

# A extrafiscalidade tributária como mecanismo de concretização do direito fundamental à educação

*The stimulating taxes as a mechanism to implement the fundamental right to education*

Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça\*

Saulo Nunes de Carvalho Almeida\*\*

---

## Resumo

Os direitos fundamentais são aqueles reconhecidos pelo legislador constituinte e positivados na Lei Maior, necessários para que todos os homens possam alcançar os patamares mínimos de uma vida digna. Portanto, correspondem a direitos inerentes à dignidade da pessoa humana. Entre tais direitos repousa, certamente, o direito à educação, previsto, expressamente, em diversos dispositivos de nossa Carta Política. Nesse passo, o presente estudo se propõe a analisar os aspectos inerentes a uma política pública pautada na função extrafiscal dos tributos, aprofundando o estudo de suas principais espécies presentes em nosso Ordenamento Jurídico, defendendo a necessidade do reconhecimento dessa função dos tributos como um importante instrumento de transformação social, que poderá possibilitar o alcance de um novo nível de efetivação dos Direitos Fundamentais, o que resultará na concretização do direito à educação.

**Palavras-chave:** Direito fundamental a educação. Função extrafiscal dos tributos. Políticas públicas.

---

\* Pós-Doutora em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina; Doutora em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco; Mestrado em Direito pela Universidade Federal do Ceará. É professora aposentada da Universidade Estadual do Ceará e adjunto da Universidade de Fortaleza, lecionando na graduação, especialização e no Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional (Mestrado e Doutorado). Coordenadora do Curso de Direito da Faculdade Católica Rainha do Sertão. E-mail: [lirida@unifor.br](mailto:lirida@unifor.br)

\*\* Possui graduação em Direito e é mestrando em Direito Constitucional pela UNIFOR. Especialista em Direito Tributário, Previdenciário e do Trabalho pela Faculdade Ateneu. Advogado. Bolsista da FUNCAP. E-mail [saulonunes@hotmail.com](mailto:saulonunes@hotmail.com)

## **Abstract**

*The fundamental rights are those recognized by the constituent and positivized on the highest law, necessary for all men reach the minimum level of a dignified life. Correspond to basic rights and dignity of the human person. Among those rights rests, the right to education expressly provided in our Constitution. The present study aims to examine aspects related to a public politic based on the function of stimulating taxes, depth the study of its mains species present in our legal system, defending the need of recognition of this role of taxes as a important instrument of social transformation. Which may enable the achievement of a new level of the right to a education.*

**Keywords:** *Elementary right to education. Stimulating taxes. Public policy.*

---

## **Introdução**

A educação deve ser vista por um prisma de direito fundamental, portanto, indisponível a todos os indivíduos, sendo dever do Estado propiciar os meios necessários para viabilizar seu efetivo exercício. Assim sendo, cabe, inicialmente, ao Poder Legislativo a formulação de políticas públicas que auxiliem sua implementação, alcançando os preceitos vinculados pelo art. 205 da Constituição Federal do Brasil, sob pena de os casos de omissão configurarem afronta à Constituição.

Nesse passo, o presente estudo defenderá que, considerando o atual quadro de desvalorização e inacessibilidade em que se encontram as instituições de ensino, todos os mecanismos legais possíveis devem ser analisados como forma de auxiliar na reversão desse quadro.

Entre tais mecanismos, procuraremos introduzir uma reflexão pautada na análise da função extrafiscal dos tributos e as possibilidades de atuar como instrumento eficaz para implantação de políticas públicas destinadas a permitir um alcance mais amplo do direito fundamental à educação. Entendemos que sua melhor utilização, certamente, poderá resultar em uma mudança no quadro de insuficiência de ofertas e inacessibilidade financeira que, atualmente, se apresenta.

Nesse sentido, é correto afirmar que o próprio Sistema Tributário Brasileiro permitiu a possibilidade de utilização da função extrafiscal dos tributos com o objetivo de fornecer novos subsídios que representem novas políticas públicas destinadas à garantia dos mais distintos direitos constitucionais.

Dentro dessa perspectiva, o objeto deste estudo repousará em análises a respeito das possíveis formas existentes de utilização da função extrafiscal dos tributos, podendo serem direcionadas à melhoria do direito ao acesso à educação. Desse modo, serão analisadas as implicações que a implementação de novos mecanismos tributários poderia causar quando de sua ampla utilização como política pública educacional, buscando, contribuir para uma possível ampliação das possibilidades atualmente existentes.

## 1 A educação como um direito fundamental

É inegável que, no atual momento em que nos encontramos, a educação pública de qualidade, bem como o acesso das classes econômicas inferiores às instituições de ensino privada, são nada mais do que anseios, aparentemente, distantes de uma real concretização.

No entanto, esse não deveria ser o quadro em exposição. Afinal, a Constituição da República entendeu por proteger o vulnerável direito à educação, dando-lhe *status* de direito fundamental de 2º dimensão<sup>1</sup>. Nesse sentido, destaca-se a doutrina de Manoel Gonçalves Ferreira Filho (2006, p. 290):

A evolução, cujos traços gerais foram acima descritos, caracterizou-se em suma pela consagração, ao lado dos direitos-resistência, de direitos 'econômicos e sociais'. Ou seja, ao lado de direitos que impunham ao Estado limitações, que lhe determinavam abstenção: *não fazer*,

---

<sup>1</sup> Nesse sentido, concordamos com a terminologia utilizada pelo Professor Paulo Bonavides (2010) que, ao dissertar sobre os direitos fundamentais, entende pela nomenclatura "dimensão" ao invés de "geração", tendo em vista que a segunda poderia levar o interprete ao engano de que uma geração tende a substituir a anterior, o que sabemos não ser o caso.

foram reconhecidos direitos a prestações positivas do Estado, que se vê obrigado, não raro, a criar serviços públicos para atendê-los.

Seguindo a mesma mentalidade, merecem destaque os apontamentos de André Ramos Tavares (2010, p.7) ao analisar as obrigações do Estado no que pertine à garantia do amplo acesso à educação:

A Constituição brasileira assume expressamente o direito à educação como um direito de matriz social. Ela o faz, inicialmente, no art. 6, de maneira incisiva e sintética, para posteriormente ratificar esse posicionamento, especificando esse direito e outros direitos e institutos correlatos, no seu Capítulo III do Título VIII, exatamente a partir do art. 205.

