

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE DIREITO

Bruno Altmann

**A POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE IMUNIDADE NA
TRIBUTAÇÃO DE ONGs AMBIENTAIS**

Santa Maria, RS
2018

Bruno Altmann

**A POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE IMUNIDADE NA TRIBUTAÇÃO DE ONGs
AMBIENTAIS**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Direito.**

Orientadora: Prof^a Dr^a Andrea Nárriman Cezne

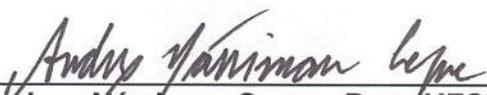
Santa Maria, RS
2018

Bruno Altmann

**A POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE IMUNIDADE NA TRIBUTAÇÃO DE ONGs
AMBIENTAIS**

Monografia apresentada ao Curso de
Direito da Universidade Federal de Santa
Maria (UFSM,RS), como requisito parcial
para obtenção do grau de **Bacharel em
Direito**.

Aprovado em 09 de junho de 2018:



Andrea Nárriman Cezne, Dra. (UFSM)
(Presidente/Orientadora)



Nina Trícia Disconzi Rodrigues, Dra. (UFSM)



Bárbara Chiodini Axt Hoppe, Ma. (UFSM)

Santa Maria, RS
2018

RESUMO

A POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE IMUNIDADE NA TRIBUTAÇÃO DE ONGs AMBIENTAIS

AUTOR: Bruno Altmann

ORIENTADORA: Andrea Nárriman Cezne

Este trabalho tem por objetivo verificar a possibilidade de incidência de imunidade tributária constitucional às ONGs ambientais. Este é um tema pouco explorado pela doutrina, porém de suma importância para a vida de todas as pessoas. Serão analisadas as organizações não governamentais que atuam na área ambiental e os benefícios tributários garantidos a estas, sob o ponto de vista de seu importantíssimo trabalho na defesa dos direitos fundamentais. Para isto, analisaremos também as imunidades constitucionais, para identificar seu real significado e verificar a quem elas protegem. O método hipotético-dedutivo será utilizado, visando confrontar as diferentes posições sobre o tema, e, por fim, verificar a possibilidade de aplicação da imunidade tributária constitucional às ONGs, analisando-se legislação e doutrina. Os métodos de procedimento utilizados serão o histórico, o comparativo e o monográfico. O trabalho será dividido em duas partes: a primeira tratando das imunidades tributárias e direitos fundamentais, e a segunda parte tratando da sua incidência às ONGs ambientais.

Palavras-chave: Imunidade. Meio ambiente. Constituição. Direitos fundamentais. ONGs ambientais.

ABSTRACT

THE POSSIBILITY OF INCIDENCE OF TAX IMMUNITY IN THE TAXATION OF ENVIRONMENTAL NGOs

AUTHOR: Bruno Altmann
ADVISOR: Andrea Nárriman Cezne

This paper aims to verify the possibility of the incidence of constitutional tax immunity to environmental NGOs. This theme is underexplored by the doctrine, but of paramount importance for the life of every people. Non-governmental organizations working in the environmental area and the tax benefits guaranteed to them will be analyzed, from the point of view of their very important work in the defense of fundamental rights. For this, we will also analyze the constitutional immunities, to identify their real meaning and to verify who they protect. The hypothetical-deductive method will be used, aiming to confront the different positions on the subject, and, finally, verify the possibility of application of constitutional tax immunity to NGOs, analyzing legislation and doctrine. The procedures used will be historical, comparative and monographic. The work will be divided into two parts: the first analyzing tax immunities and fundamental rights, and the second part analyzing their impact on environmental NGOs.

Keywords: Immunity. Environment. Constitution. Fundamental rights. Environmental NGOs.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|------|---------------------------------|
| CF | Constituição Federal |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| ONGs | Organizações não governamentais |
| STF | Superior Tribunal Federal |

