

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

WALTER ROGÉRIO SANCHES PINTO

**A IMUNIDADE SOBRE O ITBI NA AQUISIÇÃO DE IMÓVEL VAGO OU NÃO
EDIFICADO POR ENTIDADE EDUCACIONAL SEM FINS LUCRATIVOS**

São Paulo

2016

WALTER ROGÉRIO SANCHES PINTO

**A IMUNIDADE SOBRE O ITBI NA AQUISIÇÃO DE IMÓVEL VAGO OU NÃO
EDIFICADO POR 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 do Professor Doutor Charles William McNaughton.

São Paulo

2016

Agradecimentos

À Marcia, minha esposa e inseparável companheira, que sempre me motivou e apoiou em todos os momentos.

Ao Professor Dr. Charles McNaughton, por orientar este trabalho e também por suas aulas no COGEAE.

Aos meus colegas de COGEAE, André, César, Igor, Mauro e Valdir.

RESUMO

O presente trabalho versa sobre a imunidade sobre o ITBI - Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis na aquisição de imóvel vago ou não edificado por Entidade educacional sem fins lucrativos.

O tema proposto é assunto recorrente nos tribunais e sua relevância se destaca diante da divergência de interpretação entre as Municipalidades (Sujeitos Ativos) e as Instituições Educacionais sem fins lucrativos (Sujeitos Passivos), no reconhecimento dos requisitos que autorizam a imunidade sobre ITBI no caso concreto da aquisição de imóvel vago ou não edificado e a presunção de existência desses requisitos no momento da aquisição.

Serão analisados comparativamente os argumentos atualmente utilizados pela doutrina e jurisprudência para reconhecer a imunidade sobre ITBI nos limites do tema proposto.

Palavras chave: Imunidade Tributária. Instituição Educacional. Imóvel. ITBI.

ABSTRACT

This paper discusses immunity on ITBI - Tax on Transfer of Real Estate charged on the acquisition of vacant or unbuilt real state by an educational non-profit organization.

This theme is a recurring issue before the Courts and its relevance is connected to the divergence of interpretation between the Municipalities (Active subject) and the non-profit educational institutions (Passive subject), in recognition of the requirements that allow immunity on ITBI charged on the acquisition of vacant or unbuilt real state and the presumption of the existence of these requirements at the time of acquisition.

The arguments currently used by specialists and Court decisions to recognize the immunity of ITBI will be comparatively analyzed within the limits of the theme.

Key words: Tax immunity. Educational Institution. Real State. ITBI.

INTRODUÇÃO

Preliminarmente trataremos neste trabalho da natureza jurídica e conceito de imunidade tributária. Traremos algumas das definições dadas pelos mais ilustres tributaristas brasileiros e proporemos uma definição por meio de nossas próprias palavras. Diferenciaremos os conceitos de incidência, não incidência e imunidade.

Como restará demonstrado, seja qual for a definição escolhida pelo estudioso, é inegável que o conceito de imunidade é diretamente relacionado à competência tributária e, porque não dizer, a exclusão da competência ou limitação da competência do poder de tributar determinadas pessoas, bens e situações, porque a Constituição Federal assim determina.

Em seguida, analisaremos a imunidade tributária das instituições educacionais sem fins lucrativos, prevista no artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal, com ênfase no § 4º do mesmo artigo, para discorrer sobre a extensão e o significado das expressões patrimônio, renda e serviços e as finalidades essenciais.

No capítulo seguinte abordaremos o importante conceito da Regra Matriz de Incidência Tributária, o antecedente e o consequente, e os critérios de cada um. Posto esse conceito, apresentaremos a Regra Matriz de Incidência Tributária do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).

Por fim, trataremos dos critérios que autorizam o reconhecimento da imunidade sobre o ITBI nas aquisições de imóveis vagos ou não edificados por entidades educacionais sem fins lucrativos, abordando o requisito da vinculação ou destinação às finalidades essenciais do adquirente e a presunção de existência desses requisitos no momento da aquisição. Na ocasião, traremos importantes acórdãos sobre o tema e concluiremos nosso estudo.

SUMÁRIO

1 NATUREZA JURÍDICA E CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

- 1.1 *Conceito e definição de imunidade*.....08
1.2 *Incidência, não incidência e imunidade*.....11

2 FUNDAMENTO LEGAL DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

- 2.1 *Imunidade tributária das instituições educacionais sem fins lucrativos (artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal)*.....13
2.2 *O § 4º do artigo 150 da Constituição Federal: As expressões patrimônio, renda e serviços e as finalidades essenciais*19

3 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

- 3.1 *A Regra Matriz - Antecedente e Consequente*.....22
3.2 *Critérios do Antecedente: material, espacial e temporal*.....23
3.3 *Critérios do Consequente: pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e quantitativo (alíquota e base de cálculo)*.....24

4 A REGRA MATRIZ DO ITBI

- 4.1 *Critérios do Antecedente: material, espacial e temporal*.....27
4.2 *Critérios do Consequente: pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e quantitativo (alíquota e base de cálculo)*.....28

5 O RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE SOBRE O ITBI NAS AQUISIÇÕES DE IMÓVEIS VAGOS OU NÃO EDIFICADOS

- 5.1 *Hipótese de incidência tributária*.....31
5.2 *Momento da aquisição*31

5.3	<i>Vinculação ou destinação às finalidades essenciais: fator de presunção.....</i>	<i>31</i>
5.4	<i>Jurisprudência.....</i>	<i>33</i>
5.4.1	<i>O entendimento do Supremo Tribunal Federal com relação à imunidade do ITBI.....</i>	<i>35</i>
6	CONCLUSÃO.....	41
7	BIBLIOGRAFIA.....	43

1. NATUREZA JURÍDICA E CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

1.1 Conceito e definição de imunidade

O conceito de imunidade comporta uma série de definições, trazidas pelos mais conceituados tributaristas pátrios. Embora haja diferenças em termos de definição, impera o consenso geral e que a imunidade reflete uma efetiva limitação do poder de tributar imposta pela Constituição Federal¹.

Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto entendem que: *“as imunidades tributárias são, portanto, matéria pertencente à disciplina constitucional da competência. Configuram as mais importantes ‘limitações constitucionais ao poder de tributar’, como indelevelmente batizadas por Aliomar Baleeiro.”*

Ao tratar das definições propostas pelos doutrinadores, Misabel Abreu Machado Derzi² propõe o seguinte resumo do posicionamento geral:

“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”.*

É importante dizer que imunidade é um conceito criado pela doutrina tributária, já que a Constituição não traz a definição do que seria imunidade. Aliás, a palavra imunidade sequer consta do texto constitucional.