Como típico direito social, o direito à educação obriga o Estado a oferecer o acesso a todos os interessados, especialmente àqueles que não possam custear uma educação.

Desse modo, os direitos fundamentais são aqueles reconhecidos pelo legislador constituinte e positivados na Lei Maior, necessários para que todos os homens possam alcançar os patamares mínimos de uma vida digna. Portanto, correspondem a direitos inerentes ligados à dignidade da pessoa humana. Para George Marmelstein (2008, p. 20), a melhor definição de direitos fundamentais a ser adotada é aquela de

normas jurídicas, intimamente ligadas à ideia de dignidade da pessoa humana e de limitação do poder, positivadas no plano constitucional de determinado Estado Democrático de Direito, que, por sua importância axiológica, fundamentam e legitimam todo o ordenamento jurídico.

Não aparenta existirem dúvidas que o direito à educação, previsto expressamente no art. 6º da Lei Maior<sup>2</sup>, corresponde a um direito social acobertado pelo manto protetor dos direitos fundamentais.

---

<sup>2</sup> “Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção a maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”.

Por meio de uma interpretação sistemática da Constituição Federal se pode, facilmente, perceber que a educação representa ponto de grande prestígio para o legislador constituinte que, na forma dos art. 205 a 214, entendeu por bem explicitar diversas obrigações concernentes à educação que recairiam sobre cada ente da Federação (União, Estados e Municípios), com o claro intuito de garantir a eficácia da prestação desse direito pelo Poder Público, em especial, quando da utilização de suas receitas.

Desse modo, o direito fundamental à educação deve ser visto como um direito constitucionalmente assegurado, de forma indiscriminada e universal, conforme destaca Paulo Bonavides (2010, p. 562):

A vinculação essencial dos direitos fundamentais à liberdade e à dignidade humana, enquanto valores históricos e filosóficos, nos conduzirá sem óbices ao significado de universalidade inerente a esses direitos como ideal da pessoa humana. A universalidade se manifestou pela vez primeira, qual descoberta do racionalismo francês da Revolução, por ensejo da célebre Declaração dos Direitos do Homem de 1789.

No entanto, apesar da concepção desse direito não corresponder a um marco recente<sup>3</sup> oriundo do “mundo moderno”, diversos empecilhos e as dificuldades continuam atuando como barreira para o alcance eficaz desse direito.

O nível do acesso ao ensino, em nossa sociedade, afasta-se de constituir o patamar mínimo de reconhecimento que se pode esperar de um direito fundamental. A realidade que tem se apresentado é a existência de um sistema falho e seletivo, acessível apenas para poucos. Esse quadro apenas poderá ser modificado com a realização de uma profunda mudança na mentalidade da sociedade no que se refere aos valores que devem sempre ser exigidos e preservados.

---

<sup>3</sup> A Constituição Imperial de 1824 já previa, em seu art. 179, XXXII, o direito de que a “instrução primária é gratuita a todos os cidadãos”. O tema perpetuou-se nas Constituições de 1934 (artigo 149), 1937 (artigo 125 e 130), 1946 (artigo 166) e 1967 (artigo 168).

O direito à educação representa valor de patamar tão elevado que diversos são os documentos jurídicos que a reconhecem, demonstrando a existência de uma evolução legislativa pertinente ao tema, conforme destaca estudo de Clarice Seixas Duarte (2007, p. 692), em sua tese “O direito público subjetivo ao ensino fundamental na Constituição Federal de 1988”:

Além da previsão constitucional, há uma série de outros documentos jurídicos que contêm dispositivos relevantes a respeito do direito à educação, tais como o Pacto Internacional sobre os Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, de 1966, ratificado pelo Brasil, no livre gozo de sua soberania, a 12 de dezembro de 1991, e promulgado pelo Decreto Legislativo n. 592, a 6 de dezembro de 1992; a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (Lei n. 9.394/96), o Estatuto da Criança e do Adolescente (Lei n. 8.069/90), o Plano Nacional de Educação (Lei n. 10.172/2001), entre outros.

Dessa forma, frente ao seu amplo reconhecimento pelo legislador, o direito fundamental à educação deve ser sempre interpretado da forma mais ampla possível, não podendo ser limitado unicamente ao direito de uma vaga no ensino fundamental, e sim configurar-se como a necessidade de implantação de eficazes políticas públicas capazes de garantir o amplo acesso da população a tal direito.

Em um Estado social e democrático de direito, o papel a ser exercido pelo Estado, quando da efetivação dos direitos considerados fundamentais, não poderá ser tímido, não devendo ele se omitir quando da necessidade de criação de novos instrumentos que permitam a valorização desse direito que, na atualidade, apesar do seu forte reconhecimento mundial<sup>4</sup>, encontra-se em patamares de desvalorização nacional.

---

<sup>4</sup> O direito à educação corresponde a direito previsto, inclusive, pela Declaração Universal dos Direitos Humanos. Norma adotada e proclamada pela Assembleia Geral das Nações Unidas em 1948, o qual prevê, em seu art. XXVI que “Toda pessoa tem direito à instrução. A instrução será gratuita, pelo menos nos graus elementares e fundamentais. A instrução elementar será obrigatória. A instrução técnico-profissional será acessível a todos, bem como a instrução superior, esta baseada no mérito”.

Frente ao grande desafio que tem representado a garantia ao direito fundamental da educação, o papel a ser exercido pelo legislador se torna, quando da normatização do tema, de inestimada importância, cabendo a ele introduzir novos métodos que resultem no desencadeamento de iniciativas capazes de reconhecer no tributo uma prestação pecuniária não limitada apenas a angariar mais recursos para o Erário, mas destinada a influenciar e concretizar valores que o legislador constituinte entendeu como merecedores de maior proteção, como é o caso da educação.

Dessa forma, chega o momento de “encarar de frente” todas as dificuldades que se apresentam inerentes à real concretização do direito à educação, devendo-se buscar novas políticas públicas que possibilitem a preservação e recuperação desse valor “básico” protegido pela Constituição, independentemente de corresponderem a um maior reconhecimento<sup>5</sup> pelo Poder Público ou por meio da disponibilização de novos instrumentos que possibilitem uma eficaz intervenção do investimento da iniciativa privada, desde que seja respeitada a cláusula constitucional de igualdade, garantindo um amplo acesso a esse direito fundamental.

