

MARCOS ALEXANDRE MÁSERÁ

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES COMUNITÁRIAS DE
EDUCAÇÃO SUPERIOR EM RELAÇÃO AO ICMS E A EFETIVIDADE DO DIREITO
FUNDAMENTAL À EDUCAÇÃO**

Tese apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Doutor pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul.

Área de Concentração: Fundamentos Constitucionais do Direito Público e Privado.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira

Porto Alegre

2016

Ficha Catalográfica

M999i Másera, Marcos Alexandre

A Imunidade Tributária das Instituições Comunitárias de Educação Superior em relação ao ICMS e a Efetividade do Direito Fundamental à Educação / Marcos Alexandre Másera . – 2016.

193 f.

Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, PUCRS.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

1. Imunidade Tributária. 2. Direitos Fundamentais. 3. Instituições de Educação. 4. ICMS. I. Velloso da Silveira, Paulo Antônio Caliendo. II. Título.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. ESTRUTURA E EFICÁCIA DA NORMA IMUNIZANTE	12
1.1 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	12
1.1.1 Competência tributária e imunidade	13
1.1.2 Natureza da imunidade tributária	27
1.2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E VALORES CONSTITUCIONAIS	39
2. AS INSTITUIÇÕES COMUNITÁRIAS DE EDUCAÇÃO SUPERIOR	49
3. CARACTERÍSTICAS DO REGIME JURÍDICO DO ICMS	60
3.1 O REGIME JURÍDICO DO ICMS	60
3.2 A TRIBUTAÇÃO INDIRETA E A REPERCUSSÃO PATRIMONIAL	70
4. A INTERPRETAÇÃO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	90
5. A IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES COMUNITÁRIAS DE EDUCAÇÃO SUPERIOR EM RELAÇÃO AO ICMS	98
5.1 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E FINALIDADE ESSENCIAL.....	98
5.2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E AUSÊNCIA DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA...114	
5.3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, EXTRAFISCALIDADE E O PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE	121
5.4 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E A MAXIMIZAÇÃO DA EFETIVIDADE DO DIREITO FUNDAMENTAL À EDUCAÇÃO.....	135
5.4.1 O reconhecimento da imunidade tributária das ICES em relação ao ICMS	135
5.4.2 As limitações e o exaurimento do atual modelo de financiamento e de prestação de serviços públicos	144
5.4.3 A imunidade tributária como norma constitucional de incentivo	149
5.4.4 A imunidade tributária ao ICMS como instrumento para a maximização da efetividade do direito à educação	153
CONCLUSÕES	179
REFERÊNCIAS	184

RESUMO

O tema da presente tese consiste na fundamentação de uma concepção abrangente de imunidade tributária das instituições comunitárias de educação superior em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), para que essa compreenda as operações de aquisição de mercadorias e a contratação de serviços de energia elétrica, de comunicações e de transportes realizados no mercado interno. Para o desenvolvimento deste tema procede-se ao exame do conceito e do sentido da competência tributária no sistema jurídico brasileiro e uma análise sobre a natureza da norma de imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, sua relação com os valores fundamentais e se a mesma pode ser qualificada como regra ou como princípio. Imprescindível examinar o conceito de instituição comunitária de educação superior e a ausência de capacidade contributiva da entidade em relação aos impostos. Na medida em que a imunidade tributária das entidades de educação sem fins lucrativos veda a instituição de impostos sobre o seu patrimônio, renda e serviços, importa abordar as características do regime constitucional e legal do ICMS, bem como a sua repercussão nos ativos patrimoniais em razão da tributação indireta. Devido à consistente controvérsia doutrinária e judicial sobre a dimensão jurídica da translação do montante do ICMS para a entidade imune, na condição de consumidor final, cumpre examinar a modalidade de interpretação a ser utilizada para a compreensão do sentido e da abrangência da norma constitucional de imunidade tributária. Pode-se concluir, como fundamento relevante, mediante uma interpretação teleológica e sistemática, que a prestação de serviços pelas instituições comunitárias, devido à integridade da sua capacidade econômica e dos seus ativos patrimoniais, proporciona a maximização da efetividade do direito à educação, justificando uma concepção abrangente da imunidade tributária das referidas entidades em relação ao ICMS, inclusive nas operações realizadas no mercado interno, em razão da supremacia da norma constitucional, de sua finalidade e dos respectivos valores.