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

² BALEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Obra atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 7ª edição, 1997.

De acordo com a parte mais relevante da doutrina, o conceito de imunidade tributária pode ser dividido em três classes distintas, quais sejam: limitação constitucional às competências tributárias; exclusão ou supressão do poder de tributar; e comando constitucional que impede a incidência tributária – hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada³.

O Professor Paulo de Barros Carvalho⁴ 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 expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Cabe trazer as definições de outros ilustres juristas, senão, vejamos:

O brilhante Hugo de Brito Machado define a imunidade como o *“obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune na pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação de competência.”*⁵

Luciano Amaro, por sua vez, diz que a imunidade seria 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.”*⁶

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 172.

⁴ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Op., cit., p. 185.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 20ª edição revista atualizada e ampliada de acordo com as EC 32 e 33/2001, Malheiros Editores, 2002, p. 241.

⁶ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 156.

Basicamente na mesma linha segue a lição dos ilustres Ives Gandra da Silva Martins⁷ e Misabel Abreu Machado Derzi, que a definem, respectivamente, como: a exteriorização da “vedação absoluta ao poder de tributar nos limites traçados pela Constituição.” e “uma *“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”*”⁸

O insubstituível Pontes de Miranda⁹ já nos dizia que “As regras jurídicas que vedam às entidades políticas edictarem leis de imposição que apanham determinadas pessoas, ou determinados bens, são regras jurídicas negativas de competência; criam, a respeito dessas pessoas, ou desses bens, respectivamente, imunidade subjetiva, ou objetiva”.

Finalmente, Bernardo Ribeiro de Moraes¹⁰ define imunidade como: “Se duvida, a imunidade tributária é um princípio constitucional, que veda às entidades tributantes instituírem impostos sobre certas pessoas, bens, coisas, fatos ou situações, considerados relevantes à sociedade e ao Estado. Trata-se do princípio constitucional de vedação impositiva (sobre certas pessoas, bens, coisas, fatos ou situações), que se insere no contexto *‘Das limitações do Poder de Tributar (Constituição, Título VI, Capítulo I, seção II)*. A imunidade tributária é um princípio constitucional de vedação de instituir imposto sobre certas pessoas.”

A nosso ver, diríamos que a imunidade é uma proibição ou limitação constitucional de qualificação jurídica de determinado fato. Isso significa que ao tomarmos certo fato descrito como imune, sobre ele não incidirá norma jurídica que implicaria certo efeito jurídico. É uma limitação imposta ao legislador infraconstitucional, qualificando a sua incompetência para criar normas criadoras de tributos sobre situações específicas e bem delineadas.

⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 31 apud ICHIHARA, Yoshiaki. Imunidades Tributárias. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 161.

⁸ DERZI, Misabel. Anotações in BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 116.

⁹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Comentários à Constituição de 1967. 3 ed. Tomo II. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p.414

¹⁰ 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.119.

1.2 Incidência, não incidência, imunidade e isenção

É importante, ainda que brevemente, discorrermos sobre imunidade e isenção, para evitar possível confusão entre esses conceitos, cuja consequência final ao sujeito passivo é a mesma. O tributo não será devido em face da não incidência. Mas os conceitos são tecnicamente bem diferentes.

Localizamos na doutrina três hipóteses ou categorias que podem ser tratadas como casos de não incidência: A primeira é a imunidade, prevista na Carta Magna. A segunda é a isenção, que aborda os casos estabelecidos pela legislação infraconstitucional e a terceira, os casos de não-incidência pura e simples (não-incidência em sentido estreito).

Como se sabe, a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo. A regra matriz será objeto de estudo nos capítulos seguintes.

Paulo de Barros Carvalho, citado por Roque Antônio Carrazza¹¹, ensina que a “isenção é a limitação do âmbito de abrangência de critério do antecedente ou do conseqüente da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça.”

Podemos afirmar que a imunidade e a isenção possuem três características comuns:

- (i) *a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema;*
- (ii) *integrarem a classe das regras de estrutura; e*
- (iii) *tratarem de matéria tributária.*

Restou tratar da incidência e não incidência. Pois bem. A incidência tributária é a subsunção do fato à norma, gerando a obrigação tributária. Ou, ainda, o surgimento da

¹¹ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 947

obrigação tributária no preciso instante em que se deu a realização de determinado fato jurídico.

A não-incidência, por sua vez, pode ser definida como a inoccorrência do fato descrito no antecedente da regra, impossibilitando a exigência do tributo. Essa seria a hipótese de não incidência pura e simples.

Em outras palavras, a não incidência significa que determinada situação encontra-se fora dos limites do campo tributário, ou seja, é caso de inoccorrência da hipótese de incidência tributária que a regra jurídica de tributação impôs.

2 **FUNDAMENTO LEGAL DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

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

A imunidade tem diferentes características jurídicas. Pode ser classificada em subjetiva e objetiva; incondicionada e condicionada.

A imunidade subjetiva depende da natureza jurídica da pessoa ou do papel que desempenha. É dirigida a pessoas físicas e jurídicas beneficiárias, enquanto que a objetiva é concedida em função de determinados fatos, bens ou situações e recaem sobre coisas. Beneficia bens ou operações, independentemente dos sujeitos envolvidos.

Cabe mencionar ainda o conceito de imunidade incondicionada, que, como diz o próprio nome, prescinde do cumprimento de requisitos ou condições. É norma de eficácia plena e aplicabilidade direta e imediata.

Finalmente, aquela que efetivamente importa a este trabalho, a imunidade condicionada, que requer a observância de requisitos impostos pela Constituição e/ou em legislação ordinária.

Com efeito, a imunidade tributária das entidades sem fins lucrativos é classificada como condicionada. É imunidade qualificada como de eficácia contida e aplicabilidade imediata, mas passível de restrição imposta por lei complementar. É por isso que alguns autores preferem o termo “condicionável” à “condicionada”.¹²

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

Vale transcrever o texto constitucional:

¹² COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 133-134.

“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.”

A imunidade das instituições educacionais sem fins lucrativos resulta do propósito de estimular a sua atividade, também considerada como fundamental pela Constituição. Ela se insere, com efeito, entre os próprios fundamentos e objetivos da República, como se desprende dos artigos. 1º e 3º da Constituição:

“Art. 1º - A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado democrático de direito e tem como fundamentos:

(...)

III - a dignidade da pessoa humana;”; (g.n.) “

“Art. 3º - Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

(...)