O desafio que se apresenta, a partir desse momento, será o de analisar e defender que inúmeras são as iniciativas possíveis que uma correta utilização da função extrafiscal dos tributos podem proporcionar. Tais iniciativas resultariam no alcance de uma nova fase para a educação, marcada por novas iniciativas que, certamente, viabilizariam o acesso a essa importante garantia constitucional.

## 2 Função extrafiscal dos tributos

Sempre quando se reflete sobre o real sentido da finalidade de um tributo, normalmente se tem como resposta o errôneo pensamento

---

<sup>5</sup> “EMENTA: Constitucional. Direito de ensino fundamental gratuito. Corresponde dever estatal. I – A educação constitui direito de todos e dever do Estado. O nível fundamental deve ser gratuito e obrigatório. [...]” (TRF, 2ª Região, MAS 90.02.08118/RJ, rel. Juiz Arnaldo Lima, 3ª Turma, decisão: 21-2-1990, DJ 2, de 10-5-1990, p. 9342).

de que ele serviria apenas para gerar recursos aos cofres estatais. No entanto, pode-se, seguramente, afirmar que esse raciocínio se encontra apenas parcialmente correto. Afinal, existem certas formas tributárias cuja finalidade não é apenas a arrecadação, mas a busca por um objetivo que vai muito além, um objetivo extra-arrecadatório. Esse objetivo pode ser o de promover políticas econômicas e sociais consideradas relevantes pelo Estado.

Não são novos os debates e discussões políticas que questionam a pouca utilização da finalidade extrafiscal dos tributos, ainda não tendo sido alcançado um ponto considerado aceitável, no que se refere ao equilíbrio dos valores mercedores de maior atenção do Estado, levando-se em conta o grande potencial dos tributos.

No mundo moderno, o tributo deve ser entendido não apenas como um método para se obter recursos ao Estado, devendo ser aplicado com o intuito de interferir em distintas áreas, estimulando atividades e setores diversos, como, por exemplo, o desenvolvimento regional ou a concretização do direito à educação. Portanto, a arrecadação pode até vir a ser a principal função do tributo, mas jamais deverá ser a única.

A doutrina contemporânea defende distintas formas de divisão quanto à função dos tributos. A mais festejada dessas teses é a de classificar os tributos em: fiscais, extrafiscais e parafiscais.

A função fiscal, considerada por muitos como a função primordial dos tributos, aparece quando o imposto possui a finalidade de fomentar o Erário, ou seja, conseguir receita suficiente para que o Estado possua a capacidade financeira de realizar seus deveres constitucionalmente estabelecidos. Já a função extrafiscal é aquela em que o Estado não tem a mera finalidade de arrecadação de recursos, mas almeja realizar e estimular a prática de determinadas condutas, de acordo com os preceitos constitucionais. Hugo de Brito Machado (2009, p. 68) comenta sobre essa forma de intervencionismo estatal:

No estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação.



Pode ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único. [...]

Assim, quanto a seu objetivo, o tributo é:

- a) fiscal, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado.
- b) Extrafiscal, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros.
- c) Parafiscal, quando seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.

Portanto, os tributos não apenas podem, mas devem possuir uma função extrafiscal, ou seja, uma função socioeconômica, de acordo com os princípios constitucionais tributários a serem perseguidos por um Estado Democrático de Direito. Nesse sentido, a extrafiscalidade dos tributos deve ser respeitada como princípio oriundo de nosso Sistema Tributário, não sendo correta a limitação da finalidade dos tributos a um papel meramente arrecadatório.

Diversos são os impostos, no ordenamento jurídico pátrio, que têm experimentado forte atuação extrafiscal. Por exemplo, o Imposto de Renda, que possui entre suas principais funções a diminuição das desigualdades sociais e econômicas do Brasil; ou o Imposto Territorial Rural, que vem sendo amplamente utilizado como forma de estimular a preservação do meio ambiente, não incidindo sobre áreas destinadas à preservação ambiental, entre diversos outros que também utilizam a função da extrafiscalidade.

Porém, embora o caráter extrafiscal esteja inserido de forma mais dominante em certos tributos (ITR, IPI, ICMS), todos os tributos ainda mantêm um nível de função arrecadadora, permitindo que ocorra uma eficaz atuação estatal na sociedade. João Marcelo Rocha (2007, p. 58) concorda com essa visão, e defende:

A própria incidência do tributo tende a controlar o comportamento das pessoas, de modo que o objetivo

visado seja atingido. A incidência do tributo estimula certas condutas, positivas ou negativas, que favorecem a política econômica (proteção da indústria nacional em face de mercadorias estrangeiras, controle do consumo, etc.) ou social (adequado aproveitamento das terras rurais) que se pretende realizar. É o chamado tributo regulador. Exemplos: II, IE, IOF, IPI (de finalidade primariamente econômica) e ITR (de finalidade social).

Assim, a rotulação das características dos tributos como fiscais ou extrafiscais, apenas significa a determinação de sua característica predominante, e não a limitação a uma função única e exclusiva.

A análise em epígrafe deixa claro que a função extrafiscal coloca à disposição do Poder Público um eficiente instrumento de intervenção positiva que poderá atuar nas mais diversas atividades da sociedade, alcançando a tão almejada justiça social. Principalmente ao levar em consideração a vasta quantidade de tributos existentes no país. Veja o quadro destacado por Alexandre Barros Castro (2008, p. 188):

#### **Número de tributos da atualidade**

Brasil .....	58
Japão .....	16
Alemanha .....	14
Estados Unidos .....	10
Bolívia .....	6

Felizmente, o fenômeno da utilização extrafiscal dos tributos tem se demonstrado cada vez mais presente em nosso ordenamento jurídico, materializando-se como um instrumento de efetivação do desenvolvimento econômico e social. Desse modo, defende-se que o Direito Tributário encontra, através de uma otimização da extrafiscalidade, um dos melhores instrumentos para a implementação dos valores contemplados pela Constituição Federal de 1988.