Palavras-chave: imunidade tributária, direitos fundamentais, instituições de educação, ICMS.

ABSTRACT

The theme of this thesis consists on the basis of a comprehensive concept of tax immunity of higher education community institutions related with the Brazilian Value-Added Tax On Sales and Services (ICMS) in a way of embrace the operations of acquisitions of goods and the provision of electricity services, communication and transport in the internal Market. To develop this theme we proceed to the examination of the concept and meaning of the tax jurisdiction in the Brazilian legal system and an analysis of the nature of the immunity rule laid down in art. 150, VI, c, of the Federal Constitution, its relationship with the fundamental values and whether it can be classified as a rule or a principle. Indispensable examine the concept of higher education community institutions and the lack of ability of the entity to pay taxes. Considering that the tax immunity of non-profit educational entities prohibits the imposition of taxes on their assets, income and services, it is important to address the characteristics of the constitutional and legal system of ICMS and its impact on corporate assets due indirect taxation. Due to consistent doctrinal and judicial controversy on the legal dimension of the translation of the amount of ICMS for immune entity in the final consumer condition, it should be examined the mode of interpretation to be used for understanding the meaning and scope of the constitutional rule of tax immunity. It can be concluded, as a relevant basis by a teleological and systematic interpretation, that the provision of services by the community institutions, due to the integrity of its economic capacity and its corporate assets, provides maximizing the effectiveness of the right to education, justifying a comprehensive conception of the tax immunity of these entities in relation to ICMS, including the operations in the domestic market, due to the supremacy of constitutional rule, its purpose and its values.

Key words: tax immunity, educational institutions, fundamental rights, ICMS.

INTRODUÇÃO

O objeto principal da presente tese consiste na fundamentação de uma concepção abrangente de imunidade tributária das instituições comunitárias de educação superior (ICES) em relação ao ICMS e se essa compreende as operações de aquisição de mercadorias e a contratação de serviços realizados no mercado interno. Para o desenvolvimento deste tema há necessidade de examinar o conceito e o sentido da competência tributária no sistema jurídico brasileiro e uma análise sobre a natureza da norma de imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal. A análise da referida norma constitucional imunitória visa a definir se a mesma pode ser qualificada como regra ou como princípio, dependendo da sua proximidade com o valor ou o fim a ser protegido ou incrementado ou da hipótese fática e respectiva consequência. Como a imunidade tributária objeto da referida norma constitucional é considerada subjetiva porquanto condiciona o seu exercício ao atendimento de características compulsórias da entidade, imprescindível examinar o conceito de instituição de educação comunitária a partir da Lei nº 9.394/96, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Brasileira, e da Lei nº 12.881/13.

Na medida em que a imunidade tributária das entidades de educação sem fins lucrativos veda a instituição de impostos sobre o seu patrimônio, renda e serviços, importa abordar as características do regime constitucional e legal do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), bem como a sua repercussão nos ativos patrimoniais em razão da tributação indireta. Com esta finalidade, impõe-se analisar a translação operada pelo ICMS mediante a transferência do gravame financeiro do tributo para o adquirente das mercadorias e dos serviços, e se este fenômeno possui dimensão jurídica ou constitucional na figura do contribuinte de fato. Com relação aos impostos que incidem diretamente sobre o patrimônio, a renda e os serviços, e nos quais a instituição comunitária figura formalmente na relação jurídica como contribuinte de direito, existe uma relativa estabilidade no reconhecimento administrativo e judicial da proteção da imunidade tributária. A questão controvertida e complexa reside no reconhecimento da imunidade e da consequente proteção ao patrimônio e à renda da entidade comunitária, quando a instituição figura como contribuinte de fato, como adquirente final de produtos, de mercadorias e de serviços, nos quais o correspondente preço contém o gravame tributário. Nos denominados impostos indiretos, como o ICMS, e nas situações em que a ICES adquire produtos, mercadorias e serviços no mercado interno, existe uma significativa oposição

ao reconhecimento da imunidade. Em razão destas contingências, a carga tributária repassada às instituições comunitárias sob a forma de ICMS embutido no preço dos produtos, das mercadorias e dos serviços, torna-se extremamente gravosa para estas entidades, reduzindo a sua capacidade de prestar relevantes serviços públicos nas áreas de educação e de saúde.