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;”. (g.n.)

A dignidade da pessoa humana, a erradicação da pobreza e da marginalização são, manifestamente, inconcebíveis sem assistência social e educação, mas mesmo que se entendesse que esta relação entre o fim e os meios não é muito nítida, o seu artigo 194

bastaria, por si só, à noção de que ela, Constituição, tem a assistência social como valor prioritário:

"Art. 194 - A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social". (g.n.)"

É tão relevante a atividade desempenhada pelas instituições de assistência social que, depois de o art. 195, caput, dispor que a seguridade social será financiada "por toda a sociedade", o seu parágrafo 7º dispensa as entidades beneficentes da contribuição exigida para o seu custeio.

E justamente porque essas entidades integram a própria assistência, equiparam-se ao governo no exercício desse nobre mister, seus fins são os mesmos que do Estado.

Quanto à educação o constituinte foi ainda mais enfático, ao proclamá-la direito de todos e dever do Estado.

No fundo, o objetivo é o homem, o indivíduo, sujeito de direitos e obrigações, como assinala o saudoso e eminente Ministro Aliomar Baleeiro¹³:

"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".

¹³ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Atualização de Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 179

E, mais adiante, referindo-se especificamente à imunidade das instituições de educação e de assistência social¹⁴:

“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”.

Ora, se na lição de um dos grandes mestres do direito público essas entidades se equiparam ao Estado porque perseguem os mesmos fins, defendem os mesmos interesses, exercem as mesmas atribuições e observam os mesmos deveres, a elas são aplicáveis, *mutatis mutandi*, as mesmas ponderações brilhantemente expostas por John Marshall, no célebre voto proferido em *MacCulloch V. Maryland*, em que pela primeira vez se enunciou o princípio da imunidade recíproca das entidades políticas que compõem a Federação. Pois é claro que, se equiparam ao Estado, participam da mesma imunidade à tributação que é inerente à natureza do Poder Público¹⁵.

E o que significa não poder a Constituição tolerar qualquer arranhão ao princípio da intangibilidade dessas instituições pelo imposto, sob pena de permitir que o Estado abandone os objetivos que ela própria lhe traçou. Se o poder de criar implica o de preservar, não se pode conceber que a Constituição, tendo criado venha, em seguida, impedir a preservação.

Aceitar esse resultado importaria em subverter não apenas os fundamentos do poder de tributar, mas os do próprio Estado. Veja-se o magistral comentário de Francisco Campos¹⁶ ao acórdão no caso *MacCulloch vs. Maryland*:

¹⁴ Ob. cit., p. 184

¹⁵ COTTON, Joseph P. *The Constitutional Decisions of Marshall (Vol 1)*. London: Forgotten Books, 1905, p.334-335

¹⁶ CAMPOS, Francisco. *Direito Constitucional (1º v)*. Rio de Janeiro: Forense, 1942, p. 47

"Quando o tributo, ao invés de condicionado às circunstâncias e à capacidade da matéria tributável, tem por efeito, precisamente, destruir a coisa que ele deveria preservar, para que sobre ela possa renovar-se futuramente a sua incidência útil, não deve ser considerado como exercício do poder de tributar, nem é tributo; como a força que, ao invés de conservar, manter e resguardar a comunidade, de cujo aniquilamento resultaria a sua própria destruição, tem por objeto destruí-la, não é governo, nem aparenta os atributos do governo, nem pode trazer-lhe o nome, nem entre os dois existe a menor analogia, por não pertencerem ao mesmo gênero, ou se filiarem à mesma classe, ou se subsumirem na mesma ordem, ou descenderem da mesma espécie, ou se inserirem na mesma estirpe, ou se entroncarem na mesma família, nem os reunir qualquer relação do mais remoto parentesco. Tanto em um como no outro o que se exteriorizaria, sob os nomes de tributo e de governo, não seria o governo, nem o tributo, mas, no caso deste, o latrocínio, e no daquele, a força bruta, e, em ambos, a natureza não mudaria com a adoção de máscaras, etiquetas ou apelidos".

Um dos principais requisitos impostos pelo artigo 150 da Constituição Federal impõe que a instituição educacional não possua *fins lucrativos*, atendidos os *requisitos em lei*. Pergunta-se: qual seria o alcance da expressão “*sem fins lucrativos*” e quais seriam esses “*requisitos em lei*”? Que lei seria essa?

A lei que estabelece os tais requisitos exigidos pela Constituição Federal é a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), que foi recepcionada pela Constituição de 1998 como lei complementar. Disto isso, as respostas às questões acima se encontram nos incisos I e II do artigo 14 do Código Tributário Nacional:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

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

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

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

O artigo 14 do Código Tributário Nacional, em seus incisos I e II, traz claramente os requisitos a serem cumpridos pelas entidades educacionais que pretendem 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.*

É importante fazer um adendo. Instituição sem fins lucrativos não quer dizer que seja obrigada a prestar serviços integralmente gratuitos. Para os autores Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto¹⁷: “*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*”.

¹⁷ BARRETO, Aires F., BARRETO, Paulo Ayres, Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar, São Paulo: Dialética, 1999, p. 23.

Por isso, é comum – sem que isso as descaracterize - que essas instituições ofereçam bolsas de estudo totais ou parciais, mas que fique claro que a lei não as proíbe de cobrar pelos serviços que prestam. A proibição resume-se ao intuito lucrativo.

O que se deve observar são, tão somente, os requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional, dentre eles a aplicação de suas receitas integralmente nas suas finalidades institucionais.

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 subjetivo 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 § 4º do artigo 150 da Constituição Federal: As expressões patrimônio, renda e serviços e as finalidades essenciais

Isto significa dizer que todos os ativos das entidades, assim constituídos por dinheiro, bens móveis, imóveis, receitas em geral e serviços prestados terão imunidade tributária desde que relacionados, utilizados, provenientes ou afins com atividades prestadas pelas entidades, que deverão ser relacionadas com seus objetivos institucionais finalísticos.

Muito se discute a respeito do limite dessas finalidades essenciais. Por exemplo: deve incidir imposto de renda sobre o valor de aluguel de imóvel recebido por instituição educacional sem fins lucrativos? Pode o Município cobrar IPTU sobre o imóvel locado a terceiros por determinada instituição educacional sem fins lucrativos?

Há autores que entendem que a interpretação deve ser restritiva, como é o caso de Marco Aurélio Greco¹⁸: “*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.*”.