Nesse diapasão, entendemos que os preceitos elencados no decorrer de nossa Lei Maior permitem a atuação do Estado, por meio da utilização da função extrafiscal dos tributos, na concretização dos valores sociais e é entre tais valores que se encontra inserida a educação.

Um exemplo da hipótese supracitada reside no Imposto de Renda, tendo em vista que a sua legislação específica personifica a sua ampla função extrafiscal, ao permitir que o Contribuinte realize o abatimento de diversos gastos onde o legislador entende, por um prisma de interesse social ou econômico, haver necessidade de incentivo por parte do Estado.

Por derradeiro, defende-se que a extrafiscalidade deve ser encarada como um importante instrumento para a manutenção do Estado Democrático de Direito, cuja finalidade principal não é a arrecadação para os cofres públicos, e sim a possibilidade de proporcionar benefícios àqueles que realizam atividades consideradas relevantes pelo Estado, encontrando-se, atualmente, atrofiadas na sociedade, exemplo do direito fundamental à educação.

### *2.1 A extrafiscalidade na forma de benefícios fiscais*

Diversas são as terminologias aplicadas à utilização “incentivos fiscais” no Brasil. No entanto, um ponto em que inexiste contradição é o das suas concretas realizações nos últimos anos, agindo de forma a garantir os mais distintos direitos fundamentais em nossa sociedade.

Os incentivos fiscais são, em essência, fontes de recursos propiciados pelo governo, para servir de estímulo fiscal à realização de empreendimentos estratégicos em áreas consideradas relevantes, sejam elas culturais, esportivas, econômicas ou sociais, tendo, também, a função de auxiliar no processo de distribuição de renda equitativa no país.

Dessa forma, a correta utilização de tais políticas de fomento tende a resultar no estímulo positivo de atividades estratégicas que, por se encontrarem carentes de recursos, têm tido o seu pleno desenvolvimento inviabilizado.

Dentro dessa perspectiva, frente à escassez de subsídios, tem-se tornado notória a necessidade de desenvolvimento de novas medidas pelo Poder Público para que se fomente a atuação empresarial em áreas estratégicas, hoje defasadas. Os benefícios fiscais empresariais são uma excelente forma de efetivar essa necessária parceria entre o público e o privado, fortalecendo a atuação de empresas em conjunto com o Estado, na tentativa de corrigir as dificuldades existentes.

Nesse diapasão, os incentivos fiscais correspondem a uma prática cada vez mais presente, auxiliando o Estado na busca pela concretização de diversos interesses de ordem social e econômica, firmando parcerias com empresas privadas que se qualifiquem como possíveis fomentadoras. Portanto, um sistema que se encontra inserido no âmbito da extrafiscalidade tributária, deve ser visto como uma espécie desse amplo gênero, atuando, primordialmente, por meio da concessão de vantagens financeiras fornecidas na forma de posterior dedução tributária do recurso repassado.

De acordo com os supracitados apontamentos, pode-se inferir que os incentivos fiscais devem ser recebidos como medida primordial de política pública tributária, oferecendo um novo estímulo às empresas que busquem realizar comportamentos positivos, e que demonstrem a conscientização da importância que práticas e atitudes de responsabilidade social possuem para a evolução de uma sociedade.

### **3 A necessidade do reconhecimento da responsabilidade social das empresas como ponto essencial no sucesso de uma política de extrafiscalidade tributária**

Com o advento do Século XXI, as empresas passaram a ser maiores alvos de pressões, por parte da sociedade, que exige cada vez mais uma conscientização global pela busca da promoção à eficiência de diversas áreas que, anteriormente, eram exigidas apenas do governo: é o caso da cultura, preservação ambiental, projetos sociais, esportivos, educacionais, entre outros.

Acompanhando esse avanço na conscientização da sociedade<sup>6</sup>, atualmente já são diversas as técnicas utilizadas pelas empresas na busca de garantir sua sobrevivência em um mercado cada vez mais competitivo. E é nesse contexto que o setor empresarial deve atentar para as inúmeras possibilidades tributárias disponibilizadas pela legislação vigente.

Não se sabe precisamente, numa perspectiva histórico-cronológica<sup>7</sup>, como se iniciou o processo de responsabilidade social das empresas (RSE), mas o certo é que o Século XXI foi marcado por uma revolução das organizações privadas, que passam a assumir uma postura ativa face aos anseios que envolvem os atuais problemas sociais existentes. No Brasil, grandes foram os avanços no desenvolvimento da consciência de responsabilidade social pelas empresas, nos anos iniciais da década de 90, com a criação do Grupo de Instituições, Fundações e Empresas (GIFE).

Conforme destaca David Grayson e Adrian Hodges (2002, p. 236), em pesquisa realizada no Reino Unido, constatou-se que a maioria da população espera das empresas a adoção de padrões mínimos exigidos pela legislação no desenvolvimento de suas atividades: “Cerca de 70% dos entrevistados disseram que as companhias deveriam garantir padrões altos. Só 27% acharam que deveriam cumprir apenas as exigências legais”.

Em seus primórdios, a responsabilidade social das empresas era encarada pelo mundo empresarial apenas como prática filantrópica do empresariado. Porém, essa visão tem sido cada vez mais

---

<sup>6</sup> A evolução da mídia, graças também aos avanços dos meios de comunicação, foi a grande contribuinte desse fenômeno que representou um “boom” de conscientização social, ao realizar tarefa fundamental no auxílio da formação do senso crítico da população, tornando-a mais capacitada para identificar as aflições da sociedade, e passar a exigir meios eficientes e justos de sanar os problemas que diuturnamente se apresentam.

<sup>7</sup> Alguns autores defendem que a responsabilidade social das empresas não é uma prática tão recente assim, remetendo-a, na verdade, a meados da década de 60, com o início das atuações de empresas Americanas e Europeias voltadas a atender certas necessidades existentes na sociedade.

abandonada pelo setor privado, que se ateve às diversas possibilidades mercadológicas, bem como às vantagens que a implementação correta de certos projetos poderiam resultar, auxiliando no fortalecimento da marca dessas empresas no mercado. Portanto, a RSE passa a ser encarada, também, como uma excelente ferramenta de *marketing* empresarial. Inclusive, nos dias de hoje, já é muito comum empresas divulgarem, nos meios de comunicação, sua participação ou apoio a projetos de cunho social, ambiental, cultural, etc<sup>8</sup>.

