

O DIREITO À EDUCAÇÃO E SUA INSTRUMENTALIZAÇÃO POR MEIO DE REGRA DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

*Camila Campos Vergueiro*¹

*Jussara Borges Ferreira*²

*Galdino Luiz Ramos Junior*³

Sumário: Introdução. 1. Direito e valor. 2. Direito à educação e contraposto dever do Estado. 3. O poder (direito) de tributar. 4. Imunidade tributária: regra de incompetência tributária. 5. A concretização do direito à educação por regra de imunidade. Conclusões.

1. Doutoranda UNIMAR. Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora em Cursos de Pós-Graduação: IBET, FGV LAW, PUC/Cogea-SP, Complexo Damásio de Jesus, CERS e EPD. Coordenadora do Grupo de Estudos de Processo Tributário Analítico do IBET. Coordenadora do Curso de Extensão de Processo Tributário Analítico do IBET. Advogada em São Paulo. cvergueiro@vergueirocatunda.com.br

2. Doutora em Direito das Relações Sociais pela PUC/SP. Professora Titular do PPGD da Universidade de Marília – UNIMAR e do Mestrado em Direito Processual Civil e Cidadania na Faculdade Paranaense – UNIPAR. Advogada. jussara@borgesferreiraadv.com.br

3. Doutor em Direito pela Universidade de Marília – UNIMAR. Docente do curso de Direito e do PPGD da UNIMAR. Advogado. advos@terra.com.br

INTRODUÇÃO

Neste trabalho será avaliado como o direito à educação assegurado constitucionalmente pode ser concretizado por meio do exercício das regras que outorgam e demarcam o exercício da competência tributária.

Adota-se como premissa que o direito é um objeto⁴ cultural, portanto, construído pelo homem, que se conforma num corpo de linguagem, “que é seu modo de expressão”, cuja função precípua é regular as condutas intersubjetivas (entre sujeitos) daqueles que convivem numa dada sociedade, razão pela qual construído em função prescritiva. E, como bem relembra Miguel Reale, porque se destina “a reger os comportamentos humanos ou a ordenar serviços ou instituições”, nada mais pretende do que “ordenar juridicamente a vida humana”, a fim de que “se realizem efetivamente os valores de convivência”. Para tanto, utiliza-se da regra jurídica como instrumento.^{5 6}

Assim, destaca-se a regra jurídica como o veículo concretizador dos valores reconhecidos como legítimos numa sociedade num dado momento histórico.

Dentre esses valores está o direito à educação externalizado primeiramente como garantia fundamental no artigo 6º da Constituição Federal de 1988.

A questão que se põe, e subjaz o presente artigo, é como o texto Constitucional busca promover a execução prática do direito à educação sob a perspectiva da tributação. Ora, admitida a premissa maior de que a função do direito é regular condutas, não basta um artigo para que o direito nele assegurado

4. Segundo Paulo de Barros Carvalho: objeto em sentido amplo compreende a coisa em si, percebida por nossos órgãos sensoriais; enquanto objeto em sentido estrito é o conteúdo de uma forma de consciência. – CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2009, p 475.

5. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 34.

6. REALE, Miguel. *Teoria Tridimensional do Direito*. 5ª edição, 5ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2001, ps. 27 e 101.

se concretize, outras regras precisam ser produzidas para que esse direito saia do papel e se solidifique na sociedade.

O intuito aqui é demonstrar que a própria Constituição Federal busca instrumentalizar o direito à educação por meio de regras que limitam o exercício do poder (direito) de tributar, denominadas regras de imunidade tributária.

Para tanto, apontar-se-ão os dispositivos constitucionais que guardam relação com o direito à educação enquanto valor, expondo o que se compreende por valor, seguindo a exposição para as regras constitucionais que dispõem sobre o exercício da competência e suas limitações, explicando essa específica função de ter competência tributária, a compreensão do que é a regra de imunidade e identificação daquelas que no âmbito do sistema constitucional tributário refletem o intuito do poder constituinte originário de concretizar o direito à educação.

Estudo esse que, do ponto de vista epistemológico, utilizará como método o dedutivo analítico pragmático, já que parte de aspectos gerais para projetar-se sobre específico âmbito, mediante pesquisa bibliográfica, legislativa e jurisprudencial, sob influência do sistema de referência do construtivismo lógico-semântico, consolidado nas lições de Paulo de Barros Carvalho.

1. DIREITO E VALOR

Regras jurídicas são os instrumentos que o ser humano encontrou para regular condutas. Compreendem a significação que se constrói da leitura dos enunciados prescritivos que estão alocados no texto Constitucional, de lei, em um contrato, sentença, acórdão ou qualquer outro instrumento habilitado pelo sistema para formalizar fatos e relações jurídicas.