Em razão da consistente controvérsia doutrinária e judicial sobre esta questão, deve-se examinar a modalidade de interpretação a ser utilizada para a compreensão do sentido e da abrangência da norma constitucional de imunidade tributária, se teleológica, estrita ou sistemática. Daí porque, impõe-se adotar uma concepção abrangente da imunidade tributária conferida pela Constituição Federal às instituições comunitárias, como entidades sem fins lucrativos e sem capacidade contributiva, que compreenda integralmente as relações jurídico-tributárias existentes no regime do ICMS.

Assim, como já referido, a finalidade principal desta tese é apresentar como fundamento consistente para a interpretação e a aplicação da imunidade tributária das instituições comunitárias em relação ao ICMS, nas operações realizadas nos mercados interno e externo, a sua capacidade de proporcionar a máxima efetividade e eficácia possível do direito constitucional à educação. Neste sentido, relevante analisar, mediante uma interpretação teleológica e sistemática, com base em informações oficiais e da sociedade civil, se a maximização da efetividade do direito à educação, pela integridade da sua capacidade econômica, justifica uma concepção abrangente da imunidade tributária das universidades comunitárias em relação ao ICMS, em razão da supremacia da norma constitucional e de sua finalidade, ou se deve prevalecer a relação jurídica estabelecida pela legislação ordinária. Para demonstrar a relevância da imunidade tributária das instituições comunitárias em relação ao direito fundamental à educação, é realizada a apresentação e a análise de dados oficiais, do Ministério da Educação e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, sobre o custo para a União do Programa Universidade para Todos, o PROUNI, e a relação com o investimento direto em educação nas instituições públicas federais. A finalidade é demonstrar a eficiência na gestão da imunidade tributária e de políticas extrafiscais pelas instituições comunitárias, com a disponibilidade econômico-financeira derivada, em relação à aplicação dos recursos decorrentes da arrecadação auferida pela fazenda pública federal. Também realiza-se uma comparação entre informações sobre a gestão do SUS por entidades imunes e por hospital que integra a administração indireta da União. Nestes termos, a vedação absoluta do poder de tributar prevista pelo art. 150, inciso VI, c, da Constituição Federal, compreenderia hipóteses em

que as entidades comunitárias assumem a posição de contribuintes de direito e de contribuintes de fato, por suportarem o ônus tributário direta ou indiretamente devido à repercussão patrimonial do ICMS, preservando os seus ativos para a execução dos fins institucionais com efetividade, qualificação e amplitude.

CONCLUSÕES

No desenvolvimento desta tese verificou-se que, mediante a interpretação teleológica e sistemática, a imunidade tributária das instituições comunitárias de educação superior em relação ao ICMS deve ser reconhecida na sua fundamentalidade, abrangência e totalidade, para compreender as situações nas quais a instituição imune é contribuinte de fato. O reconhecimento da imunidade da instituição comunitária na aquisição de mercadorias e de serviços no mercado interno, é fundamental para a promoção da justiça, dos valores e dos direitos fundamentais à educação e à saúde. Na sua constituição ontológica, a imunidade tributária conferida às instituições de educação sem fins lucrativos fundamenta-se no incentivo para a criação e o desenvolvimento destas entidades através da proteção e do incremento dos seus ativos patrimoniais.

A análise dos dados e de informações oficiais de órgãos governamentais e de organizações da sociedade civil sobre o PROUNI e o SUS, duas relevantes políticas públicas federais, demonstra que o regime da imunidade e da isenção conferem maior amplitude e efetividade dos direitos fundamentais à educação e à saúde. O domínio da não-fiscalidade caracterizado pela imunidade tributária aos impostos e às contribuições de seguridade social, e o da extrafiscalidade, integrado pela política de isenção e outros benefícios fiscais, possibilitam à sociedade brasileira, observada a devida proporcionalidade, maior acesso a direitos fundamentais do que a aplicação de recursos orçamentários diretos efetuados pelas entidades federadas e suas pessoas administrativas. A constatação é objetiva, a disponibilidade dos recursos financeiros nas entidades imunes, inclusive os derivados do não pagamento de impostos e de contribuições de seguridade social, e a sua aplicação nas atividades institucionais proporciona mais benefícios à sociedade comparativamente aos auferidos pela arrecadação tributária e os respectivos processos da despesa pública. Na medida em que a imunidade tributária exclui a capacidade contributiva, a idoneidade econômica e a relevância dos ativos patrimoniais possibilitam à instituição de educação superior comunitária manter, ampliar e maximizar os seus serviços e assegurar a maior efetividade dos direitos fundamentais sociais.

