a finalidade de interferir na caracterização da imunidade que é alcançada com o preenchimento do Código Tributário Nacional (Lei Complementar). Cabe sim a lei ordinária, quando o caso, disciplinar a constituição e funcionamento de tais entidades, sem adentrar ao campo da regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Para o Professor Sacha Calmon, é imperativa a proibição da instituição de outros requisitos, por parte de entes federativos, além dos que já fixados na lei complementar competente (CTN), defendendo ainda que independe o “*gozo da imunidade de requerimento ou petição. O imune, enquadrando-se na previsão constitucional, observados os requisitos, tem, desde logo, direito.*” Continua seu raciocínio, com o qual concordamos, explicando que: “*não pagará imposto, desnecessária autorização, licença ou alvará do ente político cujo exercício da competência está vedado (a imunidade se abre para as duas pessoas: à jurídica de direito público, titular da competência impositiva, proíbe o exercício da tributação; ao imune, assegura-lhe o direito de não ser tributado).*”²⁹

Bom seria a prática vivenciada de acordo com as palavras do Professor Sasha Calmon, pena que habitam em terra distante da realidade vivida por tais instituições que precisam “provar” quem são – apesar de seus atos constitutivos – além de enfrentarem toda a morosa burocracia das repartições administrativas a fim de tentar, pois não garantia à procedência do pedido, apesar de direito líquido firmado na Constituição do Brasil, o que leva tais instituições a serem obrigadas a entrar na estatística do Conselho Nacional de Justiça, contribuindo com o parque de ações onde se busca, por meio do Poder Judiciário, o reconhecimento de direito que lhe pertence.

²⁸ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas, 2013, pag. 393.

²⁹ COELHO, Sasha Calmon Navarro. *Imunidades Tributárias*. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, pag.231.

Importante reiterar que as instituições educacionais tem a imunidade concedida pela Constituição Federal, tendo o Código Tributário Nacional a função de regulamentar tal benefício, conquanto estabelece os requisitos a serem alcançados pelas pessoas imunizadas não se podendo tolher tal direito por via de legislação ordinária e muito menos por meio de atos normativos.

4 O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES - IPVA

4.1 Breve histórico e natureza jurídica do IPVA

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, surgiu em 1985, por meio da Emenda Constitucional n. 27 que deu ao artigo 23, III, da Emenda Constitucional n.1/69 que disciplinava a competência dos Estados e do Distrito Federal para criação de imposto, entre outros, sobre propriedade de veículos automotores, sendo à época vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos, nascia então o IPVA que surgiu no cenário fiscal para substituir a Taxa Rodoviária Única, que era cobrada (também pelos estados) quando do licenciamento dos veículos.

Como a regra que impõe que os impostos só podem ser cobrados pelo ente competente quando definido em linhas gerais por Lei Complementar, foi instituída pelo artigo 146, da Constituição de 1988, a legislação referente ao IPVA foi recepcionada mesmo sendo disciplinada em lei ordinária, quando da transição entre as Constituições de 1969 e 1988. Por esta razão o IPVA não é tributo regulamentado pelo Código Tributário Nacional e sim pela legislação ordinária estadual.

Atualmente, no Estado de São Paulo, a Lei que disciplina o IPVA é a 13.296 de 23-12-2008, que revogou a lei 6.606 de 20-12-1989, diploma que será usado como base neste trabalho. A nova lei é objeto de discussão de constitucionalidade (ADIN), ainda pendente de julgamento.

Pois bem, o IPVA tem natureza jurídica de imposto sobre patrimônio, no caso sobre veículos automotores, que de acordo com o anexo I do Código de Trânsito Brasileiro, lei 9.503/1997, é *“todo veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que*

serve normalmente para transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico)”, sendo também caracterizado por ser um imposto real, considerando que o que se leva em consideração é o bem e não o sujeito passivo da relação.

Em se tratando de imposto real, cabe apresentar a lição de Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva Martins, que nos ensina que *“nos impostos reais o lançamento tributário é realizado independentemente de se tratar o sujeito passivo de pessoa física ou jurídica e de ter ou não grande fortuna. O lançamento tributário é realizado exclusivamente em função do bem tributado, no caso em espécie, de veículo automotor.”*³⁰

Em suma: IPVA é o Imposto sobre a propriedade de Veículos Automotores, tendo por contribuinte o proprietário de veículo, cobrado anualmente e devendo ser pago pelo proprietário ou responsável, tendo por base de cálculo o valor venal do veículo, de acordo com tabela publicada anualmente pela Secretaria da Fazenda Estadual.