Porém, a jurisprudência tem claramente dado uma interpretação ampliativa ao termo finalidades essenciais. Parece ter prevalecido a ideia de flexibilidade na análise do conceito, traduzido por interpretação ampliativa, como proposto por Ricardo Torres¹⁹: “*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*”.

No caso do IPTU, por exemplo, o entendimento é no sentido de que o fato de estarem alugados não afasta a presunção de que o produto arrecadado deste contrato esteja sendo aplicado nas atividades essenciais da entidade. Sendo esse o entendimento que autoriza a imunidade sobre o IPTU, não poderia ser diferente com relação ao Imposto de Renda. A presunção é de que a receita proveniente desses aluguéis será integralmente investida nas atividades da instituição.

É claro que há limites e a verificação deve ser feita caso a caso, para que exageros sejam coibidos. Essa é a lição de José Augusto Delgado²⁰: “*Os aluguéis dos imóveis que pertencem à entidade, e desde que tenham sido adquiridos para construção de fontes de receitas para o atendimento de suas finalidades, estão imunes. Há, contudo, de haver explicitação nos estatutos permitindo a aquisição de imóveis para tais fins e emprego limitado do capital para tal imobilização. Se a entidade passar, de modo contínuo, a negociar*

¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Imunidade Tributária*. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p 718.

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Imunidades Tributárias*. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 219.

²⁰ DELGADO, José Augusto. *Imunidades Tributárias – Aspectos Controvertidos*. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 66.

com imóveis, concorrendo com o mercado imobiliário, desaparece a razão de ser da imunidade.”

Vale citar o entendimento do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 237.718, que 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.”

O Supremo Tribunal Federal entendeu que o constituinte teve por objetivo desonerar de impostos o patrimônio e a renda daquele que não tem finalidade lucrativa e oferece educação, que nada mais é do que um dever do próprio Estado. É questão de fomentar o desenvolvimento educacional e social por meio de incentivo fiscal.

Dito isso, União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios não têm competência legislativa para instituir impostos sobre renda, patrimônio e serviços e contribuições sociais sobre tais entidades de direito privado.

É inconstitucional a instituição dos seguintes tributos para as entidades educacionais e também para as de assistência social, sem fins lucrativos, lembrando que a imunidade em questão *“compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”*:

- Imposto sobre a Renda – IR;
- Imposto sobre Serviços – ISS;
- Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU
- Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores — IPVA;
- Imposto Territorial Rural - ITR; e
- Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis - ITBI

3 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

3.1 A Regra Matriz – Antecedente e Consequente

Podemos definir a regra-matriz de incidência tributária (RMIT) como as normas jurídicas tributárias em sentido estrito²¹, tal como contido no artigo 3º do Código Tributário Nacional.

São as normas tributárias em sentido estrito que definem o campo de incidência do tributo, ou seja, descrevem fatos e estipulam os sujeitos da relação jurídico tributária, como também os termos que norteiam a cobrança da exação.

De maneira bastante clara, José Alberto Oliveira Macedo²² ressalta a importância da regra matriz: *"A regra-matriz de incidência tributária é um instrumento essencial para conferir operatividade e praticidade ao estudo da estrutura essencial das normas jurídicas instituidoras de tributos"*.

A regra-matriz de incidência tributária descreve uma hipótese de incidência (antecedente) que, uma vez encaixada em determinado fato concreto, dará ensejo à determinada consequência (consequente) descrito na norma. Haverá incidência do tributo quando a hipótese tributária contida na regra-matriz de incidência tributária coincidir com um fato jurídico tributário.

Ensina Aurora Tomazini²³ que são duas as funções do esquema lógico da regra-matriz, quais sejam: 1) delimitar o âmbito da incidência normativa, e 2) controlar a constitucionalidade e legalidade normativa.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 87-88

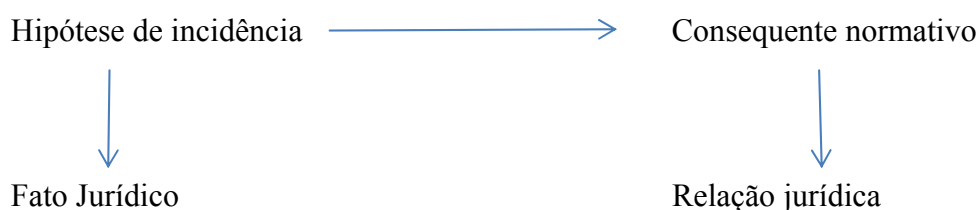
²² MACEDO, José Alberto Oliveira. *ITBI - Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 228.

²³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico* – São Paulo: Noeses, 2009. p. 289.

Ao discorrer sobre da aplicação da regra matriz de incidência tributária, Vitório Cassone²⁴ assim se expressou: “A *esquematização formal da regra-matriz de incidência tem-se mostrado um utilíssimo instrumento científico, de extraordinária fertilidade e riqueza para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária. Seu emprego, sobre ser fácil, é extremamente operativo e prático, permitindo, quase que de forma imediata, penetrarmos na secreta intimidade da essência normativa, devassando-a e analisando-a de maneira minuciosa. Em seguida, experimentando o binômio base de cálculo/hipótese de incidência, colhido no texto constitucional para marcar a tipologia dos tributos, saberemos dizer, com rigor e presteza, da espécie e da subespécie da figura tributária que investigamos.*”

Entendemos ser correto afirmar que a hipótese de incidência contém o fato jurídico tributário e que o conseqüente contém a relação jurídica tributária.

Esquematizando:



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).

3.2 Critérios do Antecedente: material, espacial e temporal

Antecedente: podemos dizer que a “hipótese ou descritor” é a proposição descritiva da situação objetiva real. Cuida da descrição de um fato hipotético, de possível ocorrência, o qual, uma vez vertido em linguagem apta, desencadeará os efeitos descritos no Conseqüente.

²⁴ CASSONE, Vitório. Direito Tributário. 16. ed. - São Paulo: Atlas, 2004. p 520.

São os critérios conceituais para o reconhecimento de um fato: critérios material, temporal e espacial. Passemos a discorrer sobre cada critério e sua respectiva função:

Critério material – O critério material da RMIT 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 em que se considera ocorrida a situação fática, pois nesse instante surge a obrigação tributária no tempo. Em outras palavras, é a definição do exato momento em que se considera consumado o fato descrito.

Critério espacial – refere-se a condicionante de lugar, a identificação do lugar onde deve ocorrer o fato, para que tenha efeito de nascer também à relação jurídica tributária.

3.3 Critérios do Consequente: pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e quantitativo (alíquota e base de cálculo)

Os critérios do Consequente são os que estipulam a regulação da conduta, prescrevendo direitos e obrigações para pessoas envolvidas no acontecimento do fato jurídico tributário.