No atual contexto econômico e social do país, deve ser considerado este significativo fundamento adicional para o reconhecimento da imunidade tributária das instituições

comunitárias em relação ao ICMS quando adquirem mercadorias e serviços no mercado interno, a geração de maior efetividade dos direitos constitucionais à educação e à saúde. Neste sentido, deve ser restabelecida a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal da década de 60 nesta matéria, conduzida pela consistência intelectual do jurista e ministro Aliomar Baleeiro, acrescida desta racionalidade jurídica-constitucional abrangente, a maximização do potencial de efetividade dos direitos fundamentais, o que guarda identidade e compatibilidade direta com a modalidade de interpretação da norma de imunidade tributária. A controvérsia que originou a mudança de jurisprudência do STF no final da década de 60, entre a repercussão econômica e a forma jurídica, fica superada pela imperativa supremacia da ordem constitucional, dos seus fins e respectivos valores, e a prevalência da imunidade tributária em relação à própria lei ordinária instituidora do ICMS. Os valores reconhecidos expressa e formalmente pela sociedade brasileira na Constituição Federal de 1988 exigem posicionamentos firmes que os conduzam à efetividade, a sua realização concreta.

A existência de uma pauta de valores fundamentais abstratos e genéricos, sem correspondência concreta no mundo real, esvazia a supremacia da Constituição e a crença dos cidadãos na democracia. Daí porque, justifica-se o protagonismo do Supremo Tribunal Federal na atualidade ao exercer a sua missão de interpretar a norma constitucional e realizar os seus valores, considerando a realidade concreta e os contextos fáticos extremamente adversos no âmbito da assistência às condições básicas da vida. Imprescindível sejam estabelecidos paradigmas de eficiência na gestão dos recursos financeiros de origem pública, fiscalidade, e privada, não fiscalidade derivada da imunidade tributária e extrafiscalidade, para o atendimento das demandas coletivas, com maiores benefícios para o número mais abrangente de pessoas. As instituições comunitárias de educação superior estão integradas na sociedade local e regional, dispondo de conhecimentos, de recursos e de tecnologias especializadas para viabilizar o acesso aos direitos sociais fundamentais de forma mais qualificada e menos onerosa, atendendo às prescrições do princípio da subsidiariedade. Amartya Sen enfatiza que as instituições devem promover a justiça na sua concretude, em benefício de pessoas reais que sofrem com os graves problemas de sobrevivência, de educação e de saúde.³⁵⁴ Para as pessoas que aguardam uma vaga

³⁵⁴ “Toda teoria da justiça tem de dar um lugar importante para o papel das instituições, de modo que a escolha das instituições não deixe de ser um elemento central em qualquer explicação plausível da justiça. No entanto, por razões já discutidas, temos de procurar instituições que *promovam* a justiça, em vez de tratar as instituições

em uma instituição de educação ou que integram as intermináveis filas do SUS esperando o devido atendimento, os valores constitucionais só se efetivarão com o provimento de suas urgentes demandas.

A dimensão de fundamentalidade da imunidade tributária das instituições comunitárias de educação superior, pela sua conexão e proximidade com os fins e os valores, determina, de forma imediata e direta, os seus efeitos desonerativos em relação a todos os impostos, independentemente da sua condição de contribuinte de direito ou de fato, inclusive com relação ao ICMS nas operações realizadas com mercadorias e serviços no mercado interno, para afastar expressamente a sua incidência. Os valores constitucionais conferem legitimidade à norma de imunidade e devem ser concretizados por meio do exercício dos direitos fundamentais. Neste sentido, os bens e os valores necessitam da vinculação e compulsoriedade da ordem jurídica e da própria imunidade como direito fundamental, para viabilizar a sua efetividade.³⁵⁵