Como exemplos de SER, pode-se destacar a Siemens do Brasil, que foi uma das primeiras empresas de São Paulo a aderir ao “Projeto Tietê”, que visava realizar o tratamento dos resíduos para despoluir o famoso rio. Também a empresa multinacional *British Airways*, que realiza projetos na área de preservação ambiental, trazendo, inclusive, em seu *site*, a seguinte mensagem: “Lembre-se de que sem um meio ambiente bem cuidado não haverá turismo amanhã”.

Afinal, sabe-se que na necessidade de garantir o seu espaço no mercado globalizado, cada vez mais exigente, as empresas “inteligentes” devem ser sensíveis aos anseios da sociedade e buscar formas de adequar seus próprios interesses mercadológicos aos interesses da comunidade onde se encontra inserida. Em estudo realizado sobre a SER, Nathalie de Paula Carvalho (2009, p. 236) destaca:

A concepção social que vem se firmando não fica mais limitada à satisfação dos acionistas ou sócios, obtenção de lucros, pautados em uma gestão de política fechada. Essa mudança se traduz na consideração de valores sociais, que ultrapassam o ganho material. Desta forma, uma empresa socialmente responsável é aquela que, pela sua criatividade, atua ao lado de projetos sociais, entidades de sociedade civil, na busca de melhorias da qualidade na vida da sociedade.

---

<sup>8</sup> Essa possibilidade, de vinculação da marca a projetos (sociais, culturais, esportivos) é expressamente permitida e incentivada pelas legislações de incentivos fiscais, existindo apenas uma variabilidade quanto a posterior dedução do valor utilizado, onde certas leis permitem uma dedução integral, e outras permitem deduções unicamente parciais.

Diante da competitividade da dinâmica econômica e das pressões exercidas pela sociedade, as empresas tornaram-se cada vez mais parceiras e fomentadoras de programas de responsabilidade social (CARVALHO, 2002, p. 138).

É óbvia a inexistência de uma lista taxativa de ações que uma empresa pode realizar para alcançar o que considera socialmente responsável, mas um ponto é inquestionável, uma gestão empresarial que vise a uma atuação nos moldes do que se pode considerar socialmente responsável, deve sempre atender para a questão da inacessibilidade educacional.

Nesse sentido, é relevante destacar que o financiamento e custeio do direito fundamental à educação, conforme a Lei nº. 8.069/90 (Estatuto da Criança e Adolescente), tem a sua responsabilidade estendida para a sociedade em geral, não se limitando, apenas, ao estado, colocando o direito à educação em um claro patamar de eficácia horizontal<sup>9</sup>:

Art. 4º é dever da família, da comunidade, da sociedade em geral e do poder público assegurar, com absoluta prioridade, a efetivação dos direitos referentes à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao esporte, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária.

Porém, deve-se reconhecer que o trabalho Empresa/Estado/Comunidade não representa uma tarefa fácil de ser concretizada. Afinal, é de relevante que as empresas estudem as áreas, sociais e geográficas, antes de iniciar qualquer forma de atuação participativa, pois, caso seja realizado de forma precipitada, poderá ser visto como

---

<sup>9</sup> Nesse sentido, relevante é a tese de eficácia horizontal dos direitos fundamentais, introduzida no Brasil por Daniel Sarmento (2009), em sua obra "Direitos Fundamentais e Relações Privadas", onde defende a dimensão objetiva dos direitos fundamentais, resultando na sua expansão para além das barreiras das obrigações do Estado, para o âmbito das relações privadas. Portanto, trata-se do reconhecimento da necessidade de que houvesse um "reforço" das instituições privadas, com o intuito de possibilitar uma complementação, uma maior garantia de tais direitos.

uma intervenção negativa, resultando em efeito contrário, acabando por prejudicar a imagem da empresa na comunidade em que está inserida.

Dessa forma, uma parceria com as entidades de terceiro setor que já atuem naquela comunidade é fundamental para que se obtenha êxito na realização de seus objetivos, conforme destacado por David Grayson e Adrian Hodges (2002, p. 138):

Ao considerar um local para investir ou ao verificar o desempenho presente, a avaliação de riscos deve incluir a complexa questão dos direitos humanos e da diversidade. É preciso levar em conta os aspectos da cultura do local e as principais políticas da empresa. [...] deve-se obter o apoio de ONGs que atuam no local.

Por fim, a evolução do setor empresarial, no que diz respeito à conscientização da importância que a responsabilidade social representa, decorre de uma crescente conscientização do consumidor que, percebendo sua capacidade de influenciar o mercado, passa a exigir certas atitudes e comportamentos das empresas, no sentido de que passem a gerar uma concreta melhoria para a sociedade.

Nessa ótica, benefícios fiscais empresariais representam um eficiente instrumento econômico e tributário, atuando como uma nova forma de política pública, influenciando a forma e a intensidade com que as empresas nacionais exercem o papel da SER. Esse poderá ser melhor alcançado por meio da otimização da função extrafiscal dos tributos, onde seu maior objetivo não é a obtenção de recursos para o Estado, e sim uma atuação enérgica do contribuinte em certas áreas, consideradas de maior relevância e que se encontram em patamares de carência na sociedade.

#### **4 Alguns mecanismos de extrafiscalidade e sua aplicabilidade em face da efetivação do direito à educação**

Considerando que uma política de incentivos fiscais reflete, em seu bojo, distintos direitos, entendidos pelo legislador como carecedores



de maior atenção, na forma do recebimento de uma suplementação orçamentária que deve ocorrer em conjunto com a iniciativa privada, serão analisadas, a seguir, as principais espécies de utilização extrafiscal dos tributos destinados à efetivação do direito fundamental à educação.

#### 4.1 *Cide-Royalties*

Sem maiores contornos, inicia-se o presente capítulo com o estudo da, ainda pouco conhecida, *CIDE-Royalties*, também nomeada de *CIDE-Tecnologia*. Trata-se de uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, ou seja, de um tributo que personifica o caráter intervencionista do Estado Brasileiro, permitindo que haja uma intervenção nas atividades econômicas e de controle de mercado, por meio de sua forte natureza de extrafiscalidade, possuindo sua matriz constitucional cravada no art. 149 da Lei Magna<sup>10</sup>.

