

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E A EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS E GARANTIAS
FUNDAMENTAIS DE SEGUNDA GERAÇÃO
CRISTIANA MATOS AMÉRICO**

Professora Assistente da Universidade Federal do Oeste da Bahia - UFOB. Advogada. Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela UCB. Pós-graduada em Direito Civil e Processo pela Maurício de Nassau. Graduada em Direito pela PUC-GO. cristiana@serramatos.com.br

RESUMO: A imunidade tributária é além de limitação constitucional da competência das pessoas políticas, instrumento de garantia de direitos fundamentais. Analisando a relação entre tributo e direitos fundamentais sob a perspectiva da teoria econômica clássica da tributação, têm-se que além da função de arrecadar recursos para os cofres públicos, o tributo é importante instrumento de atuação estatal nas políticas econômicas e sociais. Financiado pelo sistema tributário, o Estado exerce as funções intervencionistas: alocativa, distributiva e estabilizadora. O estudo do tributo com agente promotor do direito e garantia fundamental à educação, passa pelo reconhecimento da sua função alocativa e a correção de externalidades. Nesse cenário, a imunidade tributária funciona como um importante instrumento indutor da oferta adequada de um bem público por meio de estímulo aos investimentos privados na educação superior.

Palavras Chave: Imunidade Tributária. Direitos e Garantias Constitucionais de Segunda Geração. Função extrafiscal do tributo. Estímulo aos investimentos privados em educação superior.

ABSTRACT: The tax exemption goes beyond constitutional limitation of taxation, instrument that guarantees fundamental rights. Analyzing the correlation between taxation and fundamental rights from a perspective of the classical economic theory, in addition to raising government funds, taxation is an important instrument of State action in economic and social policies. Funded by the tax system, the State exercises the following interventionist roles: allocative, distributive, and stabilizing. The study of taxation as a forcing agent for the fundamental right to education includes the recognition of its allocative role and correction of externalities. In this scenario, tax exemption is an important instrument to induce adequate supply of public goods, by stimulating private investment in higher education.

Keywords: Tax exemption. Rights and Constitutional Guarantias Second Generation. Extrafiscal tribute function. Stimulating private investment in higher education.

1. INTRODUÇÃO

A imunidade tributária é uma proteção constitucional que situa, no campo da não incidência da exação fiscal, determinadas situações, pessoas e objetos. A Constituição Federal, no artigo 150, IV, c, estende a vedação da cobrança de tributos incidentes sobre o patrimônio, renda e serviços às instituições educacionais sem fins lucrativos, ou seja, aos entes da iniciativa privada que prestam importante serviço público, destituídos de interesses meramente capitalistas.

Dentre os objetivos estatais consagrados na Carta de 1988, mereceu especial atenção à educação, estabelecida como direito fundamental do cidadão e dever do Estado teve suas finalidades essenciais protegida da tributação pelo manto da imunidade.

Entretanto, ainda que a Constituição Federal defina a educação como direito e garantia de todo cidadão, os investimentos estatais no setor não são suficientes para atender a demanda da população, sobretudo, os destinados à educação superior¹.

Utilizando-se da revisão bibliográfica, o presente artigo busca ampliar o conhecimento sobre a correlação da imunidade tributária com os direitos e garantias fundamentais de segunda geração definidos no texto constitucional.

A compreensão dos aspectos econômicos da atividade tributária e sua evolução nos estágios mais avançados da sociedade como instrumento de atuação estatal nas políticas econômicas e sociais, demonstram que a norma jurídica imunizante pode, também, estimular investimentos privados na educação superior.

Nesse sentido o presente trabalho busca contemplar a imunidade tributária como norma efetivadora de direitos e garantias fundamentais de segunda geração, por meio da abordagem dos direitos fundamentais e do tributo sobre a perspectiva da teoria econômica clássica da tributação de forma a compreender a dimensão política e social do tributo, sua

¹ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRÁFICA E ESTATÍSTICA. Instituto Nacional De Pesquisas Educacionais Anízio Teixeira (INEP) **Censo da educação superior 2009**. Disponível em: <http://www.inep.gov.br/imprensa/noticiais/censo/superior/news09>>. Acesso em 10 de maio de 2011.

faceta extrafiscal e atuação como meio de correção de falhas de mercado.

2. BREVE RELATO DA EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Ao iniciar o estudo da teoria dos direitos fundamentais umas das primeiras questões abordadas pela maioria dos autores que se debruçam sobre o tema é a possível identidade das expressões “direitos fundamentais” e “direitos humanos”.

Para Canotilho,² embora os termos sejam comumente empregados como sinônimos, existe distinção entre ambos. Nesse sentido, aponta que os direitos do homem indicam a dimensão jusnaturalista-universalista, ou seja, válidos em todos os tempos e para todos povos, já os direitos fundamentais são garantias jurídico-institucionais limitadas no tempo e espaço.

Por outro lado Ricardo Lobo Torres,³ leciona que a doutrina moderna mais influente entende as expressões “direitos fundamentais”, “direitos naturais” e “direitos humanos” como sinônimos. O autor esclarece que existem algumas dessemelhanças de menor importância ligadas ao “gosto nacional dos países cultos”, mas nada que impeça que as expressões sejam tomadas no mesmo sentido.

Marcos Aurélio Valadão, explica:

Entende-se por *direitos humanos* os direitos da pessoa humana, enquanto indivíduo e cidadão, que são inalienáveis, imprescritíveis, irrenunciáveis, com eficácia *erga omnes*, e que têm origem nos denominados *direitos naturais*, podendo materializar-se como direitos transindividuais, i.e., coletivos e difusos. Assim, os direitos humanos correspondem, também, aos chamados direitos fundamentais, direitos individuais, direitos civis, liberdades fundamentais, liberdades públicas, direitos da liberdade e direitos de solidariedade e fraternidade, dependendo do país ou do jusfilósofo que

²CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 7ª ed. Portugal. Editora Almedina, 2003. p. 393.

³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, vol III. Rio de Janeiro. Renovar, 2005. p. 9.

tenha enfrentado o tema. É certo que se encontram algumas nuances que podem levar a alguma distinção entre um termo e outro, mas, em sentido amplo, a expressão *direitos humanos* pode ser tomada como gênero das diversas "espécies" mencionadas acima, sem prejuízo da compreensão do problema. Contudo, deve tomar-se por sinônimas as expressões *direitos humanos* e *direitos fundamentais*. Talvez seja melhor o uso da expressão *direitos humanos fundamentais*, no sentido que lhe empresta Manoel Gonçalves FERREIRA FILHO.⁴

No presente trabalho, é possível aliar a corrente teórica que considera como sinônimas as expressões “direitos humanos”, “direitos da pessoa” e “direitos fundamentais”. Ultrapassada a primeira questão, convém, neste momento, abordar de forma breve a evolução dos direitos da pessoa que culminou na moderna compreensão dos direitos fundamentais e da chamada geração de direitos.