Devido ao expressivo endividamento acumulado pelo setor público no país, às graves limitações orçamentárias no âmbito da receita tributária e da despesa, e à impossibilidade de manutenção e de ampliação da estrutura de serviços públicos para prover o significativo déficit no atendimento das demandas coletivas, compete aos agentes políticos, incluindo os que detém a titularidade da função jurisdicional, decidirem pelas ações e as políticas públicas que maximizem a efetividade dos valores e o exercício de direitos fundamentais a partir dos recursos financeiros e humanos disponíveis. Nesta perspectiva, é essencial que os agentes políticos, dos diferentes poderes do Estado, ao adotarem políticas públicas e interpretarem a Constituição Federal se posicionem como estadistas e considerem as demandas de direitos atuais e das próximas gerações.³⁵⁶ Infelizmente, a sociedade civil assiste impassível à apropriação da estrutura estatal e

como manifestações em si da justiça, o que refletiria uma espécie de visão institucionalmente fundamentalista”. *In A Ideia de Justiça*, p. 27, São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

³⁵⁵ Rainer Forst sublinha a vinculação entre bens, valores e o direito: “...a liberdade de ação jurídica “negativa” e a liberdade ética “positiva” de autorrealização não se excluem, mas se condicionam reciprocamente: o direito é a *capa protetora* da identidade ética. Ser reconhecido como pessoa do direito significa estar protegido em sua identidade ética sob uma lei da liberdade igual e universal”. *In op. cit.*, p. 278.

³⁵⁶ Muito adequada a asserção de Jonh Rawls, sobre a necessidade de que os agentes políticos se preocupem com o futuro da sociedade: “Mas quem é o estadista? Não existe um cargo de estadista, como existe o de presidente, o de chanceler ou primeiro-ministro. Antes, o estadista é um ideal, como o do indivíduo fidedigno ou virtuoso. Estadistas são presidentes, primeiros-ministros ou outros funcionários que, pelo desempenho e liderança exemplares no seu cargo, manifestam força, sabedoria e coragem. Eles guiam o seu povo em tempos turbulentos e perigosos. O ideal do estadista é sugerido pelo dito: o político pensa na próxima eleição, o estadista na próxima geração”. *In Direitos dos Povos*, p. 127.

de seus orçamentos por corporações que não abdicam dos seus privilégios. A visão do estadista não é o da defesa da estrutura estatal, de suas corporações e respectivos interesses, mas do cumprimento dos objetivos do Estado, como os expressamente relacionados no Preâmbulo da Constituição Federal de 1988, para “[...] assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceito [...]”.

Antes mesmo do reconhecimento da amplitude da imunidade tributária das instituições de educação em relação ao ICMS pelo Supremo Tribunal Federal, no exercício definitivo da jurisdição constitucional, competiria aos próprios agentes políticos, mediante um juízo cumulativo de conveniência, de oportunidade, de economicidade e de subsidiariedade, adquirirem a consciência republicana sobre as severas limitações estatais no atendimento das demandas coletivas através da estrutura administrativa de serviços públicos. Devido às informações disponibilizadas oficialmente pelo Ministério da Educação, pelo Ministério da Fazenda, pelo INEP e por entidades integrantes da sociedade civil, como o FONIF, fica demonstrado que as instituições comunitárias possuem aptidão para proporcionar maiores resultados em serviços de educação, de saúde e de assistência social para a população, na sua comparação com entidades da administração pública, com a gestão dos seus recursos financeiros. Neste sentido, fica caracterizada a maior efetividade assegurada ao exercício do direito fundamental à educação pela atuação da instituição comunitária. Daí porque, o efeito multiplicador da aplicação dos seus recursos próprios, inclusive a disponibilidade econômica derivada da imunidade tributária aos impostos e às contribuições de seguridade social, na geração de benefícios para a sociedade civil, deve ser considerado na formulação de políticas públicas, na interpretação e na aplicação das normas jurídicas. Com base neste entendimento e na visão estrita do interesse público, a imunidade tributária das instituições comunitárias deveria compreender inclusive o Imposto de Renda Pessoa Física retido na fonte dos seus empregados, colaboradores e fornecedores, na condição de sujeição passiva como “fonte pagadora”.