De acordo com o site da Secretaria da Fazenda do Governo do Estado de São Paulo, a receita do IPVA é partilhada entre o Estado (50%) e o Município (50%) onde o veículo é licenciado e destina-se ao financiamento de serviços básicos à população (saúde, educação, transporte, segurança, habitação, etc.).

4.2 A Regra Matriz de Incidência Tributária do IPVA

Antes de adentrarmos à Regra Matriz de Incidência Tributária - RMIT própria do IPVA, se faz oportuno esclarecer seu conceito, natureza e critérios, afim de ser base para o estudo proposto.

³⁰ MARTINS, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*, Coordenação Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, pag. 788.

A regra-matriz de incidência tributária é um esquema lógico-semântico que traduz os componentes das normas, transparecendo o conteúdo normativo de qualquer norma jurídica. É também norma tributária em sentido estrito, tal como vem definido no art. 3º do CTN. A questão ambígua relacionada à regra-matriz se resolve com o momento/motivo de seu uso. Como esquema, para se analisar as significações na construção da norma jurídica. Como norma em sentido estrito, é o preenchimento dos elementos da regra, concretamente, dando “vida efetiva” à norma tributária.

Trata-se de precioso instrumento dissecante de normas jurídicas por intermédio do qual podemos avaliar a norma jurídica instituidora de tributos e identificar, quando houver, irregularidades e até mesmo inconstitucionalidade em sua estrutura.

Tal regra tem importante função no estudo dos tributos vez que por meio da mesma se é possível dissecar a norma jurídica instituidora de tal ordem a fim de se estabelecer elementos essenciais para sua efetiva concretização no mundo social. Com isso, temos já explicitado a função da dita regra sendo esta a materialização da norma antes em estado hipotético, surgindo a obrigação jurídico tributária.

Para professora Aurora Tomazini³¹ o esquema lógico da regra-matriz possui duas funções, quais sejam: 1) *delimitar o âmbito da incidência normativa*, e 2) *controlar a constitucionalidade e legalidade normativa*. Em sua obra, a professora nos esclarece que o esquema “*possibilita ao intérprete determinar o âmbito de incidência da norma jurídica e identificar com precisão a ocorrência do fato hipoteticamente previsto e a relação a ser instaurada juridicamente.*”

Tendo por certo que se trata de norma jurídica em sentido estrito prescritiva, visto que por meio do mínimo irreduzível do deôntico, em uma estrutura de hipótese e condição, se manifesta nos elementos essenciais obrigatórios para a concretização do dever ser (deôntico)

³¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: O Construtivismo Lógico-Semântico* – São Paulo: Noeses, 2014. pags. 418/419.

na norma jurídica tributária instituidora do tributo, definindo o campo de incidência do tributo, ou seja, descrevendo fatos e estipulando os sujeitos da relação jurídico tributária, como também os termos que norteiam a cobrança da exação.

Neste sentido também escreveu o Professor Eduardo Jardim no que nos acrescenta tratar a Regra Matriz de instrumento que “propicia ao estudioso penetrar na contextura interior da norma jurídica e, assim, compreende-la em sua intimidade, desvendando os seus meandros e abrindo espaço para contrastear a norma em abstrato com a norma de direito positivo, proporcionando aquilatar com rigor toda a dimensão da norma examinada.”³²

A regra-matriz de incidência tributária descreve uma hipótese de incidência (antecedente) a qual, caso se encaixe a determinado acontecimento concreto, dará ensejo ao conseqüente descrito na norma. Assim, há incidência do tributo quando a hipótese tributária contida na regra-matriz de incidência tributária coincide com um fato jurídico tributário.