Dentre esses veículos, as regras previstas no texto Constitucional assumem posição de proeminência no contexto do ordenamento⁷ jurídico exercendo forte influência no exercício

7. O ordenamento compreende o conjunto de enunciados prescritivos (textos) em

das competências institucionalizadas. Quando postas inauguralmente pelo poder constituinte originário carregam o que no ambiente social é valioso, valioso não em sentido subjetivo, já que valores não são “objetos ideais, modelos estáticos segundo os quais iriam se desenvolvendo, de maneira reflexa, as nossas valorações, mas se inserem antes em nossa experiência histórica, irmanando-se com ela”.⁸

A realidade social compreende os eventos relatados em linguagem que se dão no âmago do mundo fenomênico e que são matéria-prima para a construção da realidade jurídica, já que nos acontecimentos sociais que o direito colhe material para construir seu ambiente (o normativo), ou seja, estatuir regras que regulam a conduta. Da realidade social parte a regulação da conduta e a ela retorna, mediante atos de aplicação, justamente para que a função do direito se concretize e efetivamente alcance o seu desiderato: regular condutas.

Ao fazer o recorte no mundo social e escolher as condutas a serem reguladas, o poder constituinte originário exerce um juízo de valor, de preferência por esse ou aquele comportamento humano sobre o qual deve recair essa regulação, deixando de fora alguns acontecimentos sociais. Isso autoriza reconhecer, como preleciona Paulo de Barros Carvalho, que a “mera presença de um enunciado sobre condutas humanas em interferência subjetiva, figurando na hipótese da regra jurídica, já significa o exercício da função axiológica de quem legisla”, de maneira que o dado valorativo é presença constante “em toda configuração do jurídico, desde seus aspectos formais (lógicos), como nos planos semânticos e pragmático”. Assim, “ali onde houver direito, haverá, certamente, o elemento axiológico” a ser atribuído.⁹

estado bruto que fixam expectativas normativas; distinguindo-se de sistema que reflete a descrição feita a respeito do ordenamento.

8. REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 19ª edição, 2ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 207.

9. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 174.

Partindo das lições de Tercio Sampaio Ferraz, expõe o citado Professor, que “valores são preferências por núcleos de significação, ou melhor, são centros significativos que expressam preferibilidade por certos conteúdos de expectativa”.¹⁰

Mas, como podem ser, os valores, identificados? São reconhecidos porque dotados dos seguintes traços: (i) bipolaridade, porque supõem um contraponto, o desvalor que se implicam (ii) reciprocamente; (iii) referibilidade, já que consagram uma tomada de posição do sujeito perante alguma coisa do mundo; (iv) preferibilidade; (v) incomensurabilidade, já que não podem ser medidos; (vi) tendência à gradação hierárquica; (vii) objetividade ao requererem objeto da experiência para se concretizarem; (viii) historicidade, uma vez que construídos na evolução do processo histórico e social; (ix) inexauribilidade porque excedem os bens que objetivam; (x) atributividade, aspecto que destaca o fato de que valores são preferências por núcleo de significação; (xi) indefinibilidade, porque não podem ser circunscritos semanticamente e (xii) vocação para se expressar em termos normativos, portanto, direcionar condutas humanas.¹¹

Quando positivados, os valores são objetivados, passando a compor o ordenamento jurídico e nortear as demais opções legislativas inaugurais e subseqüentes no exercício das atribuições constitucionais.¹²

A referida objetivação se dá, em ambiente jurídico, por meio da edição de regras jurídicas que podem ser segregadas, sob seu

10. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 175.

11. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2009, ps. 177/179.

12. Positivar é “estabelecer um direito por força de um ato de vontade” e “à medida que tais atos de vontade são atos decisórios, positivação passa a ser termo correlato de decisão”, conseqüentemente, “implicando toda decisão a existência de motivos decisórios, positivação passa a ser um fenômeno em que todas as valorações, regras e expectativas de comportamento na sociedade têm de ser filtradas através de processos decisórios antes de adquirir validade jurídica”. - FERRAZ JR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2011, p. 49.

aspecto sintático, em duas espécies, regras jurídicas em sentido amplo e regras jurídicas em sentido estrito, as últimas editadas para direcionar imediatamente a conduta dos sujeitos em suas relações interpessoais, atreladas aos valores que fundam sua inserção e o direcionamento da conduta em tal ou qual sentido. Veja-se a distinção para ficar mais claro o que foi escrito.

Regras jurídicas em sentido estrito podem ser reduzidas em uma estrutura mínima conformada em hipótese e consequência modalizada por um dos seguintes vetores obrigatório (O), proibido (V) ou permitido (P). Em síntese, referem-se às regras jurídicas que estatuem direitos e correlatos deveres entre sujeitos em suas relações de intersubjetividade, orientando a conduta em um dos três sentidos referidos (obrigando, proibindo ou permitindo).

