

**ANÁLISE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CONDICIONADA DOS IMPOSTOS DE
COMPETÊNCIA DA UNIÃO EM FACE DO DIREITO À EDUCAÇÃO | ANALYSIS
OF THE CONDITIONED TAX IMMUNITY OF THE TAXES OF COMPETENCE
OF THE UNION IN THE FACE OF THE RIGHT TO EDUCATION**

ISABELLA CAROLINA DE CARVALHO BARDI
RENATA RODRIGUES DE CASTRO ROCHA

RESUMO | O objetivo deste artigo é a elaboração de uma análise da imunidade tributária condicionada dos impostos de competência da União em face do direito à educação. Para isso, o artigo faz uso da metodologia dedutiva, em que é realizada uma revisão jurisprudencial e bibliográfica acerca da imunidade tributária sobre impostos e da imunidade condicionada. Além disso, é observada a relação entre a imunidade condicionada das instituições de educação sem fins lucrativos e o direito à educação. E por fim, são analisadas jurisprudências atuais sobre a imunidade das instituições e alguns impostos da União, quais sejam Imposto de importação (II), Imposto sobre produtos industrializados (IPI) e Imposto sobre operações financeiras (IOF). Concluiu-se que a finalidade foi alcançada e que a imunidade tributária condicionada das instituições de educação sem fins lucrativos é uma ferramenta constitucional que auxilia o Estado no seu dever de garantir o direito à educação.

PALAVRAS-CHAVE | Imunidade tributária. Imunidade condicionada. Instituições de educação. Direito à educação. Impostos da União.

ABSTRACT | *The objective of this article is the elaboration of an analysis of the conditional tax immunity of taxes under the competence of the Union in view of the right to education. To this end, a literature and jurisprudential review is carried out on tax immunity and conditional immunity. In addition, the relationship between the conditional immunity of non-profit educational institutions and the right to education is observed. And finally, current jurisprudence on the immunity of educational institutions and some taxes of the Union are analyzed, namely Import Tax (II), Tax on Industrialized Products (IPI) and Tax on Financial Operations (IOF). It is concluded that the purpose was achieved and that the conditional tax immunity of non-profit educational institutions is a constitutional tool that assists the State in its duty to ensure the right to education.*

KEYWORDS | *Tax immunity. Conditional immunity. Educational institutions. Right to education. Federal taxes.*

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal do Brasil (CF/88) traz em seu conteúdo a imunidade tributária, que pode ser conceituada como uma limitação ao poder de tributar. A CF/88 prevê a imunidade sobre impostos (art. 150, inciso VI) e a imunidade sobre outros tributos¹, como no caso das contribuições sociais das entidades beneficentes de assistência social (art. 195, § 7º). Entretanto, destaca-se que o presente artigo restringe seu objeto à imunidade tributária que diz respeito somente aos impostos.

O objeto deste artigo é a imunidade tributária condicionada das instituições de educação sem fins lucrativos. Consoante a isso, o problema que se apresenta neste artigo é identificar se a finalidade almejada pelo constituinte ao prever a referida imunidade foi alcançada. Assim, o objetivo deste artigo é a elaboração de uma análise da imunidade tributária condicionada dos impostos de competência da União em face do direito à educação. Com esse intuito, inicialmente foi realizada uma revisão jurisprudencial e bibliográfica acerca da imunidade tributária sobre impostos, em que foram apresentados a definição, a relação desta com a CF/88, a sua finalidade e os tipos de imunidade.

Após, o foco da revisão foi direcionado para a imunidade condicionada e sua relação com o direito à educação. Por fim, houve a análise de jurisprudências que apresentam o atual entendimento do Poder Judiciário brasileiro sobre a imunidade tributária condicionada das instituições de educação sem fins lucrativos e impostos de competência da União. Para isso foram selecionadas duas jurisprudências do Supremo Tribunal Federal (STF) que melhor se relacionam com o tema do artigo e que tratam dos seguintes impostos: imposto sobre operações financeiras (IOF), imposto de importação (II) e imposto sobre produtos industrializados (IPI).

Este artigo se justifica pela necessidade de analisar como a imunidade das instituições de educação previstas na alínea c, inciso VI, do art. 150 da

1 Os conceitos de tributos e impostos são diferentes. Os tributos, segundo a Constituição Federal (1988), compreendem os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios. Dessa forma, os impostos são um tipo de tributo, ou seja, imposto é uma espécie do gênero tributo. (arts. 145, 148 e 149 - CF/88).

CF/88 e o direito à educação estão relacionados. Além disso, é necessário verificar as jurisprudências atuais em relação à imunidade tributária condicionada das instituições de educação sem fins lucrativos e os impostos de competência da União.

Ademais, a presente pesquisa se alicerça na metodologia dedutiva, pois parte de argumentos gerais para argumentos particulares e foi utilizada a pesquisa jurisprudencial e bibliográfica. Este artigo contou com revisão legislativa e bibliográfica, adoção de referenciais teóricos, delimitação do tema, exposição dos objetivos e, por fim, análise de jurisprudências.

2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A definição clássica de imunidade tributária conceitua que esta é uma limitação constitucional ao poder de tributar do Estado. A partir desse breve conceito é possível observar uma importante característica, senão a mais importante, que para ser conceituado como imunidade é necessário que esteja previsto na Constituição Federal (CF/88).

O jurista Paulo Barros de Carvalho define a imunidade como a “classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, 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” (2019, p.2013).