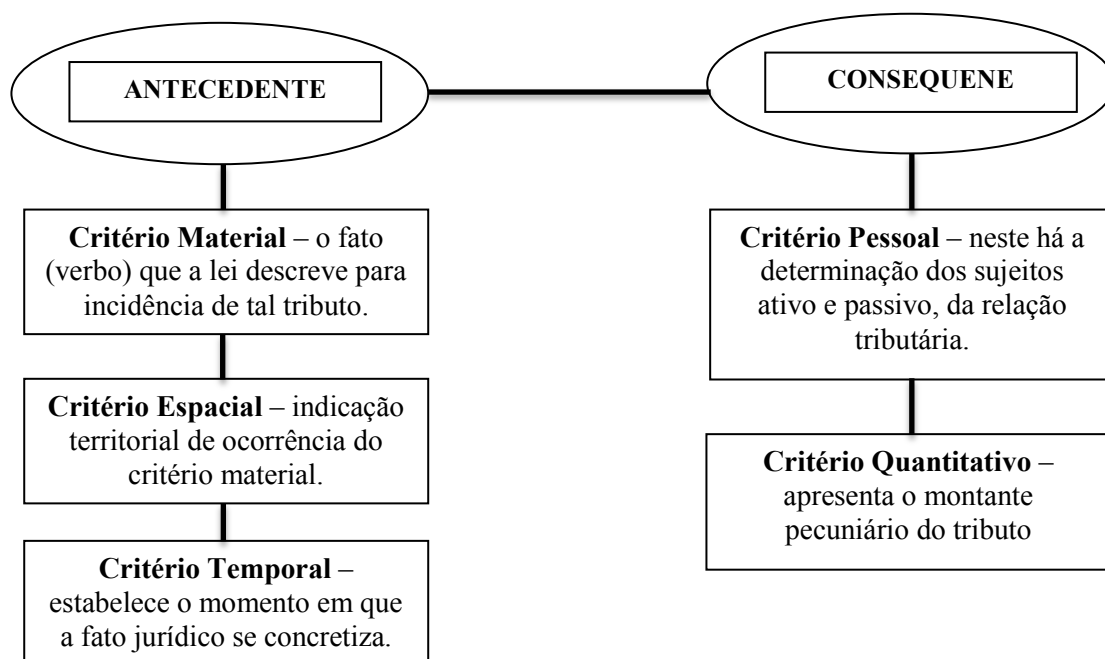
Com relação ao antecedente: a “hipótese ou descritor” se trata de proposição descritiva de um fato hipotético, o qual, uma vez vertido em linguagem competente, desencadeará os efeitos indicados no conseqüente. É composto pelos critérios: material, temporal e espacial.

Diferentemente, no conseqüente temos a regulamentação da conduta, onde são descritos direitos e obrigações para o indivíduo que se identifica com o acontecimento previsto como fato jurídico tributário. É composto pelos critérios: pessoal (sujeito ativo x sujeito passivo) e quantitativo (base de cálculo x alíquota).

Com isso, temos que a hipótese de incidência descreve legalmente o fato e o conseqüente reúne os elementos da relação jurídica tributária, sujeitos ativo e passivo e objeto da obrigação (como se calcula e o que deve ser pago).

³² JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Noeses. 2013, pag. 39

Desta forma, a regra matriz de incidência tributária é composta por duas fases, com critérios próprios e definidos, conforme esquema abaixo:



Desta forma temos, de forma sucinta, cada um dos critérios existentes na RMIT:

Critério material –tem a função de tipificar a espécie criada, fornecendo as características capazes de individualizá-la em relação a todas as demais, é o núcleo da descrição fática.

Critério temporal – identifica o momento de em que se considera ocorrida à situação fática, momento esse que faz surgir a obrigação tributária no tempo.

Critério espacial – identificação do lugar onde deve ocorrer o fato, para que tenha efeito de fazer nascer a relação jurídica tributária.

Critério Pessoal – identificação dos sujeitos (ativo e passivo), que irão compor a relação jurídica tributária.

Critério Quantitativo – apuração de quantia, mediante delimitação de uma base de cálculo e respectiva alíquota.

4.3 Regra Matriz do IPVA

Agora, no que tange ao IPVA, tributo objeto do presente estudo, vemos que a Constituição Federal, elegeu os Estados e Distrito Federal como entes competentes para instituição do imposto, conforme previsão no artigo 155, I, “c”.³³

Cabe aos Estados e ao Distrito Federal, além de observarem a regra matriz constitucional para o exercício de sua competência tributária, também observar as normas gerais e definições estabelecidas pelo Código Tributário Nacional acerca do ITBI, contidas nos artigos 35 ao 38 e artigo 42.