A evolução dos direitos humanos acompanhou não apenas o surgimento do pensamento religioso, filosófico, histórico e ético da humanidade. Como esclarece Bruno Augusto Prenholato,⁵ suas bases estão também na evolução da própria ciência. Citando Fábio Konder Comparato, afirma que a compreensão do homem como ser único e insubstituível veio a demonstrar que a dignidade da pessoa humana é um fenômeno singular e individual.

Em trabalho dedicado a afirmação histórica dos direitos humanos, Fábio Konder Comparato⁶ narra que foi a partir do período axial⁷ que surgiu o germe dos fundamentos intelectuais que possibilitaram a compreensão da pessoa humana e a existência de direitos universais, a ela inerentes. Isso só foi possível, quando o ser humano passou a ser considerado dotado de liberdade e razão, independente das diferenças grupais, biológicas e culturais.

⁴ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Direitos Humanos e Tributação – Uma Concepção Integradora. **Direito em Ação**, Brasília, v.2, n., p. 221, set. 2001.

⁵ PRENHOLATO, Bruno Augusto. **A imunidade tributária como instituto de garantia e efetivação dos direitos humanos para as entidades assistenciais**. Brasília. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2007. p. 26-27.

⁶ COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p.11.

⁷ Baseado na obra de Karl Jaspers, Comparato indica que entre os séculos VIII e II a.C, formou-se o chamado eixo histórico da humanidade, por isso conhecido como período axial. In: COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p.11

Segundo o autor a eclosão da consciência histórica dos direitos inerentes a própria condição humana, e, que como tal, não devem se sujeitar a mera concessão dos governantes, só ocorreu séculos mais tarde, a partir do reconhecimento de que o governo e suas instituições estão a serviço dos governados, e, não dos interesses pessoais dos governantes, ou seja, foi a limitação do poder político que abriu caminho para o surgimento séculos mais tarde da elaboração de uma teoria dos direitos fundamentais.

Comparato, aponta como pró-história dos direitos humanos os séculos XI e X a.C, quando foi instituído sob Davi o reino unificado de Israel.⁸ A experiência de limitação do poder político do reino de Davi foi retomada no século VI a.C, através da primeiras instituições democráticas atenienses e, prosseguiu no século VII a.C com a república romana.

A ruína do império romano cede lugar a uma nova civilização e dá início ao feudalismo da Idade Média que durou na europa dos séculos X ao XV. No período dividido pelos historiadores em duas fases, Fábio Konder Comparato,⁹ explica que a primeira que vai até o século XI é marcada pela destruição do poder político e econômico. Na segunda, a partir do século XII, inicia-se o movimento da reconstrução da unidade política. A disputa da hegemonia do território europeu entre o imperador carolíngio e o papa, bem como a reivindicação dos reis ao poder e as vantagens até então concentradas nas mãos da nobreza e clero, levaram a abusos. Contra tais abusos de poder surgiram o que o autor denomina de “as primeiras manifestações de rebeldia”, dentre as quais destaca a Declaração das Cortes de Leão de 1188 na Península Ibérica, e, sobretudo a Magna Carta de 1215 na Inglaterra.

No embrião dos direitos humanos, portanto, despontou antes de tudo o valor da liberdade. Não, porém, a liberdade geral em benefício de todos, sem distinção de condições social, o que viria a ser declarado ao final do século XVIII, mas sim liberdades específicas, em favor, principalmente, dos

⁸ Conforme narrado por Comparato, instituído sob Davi, o reino de Israel foi o primeiro na história da humanidade a trazer a figura do rei-sacerdote, monarca que se apresenta como legítimo representante de Deus na Terra e responsável pelo cumprimento das leis divinas. Para o autor, nesse período surge o embrião do Estado Democrático de Direito, modelo político caracterizado pela submissão dos governantes aos princípios e normas legais editados por autoridade superior, contrapondo-se a organização política em que direito era criado para justificar o poder dos governantes.

⁹ COMPARATO, 2006. p. 44.

estamentos superiores da sociedade – o clero e a nobreza o com algumas concessões em benefício do “Terceiro Estado”, o povo.¹⁰

Na sequência, o autor leciona que no período conhecido como Baixa Idade Média, a abertura das vias de navegação marítima, possibilitou a ascensão social da classe comerciante que passou a concentrar grandes fortunas mercantis. Foi nos burgos, que o mundo vivenciou o primeiro contato com uma sociedade estamental em que as desigualdades sociais deixaram de ser definidas pelo direito e, passaram a resultar principalmente das diferenças patrimoniais e pessoais.

Com a implementação de novas técnicas de navegação, comércio, produção agrícola a classe burguesa passou a reclamar mínima segurança e certeza das atividades mercantis, o que implicava em necessária limitação do arbítrio do poder político.

O século XVII é caracterizado na obra de Comparato, como período de “crise da consciência europeia”, marcada por profundos questionamentos no mundo artístico, político e científico. Nos dois séculos seguintes à Idade Média, a Europa vivenciou o recrudescimento da concentração de poder e o surgimento da monarquia absolutista. Em oposição a esse movimento, generalizou-se a consciência dos perigos representados pelo Poder Absoluto.

No entanto, as liberdades pessoais que se procuravam garantir pelo *habeas corpus* e o *Bill of Rights* no final do século, não beneficiavam indistintamente todos os súditos de sua Majestade, mas preferencialmente, os dois primeiros estamentos do reino: o clero e a nobreza. A novidade é que, pela sua formulação mais geral e abstrata do que no texto da Magna Carta, a garantia dessas liberdades individuais acabou aproveitando, e muito, à burguesia rica. Pode-se mesmo afirmar que, sem esse novo estatuto de liberdades civis e políticas, o capitalismo industrial dos séculos seguintes dificilmente teria prosperado.¹¹

Como reconhecido por Ingo Wolfgang Sarlet,¹² apesar de sua importância no âmbito de afirmação dos direitos, conduzindo a limitação do poder real em favor da liberdade individual o *Bill of Rights* britânico não pode ser considerado o documento inicial do

¹⁰ COMPARATO, 2006. p. 45.

¹¹ Ibid., p. 47.

¹² SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 4ª ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2004. p. 50.

nascimento dos direitos humanos. Foram a Declaração de Direitos do Bom Povo da Virgínia, de 1776, e a Declaração Francesa, de 1789 os primeiros marcos dos direitos humanos, assim como se conhece na atualidade.

Na sequência, os ideais de liberdade e igualdade que inspiraram o reconhecimento da existência dos direitos humanos, evoluíram nos anos seguintes a partir do movimento socialista para o reconhecimento de direitos humanos de caráter econômico e social.