Para Hugo de Brito Machado, “imunidade é o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas” (2011, p.231). Por sua vez, Eduardo Sabbag ensina que “a norma imunizante representa uma delimitação negativa da competência tributária, o que leva a afirmar que a imunidade é uma norma de incompetência tributária” (2021, p.25).

A imunidade tem origem e base exclusivamente constitucional. Dessa forma, somente a CF pode instituir imunidade, cabendo à lei complementar apenas regular a imunidade preexistente. Observa-se que a imunidade sobre impostos está regulada no art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN), sendo inconstitucional a lei ordinária que extrapola os limites previstos no referido dispositivo do CTN.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal (STF) atribuiu às imunidades tributárias o status de cláusula pétrea (art. 60, §4º - CF/ 88), o que as torna irrevogáveis. No entendimento do STF, a imunidade é uma norma de supressão de competência impositiva. Assim, uma vez adquirido o status de imune por determinada entidade, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor do contribuinte, de sorte que somente mediante prova em contrário da administração tributária competente pode ocorrer o afastamento dessa imunidade. Conforme verifica-se na ementa a seguir:

Imunidade. Entidade de assistência social. Artigo 150, VI,c,CF. Imóvel vago. Finalidades essenciais. Presunção. Ônus da prova. (...)

4. Adquirido o status de imune, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor do contribuinte, de modo que o afastamento da imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela administração tributária. (STF, RE n.385.091; 2013).

A Constituição Federal brasileira prevê imunidades tributárias para impostos (art.150, inciso VI) e imunidade para outros tributos. Em sua obra “Imunidade, não incidência e isenção”, o jurista Kiyoshi Harada adota uma concepção ampla do conceito de imunidade tributária e defende que “qualquer palavra ou expressão consignada na Constituição para limitar a competência tributária configura imunidade”. Nesse sentido, Harada explica o seguinte:

A Constituição contempla várias outras hipóteses de imunidades mediante uso de diversas expressões tais como: isento de custas, são isentas (art. 5º inciso LXXIII, art. 184, § 5º, e art. 195, § 7º); assistência gratuita, gratuitos, gratuitas, gratuita (art. 5º, incisos LXXIV, LXXVI, LXXVII, e art. 226, § 2º);

não incidirá (art. 153, § 3º, inciso III, § 4º, inciso II, § 5º, inciso X, art. 155, § 2º, inciso X, e art. 156, § 2º, inciso I); e excluir da sua incidência (art. 156, § 3º, inciso II) (2020, p.10).

No entanto, o presente artigo tem como objeto a imunidade tributária relativa somente aos impostos, que está inserida no art.150, inciso VI, na Seção II, do Capítulo I, do Título VI, que cuida das Limitações do Poder de Tributar:

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

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (g.n.)(CF/88).

O artigo citado acima traz a imunidade sobre impostos e as instituições por ela contempladas. Em que se verifica a imunidade recíproca; a imunidade para os templos de qualquer culto; a imunidade para os partidos políticos, as entidades sindicais de trabalhadores, as instituições de educação e as entidades de assistência social; a imunidade para livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão; imunidade para fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil e para seus suportes ou arquivos digitais.

2.1. Finalidade das imunidades tributárias

A finalidade das imunidades tributárias representa a vontade do constituinte, ou seja, qual objetivo pretendia-se alcançar quando tais

dispositivos foram elaborados. Entende-se que o constituinte homenageou determinados valores inalienáveis da pessoa, conforme ensina o jurista Eduardo Sabbag:

As imunidades tributárias delineiam exonerações justificadas teologicamente, uma vez que o legislador constituinte deliberou prestigiar valores constitucionalmente consagrados, tais como a liberdade religiosa, a liberdade política, a liberdade sindical, a liberdade de expressão, os direitos sociais, o acesso à cultura, o incentivo à assistência social etc (2021, p.25).

Na alínea “a”, inciso VI, do art.150, a Constituição prevê a imunidade recíproca, que visa garantir e confirmar o princípio da isonomia e o equilíbrio federativo entre pessoas políticas, indicando que existe mais de uma esfera de poder dentro do mesmo território, e do qual decorre a indissolubilidade do pacto federativo. Dessa forma, de acordo com Harada, como a relação jurídica-tributária é aquela que potencialmente provoca mais atrito entre as partes dessa relação jurídica, foi para preservar a harmonia entre as pessoas jurídicas de direito público interno que a CF/88 estatui a imunidade recíproca. (2020, p.13)

Na alínea “b” do referido artigo, está prevista a imunidade para os templos de qualquer culto, em que o constituinte almeja preservar a liberdade de culto e a postura de não-identificação do Estado (neutralidade estatal) com qualquer religião, conforme ensina Eduardo Sabbag. (2021, p.30).

O Jurista Kiyoshi Harada, por sua vez, argumenta que a religiosidade do povo brasileiro é um de seus traços marcantes, o que pode ser observado em todas as Constituições brasileira, as quais invocam em seus preâmbulos “proteção de Deus”. Dessa forma, o objetivo do constituinte nesse dispositivo seria a proteção de tais valores religiosos. (2020, p. 21)

A imunidade prevista na alínea “c”, inciso VI, do art.150, compreende os partidos políticos, as entidades sindicais de trabalhadores, as instituições de educação e as entidades de assistência social, sem fins lucrativos, e a sua finalidade se dá devido ao relevante escopo político-social presente em tais

entidades. De forma mais específica, a imunidade para os partidos políticos tem como elemento teleológico a liberdade política. A imunidade para as entidades sindicais dos trabalhadores tem o objetivo de proteger a liberdade de associação sindical.