Por sua vez, regras jurídicas em sentido amplo compreendem os enunciados prescritivos do direito posto que não são dotadas de nenhuma orientação à conduta, portanto, não são passíveis de modalização – ex.: *Art. 18. (...) § 1º Brasília é a Capital Federal.*¹³

Porque a preferibilidade ao valor educação se manifestou como um anseio social no momento histórico de produção do texto constitucional restou ele objetivado em dispositivos constitucionais.

2. DIREITO À EDUCAÇÃO E CONTRAPOSTO DEVER DO ESTADO

A preferibilidade pelo valor educação é destacada já no artigo 6º do texto Constitucional, o qual, deveras, assegura-o como um direito social:

13. A respeito, convocam-se a palavras de Paulo de Barros Carvalho: “normas jurídicas em sentido amplo” aludem “aos conteúdos significativos das frases do direito posto, vale dizer, aos enunciados prescritivos, não enquanto manifestações empíricas do ordenamento, mas como significações que seriam construídas pelo intérprete. Ao mesmo tempo, a composição articulada dessas significações, de tal sorte que produza mensagens com sentido deontico-jurídico completo, receberia o nome de “normas jurídicas em sentido estrito”. - *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 128.

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Mas não só, o artigo 206 da carta magna também o exalta, graduando o direito à educação como princípio, de modo a posicioná-lo em condição hierárquica superior:

Art. 206. O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios:

IX - garantia do direito à educação e à aprendizagem ao longo da vida.

Referindo-se ao direito à educação como princípio, o texto Constitucional confirma a distinção adrede promovida, já que os princípios constitucionais compreendem regras em sentido amplo, pois, são mandamentos nucleares do sistema, servindo como verdadeiros alicerces, vigas mestras que sustentam as regras jurídicas (em sentido estrito) direcionadoras da conduta humana de forma imediata.

Segundo Roque Antonio Carrazza, princípio jurídico é um:

enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.¹⁴

As lições de Geraldo Ataliba não fogem do que foi escrito acerca do conceito de princípios jurídicos, pois os considera “linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos)”.¹⁵

14. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17ª edição. São Paulo: Malheiros, 2002, ps. 31/32.

15. ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2ª edição, 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 34.

Utilizando a palavra “direito”, esses dispositivos enunciam que um dos sujeitos que compõem a relação jurídica¹⁶ está permitido (lembre-se do modalizador deôntico acima referido: “P”) a exigir o que se toma como objeto no dispositivo, a educação.

Mas, estar no ambiente jurídico significa que a esse direito se contrapõe um dever jurídico na mesma potência (relembre que a função do direito é regular condutas interpessoais – entre sujeitos – por isso dever e direito são uma constante nas relações jurídicas, é ínsito ao direito, pode-se dizer), o qual, por sua vez, vem destacado no artigo 205 da Constituição Federal de 1988, *verbis*:

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.

Ainda, no seu artigo 208:

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

E em seu artigo 227:

Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão.

Da leitura dos artigos transcritos constata-se que a educação é dever do Estado, da família e da sociedade, contudo, ante o objeto do presente trabalho, apartar-se-á de qualquer

16. Uma vez que a função do direito é regular condutas, toda e qualquer relação jurídica é composta por, no mínimo, dois sujeitos, o sujeito ativo, abastecido do direito subjetivo ao objeto da relação, em posição contraposta ao sujeito passivo, dotado do dever jurídico de satisfação do objeto da relação.

referência à expressão família ou sociedade, **já que a conexão temática será perpetuada sobre o espectro tributário, dever atribuído com exclusividade ao mesmo Estado**, enquanto ente político habilitado pelo direito positivo para editar regras inaugurais, legislar, portanto.

Tratar a educação como um dever, significa que cabe ao Estado por meio de instrumentos jurídicos cabíveis assegurar o exercício desse direito por todos os cidadãos. Do contrário, tanto o direito, como o dever, seriam meras tintas no papel sem a possibilidade de concretização, regra sem o mínimo de eficácia.

Nesse contexto adentra o poder de tributar, como um desses instrumentos, veja-se a seguir de que maneira ele objetiva cumprir esse dever estatal e promover o direito à educação no país.

3. O PODER (DIREITO) DE TRIBUTAR

Reflexões sobre o sistema tributário nacional convocam imediatamente o texto Constitucional como ponto de partida, pois ali está acuradamente delimitado o exercício do direito (poder) de tributar.

Concebe-se um direito de tributar, não apenas um dever (ou poder, como habitualmente a doutrina se refere ao exercício da tributação: poder de tributar¹⁷), já que os entes políticos são os únicos sujeitos legitimados institucionalmente a retirar uma parcela do patrimônio do particular, observados os limites constitucionais, a fim de amealhar receita para exercer as outras atividades que lhe são impostas pelo texto Constitucional.