A última fase evolutiva dos direitos humanos é indicada por Fábio Konder Comparato,¹³ como internacionalização dos direitos fundamentais. O autor divide o período em dois, o primeiro com início na segunda metade XIX e término com a Segunda Guerra Mundial e o segundo que emergiu a partir dos horrores da Segunda Guerra. O primeiro período manifestou-se basicamente os setores do direito humanitário, na luta contra escravidão e regulação do direito do trabalhador assalariado. No segundo, cuja afirmação dos direitos humanos foi aprofundada pelo sofrimento do pós-guerra, surgem importantes pactos internacionais humanitários e organizações, a exemplo da ONU, voltadas à defesa dos povos e da humanidade.

3. CONCEITO E CARACTERÍSTICAS DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Normalmente, o estudo sobre um determinado tema começa pela sua conceituação formal. No caso dos direitos fundamentais a tarefa de responder a pergunta básica: o que é um direito fundamental? Não é uma tarefa muito simples. Como já visto no item anterior, as divergências começam pela existência ou não de distinção entre as terminologias direitos fundamentais e direitos humanos. Nesse ponto específico, como já antecipado, foi possível filiar à corrente teórica que compreende as expressões “direitos humanos” e “direitos fundamentais” como sinônimos.

¹³ COMPARATO, op.cit.,p. 54-57.

Fábio Konder Comparato conceitua direitos humanos como “algo que é inerente a própria condição humana, sem ligação com particularidades determinadas de indivíduos ou grupos”.¹⁴ Na sequência, o autor explica que de acordo com a doutrina jurídica germânica, a distinção entre os direitos humanos e direitos fundamentais reside na vigência efetiva desse último no meio social. Assim, os direitos fundamentais são direitos humanos positivados, ou seja, reconhecidos pelas autoridades políticas.

No mesmo sentido, Paulo Bonavides entende que os direitos fundamentais compreendem a positivação constitucional dos direitos humanos, salientando que na sua primeira fase evolutiva, os direitos do homem estavam ligados diretamente aos ideais de liberdade:

Os direitos do homem ou da liberdade, se assim podemos exprimi-los, eram ali “direitos naturais, inalienáveis e sagrados”, direitos tidos como imprescritíveis, abraçando a liberdade, a propriedade, a segurança e a resistência à opressão.¹⁵

José Afonso da Silva,¹⁶ reconhecendo que a ampliação e transformação dos direitos fundamentais, bem como, a existência de várias expressões para designá-los dificulta a definição de um conceito sintético e preciso, entende como expressão mais adequada ao estudo do tema “direitos fundamentais do homem”, porque:

...além de referir-se a princípios que resumem a concepção do mundo e informam a ideologia política de cada ordenamento jurídico, é reservada para designar, no nível do direito positivo, aquelas prerrogativas e instituições que ele concretiza em garantias de uma convivência digna, livre e igual de todas as pessoas. No qualitativo fundamentais acha-se a indicação de que se trata de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive; fundamentais do homem no sentido de que todos, por igual, devem ser, não apenas formalmente reconhecidos, mas concreta e materialmente efetivados. Do homem, não como macho da espécie, mas no sentido da pessoa humana ou direitos humanos fundamentais.¹⁷

¹⁴ COMPARATO, 2006, p. 57.

¹⁵ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 562.

¹⁶ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 14.ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 176.

¹⁷ *Ibid.*, p.177.

No seu estudo, o autor¹⁸ esclarece ainda, que na medida em que se inserem no texto Constitucional, os direitos fundamentais justificam-se no princípio da soberania popular e têm como principais caracteres (i) historicidade (ii) inalienabilidade (iii) imprescritibilidade (iv) irrenunciabilidade.

A complexidade do sistema de direitos fundamentais é reconhecida também por Gilmar Mendes ao reconhecer que são necessários esforços para precisar os seus elementos, nesse sentido leciona:

Os direitos fundamentais são, a um só tempo, direitos subjetivos e elementos fundamentais da ordem constitucional objetiva. Enquanto direitos subjetivos, os direitos fundamentais outorgam aos titulares a possibilidade de impor os seus interesses em face dos órgãos obrigados. Na sua dimensão como elemento fundamental da ordem constitucional objetiva, os direitos fundamentais – tanto aqueles que não asseguram, primariamente, um direito subjetivo quanto aqueles outros, concebidos como garantias individuais – forma a base do ordenamento jurídico de um Estado de Direito democrático.¹⁹

Robert Alexy,²⁰ em sua obra clássica observa que é possível formular as mais variadas teorias sobre os direitos fundamentais, a exemplo de teorias históricas, filosóficas e sociológicas, vez que quase todas as disciplinas das ciências humanas estão aptas a contribuir com a discussão acerca dos direitos fundamentais.

Assim, a concepção de uma teoria geral dos direitos fundamentais²¹ expressa antes de tudo, um ideal teórico, que tem como objetivo uma teoria integradora, que englobe da forma mais ampla os enunciados gerais, verdadeiros, passíveis de serem formulados. De forma que, toda teoria geral sobre direitos fundamentais consegue ser apenas uma aproximação desse ideal. O autor propõe a formulação de uma teoria dos direitos fundamentais, como teoria estrutural, e justifica:

¹⁸ Ibid., p.178-180.

¹⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade**, 3. ed. 2004, p.2.

²⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p.31.

²¹ Ibid., p. 39.

O caminho para a adequada teoria integrativa passa por uma teoria estrutural dos direitos fundamentais. Enquanto parte integrante de uma teoria integrativa, uma teoria estrutural é, primariamente, uma teoria analítica. Mas apenas primariamente, e não totalmente analítica, porque investiga estruturas como a dos conceitos de direitos fundamentais, de suas influências no sistema jurídico e na fundamentação no âmbito dos direitos fundamentais com vistas às tarefas práticas de uma teoria integrativa. Seu principal material é a jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal. Nesse sentido, tem ela um caráter empírico-analítico. Sua idéia guia é a questão acerca da decisão correta e da fundamentação racional no âmbito dos direitos fundamentais. Nesse sentido, tem ela um caráter normativo-analítico.²²

Para Alexy sempre que um indivíduo possui um direito fundamental existe uma norma válida que lhe concede esse direito. Partindo dessa premissa, o autor formula sua teoria sobre os direitos fundamentais, a partir da análise da norma de direito fundamental.

Conforme observado por Jairo Gilberto Shafer,²³ a correta compreensão da posição de Robert Alexy passa pela análise das duas categorias de normas de direito fundamental por ele compreendidas, quais sejam: positivas – previstas no texto constitucional e as anexas ou adstritas. As normas de direitos fundamentais positivas estão relacionadas a uma série de normas de conteúdo diferenciado, sendo que grande parte da problemática do estudo da teoria do direito fundamental está em sua investigação.