Em outras palavras, no Consequente está prescrita a relação jurídica tributária irrompida como consequência da versão em linguagem do evento descrito no antecedente. É nela que se encontra o comando direcionador da conduta. Os critérios do Consequente são o pessoal (sujeito ativo x sujeito passivo) e o quantitativo (base de cálculo x alíquota).

Passemos a discorrer sobre cada critério e sua respectiva função:

Critério Pessoal – traz a identificação dos sujeitos da relação jurídica tributária, que decorre do acontecimento do fato jurídico descrito na hipótese de incidência.

Critério Quantitativo – identifica a base de cálculo e alíquotas do tributo. É aquela determinada quantia apurada mediante delimitação de uma base de cálculo e aplicação da respectiva alíquota.

4. A REGRA MATRIZ DO ITBI

A Constituição Federal de 1988 determinou os municípios como entes competentes para instituir o ITBI:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...)

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; (...)

Há que se dizer que os Municípios, além de observar a regra matriz constitucional para o exercício de sua competência tributária, devem também observar as normas gerais e definições estabelecidas pelo Código Tributário Nacional acerca do ITBI, contidas nos artigos 35 ao 38 e artigo 42.

A hipótese de incidência tributária do ITBI é transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por

cessão física, como definidos na lei civil, de direitos reais sobre bens imóveis, exceto os direitos reais de garantia e cessão de direitos relativos às transmissões acima mencionadas.

Para efeito deste trabalho tomemos por base a legislação do Município de São Paulo, qual seja, o Decreto nº 55.196, de 11 de junho de 2014 ²⁵.

4.1 *Crítérios do Antecedente: material, espacial e temporal*

Material

O critério material do ITBI é a transmissão "inter vivos", *de bens imóveis e de direitos reais sobre eles ou cessão de direitos de aquisição*, a qualquer título onerosamente praticados. A lei especifica outras hipóteses, como cessão de direito de superfície, mas as mais comuns são compra e venda, cessão de direitos, permuta, adjudicação e arrematação.

Temporal

Refere-se ao momento em que deve ser recolhido o tributo. No caso, será no prazo de 10 a 15 dias da efetivação da transmissão dos direitos sobre os imóveis ou dos direitos reais sobre eles.

Espacial

Diz respeito ao local do imóvel. O imposto em questão refere-se a atos e contratos relativos a imóveis situados no território do Município de São Paulo.

²⁵ “Decreto nº 55.196, de 11 de junho de 2014 - Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão “Inter Vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição – ITBI-IV.
Art. 1º Fica aprovado, na forma do Anexo Único integrante deste decreto, o Regulamento do Imposto sobre Transmissão “Inter Vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição – ITBI-IV.
Art. 2º Este decreto entrará em vigor na data de sua publicação, revogado o Decreto nº 51.627, de 13 de julho de 2010.”

4.2 Critérios do Consequente: pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e quantitativo (alíquota e base de cálculo)

Sujeito ativo

O sujeito ativo do ITBI são os Municípios e o Distrito Federal. No nosso exemplo, obviamente, é a Municipalidade de São Paulo, tomando-se por base a lei citada.

Sujeito Passivo

São contribuintes do imposto ou Sujeitos Passivos, os adquirentes dos bens ou direitos transmitidos; os cedentes, nas cessões de direitos decorrentes de compromissos de compra e venda; e os transmitentes, nas transmissões exclusivamente de direitos à aquisição de bens imóveis, quando o adquirente tiver como atividade preponderante a compra e venda desses bens ou direitos, a sua locação ou arrendamento mercantil.

Quantitativo (alíquota e base de cálculo)

Como determinam a Constituição e o Código Tributário Nacional, a base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Utiliza-se o valor atribuído ao bem vendido ou aos direitos transmitidos, em condições normais de negociação, na data em que ocorrer a hipótese de incidência tributária. A Municipalidade de São Paulo divulga uma tabela com os valores venais dos imóveis cadastrados na Prefeitura. A base de cálculo será o valor atribuído à escritura de venda e compra ou cessão de direitos ou o valor divulgado pela Prefeitura, dos dois aquele que for superior.

No tocante à alíquota do ITBI, caberá ao Município ou ao Distrito Federal estabelecê-la por meio de lei.

Em resumo, para facilitar o entendimento e a visualização, preparamos a seguinte tabela:

REGRA MATRIZ DO ITBI

HIPÓTESE (DESCRITOR)

Critério Material

Transmissão a qualquer título, por ato oneroso e “inter vivos”:

da propriedade imobiliária por compra, venda, dação em pagamento e permuta;

de direitos reais sobre imóveis – exceto os de garantias (hipoteca e anticrese) enfiteuse, servidões, usufruto.

Cessão de direitos à sua aquisição.

Critério Temporal

Momento da transmissão ou cessão

Critério Espacial

Município da localização do bem;

CONSEQUENTE (PRESCRITOR)

Critério pessoal

Sujeito Ativo: Municípios, Distrito Federal e União (territórios) – Art. 146 CF.

Sujeito Passivo

Qualquer das partes na operação tributária (adquirente ou alienante).

Responsáveis: Tabeliães, escrivães e demais serventuários. Entidades responsáveis pelo registro ou prática de ato de transmissão de bens ou direitos.

Critério Quantitativo

Base de Cálculo: Valor venal dos bens ou direitos transmitidos ou cedidos.

Alíquotas

I - Nas transmissões compreendidas no sistema financeiro da habitação.

	<p>a) a razão de 0,5% sobre o valor efetivamente financiado, até o valor de R\$ 42.800,00;</p> <p>b) Pela alíquota de 2% sobre o valor restante.</p> <p>II – Nas demais transmissões, pela alíquota de 2%.</p>
--	--

5 O RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE SOBRE O ITBI NAS AQUISIÇÕES DE IMÓVEIS VAGOS OU NÃO EDIFICADOS

5.1 Hipótese de Incidência Tributária

Já examinamos à exaustão quais as hipóteses de incidência tributária do ITBI. No caso do presente trabalho interessa tão somente a aquisição de imóveis. Especialmente, imóveis vagos ou não edificados (critério material).

5.2 Momento da aquisição

Como vimos, o ITBI deve ser recolhido logo após a efetivação da transmissão dos direitos sobre os imóveis ou dos direitos reais sobre eles, ou seja, a lavratura da escritura de venda e compra (critério temporal).