SUMÁRIO

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 7 |
| 2 IMUNIDADES | 9 |
| 2.1 CONCEITUAÇÃO E HISTÓRICO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS | 12 |
| 2.1.1 Histórico | 12 |
| 2.1.2 Conceito | 15 |
| 2.2 DISTINÇÃO ENTRE IMUNIDADES, ISENÇÕES E NÃO-INCIDÊNCIA..... | 20 |
| 2.3 CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES | 25 |
| 2.3.1 Imunidades implícitas ou explícitas | 25 |
| 2.3.2 Imunidades a tributos ou a impostos | 26 |
| 2.3.3 Imunidades subjetivas ou objetivas | 27 |
| 2.3.4 Imunidades genéricas ou extravagantes (específicas) | 27 |
| 2.4 DIREITOS FUNDAMENTAIS E SUA EVOLUÇÃO HISTÓRICA | 27 |
| 2.5 DIREITO AO MEIO AMBIENTE COMO DIREITO FUNDAMENTAL | 33 |
| 2.5.1 Conceituação do meio ambiente | 33 |
| 2.5.2 Direito ao meio ambiente equilibrado | 36 |
| 2.5.3 Direito ambiental e direitos difusos | 42 |
| 3 A APLICAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA ÀS ONGS AMBIENTAIS | 43 |
| 3.1 TERCEIRO SETOR E OS REQUISITOS PARA A OBTENÇÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA..... | 43 |
| 3.1.1 O modelo dos três setores | 44 |
| 3.1.2 Evolução e importância do terceiro setor | 47 |
| 3.1.3 Organizações não governamentais | 49 |
| 3.2 AS ONGS AMBIENTAIS E A POSSIBILIDADE DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS..... | 55 |
| 4 CONCLUSÃO | 62 |
| 5 REFERÊNCIAS | 65 |

1 INTRODUÇÃO

O Estado brasileiro não consegue proteger todos os direitos fundamentais de seus cidadãos e, diante desta dificuldade, permite (e incentiva) a atuação de organizações não governamentais (ONGs) que busquem tal objetivo. Um destes incentivos é o tributário. Porém, conforme suas áreas de atuação, as ONGs podem ser classificadas, para fins de recolhimento de impostos, em diferentes categorias.

Num país de recursos limitados e impostos altos, o gasto com burocracia representa um golpe grave à existência de ONGs. A incerteza jurídica quanto à classificação para fins tributários amplifica os efeitos destas mazelas.

Já acostumados, e talvez até conformados, com esta inércia do Estado, os cidadãos lançam mão de seus recursos, sejam financeiros, intelectuais ou físicos, para proteger seus direitos. Embora a população já pague impostos para que o Estado garanta os direitos fundamentais do povo brasileiro, esta prestação muitas vezes não é entregue. Porém, os direitos fundamentais, como liberdade, dignidade e vida, não podem aguardar, restando à população a tomada de atitudes diretas e imediatas.

Esta atuação muitas vezes ocorre através de Organizações Não Governamentais (ONGs), inclusive na defesa do meio ambiente, que aqui chamaremos de ONGs ambientais.

O Estado Brasileiro incentiva a atuação de ONGs, inclusive as ambientais, por meio de benefícios (entre eles, o tributário). Devido à importância do meio-ambiente, e da importância da atuação de ONGs ambientais para a preservação deste, é fundamental investigar qual grau de proteção a legislação nacional garante à estas entidades, de modo que estas possam desfrutá-lo.

Há muito tempo que se sabe da importância de um meio ambiente equilibrado e saudável para a vida das pessoas. O direito à vida e à dignidade, direitos fundamentais elencados pela Constituição Federal, dependem de forma direta do meio ambiente.

Diante disso, indaga-se: é possível que as organizações não governamentais atuantes na esfera ambiental possuam imunidade tributária constitucional? Podemos verificar a existência de imunidade constitucional para estas ONGs, reduzindo a burocracia tributária brasileira e garantindo maior incentivo para a criação de novas ONGs?

O presente trabalho busca verificar se as ONGs brasileiras atuantes na esfera ambiental possuem imunidade tributária constitucional. Para atingir este fim, serão analisadas: a) a relação entre os direitos fundamentais e as imunidades constitucionais; b) a natureza jurídica das ONGs ambientais; c) a atuação de ONGs ambientais e sua relação com a defesa dos direitos fundamentais; d) o posicionamento da doutrina sobre o tema. Por fim, identificaremos se existe imunidade tributária constitucional para ONGs ambientais.

Para atingir estes objetivos, serão analisados os posicionamentos da doutrina e da jurisprudência, bem como a letra da lei, sobre o tema em questão.

O método hipotético-dedutivo será utilizado, visando confrontar as diferentes posições sobre o tema, e, por fim, verificar a possibilidade de aplicação da imunidade tributária constitucional às ONGs.

Quanto aos métodos de procedimento, serão utilizados os métodos histórico, monográfico e comparativo. O método histórico será usado para identificar o surgimento e a evolução das imunidades tributárias no direito brasileiro, buscando entender o que elas representam hoje. O método comparativo será utilizado na análise do direito comparado e na comparação entre instituições de educação sem fins lucrativos e ONGs ambientais. O método monográfico será utilizado na análise das imunidades, das ONGs ambientais e dos direitos fundamentais.

2 IMUNIDADES

Considerando-se a dificuldade que o Estado brasileiro encontra em defender os direitos fundamentais dos seus cidadãos, surgem diversos grupos para defender os direitos da população, de forma direta. Já que tais grupos desempenham o papel que o próprio Estado deveria desempenhar, nada mais justo que este ajude aqueles.