Para saber se uma norma atribuída é norma de direito fundamental, depende da argumentação referida a direitos fundamentais que a sustente. A dificuldade reside justamente no fato que *“em muitos casos que dizem respeito a atribuição de norma, a possibilidade de uma correta fundamentação referida a direitos fundamentais é algo discutível”*.²⁴

Robert Alexy avançou na concepção clássica liberal que centrava os direitos fundamentais apenas com direitos subjetivos de defesa do cidadão frente ao Estado, não podendo o Estado eliminar tais posições do titular do direito, passando a compreender a base

²² ALEXY, 2006. p. 43.

²³ Schafer, Jairo Gilberto. **Direitos Fundamentais: proteção e restrições**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 30.

²⁴ ALEXY, op.cit., p. 74. Grifo do autor

da teoria dos direitos fundamentais, na tríplice divisão das respectivas funções de: (i) direito a algo (ii) liberdades (iii) competências.

Ao debruçar-se, sobre o processo histórico de evolução do conceito dos direitos humanos até a Declaração Universal de Direitos de 1948, Noberto Bobbio constatou que “*os direitos dos humanos nascem como direitos naturais universais, desenvolvem-se como direitos positivos particulares, para finalmente encontrarem sua plena realização como direitos positivos universais.*”²⁵

Mais adiante, o autor observa que não é possível uma elaboração conceitual dos direitos fundamentais dissociada do aspecto histórico:

Também os direitos do homem são direitos históricos, que emergem gradualmente das lutas que o homem trava por sua própria emancipação e das transformações das condições de vida que essas lutas produzem. A expressão “direitos do homem”, que é certamente enfática — ainda que oportunamente enfática, pode provocar equívocos, já que faz pensar na existência de direitos que pertencem a um homem abstrato e, como tal, subtraídos ao fluxo da história, a um homem essencial e eterno, de cuja contemplação derivaríamos o conhecimento infalível dos seus direitos e deveres. Sabemos hoje que também os direitos ditos humanos são o produto não da natureza, mas da civilização humana; enquanto direitos históricos, eles são mutáveis, ou seja, suscetíveis de transformação e de ampliação.²⁶

Nesse sentido, as diversas transformações sofridas pelos direitos fundamentais desde o seu reconhecimento, serviram de inspiração para elaboração de teoria que visa sintetizar a sua evolução histórica e conceitual em categorias denominadas: direitos fundamentais de primeira, segunda, terceira e quarta geração.

4. AS DIVERSAS DIMENSÕES DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E SUA POSITIVAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

²⁵ BOBBIO, Noberto. **A Era dos Direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 1992. p. 19. Grifo do autor.

²⁶ BOBBIO, op.cit. p.20.

Como pontua Ingo Wolfgang Sarlet²⁷, a teoria dimensional dos direitos fundamentais ou geração de direitos, além de apontar para o caráter cumulativo do processo evolutivo dos direitos fundamentais, afirma também sua unidade e indivisibilidade tanto no contexto do direito constitucional interno quanto no atual direito internacional dos direitos humanos.

Partindo da abordagem histórica, a classificação doutrinária majoritária da geração de direitos fundamentais remete aos ideais franceses de liberdade, igualdade e fraternidade.²⁸

Com a finalidade de promover a adequada compreensão do tema, sem o objetivo de esgotar todas as nuances de uma abordagem mais adensada, passa-se a uma breve análise das quatro dimensões ou gerações de direito, da forma em que são mais conhecidas pela doutrina.

4.1 Direitos fundamentais de primeira geração

Conforme relembra Paulo Bonavides,²⁹ os chamados direitos fundamentais de primeira geração englobam os direitos civis e políticos que corresponde, na maior parte, ao início do constitucionalismo ocidental. O autor descreve de forma pormenorizada a vinculação essencial dos direitos fundamentais à liberdade e à dignidade da pessoa humana, e, aponta como suas raízes a doutrina iluminista e jusnaturalista dos séculos XVII e XVIII, observando que:

Se hoje esses direitos parecem já pacificados na codificação política, em verdade se moveram em cada país constitucional num processo dinâmico e ascendente, entrecortado não raro de eventuais recuos, conforme a natureza do respectivo modelo de sociedade, mas permitindo visualizar a cada passo uma trajetória que parte com frequência do mero reconhecimento formal

²⁷ SARLET, 2004. p. 52.

²⁸ BONAVIDES, 2007. p. 563.

²⁹ BONAVIDES, 2007. p. 562.

para concretizações parciais e progressivas, até ganhar a máxima amplitude nos quadros consensuais de efetivação democrática do poder.³⁰

Os direitos à vida, à liberdade, à propriedade e à igualdade, são abordados na Constituição Federal de 1988³¹ no artigo 5º, inserido no título denominado pelo legislador constituinte originário como “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”. Esses direitos da liberdade têm como titular o cidadão e são oponíveis ao Estado, por isso são também conhecidos como direitos negativos, posto que seu elemento caracterizador prioriza uma omissão do Estado.

4.2 Direitos fundamentais de segunda geração

Na segunda geração de direitos estão compreendidos os direitos sociais e econômicos, que para Bonavides:

fizeram nascer a consciência de que tão importante quanto salvaguardar o indivíduo, conforme ocorreria na concepção clássica dos direitos da liberdade, era proteger a instituição, uma realidade social, muito mais rica e aberta à participação criativa e à valoração da personalidade que o quadro tradicional da solidão individualista, onde se formara o culto liberal do homem abstrato e insulado, sem a densidade dos valores existenciais, aqueles que somente o social proporciona em toda a plenitude.³²

Em sua obra Sarlet observa que, no decorrer do século XIX, os graves problemas sociais e econômicos gerados pela revolução industrial, as doutrinas socialistas, bem como a constatação de que o reconhecimento formal dos direitos fundamentais de liberdade e igualdade era incapaz de garantir o seu efetivo gozo, geraram movimentos reivindicatórios e o

³⁰ Ibid., p.563.

³¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 05 maio de 2011.

³² BONAVIDES, 2007, p. 565.

reconhecimento progressivo de direitos, “atribuindo ao Estado comportamento ativo na realização da justiça social.”³³

O que diferencia os direitos de primeira e segunda geração é a dimensão positiva do último. Nesse caso, diante do estado promocional que deve prestar serviços ao cidadão como saúde, educação, assistência social, dentre outros.

Nesse sentido, Bonavides³⁴ observa que os Direitos de Segunda Geração, proclamados solenemente nas Constituições marxistas e social-democrata, tiveram um primeiro momento de eficácia duvidosa, em virtude de sua própria natureza de direitos prestacionais, que muitas vezes o Estado deixa de cumprir por justificativas diversas como limitação essencial de meios e recursos. Em uma segunda etapa, esses direitos foram remetidos à esfera programática, atravessando em seguida uma crise de observância e execução que as Constituições mais modernas, como a do Brasil tentaram resolver com a formulação do preceito de aplicabilidade imediata dos direitos fundamentais.