Não se pretende com isso apartar o dever de tributar dos entes políticos, já que a receita do particular é essencial para a operação do Estado na sociedade, mas a ele essencial somar o direito de tributar, porque exigir tributos é algo legitimado

17. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense. 4ª edição, 1974.

constitucionalmente, isto é, os entes políticos podem tributar, e é no texto constitucional que está circunscrito o exercício desse direito-dever.

Consoante Aires Fernandino Barreto “o sistema constitucional de outorga de competências é exaustivo e rígido”, de modo que para compreender o sistema constitucional tributário é crucial a análise do texto Constitucional, pois, é nele que está distribuída a competência para a instituição de tributos.¹⁸

As entidades políticas com essa atribuição são a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal que, para exercitar seus deveres perante a sociedade, precisam de dinheiro e buscam-no precipuamente via instituição de tributos.

Instituir tributos compreende o exercício da competência tributária que lhes foi outorgada, isto é, editar a regra introdutora que fixa os critérios de sujeição dos indivíduos à prestação pecuniária que cabe a cada um dos entes políticos.

O verbo que define a ação no exercício da competência tributária é legislar, portanto, instituir tributo é legislar sobre tributo, inserir inalguralmente no ordenamento jurídico a regra fundante tributária ou regra-matriz de incidência tributária.

As regras de competência tributária são típicas regras de estrutura, isto é, aquele tipo normativo que define como outras regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema positivo; ou como preleciona Luís Cesar Souza de Queiroz, compreendem normas de produção normativa, “cujo objeto imediato é a regulação do modo pelo qual uma norma jurídica é criada, modificada ou extinta”, distintas das regras de conduta, “cujo objeto imediato é a regulação de uma conduta, um comportamento, por meio de uma permissão (P), obrigação (O) ou proibição (P)”.¹⁹

18. BARRETO, Aires Fernandino. *Imposto sobre Serviços (ISS). Curso de Iniciação em Direito Tributário*. 1ª Edição. São Paulo: Dialética, 2004, p. 159.

19. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição Passiva Tributária*. 1ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 98.

Sem dúvida a regra de estrutura é dotada de um quê de conteúdo de regra de conduta, pois diz como deverão se conduzir os entes dotados da aptidão para colocar regras inaugurais no ordenamento, contudo, diferenciam-se em função de seu objeto imediato de regulação, que na regra de estrutura é a introdução de regras no ordenamento.

Nas palavras de José Souto Maior Borges:

A competência – seja tributária ou extratributária –, enquanto categoria unitária de direito material – consiste num complexo (i) de normas que outorgam determinadas atribuições ao seu destinatário, ou seja, um conjunto finito de funções, e (ii) normas que demarcam o seu campo de atuação.²⁰

No mesmo sentido ensina Tácio Lacerda Gama que competência tributária é:

a aptidão, juridicamente modalizada como permitida, imputada aos entes federativos para criar normas relativas à instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos, por meio de processo legislativo.²¹

A Constituição Federal de 1988 é rica em disposições que regulam o exercício da competência tributária, seja para instituir os diversos tributos, seja para arrecadá-los. Ali, minuciosamente, está traçada (i) a competência de cada um dos entes políticos para legislar sobre tributos, entes que são os únicos legitimados a desenvolver tal atividade, (ii) os princípios a que se sujeita o exercício dessa competência, (iii) as regras de imunidade tributária, (iv) as espécies tributárias, (v) as materialidades de algumas espécies tributárias (seus fatos geradores nos termos do código tributário nacional), dentre tantas outras regras que conformam o exercício da tributação.

20. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral das Isenções*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 231.

21. GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – Fundamentos para uma Teoria da Nulidade*. 1ª edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 221.

Isso significa que as regras de competência tributária aderem ao ordenamento limitadas pelas próprias disposições constitucionais, como bem relembra José Souto Maior Borges ao citar as lições de Amílcar de Araújo Falcão: “a outorga de competência representa, ao mesmo tempo, uma autorização e uma limitação”.²²

Abona essa concepção, valiosa contribuição de Misabel de Abreu Machado Derzi ao prelecionar que “a norma de competência é um conjunto que resulta da seguinte subtração: norma de atribuição de poder- norma denegatória de poder (imunidade)”.²³

Dentre estas limitações estão agregadas as regras de imunidade tributária.

4. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: REGRA DE INCOMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Como apontado no item imediatamente anterior, a competência tributária outorgada aos entes políticos nasce limitada. Dessa limitação interessa para o presente artigo a figura da imunidade tributária.