As referidas limitações da estrutura de administração pública no país e a efetividade da prestação de serviços das instituições comunitárias possibilitam concluir que o Estado deveria, além de ampliar a imunidade tributária e as políticas extrafiscais, substituir a execução direta de atividades de educação e de saúde mediante a aquisição de unidades de serviços, com a compra

de vagas em hospitais, em escolas e em instituições de educação superior das organizações sem fins lucrativos. Essa decisão política-administrativa permitiria multiplicar o número de pessoas beneficiadas com a gestão de recursos públicos e reduzir o significativo déficit na efetividade dos direitos sociais. Contribuiria para o processo de formação desta consciência a percepção dos gestores públicos, das autoridades governamentais dos diferentes poderes e do conjunto da cidadania sobre o quadro de extrema necessidade de serviços de educação e de saúde, com a perda e a limitação de vidas, e o atraso no desenvolvimento do país. A superação do Estado Social demonstra a necessidade de protagonismo da sociedade civil para o exercício de direitos fundamentais, mediante critérios de eficiência e de racionalidade na gestão, e a manutenção da estrutura estatal estritamente para funções típicas, como segurança interna e externa, jurisdição, diplomacia, fazenda pública, banco central e organismos de regulação. Assim, sociedade civil e Estado devem adotar estruturas de serviços de forma compartilhada, com empresas e entidades privadas, com ou sem fins lucrativos, para aplicar recursos públicos diretos e a capacidade econômica privada, gerando a maximização de benefícios sociais e um efeito multiplicador no ambiente macroeconômico. Este é o papel conferido pela Constituição Federal à imunidade tributária das instituições comunitárias de educação: incentivar a realização de direitos fundamentais à educação e à saúde. Neste sentido, a imunidade tributária possui uma identidade com o conceito de justiça: assim como a justiça é um valor para a realização de outros valores, a imunidade tributária é um direito que viabiliza a realização de outros direitos fundamentais.³⁵⁷

³⁵⁷ Conforme Miguel Reale, a justiça é o valor supremo que possibilita a concretização dos demais valores socialmente relevantes: “[...] a justiça é um valor franciscano. São Francisco, o maior santo da Igreja, ensinava que a razão do amor aos homens culminava no espontâneo ato de dar, de ir ao encontro do outro para ajudá-lo. Isto posto, entendo que a Justiça não um valor que tenha um fim em si mesmo: é um valor supremo, cuja valia consiste em permitir que todos os valores valham, numa harmonia coerente de idéias e de atitudes. Em verdade, sem base de justiça não pode haver ordem, nem segurança, assim como a riqueza passa a ser privilégio de alguns. O uso da força só é legítimo quando se funda em razões de justiça”. *In op. cit.*, p. 128.

REFERÊNCIAS

ALVES, Manoel. **A histórica contribuição do ensino privado no Brasil.** In Revista Educação, volume 32, Porto Alegre: Edipucrs, 2009.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 12ª ed., São Paulo: Editoria Saraiva, 2006.

---. **Algumas questões sobre a imunidade tributária.** MARTINS, Ives Gandra (coord.). Imunidades tributárias. CEU, cap. 6, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imunidades Tributárias na Constituição Federal. Imunidade Tributária.** Marcelo Magalhães Peixoto e Cristiano Carvalho (coord.), São Paulo: MP Editora, 2005.

ARONNE, Luciano. **Direito Civil-Constitucional e Teoria do Caos.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

---. **Instituições de Direito Público e República.** São Paulo, 1984.

---. **IPTU: progressividade.** Revista de Direito Público, v. 23, nº. 93, 1990.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** 12ª ed., São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

---. **Sistema constitucional tributário.** 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

---. **Segurança jurídica – Entre permanência, mudança e realização no direito tributário.** São Paulo, Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005.

---. **Direito Tributário Brasileiro.** 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **O princípio da subsidiariedade: conceito e evolução.** Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997.

BARBOSA NOGUEIRA, Ruy. **Curso de Direito Tributário.** 14ª ed., São Paulo: Editora Saraiva, 1995

---. **Impostos Diretos e Indiretos, Entidades Sem Fim Lucrativo.** *In* **Imunidades – Contra Impostos na Constituição Anterior e Sua Disciplina Mais Completa na Constituição de 1988.** 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1992.

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

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo.** 2ª edição, Rio de Janeiro: Editora Saraiva.

---. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora.** 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário.** 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1992.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2009.

---. **Sujeição Passiva Tributária.** São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 3ª ed., São Paulo: Ed. Lejus, 1998.

BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro. **El Régimen Impositivo de las Entidades y Actividades Educativas.** Thomson Reuters, Navarra: Editorial Aranzadi, 2009.