Citando a obra de Carl Schmit, Bonavides traz lúcidas considerações sobre a questão:

Tendo sido o formulador do moderno conceito de garantia institucional, tão fecundo no campo do Direito Público, Carl Schmitt não ignorou porém a velha noção de garantia constitucional ou garantia da constituição (*Verfassungsgarantie*), da qual só se pode com certeza falar, segundo ele, quando a Constituição se identifica com a garantia que oferece, e uma violação da garantia é, sem mais, uma violação da “própria Constituição”, enfim, quando um ataque (*Angriff*) ao objeto garantido é ataque à Constituição mesma.

Não se pode deixar de reconhecer aqui o nascimento de um novo conceito de direitos fundamentais, vinculado materialmente a uma liberdade “objetivada”, atada a vínculos normativos e institucionais, a valores sociais que demandam realização concreta e cujos pressupostos devem ser “criados”, fazendo assim do Estado um artífice e um agente de suma importância para que se concretizem os direitos fundamentais da segunda geração.³⁵

³³ SARLET, 2004, p. 55.

³⁴ Ibid., 564-565.

³⁵ BONAVIDES, 2007, p. 567.

Zulmar Fachin,³⁶ aponta que uma das funções dos Direitos Fundamentais é a prestação social. Esclarece o autor que a função de prestação social é aquela que concede ao cidadão o direito de receber do Estado determinada prestação relacionada aos direitos fundamentais sociais, bem como impõe ao Estado o dever de satisfazer ao cidadão, pondera ainda que:

a função de prestação social dos direitos fundamentais tem grande relevância em sociedade, como é o caso do Brasil, onde o Estado do bem-estar social tem dificuldades para ser efetivado. Essa realidade impõe que milhares de pessoas fiquem à margem dos benefícios econômicos, sociais, culturais produzidos pela economia capitalista. Essa carência não permite a fruição do mínimo existencial.³⁷

No caso da Constituição brasileira de 1988, além de garantir os direitos que reputam fundamentais, o artigo 5º também assegura garantias. Ressalta-se que, enquanto os direitos representam determinadas vantagens positivadas pela norma constitucional aos seus titulares, as garantias são os recursos utilizados para se alcançar os direitos tutelados.

4.3 Direitos fundamentais de terceira geração

Conhecidos como direitos da solidariedade humana ou fraternidade, os direitos de terceira geração não se destinam ao homem-indivíduo, ou a grupos de indivíduos, mas têm como destinatário toda a coletividade de forma difusa, a exemplo do direito a paz, a autodeterminação dos povos, ao meio ambiente e ao patrimônio comum da humanidade.

Tal qual exposto por Sarlet,³⁸ os direitos de terceira geração são resultados das novas reivindicações fundamentais do homem, gerados pelas guerras, processo de descolonização, impacto tecnológico que refletiram profundamente na esfera dos direitos fundamentais. Diferenciam-se dos direitos de primeira e segunda geração, basicamente pela sua titularidade coletiva, muitas vezes indefinita e indeterminável que por isso mesmo, reclama novas técnicas de garantia e proteção. Quanto a sua positivação, ressalvadas algumas exceções, a maior parte

³⁶ FACHIN, Zulmar **Curso de Direito Constitucional**. 3. ed. São Paulo: Método, 2008. p. 217.

³⁷ FACHIN, loc.cit.

³⁸ SARLET, 2004, p. 57.

dos direitos de terceira geração não está inserida no texto constitucional, estando, contudo em fase de consagração no direito internacional, através de tratados e outros documentos transacionais.

4.4 Direitos fundamentais de quarta geração

Por fim, tem-se a última fase da institucionalização do Estado social, representada pela globalização política na esfera das normas jurídicas. Parte da doutrina não reconhece a existência da quarta geração de direitos fundamentais, em razão da inexistência de uma caracterização teórica definida.

Em sua construção doutrinária, Bonavides reconhece a existência de direitos de quarta geração representados pelos direito a democracia, a informação e ao pluralismo. O autor defende que desses direitos “*depende a concretização da sociedade aberta do futuro, sem sua dimensão de máxima universalidade, para qual o mundo parece inclinar-se no plano de todas as relações de convivência.*”³⁹

5. DIREITOS FUNDAMENTAIS E TRIBUTO SOBRE A PERSPECTIVA DA TEORIA ECONÔMICA CLÁSSICA DA TRIBUTAÇÃO

Para além da função primária de arrecadar recursos para abastecer os cofres públicos, o tributo acompanhou a evolução histórica da humanidade e na medida que instituições do Estado e Mercado se democratizaram e se fortaleceram, o tributo se tornou importante motor de coesão social, assumindo a sua função extrafiscal.⁴⁰

³⁹ BONAVIDES, 2007, p. 571.

⁴⁰ O Direito Tributário reconhece que tributo possui tem funções: (i) fiscal, o principal objetivo é arrecadar recursos financeiros para o Estado (ii) extrafiscal, o objetivo principal do tributo é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros (iii) parafiscal, quando o tributo visa a arrecadação de recursos para o custeio de atividade que, em princípio, não integram as funções próprias do Estado, mas se desenvolvem através de entidades específicas. In: MACHADO. Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29.ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 66.

Assim, não se pode dissociar a atividade tributária da análise de seus aspectos econômicos. O tributo é importante instrumento de atuação estatal nas políticas econômicas e sociais. Nesse ponto, merece atenção a observação de Valadão acerca das interferências do ambiente econômico no sistema legal brasileiro:

A atividade tributária do Estado é vinculada à economia, ou seja, a tributação é também uma forma de interferência no ambiente econômico, À medida que o Estado brasileiro evoluiu do modelo liberal, não intervencionista, para um modelo de Estado empresário, as limitações ao poder de tributar foram povoando cada vez mais as cartas constitucionais, como que em contraponto à constitucionalização da intervenção estatal no domínio econômico, limitando a intervenção via tributação. Assim, a Constituição de 1988 é, entre as Constituições brasileiras, a que mais traz normas tratando da interferência do Estado no domínio econômico, assim como das limitações ao poder de tributar.⁴¹

Em estudo dedicado a teoria econômica clássica da tributação, Maurin Falcão⁴² destaca a dimensão política e social do tributo que baseada no intervencionismo estatal, levou ao surgimento de uma teoria econômica com ênfase na interação entre Estado e mercado. Por entender que a exata compreensão do tributo enquanto instrumento de garantia e efetivação de direitos fundamentais, depende da análise prévia das interações que fazem do tributo um ato político e fato social. Nesse trabalho, optou-se, sem qualquer pretensão de esgotar o assunto, por fazer uma abordagem prévia dos principais aspectos da teoria econômica clássica do tributo, que se relacionam com o presente objeto de pesquisa, baseada nos estudos de Falcão.