Com isso temos a esquematização da RMI, na seguinte ordem:

Hipótese de incidência do IPVA

- Art. 155, I, c da Constituição Federal – competência dos estados e do Distrito Federal;
- Lei 13.032/08 do Estado de São Paulo.

Critério material: Ser proprietário de veículo automotor

Critério espacial: Qualquer lugar do território estadual

Critério temporal: Fixado pela legislação Estadual

³³ Art. 155. *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instruir:*

I – impostos sobre

c) propriedade de veículos

De acordo com a Lei nº 13.296/08, no artigo 3º: *I - no dia 1º de janeiro de cada ano, em se tratando de veículo usado; II - na data de sua primeira aquisição pelo consumidor, em se tratando de veículo novo.*

Critério pessoal: Sujeito ativo: Estados e Distrito Federal
Sujeito passivo: proprietário ou responsável

Critério quantitativo: Base de cálculo: valor venal do veículo, de acordo com tabela publicada anualmente pela Secretaria da Fazenda Estadual, de acordo com o artigo 7º, Lei 13.296/2008. Alíquota aplicável de acordo com o artigo 9º da lei do IPVA, variando entre 1,5 a 4% de acordo com as especificações dispostas nos incisos do citado artigo.

5 OS REQUISITOS E PROCEDIMENTOS PARA RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE DO IPVA DOS VEÍCULOS AUTOMOTORES DE ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

5.1 Hipótese de Incidência Tributária e os requisitos legais

Como já examinamos, a hipótese de incidência tributária do IPVA é a propriedade de veículo automotor. Passemos agora a discorrer sobre a imunidade das entidades educacionais sem fim lucrativo.

Como também já analisado, as entidades educacionais sem fins lucrativos fazem jus à imunidade constitucionalmente garantida, sobre o IPVA o que, em tese, deveria ocorrer de forma automática.

A justificativa para a configuração e concessão do direito à imunidade nasce justamente na percepção, no caso do poder constituinte, de que a sociedade é formada por diversidade de grupos e a necessidade de se alcançar, no caso por meio da educação, a igualdade sócio, político e econômica foco do Estado Democrático de Direito.

Ocorre que, na prática, para que haja reconhecimento de tal imunidade, é necessário que a entidade formule o competente Requerimento para Reconhecimento de Imunidade Tributária perante a Fazenda do Estado de São Paulo, por meio de posto fiscal competente. No requerimento, a interessada deve demonstrar o preenchimento dos requisitos legalmente estabelecidos.

Pois bem, os requisitos legalmente exigíveis são aqueles estipulados no Código Tributário Nacional, em seu artigo 14, que em suma são:

- não distribuir parcela de seu patrimônio ou de suas rendas em hipótese alguma;
- aplicar a totalidade de seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais, que serão aqueles previstos em seus estatutos ou atos constitutivos; e
- manter seus livros fiscais escriturados em perfeita ordem.

Pois bem, a lei 13.296/2008, que disciplina o tratamento tributário do Imposto em estudo, estabeleceu, em seu artigo 12, que ao Poder Executivo caberia disciplinar o procedimento para o reconhecimento das imunidades, o que o fez por intermédio do Decreto 59.954/2013, onde restou previsto, em seu artigo 2º, inciso IV, que a imunidade das instituições de educação deverá ser reconhecida por despacho da autoridade administrativa em requerimento com o qual o interessado comprove o preenchimento das condições previstas em lei e o cumprimento dos requisitos.

O artigo 3º. do Decreto trata do Cadastro de Contribuintes do IPVA, no qual deveria conter a classificação de PESSOA IMUNE, no caso das pessoas citadas no artigo 2º, o que tornaria mais fácil o procedimento administrativo. Porém como tal cadastro ainda não está totalmente em funcionamento, o restou consignado, no parágrafo único do artigo 3º que ao não ter automaticamente reconhecida a imunidade, deverá o proprietário apresentar requerimento nos termos do disposto no artigo anterior, transcrito acima.

Até aqui, apesar de ainda não funcionar o dito cadastro de contribuinte do IPVA que automatizaria a imunidade das instituições educacionais sem fins lucrativos, obrigando que as mesmas procedam a requerimento administrativo para ter reconhecido seu direito constitucional, ainda havia nexos legislativo e procedimental.