Na prática, para que possa ter a imunidade sobre o ITBI reconhecida, a entidade sem fins lucrativos deve formular o competente requerimento para reconhecimento de imunidade tributária na Prefeitura Municipal. Deverá a interessada demonstrar o seu reconhecimento como ente imune e justificar os motivos da aquisição.

5.3 Vinculação ou destinação às finalidades essenciais: fator de presunção

Como será viável verificar a destinação do imóvel às atividades essenciais das entidades imunes? Essa comprovação NUNCA existirá *prima facie*. A verificação da destinação do imóvel às atividades essenciais das entidades imunes é algo que só se comprovará após a posse, instalação de pessoas, equipamentos, etc. Mas a hipótese tributária do ITBI é anterior à posse; ela se dá quando do registro da transferência no Cartório de Registro de Imóveis, ou seja, sempre antes da posse e destinação do imóvel à atividade essencial.

Em outras palavras, a hipótese de incidência tributária do ITBI é a aquisição do imóvel. Não se trata da ocorrência de fato ou fatos supervenientes.

Mas, ainda que devidamente preenchidos os requisitos legais para o reconhecimento da imunidade, resta a condicionante da vinculação acima mencionada.

O problema é que em se tratando de imóveis vagos ou não edificados é absolutamente impossível demonstrar ou comprovar nesse exato momento da aquisição que o imóvel está sendo utilizado no atendimento das finalidades essenciais da instituição.

No caso específico do ITBI, a destinação do imóvel tem que ser pressuposta ou não se poderá falar em imunidade para esse tributo. Trata-se de pressuposto lógico-temporal. A destinação é posterior a ocorrência da hipótese de incidência do tributo, sendo impossível sua aferição quando da incidência tributária.

Não há outra saída, portanto, senão a presunção de que aquele imóvel vago ou não edificado será utilizado no cumprimento da finalidade essenciais da instituição, sob pena de, não adotado esse pressuposto, jamais termos reconhecida imunidade de ITBI nessa específica e corriqueira situação.

Ocorre que tanto as Municipalidades e o próprio judiciário por vezes se equivocam e negam o reconhecimento da imunidade sobre o ITBI na aquisição de imóveis vagos ou terrenos sem edificações, justamente sob o argumento de que nesses locais não está sendo praticada atividade alguma, essencial ou não. Consequentemente, concluem que sem a existência de um prédio e a comprovação de sua utilização ou destinação, não se pode falar em imunidade.

Tratar-se-ia de fato futuro e incerto, logo, inviável reconhecer o direito à imunidade do ITBI nessa situação fática.

5.4 *Jurisprudência*

O Supremo Tribunal Federal já vem reconhecendo há algum a imunidade sobre o IPTU incidente sobre imóveis de propriedade de instituições educacionais sem fins lucrativos que se encontram alugados a terceiros. Para chegar à tal conclusão, adotou o pressuposto de que a renda proveniente desses alugueis terá necessariamente que ser aplicada nas finalidades essenciais da instituição, embora aquele imóvel esteja sendo utilizado por terceiro.

Isso pode ser verificado pelos seguintes julgados²⁶:

*“EMENTA: - Recurso extraordinário. SENAC. Instituição de educação sem finalidade lucrativa. ITBI. Imunidade. - Falta de prequestionamento da questão relativa ao princípio constitucional da isonomia. - Esta Corte, por seu Plenário, ao julgar o RE 237.718, firmou o entendimento de que a imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (artigo 150, VI, "c", da Constituição) se aplica para afastar a incidência do IPTU sobre imóveis de propriedade dessas instituições, ainda quando alugados a terceiros, desde que os aluguéis sejam aplicados em suas finalidades institucionais. - Por identidade de razão, a mesma fundamentação em que se baseou esse precedente se aplica a instituições de educação, como a presente, sem fins lucrativos, para ver reconhecida, em seu favor, a imunidade relativamente ao **ITBI** referente à aquisição por ela de imóvel locado a terceiro, destinando-se os aluguéis a ser aplicados em suas finalidades institucionais. Recurso extraordinário não conhecido.” (RE 235737 / SP - SÃO PAULO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MOREIRA ALVES Julgamento: 13/11/2001 Órgão Julgador: Primeira Turma)*

E ainda:

²⁶ “A doutrina existente também é quase uníssona sob esse aspecto, a exemplo da lição do professor Ives Gandra da Silva Martins segundo a qual os aluguéis de imóveis auferidos por essas entidades permanecem imunes, haja vista que não afetam a livre concorrência, pois se trata de rendimentos de capital que se destinam a atender aos seus objetivos sociais, atividades complementares essenciais para suprir as necessidades do Estado”. WEIDLICH, Maria Paula Farina. Imunidade Tributária das Instituições Sem Fins Lucrativos. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 49

“DECISÃO: Trata-se agravo contra decisão que negou processamento a recurso extraordinário interposto com fundamento no art. 102, III, "a", da Constituição Federal, em face de acórdão assim ementado (fl. 26):

‘EMENTA: IMUNIDADE - Imposto sobre transmissão de bens imóveis - Entidade de assistência social sem fins lucrativos - Aquisição de imóvel - Destinação para o desempenho das finalidades essenciais da entidade genericamente impugnada - Não equiparação à livre exploração da atividade econômica - Benefício constitucional reconhecido - Segurança concedida - Apelação e recurso ex officio improvidos.’

Alega-se violação ao art. 150, VI, ‘c’, da Carta Magna.

O acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência desta Corte, v.g., RE 235.737, 1a T., Rel. Moreira Alves, DJ 17.05.02, assim ementado:

"EMENTA: - Recurso extraordinário. SENAC. Instituição de educação sem finalidade lucrativa. ITBI. Imunidade.

- Falta de prequestionamento da questão relativa ao princípio constitucional da isonomia.

Esta Corte, por seu Plenário, ao julgar o RE 237.718, firmou o entendimento de que a imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (artigo 150, VI, "c", da Constituição) se aplica para afastar a incidência do IPTU sobre imóveis de propriedade dessas instituições, ainda quando alugados a terceiros, desde que os aluguéis sejam aplicados em suas finalidades institucionais.

*- Por identidade de razão, a mesma fundamentação em que se baseou esse precedente se aplica a instituições de educação, como a presente, sem fins lucrativos, para ver reconhecida, em seu favor, a imunidade relativamente ao **ITBI** referente à aquisição por ela de imóvel locado a terceiro, destinando-se os aluguéis a ser aplicados em suas finalidades institucionais.*

Recurso extraordinário não conhecido."