O autor pondera que a existência do tributo depende das interações entre Estado e mercado, e que essas interações marcam a essência da economia política. Citando os estudos de Mitchell e Simmons,⁴³ observam que as falhas de mercado são a justificativa moderna da ação estatal, quando os mercados falham o Estado deve intervir corrigindo os desequilíbrios macroeconômicos da má distribuição de riquezas ou alocação de recursos. O Estado

⁴¹ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e os tratados internacionais**. 1 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. p. 49.

⁴² FALCÃO, Maurin Almeida. A teoria econômica clássica da tributação. Belo Horizonte: Revista de Direito Empresarial. **RDEmp.**, ano 9, n.3, set. /dez. 2012. p. 45-70

⁴³ Obra citado por Falcão: MITCHELL, William C., SIMMONS, Randy T. **Beyond politics – Markets, Welfare, and the Failure of Bureaucracy**. Boulder: The Independent Institute, 1994, p.01.

intervencionista gerou as funções alocativa, redistributiva e estabilizadora, que constituem o tripé de sua atuação.

Dessa forma, baseada na teoria das falhas do mercado, o tributo abandona a sua função inicial arrecadatória ou fiscal, para atuar como meio de correção das falhas de mercado, assumindo sua faceta extrafiscal. Surgiu daí, o chamado Estado Fiscal e o movimento conhecido como intervencionismo fiscal, definido como o comportamento voluntário do Estado para neutralizar os interesses egoísticos do mercado por meio do tributo.

Em outra perspectiva, Ricardo Lobo Torres ao abordar a relação essencial entre liberdade e tributo pondera que:

Com o advento do Estado Fiscal de Direito, que contraliza a fiscalidade, tornam-se, e até hoje se mantêm, absolutamente essenciais nas relações entre liberdade e tributo: o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se não o contiver na legalidade.

...

O tributo é o preço da liberdade pois serve de instrumento para distanciar o homem do Estado, permitindo-lhe desenvolver plenamente as suas potencialidades no espaço público, sem necessidade de entregar qualquer prestação permanente de serviço ao Leviatã. Por outro lado, é o preço da proteção do Estado consubstanciada em bens e serviços públicos, de tal forma que ninguém deve ser privado de uma parcela de sua liberdade sem a contrapartida do benefício estatal. O tributo surge no espaço aberto pelas liberdades fundamentais, o que significa que é totalmente limitado por essas liberdades – o de ser negativa ou de erigir o status negativus – é que marca verdadeiramente o tributo; a expansão do conceito de liberdade, para abranger a liberdade “para” ou positiva, ou para transformá-la em dever, elimina o próprio conceito de tributo. Conclui-se, daí, que não é tributo, como sejam as prestações contratuais e as contribuições parafiscais e extrafiscais.⁴⁴

Os estudos da economia política afastam-se da visão de Ricardo Lobo Torres, para quem o tributo caracteriza-se como preço da liberdade, limitado pelas próprias liberdades fundamentais protegidas no seio das Constituições, a exemplo dos mecanismos de imunidade e demais princípios. Na perspectiva do intervencionismo fiscal, o tributo é meio para se alcançar coesão social. Nesse sentido, pondera Falcão:

Na primeira perspectiva descrita, o Estado foi levado a intervir na relação desequilibrada entre o capital e o trabalho na sociedade pós-Revolução

⁴⁴ TORRES, 2005. p. 3-4.

Industrial. A passagem do Estado-mínimo para o Estado-providência decorreu das falhas do mercado liberal em produzir o bem-estar dos indivíduos, levando às reivindicações que culminaram na intervenção estatal que passa então a ter uma matiz social-democrata. Merrien defendeu que se tratava de uma nova concepção do Estado e de suas funções. Tratava-se ainda de uma transformação radical das funções do Estado, onde o mesmo fundaria a sua legitimidade sobre uma nova concepção de interesse público, integrando e forma ampla os direitos sociais dos cidadãos. É o momento de construção da grande sociedade solidária apoiada nas funções intervencionistas clássicas. Assim, a eliminação dos desequilíbrios sociais passaria a ser de responsabilidade de todos. O Estado passou a ser o provedor da necessidade natural das pessoas. A instauração da grande sociedade solidária tinha no tributo e nas funções intervencionistas do Estado o seu elemento de coesão social. No Estado mínimo, o tributo era tido como uma troca, predominando dessa forma, a noção de teoria do benefício ou do princípio da equivalência conforme empregado na literatura econômica moderna. O abandono da concepção *échangiste* liberal do tributo em proveito do imposto-solidariedade, se constituiu no divisor de águas da tributação moderna, tornando-se o tributo o lúdimo meio para se alcançar a coesão social. Destarte, a nova concepção do Estado passou a ser fundada em suas três funções clássicas, as quais foram consideradas por Musgrave como as funções econômicas do tributo.⁴⁵

As funções econômicas clássicas do tributo abordadas pelo autor são: (i) função alocativa cujo objetivo é a oferta de bens públicos como objetivo de remediar as falhas de mercado através da correção das externalidades; (ii) função redistributivas nas escalas horizontal e vertical, cujo objetivo é promover a igualdade pelo tributo e diante do tributo; (iii) função estabilizadora relacionada a correção dos desequilíbrios macroeconômicos através da aplicação de estabilizadores automáticos, influenciando o comportamento dos agentes econômicos.

Assim, a análise do tributo com agente promotor de um direito e garantia fundamental de segunda geração no caso do objetivo específico desse trabalho, do direito à educação, passa pelo reconhecimento da sua função alocativa e a correção de externalidades.

Falcão narra que as falhas do mercado liberal em promover o bem-estar dos indivíduos levaram a intervenção do Estado e impende que se alcance o ótimo de Pareto.⁴⁶ Assim, torna-se necessária a oferta de bens públicos pelo Estado destinados a reduzir

⁴⁵ FALCÃO, 2012, p.54.