Pois bem, podemos dizer que muito ajuda aquele que não atrapalha. O mínimo que o Estado brasileiro deve fazer é não inviabilizar a atividade destes grupos que buscam defender os direitos da população, como as ONGs que atuam na esfera ambiental.

Felizmente, a Constituição Federal de 1988 protege certas instituições¹ que trabalham em prol da defesa dos direitos humanos dos brasileiros. A Constituição torna tributariamente imunes tais entidades, impedindo que o Estado ataque com sua típica ferocidade estas organizações em busca de tributos.

Primeiramente cabe ressaltar que “imunidade é a vedação, por norma constitucional, à lei ordinária de criar certas hipóteses de tributação”² e foram criadas levando em conta as “ideias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira”.³

Imunidades não devem ser confundidas com isenção e não-incidência, embora, ao fim, todas acarretem na não obrigatoriedade de pagar impostos.⁴ No caso da não-incidência, “o fato em questão não foi descrito na hipótese de incidência de nenhuma norma de tributação”.⁵ Na imunidade, a Constituição ao delimitar a competência tributária do estado, deixa determinadas pessoas deliberadamente fora do alcance. Já na isenção, uma regra ordinária “inviabiliza a incidência da regra de tributação”.⁶

Importante ressaltar a relação entre as imunidades e os direitos fundamentais. Conforme explica Ricardo Lobo Torres, “as imunidades são predicados dos direitos

¹ PAULA, Luiz de. Sociedades civis de finalidades não lucrativas: imunidade e isenção de impostos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 661

² DIFINI, Luis Silveira. **Manual de direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 101.

³ SILVA, Edgard Neves da; MOTTA FILHO, Marcello Martins. Imunidade e isenção. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 307.

⁴ DIFINI, Luis Silveira. **Manual de direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 103.

⁵ *Ibid.*, p. 103.

⁶ *Ibid.*, p. 104.

fundamentais”,⁷ nos quais está contido o direito ao meio-ambiente.⁸ Portanto não deve ser considerada um “benefício, um favor fiscal, uma renúncia à competência tributária ou um privilégio, mas sim uma forma de resguardar e garantir os valores da comunidade e do indivíduo”.⁹

Considerando que as imunidades protegem os direitos humanos,¹⁰ ou direitos de liberdade, onde se inclui o direito ao meio-ambiente equilibrado, e que as ONGs ambientais são necessárias para a defesa destes direitos, à primeira vista, parece lógico que as ONGs ambientais desfrutem da imunidade.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu o direito ao “meio ambiente ecologicamente equilibrado como um direito fundamental”.¹¹ Direitos fundamentais podem ser entendidos como “direitos [humanos] do indivíduo anteriores ao Estado” e reconhecidos por este, não sendo, portanto, criados pelo Estado.¹² Nas palavras de Ingo Sarlet, direitos fundamentais são, de forma mais precisa:

[...] todas aquelas posições jurídicas concernentes às pessoas, que, do ponto de vista do direito constitucional positivo (na ótica do Constituinte), foram, por seu conteúdo e importância, integradas – de modo expresse ou implícito, bem como por força da abertura material do catálogo constitucional (art. 5º, § 2º, CF) – à Constituição formal e/ou material, além de subtraídas à plena disposição dos poderes constituídos, porquanto dotadas de um regime jurídico qualificado e reforçado.¹³

Conforme Paula Susanna Amaral Mello, o direito ao meio ambiente é um direito fundamental e, embora se relacione, como outros direitos fundamentais, à noção de dignidade da pessoa humana, pode ser considerado como um direito

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 1. ed., v III, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 75.

⁸ *Ibid.*, p. 143.

⁹ SILVA, Edgard Neves da; MOTTA FILHO, Marcello Martins. Imunidade e isenção. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de direito tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 308.

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 1. ed., v III, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 51.

¹¹ FURLAN, Anderson, FRACALOSSO, William. **Elementos de direito ambiental: noções básicas, jurisprudência e questões de concursos públicos**. São Paulo: Método, 2008, p. 13.

¹² PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. **Direitos fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2012. Tradutores Antônio Francisco de Sousa e Antônio Franco, p. 48.

¹³ SARLET, Ingo Wolfgang. Conceito de direitos e garantias fundamentais. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (Coord.). **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Tomo: Direito administrativo e constitucional. Vidal Serrano Nunes Jr., Maurício Zockun, Carolina Zancaner Zockun, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/67/edicao-1/conceito-de-direitos-e-garantias-fundamentais>

fundamental por si mesmo.¹⁴ Para Frederico Silveira e Silva,¹⁵ o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é um direito de terceira dimensão (direitos de fraternidade), assim como o direito à paz, à qualidade de vida e o direito ao desenvolvimento. Ricardo Lobo Torres¹⁶ afirma que o direito ao meio ambiente saudável faz parte dos direitos fundamentais, assim como ocorre com os direitos à educação básica e saúde preventiva.