*Ressalta-se que os precedentes citados referem-se ao IPTU e ao **ITBI**, mas também se aplicam ao presente caso.*

Assim, nego seguimento ao agravo (art. 557, caput, do CPC)."

(AI 553720 / SP - SÃO PAULO AGRAVO DE INSTRUMENTO Relator(a): Min. GILMAR MENDES Julgamento: 02/06/2006)

5.4.1 O entendimento do Supremo Tribunal Federal com relação à imunidade do ITBI

Mais recentemente, reconhecendo a questão da presunção da utilização do imóvel nas finalidades essenciais e ainda imputando o ônus da prova em sentido contrário à Municipalidade, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a imunidade do ITBI na aquisição de terreno não edificado e reformou decisão contrária do Tribunal Federal da 3ª Região, em favor de entidade educacional sem fins lucrativos.

Vejam os seguintes importantes argumentos trazidos pela Corte Suprema nos autos do Recurso Extraordinário nº 470.520, de Relatoria do Ministro Dias Toffoli, julgado em 17.9.2013, cuja ementa é a seguinte:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 470.520 SÃO PAULO

RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI

RECTE.(S) :SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM COMERCIAL - SENAC

RECDO.(A/S) :MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

EMENTA

Imunidade. Entidade educacional. Artigo 150, inciso VI, alínea c, da Constituição Federal. ITBI. Aquisição de terreno sem edificação.

Fato gerador. Momento da aquisição. Destinação às finalidades essenciais da entidade. Presunção. Ônus da prova. Precedentes.

1. No caso do ITBI, a destinação do imóvel às finalidades essenciais da entidade deve ser pressuposta, sob pena de não haver imunidade para esse tributo.

2. A condição de um imóvel estar vago ou sem edificação não é suficiente, por si só, para destituir a garantia constitucional da imunidade.

3. A regra da imunidade se traduz numa negativa de competência, limitando, a priori, o poder impositivo do Estado.

4. Na regra imunizante, como a garantia decorre diretamente da Carta Política, mediante decote de competência legislativa, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor das pessoas ou das entidades que apontam a norma constitucional.

5. Quanto à imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição Federal, o ônus de elidir a presunção de vinculação às atividades essenciais é do Fisco.

6. Recurso extraordinário provido.

Em apertadíssima síntese, havia assim decidido o Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

“Anote-se que a exigência da imunidade se fundamenta na construção de um edifício que se destinará a fins próprios do impetrante. No terreno irá se desencadear o prédio de vinte andares. Mas o desafogo pretendido é prematuro. A construção é episódio que apenas se denuncia. É uma disposição particular que faz prever a obra, mas que não justifica a ação de imunidade”

Como se pode notar, a decisão de Segunda Instância acolheu a tese da Municipalidade e negou a imunidade sob o argumento de que o terreno seria apenas futura e presumivelmente utilizado no atendimento das finalidades do adquirente.

Com muita propriedade, o Ministro Dias Toffoli afastou por completo esse raciocínio simplista e absolutamente injusto. Acolheu a tese a pressuposição da utilização final do imóvel:

*“Quanto ao mérito, acolhendo argumentação do recorrente de que, no particular, tratando-se de materialidade concernente ao ITBI, a destinação do imóvel às finalidades essenciais da entidade deve ser **pressuposta, sob pena de não haver imunidade para esse tributo**, dei provimento ao recurso extraordinário para reconhecer a imunidade tributária do ITBI em relação ao imóvel objeto da impetração.”* (grifo nosso)

Porém, a Municipalidade não se deu por vencida e interpôs agravo regimental, tendo obtido a reconsideração da decisão acima e provocando julgamento colegiado do Recurso.

Melhor sorte não obteve a Municipalidade no julgamento colegiado. Reforçando a tese da presunção da utilização final do bem, o Ministro Dias Toffoli esclareceu que:

*“Nesse aspecto, observo que o caso apresenta a particularidade de tratar de materialidade atinente ao Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a Eles Relativos nas transações “inter vivos” a título oneroso (ITBI), cujo fato gerador é a transmissão jurídica do imóvel e não fatos supervenientes. Daí o relevante argumento por mim acolhido no sentido de que, no caso do ITBI, a **destinação do imóvel às finalidades essenciais da entidade deve ser pressuposta, sob pena de não haver imunidade para esse tributo.***

*De qualquer forma, no que se refere à extensão da imunidade conferida pela Carta Política no art. 150, inciso VI, alínea c, os fundamentos já acolhidos pela Corte relativamente ao IPTU se amoldam perfeitamente ao caso concreto, no que diz com os imóveis de domínio da entidade educacional, **ainda que não vinculados, no momento, ao seu propósito essencial.**”*

(...)

Relembro que esta Primeira Turma, no julgamento do RE nº 385.091, de minha relatoria, julgado em 6/8/13, enfrentou o tema ora em foco, posicionando-se no sentido de que a condição de um imóvel estar vago ou sem edificação não é suficiente, por si só, para destituir a garantia constitucional da imunidade.

E mais adiante:

“Na assentada, a Turma concluiu, também, que o entendimento que mais se coaduna com a finalidade da norma de imunidade em questão é o de que o ônus de elidir a presunção de vinculação às atividades essenciais é do Fisco, e não do contribuinte, bem como que a não utilização temporária do imóvel deflagra uma neutralidade, não atentando contra os requisitos autorizadores da imunidade.”

Compartilhando o mesmo raciocínio, a Ministra Rosa Weber esclarece, sem sombra de dúvidas, que a imunidade deve ser amplamente reconhecida e que o ônus da prova é de quem quer afastá-la, ou seja, o Fisco:

“Aquela situação não se repetiu no segundo julgamento que fizemos agora em 10 de setembro e, por isso, ali, acompanhei o voto do eminente Relator, porque endosso a tese de que a imunidade há de ser compreendida de forma ampla e que o ônus da prova é de quem quer vê-la afastada. Ou seja, fundada, fincada na tese do Supremo de que só o fato de estar o imóvel desocupado, ou de não ter qualquer edificação, não implica, necessariamente, no afastamento da imunidade, ou seja, a prova há de ser em um sentido diverso, e o ônus seria do fisco.

Por essas razões e diante das circunstâncias que agora foram destacadas pelo eminente Relator de que os fatos são incontroversos, aqui, ainda que haja e até porque há especificidade do tributo, na verdade o ITBI, ele há de ser pressuposto em imunidade. Caso contrário, não teríamos como chegar a outra conclusão ou a uma conclusão diversa.”