BORGES, Humberto Bonavides. **Auditoria de tributos IPI, ICMS e ISS.** São Paulo: Atlas.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 1ª. ed., São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

---. **Interpretação em matéria tributária**. Paula Júnior, Aldo de (coord.). VII Congresso Nacional de Estudos Tributários. Direito tributário e os conceitos de direito privado, São Paulo: Noeses, 2010.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional**. 6ª ed., Coimbra: Almedina, 1996.

CARMO, Aendria de Souza do Carmo. **A Imunidade Tributária das Instituições de Educação e de Assistência Social e a Livre Concorrência**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007.

---. **A imunidade tributária das fundações de direito privado, sem fins lucrativos**. Brasília: Rosseto, 2006.

---. **ICMS**. 17ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

---. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

---. **Direito Tributário, Linguagem, Método**. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 12ª. ed., São Paulo: Lumen Juris, 2005.

CASSONE, Vittorio. **Interpretação no direito tributário: teoria e prática: interpretações adotadas pelo STF**. São Paulo: Atlas, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

---. **Direito tributário atual: pareceres**. (org.) Sacha Calmon Navarro Coêlho, Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

CORETH, Emerich. **Questões fundamentais de hermenêutica**. São Paulo: EPU, 1973.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

---. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

---. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias na Administração Pública**. 10ª ed., São Paulo: Atlas, 2015.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FALCÃO, Amílcar. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6ª ed., São Paulo: Editora Forense, 1994.

---. **Introdução ao direito tributário**. 5ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FORST, Rainer. **Contextos da justiça: filosofia política para além de liberalismo e comunitarismo**. São Paulo: Boitempo, 2010.

FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do Direito**. 3ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

---. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004.

---. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 2ª. ed., Belo Horizonte: Fórum, 2012.

GALÁN SÁNCHEZ, Rosa M., **La Fiscalidad de la Universidad Española - Comentario a la Ley Orgánica de Universidades**. Primera edición, Civitas/Thomson Reuters, Editorial Aranzadi, 2009.

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 11ª ed., São Paulo, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. **Comentário ao artigo 150, VI, a**. In: Canotilho, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W., (Coordenadores) **Comentários à Constituição do Brasil**, São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

---. **Imunidades tributárias**. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.), Pesquisas Tributárias, nº 4.

---. **ICMS – Materialidade e Características Constitucionais. Curso de Direito Tributário**, MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.), São Paulo: Editora Saraiva, 2001.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional. A sociedade aberta dos intérpretes da constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e tributário**. 7ª ed., São Paulo: Atlas, 2001.

KANT, Immanuel. **Crítica da Razão Prática**. 2ª edição, Martins Fontes, São Paulo, 2.008.

LEOPOLDO, Ana Caroline Kruger de Lima. **A interpretação das Imunidades**. DIFINI, Luiz Felipe Silveira (org.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**, Capítulo I, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

MACEDO DE OLIVEIRA, José Jayme. **Código tributário nacional: comentários, doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2ª ed., São Paulo: Editora Atlas, 2007. Vol. I.

---. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Dialética.

---. **Curso de Direito Tributário**. 29ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

MACHADO DERZI, Misabel Abreu. **A imunidade das instituições de educação ou de assistência social, in Imposto de renda – alterações fundamentais**. Coord. Valdir de Oliveira ROCHA, 2º. vol. São Paulo: Editora Dialética, 1998.

---. **A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional nº 3 de 1993**. Revista de Direito Tributário nº 62, São Paulo: Malheiros Editores.

MALERBI, Diva. **Imunidade Tributária**. Imunidades Tributárias – Pesquisas Tributárias, Nova Série – 4.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidade das instituições religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015.

---. **Disciplina Legal Tributária do Terceiro Setor**. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.), Pesquisas Tributárias, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2009.

---. **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.), Pesquisas Tributárias, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2000.

---. **Direito Empresarial**. Pareceres. 2ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1986.

---. **Capacidade contributiva, igualdade e justiça**. Revista Brasileira de Direito Constitucional, nº 2, 2003.

---. **Sistema tributário nacional na Constituição de 1988.** 4ª ed., São Paulo: Saraiva.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito.** 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1991.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro.** 6ª ed., São Paulo: Editora Malheiros, 1993.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática.** 8ª ed., São Paulo: Dialética, 2005.