Mas, não contente com o que já estava estabelecido, em 26 de fevereiro de 2015 foi publicada a Portaria CAT 27 (que sofreu alterações pelas Portarias CAT 114/2015 e 78/2016), para disciplinar o reconhecimento de imunidade (também isenção, dispensa de pagamento e restituição em sede de IPVA), trazendo em seu corpo os procedimentos administrativos para o contribuinte efetuar o pedido de imunidade, incluindo, com isso, novos requisitos a serem preenchidos pelos que almejam alcançar um direito que constitucionalmente já possui.

Eis que, a administração pública Estadual, no afã de sua necessidade arrecadatória, surge com norma administrativa (portaria) exigindo requisitos a mais, extrapolando os limites legais dos requisitos exigidos no Código Tributário Nacional, frise-se mais uma vez, sendo

este o único diploma legal vigente e competente disciplinar a matéria, conforme regra constitucional, criando desta forma imbróglio tamanho que tem obrigado às instituições se socorrem no judiciário a fim de ter garantido o direito a elas ofertado pela Carta Magna, pelos motivos expostos nos capítulos iniciais deste trabalho.

6 CASO PRÁTICO: A IMUNIDADE DO IPVA SOBRE VEÍCULOS AUTOMOTORES PARA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SEM FINS LUCRATIVOS

Diante de todo exposto e de forma a trazer para vida prática passamos a apresentar a forma como o atual parque legislativo instituído pela Fazenda Estadual de São Paulo, tem afetado a vida das instituições e, de forma, secundária o Judiciário do Estado.

Tomando por exemplo uma instituição educacional sem fins lucrativos, de grande atuação como **órgão auxiliar do Estado**, criada por intermédio de Decreto-Lei, ou seja, devidamente legalizada, que aplica suas rendas no País para os devidos fins, prestando contas de sua contabilidade ao Tribunal de Contas da União, sendo dispensada de impostos e deles declarada imune, pelo artigo 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal, imunidade esta, insuscetível de ser recusada.

Ao adquirir veículos automotores, que são utilizados para suas finalidades essenciais, conforme preestabelecido em Estatuto da instituição, procede com o pedido administrativo de reconhecimento perante o Posto Fiscal competente, tudo de acordo com a legislação em vigor.

Até a revogação da lei 6.606/1989 bem como da Portaria CAT 56/96 a Delegacia Regional Tributária da Capital – DRTC-II, da Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda, reconhecia a imunidade tributária, requerida por meio de procedimento padrão e apresentação dos documentos que comprovavam a imunidade constitucional da instituição.

Porém, atualmente, destarte a mudança no cenário normativo e implantação de novas regras e requisitos que, repita-se, extrapolam ao *mandamus* da Carta Magna, as instituições não tem conseguido, pelo procedimento sempre utilizado, conseguir a concessão de imunidade do IPVA sobre veículos adquiridos, correndo também o risco de ver tais débitos inscritos em dívida ativa – o que traria prejuízo ainda maior – obrigando estas instituições a buscar socorro no poder judiciário, já tão abarrotado de causas, tendo ainda que arcar com o ônus do custo da demanda (custas judiciais e honorários advocatícios), certamente dispensáveis, não fosse tal discrepância.

Guardada a premissa de que a instituição preenche todos requisitos legalmente estabelecidos, com a realização de seus objetivos institucionais, aplicação de todas suas rendas no Brasil, mantendo escrituração regular, prestando contas da aplicação de seus recursos, e, finalmente, não distribuindo qualquer parcela de suas rendas a título de lucro, conclusão não poderia ser outra se não a procedência automática de seu pedido administrativo de reconhecimento de imunidade, ainda que para isso seja necessário realizar o estabelecido protocolo de pedido acompanhado de documentos, perante o Posto Fiscal competente.

O que acontece, na prática, é que a instituição ao apresentar seu requerimento com pedido de reconhecimento da imunidade, a que faz jus, é surpreendida com uma notificação solicitando apresentação de documentos (aqueles estipulados pela Portaria CAT 27), os quais não possui e nem deveria possuir vez que vez que goza da mais ampla imunidade tributária, de acordo com o que preceituava o art. 19, III, “c”, da Constituição Federal promulgada em 1969, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, e com o que preceitua o Artigo 150, VI, “c”, da Carta Constitucional em vigor.