Por sua vez, a imunidade para as instituições de educação busca a difusão da educação e do ensino, direitos previstos constitucionalmente (arts. 205, 208 e 214 -CF/88), ao mesmo tempo que almeja proteger a educação curricular ou formal (escolas, universidades, etc.) e a educação extracurricular ou informal (Bibliotecas, centros de pesquisa, teatros, etc.). Na imunidade para as entidades de assistência social, a finalidade almejada é a difusão da assistência social.

Na alínea “d” do artigo mencionado anteriormente, está prevista a imunidade para livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. A alínea seguinte, “e”, traz a imunidade para fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros e para seus suportes ou arquivos digitais. Ambos os dispositivos têm a finalidade de favorecer a liberdade de expressão, a difusão de cultura e a utilidade social.

2.2. Tipos de imunidade tributária

As imunidades são normas constitucionais que representam uma delimitação negativa da competência tributária e estão previstas no inciso VI, do art.150 - CF/88. São elas: imunidade recíproca; imunidade para os templos de qualquer culto; imunidade para os partidos políticos, as entidades sindicais de trabalhadores, as instituições de educação e as entidades de assistência social; imunidade para livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão; imunidade para fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil e para seus suportes ou arquivos digitais. Ademais, tais imunidades podem ser classificadas sob diversos aspectos, como recíproca, genérica, subjetiva, objetiva/real, condicionada e incondicionada, conforme observa-se no quadro a seguir:

Quadro: Classificação das imunidades sobre impostos (art. 150, VI - CF/88)

	RECÍPROCA	GENÉRICA	SUBJETIVA	OBJETIVA/ REAL	INCONDICIONADA	CONDICIONADA
a) Imunidade recíproca	X		X		X	
b) Imunidade para os templos de qualquer culto		X	X		X	
c) Imunidade para os partidos políticos, as entidades sindicais de trabalhadores, as instituições de educação e as entidades de assistência social		X	X			X
d) Imunidade para livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.		X		X	X	
e) Imunidade para fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros e para seus suportes ou arquivos digitais		X		X	X	

Fonte: autoria própria a partir de SABBAG, 2021 e HARADA, 2020.

A imunidade recíproca (art.150, VI, “a” - CF/88) dispõe que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, renda e serviços uns dos outros. Assim, na imunidade recíproca, as entidades impositoras apresentam-se parificadas, ou seja, não há hierarquia. Observa-se que esta imunidade se caracteriza como subjetiva, pois é voltada para proteção direta de pessoas, no caso, pessoas jurídicas de Direito público interno. Outro aspecto importante, de acordo com o §2º do mesmo artigo, é que a referida imunidade é extensiva às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda, aos serviços, vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Além disso, conforme o §3º, a imunidade recíproca não terá aplicação quando se tratar de exploração, pelos Poderes Públicos, suas autarquias ou fundações, de atividades econômicas regidas por normas próprias de empreendimentos privados, assim como quando houver contraprestação ou

pagamento de tarifas pelo usuário. Dessa forma, o constituinte buscou garantir a preservação do princípio da livre-concorrência.

Entretanto, o STF estendeu a imunidade recíproca às Empresas Públicas (EP) e Sociedades de Economia Mista (SEM) que executam serviços públicos de prestação obrigatória de exclusiva do Estado, ainda que tais serviços ensejem a cobrança de tarifas (STF, RE 1320054). Consoante a esse entendimento o STF atribuiu a imunidade recíproca à Empresa pública de Correios e Telégrafos (Correios) e à sociedade de economia mista estadual (CAERD - Companhia de águas e esgotos de Rondônia).

A imunidade para os templos de qualquer culto (art.150, VI, "b" - CF/88) supõe a não-tributação das religiões, como um direito e garantia fundamental da pessoa, independentemente da dimensão da igreja ou do seu número de adeptos. (SABBAG, 2021, P.31). Além disso, tal imunidade pode ser classificada como subjetiva e genérica, pois alcança pessoas, no caso pessoas jurídicas de Direito privado, e abrangem todos os impostos.

Observa-se que a Constituição Federal brasileira (1988) reconhece somente a imunidade do patrimônio, da renda e dos serviços relacionados com as finalidades essenciais dos templos. Consoante a isso, o STF entende que a entidade deve cumprir alguns requisitos:

- a) a prova do reinvestimento integral do montante pecuniário advindo das atividades conexas na consecução dos objetivos institucionais da Igreja;
- b) a prova da inexistência de prejuízo à livre concorrência, impedindo-se o cunho empresarial na atividade financeira desempenhada. (STF, RE 87.890).

Ademais, o Supremo Tribunal Federal (STF) está evoluindo para uma interpretação mais ampla dessa imunidade, conforme dispõe a Súmula n.724:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades. (Sum. 724, STF).

Assim, apesar da súmula tratar das entidades da alínea “c”, a abordagem mais ampla da imunidade está sendo aplicada para todas as entidades do inciso VI do art. 150 - CF/88. Dessa forma, o STF passa a reconhecer a imunidade das atividades atípicas, desde que destinadas à obtenção de recursos financeiros para as atividades típicas.

A imunidade para os partidos políticos, as entidades sindicais de trabalhadores, as instituições de educação e as entidades de assistência social, sem fins lucrativos (art.150, VI, “c” - CF/88), pode ser caracterizada como subjetiva e genérica, pois é voltada à proteção de pessoas, nesta situação pessoas jurídicas de Direito Privado, e alcança todos os impostos. Além disso, a referida imunidade pode ser classificada como condicionada, visto que deve seguir as condições impostas pelo art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN) (esse assunto será abordado especificamente no capítulo 3 “Imunidade condicionada e Direito à educação” deste artigo).