Para Hugo de Brito Machado (2009, p.416), as CIDEs devem ser interpretadas como uma espécie do gênero “Contribuições Sociais”, possuindo uma finalidade mais profunda do que a simples transposição de recursos financeiros do setor privado para o setor público:

A instituição de uma contribuição de intervenção no domínio econômico pressupõe, assim, a possibilidade jurídica da intervenção, que se define em face nas normas da Constituição, e também a necessidade da intervenção, que se define em face das circunstâncias econômicas excepcionais presentes na ocasião.

A intervenção não consubstancia atividade normal, ordinária, permanente, do Estado. Ela é atividade excepcional, e por isto mesmo temporária, tendente a corrigir distorções em setores da atividade econômica.

---

<sup>10</sup> “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.

Veja que posicionamento similar também é defendido por Roque Antônio Carrazza (2008, p. 583):

Portanto, por meio de contribuições de intervenção no domínio econômico a União usa de institutos tributários para direcionar os contribuintes a certos comportamentos, comissivos ou omissivos, úteis ao interesse coletivo. O que estamos pretendendo significar é que devem, necessariamente, ser utilizadas como instrumento de extrafiscalidade.

No que refere-se à *CIDE-Royaltie*, sua instituição ocorreu por meio da Lei nº. 10.168/00, objetivando o financiamento do programa de estímulo à interação Universidade-Empresa, propiciando um suporte financeiro para as atividades de inovação, sendo um tributo devido pelas pessoas jurídicas detentoras de licenças de uso ou adquirentes de conhecimentos econômicos. Sua incidência, conforme disposto no art. 10, do Decreto nº. 4.195/2002, será sobre os valores pagos, a cada mês, a domiciliados no exterior, a título de *royalties*.

Desse modo, a *CIDE-Royaltie* corresponde a um tributo com o fito de incentivar o desenvolvimento tecnológico nacional, por meio do fomento às universidades e à pesquisa, com o recolhimento de recursos destinados ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT<sup>11</sup>, correspondendo a uma das fontes de recursos mais estáveis para o repasse de verbas à ciência e à pesquisa.

#### 4.2 Lei 9.250/95

Outro tributo que tem utilizado amplamente sua função extrafiscal para a efetivação do direito à educação corresponde ao imposto sobre a renda. Sabe-se que o aprimoramento histórico<sup>12</sup> dessa espécie de

---

<sup>11</sup> Fundo criado pelo Decreto-Lei nº. 719, de 31 de julho de 1969, e restabelecido pela Lei nº. 8.172, de 18 de janeiro de 1991.

<sup>12</sup> Trata-se de um imposto inicialmente introduzido pela Inglaterra no ano de 1788 com o intuito de levantar recursos que possibilitassem permitir que o Estado arcasse com os altos custos originados das guerras travadas com Napoleão Bonaparte.

tributo tem permitido ao Estado atingir objetivos acima da simples angariação de recursos para os cofres públicos, utilizando-se tanto da extrafiscalidade quanto da capacidade contributiva para se tornar uma das mais justas espécies de tributos do país, atuando como um catalisador para o desenvolvimento e a garantia do bem estar social do Estado.

Nesse passo, reconhecendo todo o potencial de concretização dos direitos sociais, o legislador ordinário decidiu contemplar a educação por meio da utilização da extrafiscalidade do IR. Esse incentivo veio na forma do art. 8º, II, “b”, da Lei nº. 9.250/95, permitindo que fossem deduzidas as despesas do contribuinte relativas à educação, desde que se encontrassem englobadas pelo montante de R\$ 2.830,84<sup>13</sup>.

Dessa forma, evidencia-se a utilização do IR como um instrumento tributário destinado a proporcionar, também, o fomento da atividade educacional, impedindo que esta se tornasse ainda mais onerosa ao cidadão com a incidência de tributo sobre tais valores.

No entanto, apesar do aparente reconhecimento do direito à educação como um bem maior do país, que necessita ser incentivado, uma crítica deve ser realizada à Lei nº. 9.250: o fato de ela ter estabelecido um “teto limite”, correspondendo a valores que poderão ser deduzidos pelo contribuinte a título de educação.

Parece-nos que, se o objetivo almejado é a real e efetiva garantia do direito à educação, não deveria existir qualquer limite de valor na dedução dos recursos que estão sendo destinados à educação, sob pena de se configurar uma mitigação das diretrizes principiológicas que acobertam tal direito fundamental.

Infelizmente, apesar da possibilidade da inversão desse quadro pelo judiciário, esse não vem sendo seu entendimento quando da análise do montante máximo de dedução, tomando decisões que, aparentemente,

---

<sup>13</sup> Valor máximo que poderá ser deduzido pelo contribuinte para o ano-calendário de 2010, conforme estabelecido na Lei nº. 11.482/2007.

desconhecem a atual realidade do país, visto que entendem como uma “escolha” do cidadão a despesa com ensino privado, tendo em vista sua disponibilização pelo sistema público, conforme se destaca:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO. DESPESAS COM EDUCAÇÃO. LIMITE. CONSTITUCIONALIDADE. 1. A garantia do direito à educação está assegurada pela gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais, conforme estabelece a Constituição Federal em seu art. 206, IV. 2. A possibilidade de dedução no imposto de renda das despesas realizadas com educação não é uma forma absoluta de garantir o acesso à educação, embora para ele contribua, mas um verdadeiro benefício fiscal conferido àqueles que deixam de utilizar o sistema público de ensino para buscá-lo em instituições particulares. 3. Constitucionalidade do limite de dedução no imposto de renda previsto no art. 8º, II, b, da Lei 9.250/95. 4. Precedentes deste Tribunal: AMS 1998.01.00.035135-7/PA, Rel. Juiz Federal Moacir Ferreira Ramos, Segunda Turma Suplementar, DJ p.69 de 29/01/2004; AC 1999.01.00.023143-5/MG, Rel. Juiz Leão Aparecido Alves, Segunda Turma Suplementar, DJ p. 365 de 14/11/2002. 5. Apelação e remessa oficial a que se dá provimento (AC 2000.01.00.046321-4/DF, Rel. Juiz Federal Mark Yshida Brandão, Oitava Turma, e-DJF1 p. 1154 de 26/09/2008).