6.1 Jurisprudência

Importante mencionar que a matéria de imunidade relacionada às instituições de ensino encontra-se pacificamente consolidada pelo Poder Judiciário, nos termos das decisões adiante referidas, todas com transito em julgado.

A MM. Juíza da 7ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo/SP, acertadamente, CONCEDEU A SEGURANÇA almejada, no mandado de segurança processado sob o nº 1211/053.03.020098-1, contra atos manifestamente inconstitucionais do Sr. Diretor Executivo da Administração Tributária da Capital, pleiteando o reconhecimento de sua imunidade tributária ao recolhimento do IPVA, em relação à aquisição de veículos automotores, reconhecendo a imunidade tributária do Senac, determinando assim, que a autoridade

impetrada abstenha-se de exigir deste o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, sobre os dezessete veículos descritos na inicial, cuja decisão transitou em julgado. Vejamos:

“(…).

O SENAC foi instituído pelo Decreto-Lei nº 8.621/46, cujo artigo 7º conferiu-lhe isenção tributária: ‘Os serviços de caráter educativo, organizados e dirigidos pelo SENAC, ficarão isentos de todo e qualquer imposto federal, estadual ou municipal. Parágrafo Único – Os governos estaduais e municipais baixarão os atos necessários à efetivação da medida consubstanciada neste artigo’.

A Constituição Federal vigente assegurou a imunidade tributária sobre ‘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’ (artigo 150, inciso VI, alínea ‘c’, da Constituição Federal), ressaltando em seu §4º que ‘As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.’

Tais diretrizes foram mantidas no artigo 9º, inciso IV, alínea ‘c’, e no artigo 14, ambos do Código Tributário Nacional.

A negativa da autoridade impetrada funda-se no não atendimento das exigências da Lei Estadual nº 6.606/89 e artigo 2º da Portaria CAT 56/96, além das elencadas no Código Tributário Nacional.

Conquanto a ‘legislação tributária’ compreenda as Portarias, por força do artigo 96 do Código Tributário

Nacional, e possa a legislação infraconstitucional regulamentar as exigências para o reconhecimento da imunidade, no caso em tela, em se tratando de entidade paraestatal, regularmente criada por lei específica, o impetrante estava dispensado de apresentar a Declaração de Utilidade Pública Estatal.

Note-se que o indeferimento administrativo deu-se por conta desta única exigência (fls. 118).

(...)

Não bastasse, a imunidade tributária dos serviços sociais autônomos vem sendo afirmada pela jurisprudência:

‘ IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – SESC – ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS – ART. 150, VI, ‘C’, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. VERBA HOONORÁRIA – MINORAÇÃO.

(...)

*Isto posto e por tudo o mais que dos autos consta **CONCEDO A SEGURANÇA para reconhecer a imunidade tributária do impetrante, abstendo-se a autoridade impetrada da prática de ato de exigência do IPVA, sobre os dezessete veículos declinados na inicial** (fls. 03/07)*

(...)” (Impte.: Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC; Impdo.: Diretor Executivo da Administração Tributária da Capital - DEAT; Processo nº 1211/053.03.020098-1; 7ª Vara da Fazenda Pública São Paulo/SP – g.n.)

Na mesma esteira, no mandado de segurança processado sob o nº 00081335-71.2005.8.26.0000, com igual objeto de pretensão judicial, qual seja o reconhecimento da imunidade a que faz jus, o impetrante teve seu pedido deferido.

O MM. Juiz da 3ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo/SP, CONCEDEU A SEGURANÇA pleiteada, reconhecendo, de igual modo, a imunidade tributária do Senac, nos termos da decisão ora transcrita:

“ ...

Dispõe a Carta Magna, no artigo 150, inciso IV, ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

O Regulamento que instrui a inicial deixa claro que a impetrante é uma entidade educacional e de assistência social sem fins lucrativos, criada em conformidade com Decreto-Lei nº 8.621/46.

A imunidade das instituições de educação e de assistência social é condicionada. Existe exclusivamente a favor das instituições sem fins lucrativos.

A teor do que dispões o artigo 14 do Código Tributário Nacional compreende-se como entidade desprovida de fins lucrativos aquela que não distribui lucros e é obrigada a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção dos seus objetivos institucionais.