A Constituição de 1988 restringiu o gozo da imunidade dessas entidades ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com as finalidades essenciais delas (§ 4º do art. 150). Entretanto, o STF vem, também nesta hipótese, dando interpretação ampla à imunidade prevista na letra c, do inciso VI, do art. 150, da CF, não importando se os imóveis de propriedade da instituição de assistência social são de uso direto ou se são locados. Conforme observa-se na Súmula Vinculante 52 do STF:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas. (Súm. Vinc. 52, STF).

Os partidos políticos devem buscar o registro no Tribunal Superior Eleitoral, conforme disposto nos art. 17, §2º, da CF/88, para a consecução da imunidade. Observa-se, ainda, que as fundações atreladas aos partidos políticos, as fundações partidárias, também são contempladas pela imunidade. No que tange às entidades sindicais de trabalhadores, destaca-se que a

imunidade se refere exclusivamente às entidades sindicais de trabalhadores. Ou seja, as entidades sindicais patronais não são alcançadas por tal imunidade, logo, recebem a incidência normal de impostos.

As instituições de educação, conforme explica Yoshiaki Ichihara, diferem fundamentalmente dos estabelecimentos de ensino (particular), não pelo conteúdo programático de ensino nem pela natureza jurídica de sua constituição, mas pela destinação do resultado, isto é, com ou sem fins lucrativos. (2000, p.260)

As entidades de assistência social também devem ser sem fins lucrativos, e abrangem as entidades do chamado “terceiro setor”, que são aquelas instituições interessadas na prática social da benemerência (entidades beneficentes, Organizações não governamentais - ONGs, Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIPs, etc.). O STF, para efeitos de imunidade e quanto à equiparação das entidades fechadas de previdência social privada ou “fundos de pensão” às entidades de assistência social, sumulou o seguinte entendimento:

A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários. (Súm. 730, STF).

Na parte final da alínea “c” estão as expressões “atendidos os requisitos da lei” e “sem fins lucrativos”. A primeira trata da imunidade condicionada disposta no art.14 do CTN. A segunda expressão, por sua vez, não representa uma vedação ao lucro, na verdade ela proíbe a apropriação particular do lucro. De acordo com Sabbag, essa apropriação se mostra no *animus distribuendi*, que não pode ser confundido com uma normal remuneração dos diretores de uma entidade imune, pela execução dos seus trabalhos. (2021, p.33) .

No que diz respeito às imunidades para livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art.150, VI, “d” - CF/88) podem ser

classificadas como: genéricas, pois alcançam todos os impostos, e objetivas ou reais, visto que se referem à objetos. Ademais, devido à evolução tecnológica, em 2017 o STF firmou o entendimento que a imunidade também deve alcançar o livro eletrônico (e-book) e os aparelhos leitores de livros eletrônicos (e-readers) confeccionados exclusivamente para fixá-los, ainda que equipados com outras funcionalidades.

Por último, a imunidade para fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros e para seus suportes ou arquivos digitais (art.150, VI, “e” - CF/88) recebe a classificação de genéricas, por abranger todos os impostos, e objetivas ou reais, por se referir à objetos. Destaca-se que a etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser não é alcançada pela imunidade.

3. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CONDICIONADA E DIREITO À EDUCAÇÃO

A imunidade tributária condicionada diz respeito a determinados requisitos que as entidades da alínea “c”, VI, art 150 da CF/88 são obrigadas a cumprir para que tenham o benefício da imunidade. A Constituição Federal prevê a imunidade condicionada no artigo mencionado acima, a partir da expressão “atendidos os requisitos da lei”, conforme observa-se a seguir:

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

VI - instituir impostos sobre: (...)

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**; (g.n.)(CF/88).

Entende-se, então, que o constituinte condicionou a imunidade dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, ao cumprimento de uma série de requisitos que devem ser previstos em lei.

O Código Tributário Nacional (CTN) é a lei que traz esses requisitos, especificamente em seu art. 14. O jurista Sabbag observa que as normas veiculadas nesse dispositivo são meramente “explicitantes”, tendo apenas o objetivo de conferir operatividade à alínea c, do inciso VI do art.150 da CF/88. Portanto, são apenas comandos “explicitativos”, não servindo para complementar, incrementar a norma imunizante ou modificar a sua essência. (2021, p.33). Dessa forma, no art. 14 do CTN está previsto o seguinte:

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. (BRASIL,1966).

Destaca-se que a alínea “c” do inciso IV do art. 9º do CTN prevê a mesma normativa da alínea “c” do inciso VI do art. 150 da CF/88:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)

IV - cobrar imposto sobre:

c) o patrimônio, a 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, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (BRASIL,1966).

Dos artigos mencionados observa-se que o inciso I prevê que as entidades da alínea c, VI, art. 150 da CF/88 não distribuam qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, o que corrobora com a exigência de que tais entidades sejam sem fins lucrativos. De acordo com o segundo inciso, as entidades devem aplicar integralmente, no país os seus

recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais, este requisito prevê que a imunidade concedida de fato reflita em benefícios em prol do país. Visto que seria contraproducente imunizar entidades que levassem recursos para o exterior. Isto é, objetiva-se impedir que exista o ônus do país em não receber os impostos e isso por fim beneficie outros que países que não seja o Brasil.

O Inciso III, por sua vez, prevê o adequado cumprimento de obrigações acessórias² pelas entidades. Assim, elas devem manter a escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a sua exatidão.