⁴⁶ Ótimo de Pareto é um conceito econômico, cujo nome é um homenagem ao seu criador. Diz que uma situação é Pareto eficiente ou alocativamente eficiente quando é impossível mudá-la de modo a deixar pelo menos uma

as desigualdades. Tal situação gerou a produção de um sistema legal destinado a proteção social. Esclareça-se que, o próprio sistema legal é considerado pela ciência econômica como um bem público capaz de produzir externalidades positivas. Sobre as externalidades o autor explica:

As externalidades positivas ou negativas, definidas em função de seus efeitos e origens poderiam ser consideradas, segundo Mitchell e Simmons, como “Um fracasso de ampla abrangência do mercado resulta do “transbordamento” ou dos custos “externos” de uma ação privada. Isto é, as atividades de uma ou mais pessoas criam custo para um terceiro sem a permissão desse e algumas vezes sem o seu conhecimento.” Dessa forma, os custos de transbordamento se constituem em externalidades negativas, situação na qual o custo de uma ação é passado adiante para outros, o que resulta na perda de bem-estar. Além disso, o consumo ou a produção do bem determinante desta perda de bem-estar não gera qualquer custo dentro do sistema de preços do mercado. Por isso, as externalidades não podem ser corretamente geridas pelo mercado que funcionara somente se os custos privados e vantagens fossem suportados por um indivíduo que toma uma determinada decisão. Por escaparem à lógica do mercado, as externalidades positivas justificam então a ação intervencionista do Estado por meio do tributo.⁴⁷

Como explica Falcão com a finalidade de anular os efeitos negativos decorrentes da interação dos agentes econômicos, o Estado pode produzir externalidades positivas, que decorrem de mecanismos de incentivos instituídos por meio da oferta de um sistema legal, que levando em consideração a tributação sobre determinados bens seja capaz de corrigir as distorções existentes. Nesse sentido, o Estado visando desestimular a produção de determinados produtos lesivos ao cidadão, a exemplo do cigarro, pode imputar-lhe uma carga tributária mais onerosa. Por outro lado, de forma a proteger determinados valores, propõe estímulos ao desenvolvimento de setores como o educacional, por meio de imunidades e isenções.

pessoa em situação melhor sem deixar outra pessoa em situação pior In: COOTER, Robert; ULLEN, Thomas; tradução: Luis Marcos Sander, Francisco Araújo da Costa. **Direito e Economia**. 5.ed. Porto Alegre: Bookman, 2010, p. 38.

⁴⁷ FALCÃO, 2012, p. 62.

A alocação de recursos permite ao Estado gerir as falhas do mercado criando uma situação de equilíbrio. O tributo entra nesse contexto como meio de intervenção capaz de estimular a prática de determinadas ações que não interessam ao mercado, como por exemplo, a oferta adequada de bens públicos. Os bens públicos pela sua própria característica - não-excludente e não-rival, permitem a criação de situações ótimas paretianas, e, como tal, devem ser incrementados seja diretamente pelo próprio Estado, seja pelo particular por meio dos estímulos criados através do sistema legal tributário.

Embora a Constituição Federal defina a educação como direito de todo cidadão e dever do Estado, os investimentos estatais no setor não são suficientes para atender a demanda da população.⁴⁸ É nesse conjunto sistêmico de normas tributárias e constitucionais que está inserido o Instituto da Imunidade Tributária, não apenas como norma limitadora do poder de tributar do Estado, mas também concretizadora de direitos e garantias fundamentais de segunda geração.

A interação entre o setor público e privado no que concerne à prestação de serviços públicos e principalmente oferta de bens públicos, justifica-se também sobre o prisma do princípio jurídico da eficiência⁴⁹. Como afirma Ragazzo “quanto menos dinheiro o Estado for obrigado a investir para garantir a prestação de serviços públicos, maior a possibilidade de alocar recursos para gastos sociais, que promovem a igualdade.”⁵⁰

6. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS E A EFETIVAÇÃO DE DIREITO FUNDAMENTAL SOCIAL

Conforme já estudado, a correta compreensão do instituto da imunidade tributária depende não apenas de reconhecê-la como norma limitadora da competência das pessoas

⁴⁸ Segundo os dados do INEP, os investimentos públicos em educação no Brasil são inferiores a demanda populacional. In: Instituto Nacional De Pesquisas Educacionais Anízio Teixeira (INEP) **Censo da educação superior 2009**. Disponível em: <http://www.inep.gov.br/imprensa/noticiais/censo/superior/news09>>. Acesso em 10 de maio de 2011.

⁴⁹ Emenda Constitucional nº 19 de 1998, incluiu no artigo 37, da Constituição Federal a “eficiência” como princípio da Administração Pública.

⁵⁰ RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert. **Regulação Jurídica, racionalidade econômica e saneamento básico**. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.p. 76.

políticas. É necessária a percepção de que a proteção imposta pela imunidade encontra correlação com a concretização de determinados direitos e valores consagrados pela Carta Magna.

Ricardo Lobo Torres⁵¹ ressalta que os direitos fundamentais sociais, a exemplo da saúde, educação, assistência social, quando tocados pelos interesses fundamentais justificam a imunidade do mínimo existencial. Os direitos fundamentais sociais se relacionam melhor com a justiça social do que com a liberdade, por isso, não geram por si só a pretensão às prestações positivas do Estado, contêm meras diretivas ou programas que serão implementados sob a reserva da possibilidade financeira do Estado e garantidos em seus limites mínimos. Revestem-se, na forma de normas constitucionais programáticas sujeitos às limitações impostas pelo orçamento público.

O direito à educação como integrante das imunidades do mínimo existencial, postula ainda prestações positivas de natureza assistencial. Contudo, essas prestações têm caráter nitidamente subsidiário, vez que o Estado só está obrigado a prestá-las quando o sistema de seguridade social falhar e o indivíduo possuir recursos necessários à sua sobrevivência. O autor destaca que a prestação positiva do mínimo existencial se realiza tanto pela prestação do serviço diretamente pelo próprio Estado, como pelas subvenções e auxílios financeiros destinados a entidades educacionais filantrópicas e sem fins lucrativos, públicas ou privadas, que muitas vezes se compensam com a imunidade.⁵²

Assim, diante da limitação dos recursos estatais torna-se mais eficiente a implementação do direito social à educação por meio do setor privado. Tanto assim, que ciente da incapacidade do Estado sozinho efetivar esse direito fundamental, especialmente, nos moldes de seus princípios orientadores, a Carta Magna de 1988, no art. 205, prevê a participação da sociedade na promoção e incentivo à educação.

A imunidade tributária é inconteste modalidade de incentivo aos investimentos privados. Ao estimular que o particular por meio de instituições desprovidas de interesse

⁵¹ TORRES, 2005. p. 68.

⁵² TORRES, 2005. p. 180.

lucrativo, cumpra um *mínus* que em princípio seria do próprio Estado, a norma imunizante desenvolve a função de efetivar um direito fundamental. E, mais, os valores e objetivos dessas instituições, os quais estão voltados ao desenvolvimento da atividade educacional de qualidade, dissociando-se de interesses exclusivamente mercadológicos, são plenamente compatíveis com os valores juridicizados na Carta Magna. Leciona Sacha Calmon Navarro Coêlho:

a Constituição juridiciza determinados valores éticos, garante-os e protege-os. Conquanto o regime econômico capitalista, pela sua própria dinâmica, utilize o homem como meio para a obtenção de riqueza, pelo que já se disse que subordina o “ser” ao “ter” (quem tem é), as Constituições brasileiras, harmônicas com a boa tradição humanista, têm feito profissão de fé em alguns valores que não descendem do modo capitalista de produção, mas de concepção democrática de vida e de governo.⁵³

Ao partir dessa concepção, a imunidade tributária relaciona-se com os valores protegidos pela Constituição na medida em que permite a efetividade de direitos e garantias fundamentais, como a educação, por meio do incentivo do aprimoramento do desenvolvimento dessa atividade pela sociedade civil.