Muito na doutrina se discutiu (e ainda se discute) acerca da natureza jurídica²⁴ das disposições que estabelecem regras de imunidade, admitindo-se que assumem feição de limitação constitucional ao poder de tributar²⁵, ou princípio

22. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 169.

23. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 118.

24. “Natureza jurídica é o conjunto de atributos que permite separar um instituto jurídico de outro”. – GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária*. 1ª edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. XLVIII.

25. Regina Helena Costa destaca que foi Aliomar Baleeiro quem imortalizou a expressão limitação constitucional ao poder de tributar para identificação das regras de imunidade – COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 1ª edição. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 35.

constitucional de vedação impositiva²⁶, ou consagra hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada²⁷, ou “exclusão” ou “supressão” da competência tributária²⁸, ou, ainda, regra de incompetência tributária²⁹.

Esse o sentido também adotado por Hugo de Brito Machado, que proclama ser a imunidade “limitação da competência tributária”. – MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 304.

26. Posição essa adotada por Bernardo Ribeiro de Moraes, *apud* Regina Helena Costa, quando afirma que a imunidade “não apenas complementa princípios albergados pela constituição, mas também constitui um princípio constitucional próprio ligado que se acha à estrutura política, social e econômica do país; (...) é um princípio constitucional de vedação impositiva” – COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 1ª edição. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 38.

27. Posição essa capitaneada por José Souto Maior Borges quando afirma “que a não incidência pode ser: I) pura e simples, a que se refere a fatos inteiramente estranhos à regra jurídica de tributação, a circunstâncias que se colocam fora da competência do ente tributante; II) qualificada, dividida em duas subespécies: a) não-incidência por determinação constitucional ou imunidade tributária; b) não-incidência decorrente de lei ordinária – a regra jurídica de isenção (total).” – BORGES, José Souto. *Teoria Geral da Isenção*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 155.

28. Esse sentido é atribuído por Amílcar de Araújo Falcão, ao afirmar que que “a imunidade, como se está a ver, é uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos pelo estatuto supremo. Esquemáticamente, poder-se-ia exprimir a mesma ideia do modo seguinte: a Constituição faz, originariamente, a distribuição da competência impositiva ou do poder de tributar; ao fazer a outorga dessa competência, condiciona-a, ou melhor, clausula-a, declarando os casos em que ela não poderá ser exercida. A imunidade é, assim, uma forma de não-incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional.” – FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 64.

Ruy Barbosa Nogueira também reconhece que a imunidade é uma causa de “exclusão” da competência tributária. São as seguintes suas palavras: “a imunidade exclui o próprio poder de instituir imposto sobre determinados bens ou situações que, por sua natureza e por interesse público, não devem ficar sujeitos a impostos” – NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 126.

29. Consoante Paulo de Barros Carvalho, as regras de imunidade compreendem “a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, 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”. – CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 363.

Mas não é apenas nesses sentidos que a imunidade pode ser compreendida, já que, como bem destaca Regina Helena Costa, a regra de imunidade apresenta “dúplice natureza: de um lado exsurge a imunidade como norma constitucional demarcatória da competência tributária, por continente de hipótese de intributabilidade, e, de outro, constitui direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente por ela favorecidas”.³⁰

Diante dessa riqueza de posicionamentos, adota-se aqui a aproximação dúplice referida por Regina Helena Costa. Por quê? Como anteriormente apontado, a análise das regras do ambiente jurídico supõe sempre uma relação entre sujeitos, do que não escapa nenhuma disposição contida no sistema tributário nacional, assim, ao prever a regra de imunidade tributária, a Constituição Federal impõe um dever ao Estado de não exercer a competência tributária sobre aquelas situações prescritas e, em contraposição, assegura um direito ao sujeito que esteja inserido em seu contexto de não sujeição, ou seja, a imunidade é também um direito do particular de não sofrer a tributação. Logo, é inabalável que a imunidade tributária impõe um dever ao Estado de não exercer sua competência sobre determinados cenários e um direito a quem a ele (dever) se sujeita.

Apreendido o que é a regra de imunidade, crucial compreender as razões que eventualmente embasaram o poder constituinte originário em prescrevê-las - sua finalidade institucional.

Há que se reconhecer que as regras de imunidade objetivam assegurar a plena produção de efeitos de outras regras jurídicas contidas no texto Constitucional, assumindo natureza nitidamente extrafiscal, porque compreendidas dentre aquelas “fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários”.³¹

30. COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 1ª edição. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 53.

31. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 288.

A função extrafiscal no contexto da regra de imunidade consiste, assim, no atingimento de finalidades outras que não somente a arrecadatória - objetivo imediato da tributação -, como assegurar a concretização de direitos fundamentais constitucionalmente amparados, sejam eles sociais, políticos ou econômicos.