As imunidades tributárias têm o status de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, o que as torna irrevogáveis. No entanto, os seus efeitos podem ser suspensos, conforme o §1º, do art. 14, do CTN, o qual prevê que na falta de cumprimento do disposto no artigo 14 do CTN ou no § 1º do artigo 9º do CTN, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício. O § 1º do artigo 9º do CTN dispõe o seguinte:

Art. 9 (...) § 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros. (BRASIL, 1966).

Dessa forma, se as entidades não cumprirem os requisitos elencados no art. 14 do CTN ou o que está disposto no § 1º do artigo 9º do CTN – que diz respeito à possibilidade de a lei atribuir às entidades a condição de responsável pelos tributos que lhe caiba reter na fonte e ao fato de que as entidades não sejam dispensadas de praticar atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros – então, a autoridade competente poderá suspender o benefício da imunidade para essas entidades.

2 “A **obrigação acessória** decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.” (art. 113, § 2º - CTN) (g.n.).

O § 2º do art. 14 do CTN, estabelece que 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 o art. 14 - CTN, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

No que tange às Instituições de educação, elas podem ser definidas como uma pessoa jurídica voltada para o campo da educação, em que, substancialmente, em nada diferem de um estabelecimento de ensino comum. Nesse sentido, a principal diferença entre uma instituição de educação e um estabelecimento de ensino (particular) é que o primeiro deve ser sem fins lucrativos e o segundo pode auferir lucros.

Entende-se que o principal objetivo do constituinte ao instituir a imunidade de impostos para as instituições de educação foi favorecer a difusão do ensino e da educação, ao mesmo tempo em que protege a educação formal e a educação extracurricular. Assim, a referida imunidade é um dos instrumentos de ação do Estado para cumprir o seu dever de garantir o direito à educação. Consoante a isso, observa-se que tal dever estatal está previsto nos artigos 205 e 208 da CF/88:

Art. 205. **A educação**, direito de todos e **dever do Estado** e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho. (g.n.) (CF/88).

Art. 208. O **dever do Estado com a educação** será efetivado mediante a garantia de:

I - educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria;

II - progressiva universalização do ensino médio gratuito;

III - atendimento educacional especializado aos portadores de deficiência, preferencialmente na rede regular de ensino;

IV - educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças até 5 (cinco) anos de idade;

V - acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um;

VI - oferta de ensino noturno regular, adequado às condições do educando;

VII - atendimento ao educando, em todas as etapas da educação básica, por meio de programas suplementares de material didático escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde.

§ 1º O acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo.

§ 2º O não-oferecimento do ensino obrigatório pelo Poder Público, ou sua oferta irregular, importa responsabilidade da autoridade competente.

§ 3º Compete ao Poder Público recensear os educandos no ensino fundamental, fazer-lhes a chamada e zelar, junto aos pais ou responsáveis, pela frequência à escola. (CF/88).

O art. 205 da CF/88 é bem direto ao atribuir ao Estado o dever de garantir o direito à educação a todos, ainda que seja um dever compartilhado com a família e a sociedade. Por sua vez, o art. 208 da CF/88 prevê o que o Estado deve garantir para que seu dever com a educação seja cumprido, isto é, quais são as medidas e serviços que são esperados do Estado para que seja garantido o direito à educação.

Ademais, o art. 209 da CF/88 prevê a possibilidade da iniciativa privada de prestar o serviço de educação, desde que cumpra alguns requisitos:

Art. 209. O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições:

I - cumprimento das normas gerais da educação nacional;

II - autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público. (CF/88).

Os requisitos exigidos pelo art. 209 - CF/88, quais sejam o cumprimento das normas gerais da educação nacional e autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público, se aplicam a todos os estabelecimentos de ensino particulares.

Diante do dever constitucional do Estado em garantir à educação e a imunidade condicionada, observa-se que o Estado, por meio da imunidade de impostos, auxilia as instituições de educação desonerando-as de parte da carga tributária. Dessa forma, elas têm melhores condições de oferecer serviços de educação, o que acaba auxiliando e suprindo parte do dever do Estado em garantir o direito à educação.

Rafael Santos, em sua dissertação³, explica que existem duas correntes doutrinárias que discutem a situação das entidades do Terceiro

3 SANTOS, Rafael Amorim. **O papel das instituições privadas sem fins lucrativos na promoção do ensino da pessoa com deficiência no município de Maceió**. 2011. 146 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2011.

Setor. A primeira defende-se a saída do Estado do campo da prestação direta dos serviços públicos não exclusivos para a atuação exclusiva na área de fomento. A segunda, argumenta uma complementaridade do Terceiro Setor, em que através de outras fontes de financiamento, a sociedade civil poderia se reunir e manter instituições destinadas à satisfação de interesses públicos. Cujas iniciativas decorreriam da insatisfação pública ocasionada pela omissão do Estado ou pela prestação de serviços governamentais de baixa qualidade.

Além disso, em que pese o papel de auxílio ao Estado prestado pelas entidades dos Terceiro Setor, a jurista Di Pietro⁴ ressalta que a transferência da gestão de serviços públicos às organizações sociais civis deixa evidente a intenção dos governantes de escaparem do regime jurídico imposto às entidades da administração direta e indireta. Ademais, esse modelo distancia o governo da cobrança direta da população, uma vez que ele passa a ser apenas fornecedor de recursos.