---. **Impostos federais, estaduais e municipais.** Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 10ª. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

MELLO, Marco Aurélio de. **Interpretação Constitucional e Controvérsias Tributárias.** Revista da Faculdade de Direito da Universidade São Judas Tadeu, nº 01, Primeiro Semestre de 2014.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional.** 2ª. ed., São Paulo: Editora Saraiva, 1998.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946.** São Paulo: Max Limonad, 1953.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A imunidade tributária e seus novos aspectos. Imunidades tributárias.** Pesquisas Tributárias, Nova Série nº 4, São Paulo: CEU/Revista dos Tribunais, 1998.

---. **Compêndio de Direito Tributário.** 3ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MORENO, Alejandro Menéndez. **Estudios de la Ley General Tributaria.** 1ª edición, Valladolid: Editorial Lex Nova, 2006.

MORSCHBACHER, José. **Repetição de Indébito Tributário Indireto.** 1ª ed., São Paulo: Editora Dialética, 1998.

MOUSSALLEM, T. M. **Fontes do Direito Tributário.** 2ª ed., São Paulo: Noeses, 2006.

NABAIS, José Cabalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo.** Coimbra: Almedina, 1998.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. **Estudos tributários – As imunidades genéricas.** São Paulo: Resenha Tributária.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Manual de direito financeiro.** Regis Fernandes de Oliveira, Estevão Horvarth. 6ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 13ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2011.

---. **Curso de Direito Tributário.** 2ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PÉREZ-ROLDÁN, Julio Banacloche. **Procedimientos Tributarios.** 1ª edición, Madrid: La Ley, 2002.

PESTANA, Márcio. **O Princípio da Imunidade Tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI.** 1ª ed., Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINTO, Élide Graziane. **Financiamento dos direitos à saúde e à educação uma perspectiva constitucional.** Belo Horizonte: Fórum, 2015.

PORTO, Éderson Garin. **Estado de direito e direito tributário: norma limitadora ao poder de tributar.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça.** 2ª ed., São Paulo: Martins Fontes, 2002.

---. **O Direito dos Povos.** São Paulo, Martins Fontes, 2001.

---. **História da Filosofia Moral.** São Paulo: Martins Fontes, 2005.

REALE, Miguel. **Teoria Tridimensional do Direito**. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 1994.

RECASÉNS SICHES, Luis. **Tratado general de filosofia del derecho**. México: Porrúa, 1995.

ROCHA, Sílvio. **Terceiro setor**. 2ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

ROCHA CORRÊA, Daniel. **Contratos de transferência de tecnologia: fundamentos para o controle de práticas abusivas e cláusulas restritivas**. Belo Horizonte: Movimento Editorial da Faculdade de Direito da UFMG, 2005.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

---. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos: uma interpretação conforme o Estado Federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

SANDEL, Michael. **O que o dinheiro não compra: os limites morais do Mercado**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 11ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SEN, Amartya. **A Ideia de Justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SILVA, Edgar Neves da. **Imunidade e Isenção. Curso de Direito Tributário**, Ives Gandra da Silva Martins (coord.), São Paulo: Editora Saraiva, 2001.

SOUZA MAZETO, Cristiano de; RIBEIRO, Maria de Fátima. **A imunidade dos Partidos Políticos e suas Repercussões no Contexto Econômico e Social. Imunidade Tributária**. Marcelo Magalhães Peixoto e Cristiano Carvalho (coord.), São Paulo: Editora MP e APET, 2005.

SOUZA MENDES, Jorge Jaime de. **A história e o direito à luz da axiologia**. VERITAS, Porto Alegre, v. 39, nº. 153, 1994.

TÖNNIES, Ferdinand. **Comunidad y Sociedad**. Buenos Aires: Editora Losada, 1947.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 7ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

VALE, André Rufino do. **Estrutura das normas de direitos fundamentais: repensando a distinção entre regras, princípios e valores**. São Paulo: Saraiva, 2011.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. São Paulo: Atlas.

WEBER, Thadeu. **Ética e Filosofia Política: Hegel e o Formalismo Kantiano**. 2ª ed., Porto Alegre: Edipucrs, 2009.

---. **Ética, Direitos Fundamentais e Obediência à Constituição**. *In Direitos Fundamentais, informática e Comunicação*. Ingo Wolfgang Sarlet (org), Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007.