Nesse tocante, assinala Regina Helena Costa a plena aplicabilidade da teoria da densificação de normas constitucionais concebida por Jose Joaquim Gomes Canotilho, para quem “densificar uma norma” significa preencher, complementar e precisar o espaço normativo de um preceito constitucional, especialmente carecido de concretização, a fim de tornar possível a solução, por esse preceito, dos problemas concretos” e, conclui, convocando novamente os ensinamentos do referido jurista:

as normas imunizantes densificam princípios estruturantes – assim entendidos os constitutivos e indicativos de ideias diretivas básicas de toda a ordem constitucional, iluminando seu sentido jurídico-constitucional e político constitucional.³²

É sobre o foco do princípio implícito³³ da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação que as regras de imunidade se sustentam, o qual preconiza que os direitos fundamentais assegurados na Constituição Federal de 1988 não podem ser restringidos ou inviabilizados em decorrência do exercício do dever do Estado de tributar. A respeito leciona Regina Helena Costa:

O princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação projeta os seus efeitos, inicialmente,

32. COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 1ª edição. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 73.

33. Segundo Paulo de Barros Carvalho, “muitas vezes a tarefa de produção do conteúdo, sentido e alcance da norma jurídica é o resultado de esforço breve e ligeiro. Condições há, entretanto, em que a construção do sentido da mensagem legislada só se consegue mediante intensa e profunda meditação, em que articulamos regras dos mais variados setores da experiência jurídico positiva, cruzando-as sob o pálio de princípios implícitos” – CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 129.

no próprio Texto Fundamental. Todas as normas constitucionais vedatórias da tributação em determinadas situações ou em relação a determinadas pessoas, bem como aquelas garantidoras do exercício de direitos, representam a sua aplicação, tais como as imunidades e os princípios tributários.³⁴

Importante mencionar, ainda, as lições de Ricardo Lobo Torres ao pontuar que “as imunidades consistem na intributabilidade absoluta ditada pelas liberdades preexistentes” “tornando intocáveis pelo tributo ou pelo imposto certas pessoas e coisas; é um dos aspectos dos direitos da liberdade, ou uma sua qualidade, ou a sua exteriorização, ou o seu âmbito de validade”.³⁵

Não se pode olvidar que a perspectiva aqui desenvolvida – a de que as regras de imunidade têm inclinação teleológica, a tal função extrafiscal adrede referida - é confirmada pela orientação por que se pauta historicamente o Supremo Tribunal Federal (STF) muito bem refletida no voto do Ministro Celso de Mello proferido na ação direta de inconstitucionalidade 939:

Não se pode desconhecer, dentro desse contexto, que as imunidades tributárias de natureza política destinam-se a conferir efetividade a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições. Constituem, por isso mesmo, expressões significativas das garantias de ordem instrumental vocacionadas, na especificidade dos fins a que se dirigem, a proteger o exercício da liberdade sindical, da liberdade de culto, da liberdade de organização partidária, da liberdade de expressão intelectual e da liberdade de informação.

A imunidade tributária não constitui um fim em si mesmo. Antes, representa um poderoso fator de contenção do arbítrio do Estado na medida em que esse postulado da Constituição, inibindo o exercício de competência impositiva pelo Poder Público, prestigia, favorece e tutela o espaço em que florescem aquelas liberdades públicas. (ADI 939, Relator(a): SYDNEY SANCHES,

34. COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 1ª edição. São Paulo: Malheiros, 2001, ps. 81/82.

35. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 65.

Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18-03-1994 PP-05165
EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755)³⁶

O que se constata, deveras, da análise de diversos julgados do STF é: historicamente tem prevalecido nesse órgão a interpretação teleológica e sistemática das imunidades tributárias.³⁷

5. A CONCRETIZAÇÃO DO DIREITO À EDUCAÇÃO POR REGRA DE IMUNIDADE

Como mencionado no “item 2” deste artigo, a educação é um direito de todos e dever de o Estado assegurá-la objetivamente diante do que dispõem os artigos 6º, 206, IX, 205, 208 e 227 da Constituição da República promulgada em 1988.

Dentre os instrumentos definidos constitucionalmente para materializar esse dever do Estado, destacam-se dispositivos que prescrevem as regras de imunidade que alcançam instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. A referência é ao que estabelece a alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal e o § 7º do seu artigo 195.³⁸

36. https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=adi%20939&sort=_score&sortBy=desc

37. Afirmação contida em voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio no julgamento do recurso extraordinário 330.817 (Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-195 DIVULG 30-08-2017 PUBLIC 31-08-2017)

38. 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;

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

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

A primeira disposição referida (alínea “c” do inciso VI do artigo 150), na parte que interessa para a temática deste trabalho, estabelece regra de imunidade de impostos que recaiam sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das instituições de educação sem fins lucrativos.