Por derradeiro, é pertinente frisar que ainda resta esperança quanto a uma modificação desse posicionamento, tendo em vista a atual movimentação legislativa rumo à tentativa de abolição da limitação de valores dedutíveis pertinentes aos gastos com a educação, na forma do Projeto de Lei nº. 7475/10, do Deputado José Chaves (PTB-PE), objetivando permitir ao contribuinte dedução integral das despesas realizadas com a educação<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> PL 7475/10. Art. 1º Ficam suprimidas, no art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, com a nova redação dada pela Lei nº 11.482, de 2007, as seguintes expressões: I – “até o limite individual de” da alínea b do inciso II; II – “observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea b do inciso II deste artigo”, do §3º.

### 4.3 Lei nº. 11.487/2007

Outro instrumento que também tem sido utilizado para a concretização de seus objetivos surgiu com a implantação da Lei nº. 11.487/2007, que trouxe complementações para a Lei nº. 11.196/2005 (Lei do Bem), na tentativa de obter maiores êxitos na aproximação das Instituições Científicas e Tecnológicas (ICTs) das grandes empresas do país, por meio de abatimentos no Imposto de Renda para aquelas empresas que realizarem investimentos na área de Pesquisa & Desenvolvimento (P&D) do país.

Dessa forma, a Lei nº. 11.487/2007 introduz um novo mecanismo de incentivo fiscal, distinto daqueles existentes nas demais leis de fomento, apresentando um modelo sustentável ao inovar na divisão dos recursos, entre Governo e Empresa, utilizados para o financiamento dos projetos de pesquisas propostos pelas ICTs.

Pelo fato de o mecanismo introduzido pela Lei nº. 11.487/2007 já ter sido objeto de estudo prévio de nossa autoria<sup>15</sup>, traçaremos apenas alguns pontos relevantes do instrumento de benefício fiscal introduzido por essa legislação.

O intuito almejado pelo legislador, quando da instituição da Lei nº. 11.487/2007, foi desenvolver um novo instrumento de promoção da pesquisa e desenvolvimento no país, visando ao progresso da ciência nacional, propiciando um método de benefício fiscal para o trabalho em parceria de ICTs com grandes empresas contribuintes do IR.

Ao contrário das demais leis de incentivo fiscal que se utilizam da posterior dedução do IR<sup>16</sup> das empresas fomentadoras, a Lei nº. 11.487/2006 introduziu parâmetros únicos, por muitos considerados

---

<sup>15</sup> Reflexões sobre a Nova Lei de Incentivo à Pesquisa – Trabalho publicado nos Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI, realizado em Brasília – DF, nos dias 20, 21 e 22 de novembro de 2008.

<sup>16</sup> Lei nº. 8.313/1991, destinada à garantia do incentivo à cultura, popularmente conhecida como “Lei Rouanet”. Lei nº. 11.438/2006 - permite o fomento ao esporte.

como um modelo ideal de legislação de benefício fiscal, tendo em vista configurar um sistema que não ocorre simplesmente pela transferência de recursos públicos por intermédio de empresas privadas, e sim através de um ônus dividido entre capital público e privado, cabendo à empresa fomentadora arcar com parte dos valores repassados para o financiamento de projetos de inovação científica.

Em contrapartida, as empresas fomentadoras terão direito a uma parcela da patente das pesquisas por elas incentivadas, que variará proporcionalmente de acordo com a quantidade de recursos privados investidos por ela inicialmente<sup>17</sup>.

Infelizmente, esse novo mecanismo de incentivo fiscal não obteve sucesso desde sua introdução em nosso ordenamento, muito por culpa do próprio Ministério da Ciência e Tecnologia, que pecou pela sua inércia em não realizar a devida publicidade desse novo sistema de fomento, falhando em mostrar para as grandes empresas a excelente oportunidade de uma eficaz utilização desse mecanismo, seja pelo possível interesse direto na comercialização da criação a ser desenvolvida, seja pelas vantagens do *marketing* associativo que ocorreria, parcialmente, com financiamento público.

#### 4.4 Anteprojeto da “Lei Rouanet” da Educação

Por derradeiro, analisa-se, agora, o anteprojeto de lei elaborado pela OAB-SP e repassado para análise do Ministério da Educação, objetivando o desenvolvimento de uma nova forma de se incentivar a educação, seguindo os moldes similares da popular Lei de Incentivo à Cultura, o que lhe rendeu o nome popular de “Lei Rouanet da Educação”<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> O restante da patente será dividida entre o próprio Estado, bem como entre os pesquisadores.

<sup>18</sup> A terminologia “Lei Rouanet” corresponde a uma homenagem a Sérgio Paulo Rouanet, que exerceu o cargo de Secretário de Cultura durante a gestão presidencial de Fernando Collor de Mello, tendo sido o responsável pela criação da lei federal de incentivo fiscal à cultura.

Tal minuta de lei aparenta reconhecer o relevante papel que o Estado deve desempenhar para que se possa alcançar a concretização do direito à educação, bem como demonstra consciência do excelente instrumento que o Estado possui nas mãos para garantir esse direito, qual seja, os tributos e sua função extrafiscal.

Nesse sentido, o citado anteprojeto de lei objetiva instituir o “Programa Nacional de Incentivo à Educação e Apoio à Prestação da Educação Infantil, do Ensino Fundamental, Médio e Superior – PRONIC”. Trata-se de uma minuta que segue parâmetros similares ao modelo já existente de incentivos fiscais na forma de dedução do IR, amplamente utilizado pela cultura e pelo esporte (onde já tivemos oportunidade de nos aprofundar no estudo de ambas anteriormente<sup>19</sup>) permitindo que pessoas físicas e jurídicas invistam recursos destinados ao financiamento da educação e, posteriormente, deduzir o equivalente investido de seu IR, desde que seja obedecido o montante limite estabelecido por cada legislação.