Diante ao exposto, surge as seguintes reflexões: se os estabelecimentos de ensino particulares são prejudicados ou não pela imunidade destinada às instituições de educação; se o objetivo almejado pelo constituinte ao instituir a imunidade condicionada para as instituições de ensino foi alcançado; e por fim, como tudo isso reflete no direito à educação.

No que tange à relação estabelecimento de ensino particulares e instituições de educação, é possível que a imunidade condicionada de impostos favoreça as instituições de educação na questão da livre concorrência, visto que o benefício tributário propicia um menor custo dos serviços de educação prestados. No entanto, a entidade beneficiada deve cumprir uma série de condições que não são impostas ao estabelecimento de ensino particular, o que pode ser visto como um benefício para esta e um ônus para aquela. Outro ponto, é que elas têm objetivos diversos, apesar de convergirem no intuito de prestar serviços da educação, uma tem o lucro como objetivo e a outra não.

4 DI PIETRO, M. S. Z. **Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquia, terceirização, parceria-público privada e outras formas.** São Paulo: Atlas, 2015.

A respeito da finalidade almejada pelo constituinte, entende-se que foi alcançada. Pois a imunidade, ainda que condicionada, serve de incentivo para as instituições de educação sem fins lucrativos, e tais entidades colaboram com o Estado, contribuindo no dever deste em garantir o direito à educação. Previsto em diversos dispositivos da CF/88, o direito à educação e o dever do Estado em garanti-lo representa uma das grandes questões do Brasil, existe uma enorme dificuldade para que esse direito seja de fato garantido. Entretanto, é notável que a CF/88 ao mesmo tempo em que exige do Estado, ela lhe dá meios para alcançar esse objetivo, e a imunidade condicionada das instituições de educação é um deles.

3.1. Análise de Jurisprudência

No presente tópico serão realizadas as análises de jurisprudências sobre o atual entendimento do STF a respeito da imunidade condicionada para instituições de educação e de alguns dos impostos de competência tributária da União, como o Imposto sobre operações financeiras (IOF), o Imposto de importação (II) e o Imposto sobre produtos industrializados (IPI). Além da importância dos impostos mencionados, destaca-se que as escolhas das seguintes jurisprudências se devem ao fato de que o IOF, o IPI e o II são impostos que podem causar dificuldades na identificação da relação entre o objeto e ao patrimônio, renda e serviços das entidades alínea “c”, inciso VI do art. 150 -CF/88, o que leva as discussões aos tribunais superiores. Ademais, na pesquisa realizada, as jurisprudências aqui apresentadas foram selecionadas porque são as que melhor se relacionam com o tema específico deste artigo. Destaca-se, ainda, que foram encontradas somente as duas jurisprudências atuais, aqui apresentadas, que se adequam e dialogam com o tema abordado pelo presente artigo.

A primeira jurisprudência em análise trata da imunidade condicionada, do Imposto de importação (II) e do Imposto sobre produtos industrializados (IPI):

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADE FILANTRÓPICA. IMPORTAÇÃO. CONTROVÉRSIA QUANTO À DESTINAÇÃO DO BEM. INCURSÃO NO ACERVO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA Nº 279 DO STF. INCIDÊNCIA

1. A imunidade tributária deferida às entidades de fins filantrópicos, quando controversa a destinação dos bens adquiridos, não enseja o cabimento de recurso extraordinário, por demandar a incursão no acervo fático-probatório dos autos, o que atrai o óbice da Súmula nº 279 do STF. Precedentes: RE 634.447-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe de 7/6/2013; e AI 758.316-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe de 26/10/2012; dentre outros. 2. In casu, o acórdão recorrido extraordinariamente assentou: “TRIBUTÁRIO - ENTIDADE DE FINS FILANTRÓPICOS - II E IPI - IMUNIDADE RECONHECIDA.

1 - A entidade que preenche os requisitos dos arts. 14 do CTN e, concomitantemente, aqueles do art. 55 da Lei nº 8.212/91, é reconhecida como filantrópica, sem fins lucrativos, estando imune à cobrança do Imposto de Importação e do IPI.

2 - No caso de bens importados destinados ao uso exclusivo do ente importador, os impostos indiretos adquirem características de impostos diretos, pois não haverá o repasse do ônus tributário.

3 - Os bens importados pelas instituições de assistência social que atuam nas áreas de saúde ou educação compõem o seu patrimônio, mormente quando o bem internalizado é empregado na consecução dos fins sociais a que se destina a instituição.

4 - Remessa oficial parcialmente provida, para afastar a imunidade em relação à mercadoria que não se relaciona diretamente com as finalidades essenciais da impetrante (§ 4º do art. 150 da CF/88). 3. Agravo regimental DESPROVIDO.

(STF - AgR RE: 834454 RS - RIO GRANDE DO SUL, Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 24/03/2015, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-069 14-04-2015) (g.n.).

Partindo da premissa que a imunidade tributária condicionada alcança somente o patrimônio, a renda e os serviços das entidades da alínea “c”, inciso VI do art. 150 -CF/88, a princípio não haveria imunidade sobre o IPI, visto que é um imposto que incide sobre a industrialização. Porém, o STF, conforme exposto na jurisprudência acima, entende que as tais entidades estão imunes ao IPI e II quando importam bens do exterior. Isso se deve ao fato de que quando ocorre importação a entidade se torna contribuinte de direito e de fato, isto é, a pessoa responsável pelo recolhimento do imposto é a mesma pessoa que adquiriu o bem. Ressalta-se aqui que operações realizadas no mercado interno pelas entidades mencionadas não estão imunes aos IPI.