A escrituração contábil é o meio adequado, para demonstração de tais requisitos.

Conquanto não tenha a impetrante instruído a inicial com cópia do relatório e do demonstrativo de receita e despesa,

apresentou além de outros documentos, os quais tornam como certa a presunção “juris tantum”, de total satisfação dos requisitos legais estabelecidos no artigo 14 do Código Tributário Nacional e o cumprimento da finalidade para a qual foi instituída, mantendo-a sob a imunidade subjetiva.

A lei não pode acrescentar requisitos a serem atendidos, pelas instituições de educação e de assistência social, além daqueles já estabelecidos na Carta Magna.

A Portaria CAT nº 56/96 extrapola os requisitos sem os quais não se vislumbra a hipótese de imunidade tributária, à luz do quanto disposto ela Constituição Federal.

Basta que as aludidas instituições não tenham fins lucrativos.

A impetrante presta contas das aplicações de seus recursos ao Tribunal de Contas da União.

Não há suspeita de que o recurso do SENAC esteja sendo empregado com desvio de finalidade, com falta de observância do disposto no artigo 34 do Regulamento.

Na esteira da r. manifestação ministerial, era desnecessária a apresentação da Declaração de Utilidade Pública Estadual, uma vez que a impetrante constitui entidade paraestatal criada por lei específica.

A situação jurídica da impetrante subsume-se à hipótese do artigo 150, inciso IV, da atual Carta Magna.

Deve, pois ser alcançada pela imunidade oponível contra a Impetrada.

Em face do exposto, concedo a SEGURANÇA, nos termos do pedido e declaro extinto o processo com supedâneo no artigo 269, inciso I, do Código de Processo Civil.”

(Impte.: Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC; Impdo.: Diretor Executivo da Administração Tributária da Capital - DEAT; Processo nº 0081335-71.2005.8.26.0000; 3ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo/SP – g.n.)

Tal sentença proferida foi confirmada em segunda instância, em sede de Recurso de Apelação, processado perante o Tribunal de Justiça de São Paulo, em conformidade com Acórdão registrado sob nº 2011.0000217879 no qual o Exmo. Sr. Relator Desembargador inclusive cita outras decisões na mesma instância:

...

“De resto, no tocante à matéria de fundo, impõe-se reconhecer que a r. sentença recorrida encontra-se em harmonia com os seguintes precedentes desta Corte:

“Apelação Cível - Mandado de Segurança - IPVA - Reconhecimento de imunidade tributária Segurança concedida. Recurso Oficial - Não conhecido, nos termos do disposto no artigo 475, §2º. do CPC. Recurso voluntário da Fazenda que busca a denegação da segurança -Inadmissibilidade - Entidade educacional e de assistência social, sem fins lucrativos - Imunidade tributária prevista no artigo 150, 'c', VI, da CF r. Sentença mantida - Recurso oficial não conhecido - Recurso voluntário desprovido (Apelação nº 994.06.151673-8, Rel. Des. Sidney Romano dos Reis)”.

“Mandado de segurança SENAC Pagamento de IPVA Imunidade tributária Reconhecimento Necessidade Recurso provido” (Apelação nº 457.370.5/4-00, Rel. Des. Ferraz de Arruda). “IPVA Entidade Educacional e de Assistência Social, sem fins lucrativos Imunidade tributária Admissibilidade Art. 150, c, VI, da CF e art. 14 do CTN Limitação constitucional ao poder de tributar que somente deve ser regulada por lei complementar Impossibilidade de prevalência de disposições contidas em Portarias Imunidade reconhecida Sentença concedida Recursos não providos” (Apelação nº 594.176.5/9-00, Rel. Des. Urbano Ruiz).

No caso em exame, incorporados os fundamentos supracitados, desnecessário acréscimo para a manutenção da r. sentença recorrida, nos termos, aliás, do disposto no artigo 252 do Regimento Interno desta Corte.

Ante o exposto, pelo meu voto nego provimento aos recursos, para manter a r. sentença recorrida, também por seus próprios e jurídicos fundamentos. “

(Apelação / Reexame Necessário nº 0081335-71.2005.8.26.0000, Apte. Fazenda do Estado de São Paulo e Juízo “Ex Officio; Apdo: Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial – Senac – g.n.).