Ao analisar o presente anteprojeto de lei, a primeira e mais relevante indagação que se apresenta corresponde ao fato de que tais valores de dedução fiscal destinados à educação seriam cumulativas com as demais leis de fomento já existente, ou iriam “ocupar” os mesmos patamares da cultura ou esporte, concorrendo diretamente com essas áreas pelo repasse de recursos, o que deixaria a decisão final nas mãos dos contribuintes no pertinente a qual área deveria ser por ele financiada, ou seja, qual direito constitucional seria fomentado pelos seus recursos.

Felizmente, o anteprojeto atentou para as implicações negativas que poderiam ocorrer caso a educação fosse colocado em um patamar

---

<sup>19</sup> **Revista Brasileira de Direito Desportivo**, nº 14, jul./dez. 2008, IOB. “Uma análise crítica sobre a nova Lei de Incentivo ao Esporte, traçando um paralelo com a conhecida lei de incentivo à cultura”. *Revista de Políticas Públicas: proteção social no Brasil e na América Latina*, v. 13, n.1, jan./jun. 2009. “Reformulação da Lei 8.313/91: queda ou ressurreição da mais importante política pública cultural brasileira?”

de concorrência direta com a cultura ou esporte, “lutando” por parte dos recursos que antes eram destinadas apenas para essas áreas. Assim, a minuta introduziu a possibilidade de dedução do IR, no montante de até 6% (seis por cento) do tributo do contribuinte que fosse destinado ao PRONIE, atuando de forma cumulativa, não exclusiva, com as demais áreas de fomento fiscal já existentes em nosso Ordenamento.

Caso essa proposta logre êxito e obtenha sua aprovação em moldes similares ao que foi inicialmente proposto, entendemos que ela poderá significar um verdadeiro divisor de águas para a educação em nosso país.

Para que se possa ter uma ideia superficial dos benefícios que uma lei de benefício fiscal pode gerar para uma área social, basta atentar que, durante os 18 primeiros anos de vigência da Lei nº. 8.313/91 (“Lei Rouanet”), foram injetados na cultura, unicamente por meio do mecanismo de dedução fiscal, o equivalente a R\$ 8 bilhões de reais (BRASIL. Ministério da Cultura, 2009). Ou seja, a cultura em nosso país deve, historicamente, se dividir em dois períodos distintos, “antes da Lei Rouanet” e “depois da Lei Rouanet”.

Desse modo, deve-se enaltecer a atitude da OAB-SP ao elaborar o anteprojeto de lei que almeja a criação do PRONIE que, apesar do modelo simplista da proposta apresentada (formada por apenas 12 artigos), já deve ser vista por um prisma de esperança na caminhada rumo ao avanço por ela conseguido, qual seja, o início do diálogo que poderá resultar em um mecanismo que já demonstrou sua capacidade e sucesso ao atender a muitas das necessidades nacionais.

Para a educação, esse novo modelo, certamente, introduzirá uma forma democrática de gestão de recursos destinados à educação, ao permitir uma participação equitativa nas decisões, do Estado e dos setores da iniciativa privada, proporcionando que se alcancem os requisitos necessários para a efetivação do atendimento desse direito fundamental que, atualmente, se encontra em patamares de negligência.



## Considerações finais

As ideias lançadas no decorrer desse estudo nos levam a uma necessária reflexão crítica sobre os instrumentos atualmente utilizados para garantir o direito essencial à educação, bem como se a utilização extrafiscal dos tributos não seria um novo mecanismo que permitiria alcançar uma transformação social decorrente do eficaz alcance da garantia do direito à educação.

No entanto, para que isso possa ocorrer, primeiro se deve reconhecer que a eficácia dos Direitos Fundamentais Sociais se encontra diretamente ligada aos recursos públicos disponibilizados pelo Estado para propiciar a real concretização do conteúdo englobado por esses direitos previstos na Carta Política.

Reconhecemos, de outra ponta, que, para essas profundas mudanças acontecerem, é fundamental a evolução do direito à educação, que para serem alcançadas, torna-se necessária mais do que a simples vontade política seguida da instituição de novos dispositivos normativos. Apresenta-se como necessária, acima de tudo, uma forte atuação do princípio, ou melhor, do sentimento de solidariedade das Pessoas Jurídicas detentoras do capital.

De qualquer sorte, não se pode mais questionar a função do Estado, em especial do Poder Legislativo, em desenvolver meios passíveis de concretização do direito fundamental à educação. Nesse passo, acreditamos que uma otimização da função extrafiscal dos tributos representa um dos instrumentos mais eficazes para o Estado concretizar suas obrigações, utilizando um trabalho de parceria com as empresas privadas e o terceiro setor.

É preciso encarar a realidade de que a educação representa um dos mais relevantes pilares para a evolução de uma sociedade e a sua promoção e eficaz implantação deve ser vista como prioridade, estando, seu sucesso, diretamente atrelado à vontade dos Poderes Público e Privado, que não podem ser omissos ao encarar as infinitas possibilidades que o pleno desenvolvimento da função extrafiscal dos

tributos podem resultar, quando destinados à concretização do direito fundamental à educação.

## Referências

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CASTRO, Alexandre Barros. **Noções de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DUARTE, Clarice Seixas. A educação como um direito fundamental da natureza social. **Educação social**, Campinas, SP, v. 28, n. 100, out. 2007. Disponível em: <<http://www.cedes.unicamp.br>>. Acesso em: 28 nov. 2010.

FERREIRAFILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

GRAYSON, David; HODGES, Adrian. **Compromisso social e gestão empresarial**. São Paulo: Publifolha, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MEZZANOTTI, Gabriela. **A disciplina da empresa**: reflexos da autonomia privada e da solidariedade social. Porto Alegre: Fevale, 2003.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ROCHA, João Marcelo. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Ferreira, 2007.

TAVARES, André Ramos. Direito fundamental à educação. **Anima Apet**. Disponível em: <[http://www.anima-aped.com.br/primeira\\_edicao/artigo\\_Andre\\_Ramos\\_Tavares\\_direito\\_fund\\_pdf](http://www.anima-aped.com.br/primeira_edicao/artigo_Andre_Ramos_Tavares_direito_fund_pdf)>. Acesso em: 28 nov. 2010.

**Recebido em:** 12/07/2011

**Avaliado em:** 17/10/2011

**Aprovado para publicação em:** 27/10/2011