O primeiro recorte que merece ser feito para demarcação dessa imunidade diz com a espécie tributária expressamente prevista que tolhe o exercício da competência, o imposto. Imposto distingue-se das demais espécies tributárias porque seu fato gerador é alheio a qualquer atuação do poder público; por outras palavras, o imposto é identificado porque sua causa geradora corresponde a um comportamento do contribuinte ou uma situação jurídica na qual ele se encontra e pelo fato de o produto de sua arrecadação não poder ter destinação definida em lei³⁹. Trata-se de um conceito técnico jurídico fixado, devesas, no artigo 16 do código tributário nacional:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

O segundo recorte aponta para os ditos fatos geradores dos impostos que não poderão ser objeto de exercício da competência tributária, isto é, aqueles relacionados com o patrimônio⁴⁰,

39. Esta vedação da receita de impostos a uma destinação específica consta do inciso IV do artigo 167, da Constituição Federal/1988:

Art. 167. São vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

40. Não há uma definição positivada de patrimônio, admitindo-se que compreende a totalidade de bens, direitos e obrigações de uma determinada pessoa, física ou jurídica.

a renda⁴¹ ou os serviços⁴² executados pela instituição de ensino sem fins lucrativos relacionados à sua finalidade educacional.

Os outros recortes da regra de imunidade articulam (i) a natureza da atividade exercida pelo organismo, a de ensino, que compreende, assim, as estruturas sociais voltadas para a educação, isto é, que, nos termos do artigo 1º da lei federal 9.394/1996 - lei de diretrizes e bases da educação nacional -, abranja “os processos formativos que se desenvolvem na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de ensino e pesquisa, nos movimentos sociais e organizações da sociedade civil e nas manifestações culturais”; (ii) o fato de a instituição não objetivar o auferimento de lucro.⁴³

O segundo dispositivo mencionado (§ 7º do seu artigo 195) concebe imunidade às entidades de assistência social relativamente à espécie tributária contribuição social. Três pontos acerca da literalidade do texto constitucional precisam ser abordados, a fim de que seja possível compreender sua extensão.

O primeiro deles refere-se à espécie tributária abrangida por essa particular imunidade, as contribuições para a seguridade social atreladas aos fatos geradores prescritos no artigo

41. Renda compreende o saldo positivo obtido depois de observado determinado lapso temporal, excluído o mínimo vital. No âmbito do direito tributário está definido no artigo 43 do código tributário nacional, *verbis*:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

42. Segundo a doutrina tradicional tributária, muito bem expressada nas lições de Aires Fernandino Barreto, a prestação de serviço compreende o esforço humano, físico ou intelectual, decorrente de uma obrigação de fazer, de caráter habitual, em favor de outrem, mediante regime de direito privado com o correspondente pagamento de uma remuneração, em que os sujeitos da relação não possuem vínculo de subordinação. – BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição*. 1ª edição. São Paulo: Dialética, 2003, ps. 28/36.

E, obrigação de fazer, como preleciona Maria Helena Diniz é aquela que “vincula o devedor à prestação de um serviço com ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa” – DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 2º vol., 2007, p. 99.

43. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm

195. As contribuições têm como elemento distintivo das demais espécies tributárias o fato de o produto de sua arrecadação estar definido na lei que as institui e não serem restituíveis, desta forma, é a finalidade para a qual foram instituídas e sua irrestituibilidade que autorizam sua identificação como uma espécie tributária autônoma em relação aos impostos, taxas, contribuição de melhoria e empréstimo compulsório.⁴⁴

O segundo ponto refere-se à utilização da palavra “isenção” no texto, mero emprego atécnico da expressão, isto porque, muito embora o § 7º do artigo 195 faça referência a “isenção”, a sua utilização não tem o condão de modificar a natureza jurídica do instituto, pois, como já mencionado, a imunidade é disposição que está no texto constitucional e afasta o exercício da regra de competência, enquanto a regra de isenção é instituída infraconstitucionalmente no exercício da competência tributária, portanto, em lei do ente tributante, e afeta o crédito tributário dispensando o seu pagamento.

44. As espécies tributárias, saliente-se, foram definidas pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento dos recursos extraordinários 138.284 e 146.733 onde se afirmou, respectivamente:

“As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (C.F. arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., ART. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. da seguridade social (C.F., arts. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras da seguridade social (C.F., art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.2. de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2. corporativas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécies tributária: d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148).” (RE 138.284, Rel. Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 28-08-1992 PP-13456)

“Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (...)” (RE 146733, Relator Ministro Moreira Alves, Tribunal Pleno, DJ 06-11-1992 PP-20110)

A respeito disso, o STF já firmou posição no sentido de que § 7º do art. 195 da Constituição Federal/1988 contempla regra de imunidade e não de isenção. Ilustra essa orientação o seguinte julgado:

(...) A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, (...) (RMS 22192, Relator(a): CELSO DE MELLO, Primeira Turma, julgado em 28/11/1995, DJ 19-12-1996 PP-51802 EMENT VOL-01855-01 PP-00154)

O terceiro ponto refere-se à integração da regra de imunidade ao contexto das instituições de educação, uma vez que o texto do § 7º do artigo 195 refere-se a entidades beneficentes de assistência social.