A segunda jurisprudência em análise é o acórdão do Recurso Extraordinário nº 611510 - SP, que fixa a tese de a imunidade condicionada alcança o Imposto sobre operações financeiras (IOF):

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, c, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ENTIDADES SINDICAIS, PARTIDOS POLÍTICOS, INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS - IOF.

1. Segundo a pacífica jurisprudência desta Suprema Corte, a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição da República alcança o Imposto sobre Operações Financeiras – IOF.

2. Os objetivos e valores perseguidos pela imunidade em foco sustentam o afastamento da incidência do IOF, pois a tributação das operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários das entidades ali referidas, terminaria por atingir seu patrimônio ou sua renda.

3. A exigência de vinculação do patrimônio, da renda e dos serviços com as finalidades essenciais da entidade imune, prevista no § 4º do artigo 150 da Constituição da República, não se confunde com afetação direta e exclusiva a tais finalidades. Entendimento subjacente à Súmula Vinculante 52.

4. Presume-se a vinculação, tendo em vista que impedidas, as entidades arroladas no art. 150, VI, c, da Carta Política, de distribuir qualquer parcela do seu patrimônio ou de suas rendas, sob pena de suspensão ou cancelamento do direito à imunidade (artigo 14, I, e § 1º, do Código Tributário Nacional).

Para o reconhecimento da imunidade, basta que não seja provado desvio de finalidade, ônus que incumbe ao sujeito ativo da obrigação tributária.

5. Recurso extraordinário da União desprovido, com a fixação da seguinte tese: **A imunidade assegurada pelo art. 150, VI, ‘c’, da Constituição da República aos partidos políticos, inclusive suas fundações, às entidades sindicais dos trabalhadores e às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que atendam aos requisitos da lei, alcança o IOF, inclusive o incidente sobre aplicações financeiras.**

(STF - RE: 611510 SP, Relator: ROSA WEBER, Data de Julgamento: 13/04/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 07/05/2021) (g.n.).

A jurisprudência acima, consolida o entendimento de que as entidades da alínea “c”, inciso VI do art. 150 -CF/88 são imunes ao IOF. Nesse sentido, o STF entende que a exigência de vinculação do patrimônio, da renda e dos serviços com as finalidades essenciais da entidade imune não se confunde com afetação direta e exclusiva a tais finalidades. Consoante a isso, o STF fixou o entendimento que “para o reconhecimento da imunidade, basta que não seja provado desvio de finalidade, ônus que incumbe ao sujeito ativo⁵ da obrigação tributária” (STF - RE: 611510 SP). Observa-se, então, que imunidade tributária sobre impostos alcança somente aquilo que está relacionado com a finalidade essencial, e que o ônus de provar o desvio de finalidade – isto é, que a renda, o patrimônio ou o serviço em questão não estão atrelados à finalidade essencial da entidade – cabe ao sujeito ativo da obrigação tributária.

5 “**Sujeito ativo** da obrigação é pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.” (Art. 119, CTN) (g.n).

As jurisprudências do STF analisadas consolidam entendimentos que beneficiam as entidades alcançadas pela imunidade condicionada e garantem segurança jurídica em relação ao tema. Conclui-se, portanto, que ao analisar a característica de patrimônio, renda e serviços relacionados com as suas finalidades essenciais deve-se ter uma acepção ampla do conceito, visto que exigência de vinculação à finalidade essencial da entidade não é o mesmo que afetação direta e exclusiva à tais finalidades.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo analisou a imunidade tributária condicionada dos impostos de competência da União em face do direito à educação. Inicialmente foi feita uma exposição acerca da imunidade tributária sobre impostos, em que foram apresentados a definição, a relação desta com a CF/88, a sua finalidade e os tipos de imunidade. Assim, pode-se conceituar imunidade tributária como uma limitação constitucional ao poder de tributar do Estado. Tal definição explicita a relação entre a imunidade e a CF/88, visto que uma imunidade só pode ser assim conceituada se estiver prevista na CF/88.

Em um segundo momento foram apresentadas as finalidades das Imunidades tributárias, dado que são dispositivos elaborados pelo constituinte com o intuito de prestigiar valores constitucionalmente consagrados, como a harmonia entre os entes federados, a liberdade religiosa, a liberdade política, a liberdade sindical, a liberdade de expressão, os direitos sociais, o acesso à educação e à cultura e o incentivo à assistência social.

Posteriormente, foram identificados e detalhados os tipos de imunidades, quais sejam: a imunidade recíproca; a imunidade para os templos de qualquer culto; a imunidade para os partidos políticos, as entidades sindicais de trabalhadores, as instituições de educação e as entidades de assistência social, sem fins lucrativos; a imunidade para livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão; e a imunidade para fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil e seus suportes ou arquivos digitais. Além disso,

foi apresentado como as imunidades podem ser classificadas em recíproca, genérica, subjetiva, objetiva/real, condicionada ou incondicionada.

Adiante, foi estabelecida uma reflexão entre a imunidade condicionada e o direito à educação. A imunidade tributária condicionada diz respeito à determinados requisitos, previstos no art. 14 do Código Tributário Nacional, que as entidades da alínea “c”, VI, art 150 da CF/88 (partidos políticos, as entidades sindicais de trabalhadores, as instituições de educação e as entidades de assistência social, sem fins lucrativos) são obrigadas a cumprir para que tenham o benefício da imunidade. No que tange ao direito à educação, foi analisado o dever constitucional do Estado em garantir esse direito e como a imunidade tributária condicionada o auxilia nesse dever.