O raciocínio acima sobre o ônus da prova encontra guarida na lição de Fabiana Del Padre Tomé²⁷, que ensina:

A motivação deve ser, portanto, respaldada em provas. Seguindo semelhante linha de raciocínio, conclui Paulo de Barros Carvalho: “Na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa”.

²⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. Artigo publicado em *Derecho Tributário – Tópicos Contemporâneos*. Tradución de Juan Carlos Panez Solórzano. Lima: Grijley, 2010.

E mais adiante:

A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, razão pela qual não se pode falar que a autoridade administrativa tributária tenha o ônus da prova. Os atos de lançamento e de aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ou de dever instrumental competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário. Tem a Administração, portanto, dever de provar. A circunstância de os atos administrativos tributários desfrutarem de presunção de legitimidade não dispensa a produção probatória que o fundamente, pois, sendo esses atos regidos pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, tais expedientes dependem da cabal demonstração da ocorrência dos motivos que os ensejaram.

Mesmo quando existam presunções legais, compete à autoridade administrativa apresentar provas do fato a partir do qual se estabelece o raciocínio presuntivo. É imprescindível a prova dos indícios para, a partir deles, demonstrar a existência de causalidade com o fato que se pretende dar por ocorrido. Somente por meio da linguagem das provas admite-se a aplicação do direito, desencadeando os correspondentes efeitos jurídicos.”

Voltando ao acórdão em exame, concluiu o Ministro Marco Aurélio ao proferir seu voto:

“Algo diferente – penso ser fato constitutivo do direito de beneficiário a destinação do imóvel, e não extintivo desse direito – é ter-se a aquisição de um imóvel que se há de presumir visando ao emprego nas finalidades do próprio beneficiário da imunidade. É o que ocorre na espécie.

Mais do que isso, conforme ressaltou o relator – e pedi o acórdão antes de Sua Excelência abordar esse tema –, o próprio Tribunal de Alçada Civil do Estado de São

Paulo apontou que haveria, pelo menos, a ideia de construir-se no imóvel um prédio de vinte e cinco andares, que, então, seria destinado às finalidades do SENAC.”

Com esse entendimento, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal deu solução a questão, que nos parece a mais adequada possível, corrigindo o equivocado acórdão recorrido.

6. Conclusão

Há na doutrina várias definições para o conceito de imunidade. Qualquer que seja a definição empregada, é consenso geral dentre os estudiosos da matéria que a imunidade reflete uma efetiva limitação do poder de tributar imposta pela Constituição Federal. Adotamos o conceito de que a imunidade é uma limitação imposta ao legislador infraconstitucional, reconhecendo a sua incompetência para expedir normas criadoras de tributos sobre situações específicas e bem caracterizadas.

As instituições educacionais sem fins lucrativos (e também as de assistência social) que se enquadrem os requisitos do artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal e artigo 14 do Código Tributário Nacional devem poder usufruir amplamente de sua imunidade tributária.

Se o ITBI incide na aquisição do imóvel, jamais se poderá verificar *prima facie* se a destinação do imóvel está vinculada às atividades essenciais da entidade imune. Essa comprovação nunca existirá. Em se tratando de imóvel desocupado ou terreno não edificado, isso fica mais evidente ainda.

A verificação da destinação do imóvel às atividades essenciais das entidades imunes é algo que só se comprovará após a transmissão da posse e efetiva montagem da unidade educacional, com a contratação de pessoas, instalação de equipamentos, enfim, com o regular funcionamento. No entanto, a hipótese de incidência tributária do ITBI é anterior à posse, ocorrendo apenas por ocasião do registro da escritura de venda e compra no Cartório de Registro de Imóveis, ou seja, sempre antes da posse e destinação do imóvel à atividade essencial.

Para o caso específico do ITBI, a destinação do imóvel vinculada à atividade essencial deve ser pressuposta sob pena de não haver imunidade tributária para esse tributo.

A destinação do imóvel será pressuposta ou então jamais se poderá falar em imunidade para esse tributo. Trata-se de pressuposto lógico-temporal. A destinação é posterior a ocorrência da hipótese de incidência tributária do tributo, sendo impossível sua aferição quando da incidência tributária.

Pensamento em sentido contrário traduziria uma restrição inaceitável ao benefício da imunidade constitucionalmente assegurada, qual seja, a da sua abrangência tão somente aos imóveis edificados, com desprezo e exclusão daqueles outros havidos ou mantidos para futura edificação, reforma e adaptações necessárias ao efetivo exercício de suas finalidades regulamentares.

Como dissemos, a configuração da destinação, para o caso específico do ITBI – momento da aquisição -, é impossível, sendo, portanto, pressuposta. E, finalizando, o ônus da prova em sentido contrário seria da Municipalidade, que é quem pretende afastar a imunidade.

Tendo isso em mente, é de se concluir que a decisão que afasta a imunidade de ITBI sob fundamento de que não teria restado configurada a utilização do imóvel vinculada às finalidades essenciais da entidade educacional ou assistencial sem fins lucrativos é inconstitucional.

7. *Bibliografia*

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- 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*. São Paulo: Dialética, 1999.
- _____. *Impostos estadual e municipal sobre a transmissão de bens*. In Revista de Direito Tributário nº 48. São Paulo: Malheiros, 1989.
- BRAGHETTA, Daniela de Andrade. *ITBI e ITCMD – estudo das regras-matrizes de incidência*. In: Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- CASSONE, Vitorio. *Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- CAMPOS, Francisco. *Direito Constitucional* (1º v). Rio de Janeiro: Forense, 1942.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25a ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. *Direito tributário, linguagem e método*. 5a ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- _____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias* São Paulo: Malheiros, 2001.
- COTTON, Joseph P. *The Constitutional Decisions of Marshall* (Vol 1). London: Forgotten Books, 1905.
- DELGADO, José Augusto. *Imunidades Tributárias – Aspectos Controvertidos*. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.

- DERZI, Misabel. Anotações in BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- GRECO, Marco Aurélio. *Imunidade Tributária*. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.
- MACEDO, José Alberto Oliveira. *ITBI - Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 20ª edição revista atualizada e ampliada de acordo com as EC 32 e 33/2001. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, apud ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades Tributárias*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- 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.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967*. 3 ed. Tomo II. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. Artigo publicado em *Derecho Tributário – Tópicos Contemporâneos*. Tradución de Juan Carlos Panez Solórzano. Lima: Grijley, 2010.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Imunidades Tributárias*. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.
- WEIDLICH, Maria Paula Farina. *Imunidade Tributária das Instituições Sem Fins Lucrativos*. São Paulo: MP Editora, 2005.