Bem, instituição de assistência social “é aquela cujo objeto social descrito no respectivo estatuto, envolve um ou mais dos fins públicos referidos pela Constituição, isto é, o de colaborar com o Estado na realização de uma obra social para a coletividade”. Ora, à luz dos artigos 6º, 206, IX, 205, 208 e 227, todos constitucionais, é dever do Estado e direito social do cidadão a educação, conseqüentemente, a promoção da educação por entidades de assistência social qualifica-as para fins de aplicabilidade da referida regra de imunidade.⁴⁵

Não é só esse o fundamento a justificar a assertiva, pode também ser recrutado o artigo 203⁴⁶ da Constituição Federal que estabelece como objetivos da assistência social a

45 BARRETO, Aires Fernando; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2001, p. 108.

46 Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:
III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

promoção de integração ao mercado de trabalho, cujo “pontapé”, sem dúvida alguma, é o acesso irrestrito à educação.

Agrega-se a esse último ponto, mais um aspecto, o de que as entidades de assistência social não podem têm fins lucrativos, na mesma medida daquelas instituições a que se refere o inciso VI, “c”, do artigo 150, ou seja, estão “obrigadas a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção dose seus objetivos”.⁴⁷

Forçoso concluir que tais regras de imunidade, ao afastar a possibilidade de exigência de tributos sobre as hipóteses e sujeitos designados nos artigos 150, VI, “a” e 195, § 7º, planejam evitar que a exigência de tributos impacte o direito à educação, impedindo que sejam onerados pelos impostos e pelas contribuições devidas à Seguridade Social “tanto os organismos vitais para o funcionamento do governo republicano, como as instituições que desempenham – em proveito da coletividade – funções que, a rigor, o Estado deveria cumprir”.⁴⁸

CONCLUSÕES

1. Direito é objeto cultural constituído em linguagem em sua função prescritiva que regula condutas intersubjetivas.

2. A regra jurídica é o instrumento por meio do qual as relações intersubjetivas são reguladas.

3. Valor é um núcleo de significação identificado na experiência sobre o qual se exerce um juízo de preferibilidade, graduado hierarquicamente e objetivado, no ambiente do direito, por meio das regras jurídicas.

4. A competência tributária pode ser utilizada como instrumento para concretização do direito à educação e do

47. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 310.

48. BARRETO, Aires Fernando; BARRETO, Paulo Ayres. *In Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2001, p. 64.

correlato dever de o Estado fomentá-lo, consagrados (direito e dever) por meio de instituições voltadas ao processo de formação e desenvolvimento do indivíduo em proveito da coletividade como um todo, as quais colaboram com função que, de fato, o Estado deveria cumprir.

5. Ter competência tributária para instituir tributos significar estar apto para legislar, criar a regra-matriz de incidência tributária, a qual é demarcada positiva e negativamente no texto constitucional.

6. As regras que demarcam negativamente a competência tributária são denominadas regras de imunidade, assumindo natureza extrafiscal porque teleologicamente materializam objetivos não arrecadatários.

7. As regra de imunidade de impostos e contribuições à Seguridade Social a que se sujeitam o patrimônio, a renda e os serviços da instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos concretizam o direito do particular à educação e o dever de o Estado alavancá-lo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2ª edição, 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense. 4ª edição, 1974.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARRETO, Aires Fernandino. *Imposto sobre Serviços (ISS). Curso de Iniciação em Direito Tributário*. 1ª Edição. São Paulo: Dialética, 2004.

BARRETO, Aires Fernando. *ISS na Constituição*. 1ª edição. São Paulo: Dialética, 2003.

BARRETO, Aires Fernando; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2001.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral das Isenções*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17ª edição. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 1ª edição. São Paulo: Malheiros, 2001.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 2º vol., 2007.

FALCÃO, Amílcar Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2011.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – Fundamentos para uma Teoria da Nulidade*. 1ª edição. São Paulo: Noeses, 2009.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 5ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

LUHMANN, Niklas. *O Direito da Sociedade*. Tradução Provisória para o Espanhol de Javier Torres Nafarrate.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição Passiva Tributária*. 1ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

REALE, Miguel. *Teoria Tridimensional do Direito*. 5ª edição, 5ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2001.

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 19ª edição, 2ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4ª edição, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. 1ª edição, São Paulo: Max Limonad, 1997.