Após, foi realizada uma análise de jurisprudências, em que foram selecionadas jurisprudências que tratam do IOF, do IPI e do II (na pesquisa realizada, foram as jurisprudências encontradas que melhor se relacionam com o tema específico deste artigo). Ademais, são impostos que geram discussões sobre seu cabimento ou não na imunidade condicionada das instituições de educação sem fins lucrativos. Isso se deve à dificuldade de identificar a relação entre o fato gerador dos impostos mencionados e a finalidade essencial das instituições de educação.

Nesse sentido, o STF fixou o entendimento que para o reconhecimento da imunidade, basta que não seja provado o desvio de finalidade, ônus que incumbe ao sujeito ativo da obrigação tributária. Além disso, o STF entende que a exigência de vinculação do patrimônio, da renda e dos serviços com as finalidades essenciais da entidade imune não se confunde com afetação direta e exclusiva a tais finalidades. Esses entendimentos favorecem as entidades alcançadas pela imunidade condicionada e garantem segurança jurídica em relação ao tema.

Assim, diante ao exposto, retoma-se aqui o problema central deste artigo: identificar se o objetivo almejado pelo constituinte ao instituir a imunidade condicionada para as instituições de educação foi alcançado. Conclui-se, portanto, que a finalidade almejada pelo constituinte foi alcançada.

Pois, a imunidade serve como incentivo para as instituições de educação sem fins lucrativos, e tais entidades colaboram com o Estado, contribuindo no dever constitucional deste em garantir o direito à educação. Dessa forma, observa-se que a CF/88, ao mesmo tempo em que exige do Estado o dever de garantir a educação, lhe dá meios para alcançar esse objetivo, e a imunidade condicionada das instituições de educação é um deles.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília. Assembleia Nacional Constituinte, 05 de outubro de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 385.091/DF**. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24805959/recurso-extraordinario-re-385091-df-stf/inteiro-teor-112279805>. Acesso em 23 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1320.054/ SP**. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1207766415/repercussao-geral-no-recurso-extraordinario-re-1320054-sp-1559151-7720198260090/inteiro-teor-1207766418>. Acesso em 23 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 87.890/ SP**. Disponível em <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/698807/recurso-extraordinario-re-87890-sp>. Acesso em 23 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 834.454/RS**. Disponível em <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/863942614/agreg-no-recurso-extraordinario-agr-re-834454-rs-rio-grande-do-sul/inteiro-teor-863942624?ref=juris-tabs>. Acesso em 23 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante 52**. Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula811/false>. Acesso em 23 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 724**. Disponível em <https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1644#:~:text=P%C3%A1gina%20Principal%20%3A%3A%20STF>

%20%2D%20Supremo%20Tribunal%20Federal&text=Ainda%20quando
%20alugado%20a%20terceiros,atividades%20essenciais%20de%20tais
%20entidades. Acesso em 23 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 730**. Disponível em
<https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1494#:~:text=A%20imunidade%20tribut%C3%A1ria%20conferida%20a,n%C3%A3o%20houver%20contribui%C3%A7%C3%A3o%20dos%20benefici%C3%A1rios>. Acesso em 23 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 611.510/SP.
Disponível em <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1220240356/recurso-extraordinario-re-611510-sp/inteiro-teor-1220240358>. Acesso em 23 jul. 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2019.

DI PIETRO, M. S. Z. **Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquia, terceirização, parceria-público privada e outras formas**. São Paulo: Atlas, 2015

HARADA, Kiyoshi. **Imunidade, não-incidência e isenção - Doutrina e prática**. Indaiatuba, SP: Editora Foco, 2022.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense; Editora Método, 2021.

SANTOS, Rafael Amorim. **O papel das instituições privadas sem fins lucrativos na promoção do ensino da pessoa com deficiência no município de Maceió**. 2011. 146 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2011. Disponível em:
<https://www.repositorio.ufal.br/bitstream/riufal/5597/1/O%20papel%20das%20institui%C3%A7%C3%B5es%20privadas%20sem%20fins%20lucrativos%20na%20promo%C3%A7%C3%A3o%20do%20ensino%20da%20pessoa%20com%20defici%C3%Aancia%20no%20munic%C3%ADpio%20de%20Macei%C3%B3.pdf>. Acesso em: 09 dez. 2022.

SUBMETIDO | *SUBMITTED* | 28/09/2022

APROVADO | *APPROVED* | 05/12/2022

REVISÃO DE LÍNGUA | *LANGUAGE REVIEW*

Suyene Monteiro da Rocha

SOBRE AS AUTORAS | *ABOUT THE AUTHORS*

ISABELLA CAROLINA DE CARVALHO BARDI

Universidade Federal do Tocantins, Palmas, Tocantins, Brasil.

Pós-graduada em Direito e Processo Constitucional pela Universidade Federal do Tocantins (UFT). Bacharela em Direito pela UFT. Advogada. E-mail: isabellabardi@hotmail.com. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5755561143566412>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6212-527X>.

RENATA RODRIGUES DE CASTRO ROCHA

Universidade Federal do Tocantins, Palmas, Tocantins, Brasil.

Doutora e Mestra em Ciência Florestal pela Universidade Federal de Viçosa (UFV). Pós-graduada em Direito Tributário pela Universidade Cândido Mendes. Bacharela em Direito pela UFV. Professora na Universidade Federal do Tocantins atualmente cedida ao Ministério da Economia atuando como chefe do Serviço de Informação ao Cidadão (SIC). E-mail: renatarocha@uft.edu.br. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1378612984760136>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9247-7724>.