É importante destacar, que tais serviços não são exclusivos do Estado, seja pela própria ineficiência em sua prestação com as garantias constitucionais, seja pela participação das instituições integrantes da sociedade civil no atendimento efetivo à população no que concerne a educação, saúde e assistência social. Corroborando com esse raciocínio, pontua Ives Gandra Martins:

É que a imunidade, nas hipóteses constitucionais, constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental, para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e a ação dos cidadãos e, por outro lado, atrair os cidadãos a colaborarem com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente como na educação, na assistência social etc.⁵⁴

Quando a Constituição protegeu sob o manto da imunidade as instituições educacionais sem fins lucrativos, certamente zelava por valores sociais e fundamentais do cidadão. Incentivos à implantação e desenvolvimento de instituições desprovidas de

⁵³ COÊLHO, 2006, p. 299.

⁵⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silveira (Coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 32.

finalidades lucrativas é uma forma de evitar a comercialização do ensino superior e de melhorar a qualidade dos serviços educacionais prestados à sociedade.

Na vasta obra dedicada à análise dos aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários das fundações, associações e entidades de interesse social, contexto que se insere as instituições de ensino superior sem fins lucrativos, Eduardo Sabo aponta a importância da responsabilidade social para construção de uma sociedade cidadã:

As mudanças e transformações na organização, composição e evolução da sociedade fizeram com que se firmasse, no âmbito de cada pessoa (física ou jurídica), uma consciência da responsabilidade social, tanto individual como corporativa para a construção de uma sociedade cidadão.

Sabidamente o terceiro setor, *i.e.* a sociedade civil organizada tem fomentado essa consciência crítica a favor da responsabilidade social. Com base no entendimento de que a construção da cidadania e uma forma de melhoria da qualidade de vida de cidadãos e sociedade como um todo, podemos conceituar a responsabilidade social como um compromisso que a pessoa jurídica ou física tem com os valores da sociedade por meio de atos ou atitudes de afetem positivamente ou ajudem na construção da cidadania.⁵⁵

Integrante do terceiro setor, as instituições educacionais sem fins lucrativos, têm desenvolvido no Brasil importante serviço público, fazendo às vezes do Poder Público, diante de sua omissão, não podendo tais circunstâncias, sucumbirem à ganância do próprio Estado.

7. CONCLUSÃO

O foco principal do presente artigo foi investigar a correlação entre a imunidade conferida às instituições educacionais superiores sem fins lucrativos e a concretização de direitos e garantias fundamentais de segunda geração.

Os direitos da pessoa humana enquanto produto da civilização são históricos, subjetivos, mutáveis e assumiram diversas facetas desde o seu reconhecimento. As transformações sofridas pelos direitos fundamentais, inspiraram a elaboração da teoria dimensional ou de geração de direitos.

⁵⁵ SABO, 2010. p.138.

Na segunda geração de direitos estão compreendidos aqueles de cunho social e econômicos e que têm como função a prestação social, ou seja, o direito do cidadão receber do Estado determinada prestação relacionada aos direitos fundamentais sociais, bem como a imposição ao Estado do dever de satisfazer ao cidadão.

A Constituição brasileira de 1988, além de garantir no artigo 5º, os direitos que reputam fundamentais, também assegura garantias. Enquanto os direitos representam determinadas vantagens positivadas pela norma constitucional aos seus titulares, as garantias são os recursos utilizados para se alcançar os direitos tutelados.

No caso específico do direito fundamental à educação, existe uma clara omissão do Estado no que se refere a satisfação do cidadão. Nesse contexto, diante da limitação de recursos estatais na oferta adequada de ensino no Brasil, especialmente o ensino superior, a imunidade conferida às instituições de educação sem fins lucrativos torna-se eficiente meio de estímulo aos investimentos privados.

Os estudos da economia política proporcionam a compreensão o tributo como meio para se alcançar a coesão social. No caso em análise, a imunidade atua dentro da função alocativa do tributo na correção de externalidades.

É por meio da alocação de recursos que o Estado controla as falhas do mercado criando uma situação de equilíbrio e estimulando a prática determinadas ações que não interessam ao setor privado, como por exemplo, a oferta adequada de bens públicos, os quais devem ser incrementados seja diretamente pelo próprio Estado, seja pelo particular por meio dos estímulos criados através do sistema legal tributário.

Como visto a educação está compreendida entre as prestações sociais que o cidadão tem direito de receber do Estado, mas que o Estado não consegue efetivar sozinho. Daí, a importância da imunidade como estímulo aos investimentos privados indispensáveis à efetivação de um direito fundamental de segunda geração.

8. REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p.31.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007)

BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 1992. p. 19.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em 05 maio.2011.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 7ª ed. Portugal: Editora Almedina, 2003. p. 393.

COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p.11.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

COOTER, Robert; ULLEN, Thomas; tradução: Luis Marcos Sander, Francisco Araújo da Costa. **Direito e Economia**. 5.ed. Porto Alegre: Bookman, 2010, p. 38.

FACHIN, Zulmar. **Curso de Direito Constitucional**. 3. ed. São Paulo: Método, 2008

FALCÃO, Maurin Almeida. A teoria econômica clássica da tributação. Belo Horizonte: Revista de Direito Empresarial. **RDEmp.**, ano 9, n.3, set. /dez. 2012. p. 45-70

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRÁFICA E ESTATÍSTICA. IBGE. Instituto Nacional De Pesquisas Educacionais Anízio Teixeira. INEP. **Censo da educação superior 2011** Disponível em: <http://www.inep.gov.br/imprensa/noticiais/censo/superior/news09>>. Acesso em 2 de novembro de 2011.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade**, 3. ed: (s.l): (s.m.), 2004, p.2.

MARTINS, Ives Gandra da Silveira (Coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social**. 7ed. São Paulo: Forense, 2010.

PRENHOLATO, Bruno Augusto. **A imunidade tributária como instituto de garantia e efetivação dos direitos humanos para as entidades assistenciais**. Brasília. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2007. p. 26-27.

RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert. **Regulação Jurídica, racionalidade econômica e saneamento básico**. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.p. 76

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 4ª ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2004. p. 50.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 14.ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 176

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, vol III. Rio de Janeiro. Renovar, 2005. p. 9.

VALADÃO, **Marcos Aurélio Pereira**. Limitações constitucionais ao poder de tributar e os tratados internacionais. **1 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000**.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Direitos Humanos e Tributação – Uma Concepção Integradora**. Direito em Ação, Brasília, v.2, n., p. 221, set. 2001