7 CONCLUSÃO

O conceito de imunidade é definido de várias formas, por vários e renomados doutrinadores, mas a conclusão que se tem é que a imunidade é efetivamente a limitação do poder de tributar imposta pela Lei Maior do nosso Estado, ao legislador infraconstitucional, não podendo o mesmo instituir tributos sobre tais situações ou pessoas, elencadas na Constituição.

A simples proibição de lançar imposto sobre o patrimônio, rendas e serviços de determinadas pessoas não esgota, como se sabe, o conteúdo e o alcance do instituto da imunidade tributária, pois o objetivo final do legislador constituinte é, como sempre foi, mais amplo. Tal limitação imposta ao legislador infraconstitucional, não confere um privilégio nem representa um favor às pessoas alcançadas pela regra, é sim um instrumento da realização de um objetivo, explicitamente proclamado, de realizar valores fundamentais, tais como a dignidade da pessoa humana, a erradicação da pobreza e da marginalização, bem como a busca por reduzir as desigualdades sociais e regionais, valores claramente definidos pela Constituição ou que resultem, ainda que implicitamente, do sistema por ela organizado.

Neste sentido, a vedação de tributar um templo religioso tem como escopo assegurar a liberdade de consciência e de crença e a prática da religião, elevados pela Constituição à categoria de direito fundamental do cidadão, impedindo que o poder de tributar crie embaraços ao exercício do culto. A imunidade que gozam livros, jornais e periódicos, busca proteger a liberdade de imprensa e a da manifestação do pensamento, também incluídas na relação dos direitos individuais. Também a imunidade dos partidos políticos resguarda a autonomia e independência de entidades indispensáveis à defesa da ordem democrática, integrantes da organização do próprio Estado. E, a imunidade recíproca, das pessoas de direito público, por sua vez, preserva a harmonia da convivência federativa.

Da mesma forma acontece com as instituições de educação e de assistência social que fazem jus à imunidade uma vez que reside no propósito de estimular a sua atividade de educação e ensino, também considerada como fundamental pela Constituição.

As instituições educacionais sem fins lucrativos, aqui objeto do estudo, bem como as instituições de assistência social, que atenderem aos requisitos do artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal, explicitados no artigo 14 do Código Tributário Nacional devem poder usufruir amplamente de sua imunidade tributária, devendo ser aniquiladas do sistema (seja pertencente ao ente federativo que for), toda e qualquer norma que introduza novos requisitos e exigências representando uma restrição inaceitável ao benefício da imunidade constitucionalmente assegurada.

E, finalizando, o ônus da prova em sentido contrário cabe ao Poder Público que possui o poder-dever de fiscalizar tais instituições e coibir quaisquer atos que possam configurar desvio de finalidade, a fim de garantir a aplicação justa de sua Lei Maior e garantir a harmonia sócio-política da nação.

Por todo exposto, é de se concluir que a decisão administrativa que indefere a imunidade sobre o IPVA de veículos automotores adquiridos instituições educacionais sem fins lucrativos, com base em legislação infraconstitucional que inova e acrescenta requisitos para declaração do direito, é inconstitucional.

8 *Bibliografia*

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Obra atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 7ª edição, 1997.
- BARRETO, Aires F., BARRETO, Paulo Ayres, *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*, 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: O Construtivismo Lógico-Semântico* – São Paulo: Noeses, 2014.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- COELHO, Sasha Calmon Navarro. *Imunidades Tributárias*. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2015.
- DERZI, Misabel. Anotações in BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense.
- GRECO, Marco Aurélio. *Imunidade Tributária*. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas, 2013.
- ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Noeses.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário Jurídico Tributário*. 6a. Edição. São Paulo: Dialética, 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.
- MARTINS, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*, Coordenação Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos*. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Imunidades Contra Impostos na Constituição Anterior e sua Disciplina mais Completa na Constituição de 1988*. 2a. edição. São Paulo: Saraiva, 1992.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967*. Tomo II. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1967.

SOUZA, Leonardo Marins de. *Imunidade Tributária Entidades de Educação & Ação Social*. 1ª Ed. Curitiba: Juruá Editora, 2002.

SOUZA, Leonardo Marins de. *Tributação do Terceiro Setor no Brasil*. São Paulo: Dialética.

TORRES, Ricardo Lobo. *Imunidades Tributárias*. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.