Para verificar a incidência da imunidade nas ONGs ambientais, podemos comparar estas às instituições de ensino sem fins lucrativos, que, segundo Torres também fomentam a proteção a direito de liberdade.¹⁷

Pode-se abordar o caso sob outro ponto de vista, considerando que as ONGs ambientais são, de modo geral, instituições de educação tal qual são os museus.

Além disso, segundo Pieroth e Schlink,¹⁸ os institutos ecológicos dos defensores do ambiente estão amparados diretamente pela proteção constitucional, já que tratam da defesa do direito fundamental ao meio-ambiente equilibrado.

O que afastaria a imunidade? Positivismo? O positivismo realmente inviabiliza a incidência? Torres afirma que não impede, já que os direitos de liberdade são pré-constitucionais e, com a teoria da autolimitação do poder, o positivismo conclui pela revogabilidade dos direitos da liberdade e das imunidades fiscais.¹⁹

A pesquisa partirá da base que as imunidades defendem direitos de liberdade e o direito ao meio ambiente está entre os direitos de liberdade. De forma subsidiária, ONGs ambientais também protegem o direito à informação e até mesmo à cultura, protegendo flora e fauna que constituem parte importante da cultura brasileira. Por exemplo, a importância na educação da exibição da mata atlântica, do cerrado, do rio Amazonas, do pau-brasil e etc.

A biodiversidade brasileira é uma das maiores riquezas nacionais, embora hoje não receba ainda a devida importância.

¹⁴ MELLO, Paula Susanna Amaral. **Direito ao meio Ambiente e proibição do retrocesso**. Atlas, 2014, p. 8.

¹⁵ SILVA, Frederico Silveira e. Os direitos da solidariedade. In: CRUZ, Ariele Chagas; SARMENTO, George; SEIXAS, Taysa Matos (Org.). **Direitos humanos fundamentais: estudos sobre o art. 5º da Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 245.

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 1. ed., v III, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p.143.

¹⁷ *Ibid.*, p.254.

¹⁸ PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. **Direitos fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2012. Tradutores Antônio Francisco de Sousa e Antônio Franco, p. 299.

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 1. ed., v III, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 87.

Sem falar no direito dos animais que dependem de um ambiente preservado. A bioética tem evoluído, e não seria exagero acreditar que em breve os animais tenham finalmente seus direitos fundamentais reconhecidos.

2.1 CONCEITUAÇÃO E HISTÓRICO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Apesar da dificuldade de definir a imunidade (com exatidão), ainda é válido tentar conceituá-la e definir sua natureza e fundamento, o que demanda uma análise histórica.²⁰ Assim, pode-se tentar chegar ao conceito das imunidades tributárias com o máximo possível de precisão, sabendo, de antemão, que um conceito exato é irreal.

2.1.1 Histórico

As imunidades foram entendidas de diversas maneiras ao longo do tempo, sendo que, por exemplo, seu conceito no Estado Patrimonial é diferente do seu Conceito no Estado Fiscal.²¹

Torres afirma que a origem histórica das imunidades remonta ao fim da Idade Média, já que “[...] na sociedade feudal, não há propriamente imunidade, eis que tanto a Igreja quanto o senhorio constituem-se fontes autônomas de fiscalidade, sem subordinação ao poder real”.²²

As imunidades propriamente ditas surgem após o fim da Idade Média, durante o Estado Patrimonial (séc. XIII - séc. XIX), onde “eram forma de limitação do poder da realeza”, pois a tributação não incidia sobre “o senhorio e a Igreja”, em função de direitos (liberdade estamental) anteriores à criação do Estado, ou seja, do momento que o Rei adquire o poder fiscal.²³ Vale lembrar que esta imunidade não se aplicava a qualquer Igreja, e, em geral, na Europa, apenas a Igreja Católica (religião oficial) possuía imunidade.²⁴

Após o Estado Patrimonial, temos o Estado Fiscal, que traz um novo

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 1. ed., v III, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 40.

²¹ Ibid., p. 40.

²² Ibid., p. 40.

²³ Ibid., p. 40.

²⁴ Ibid., p. 41.

entendimento acerca da imunidade tributária, deixando de ser uma limitação do poder da realeza e transformando-se em “limitação do poder tributário do Estado” em função de direitos individuais anteriores ao Estado, deixando de ser privilégio exclusivo da Igreja e dos nobres.²⁵

Com o advento do liberalismo e do constitucionalismo americano, as imunidades passam a ser um instrumento “de proteção da liberdade e da igualdade”.²⁶ Este movimento inspirou o Brasil a, na Constituição de 1891, fazer “referência explícita às imunidades”, muito embora as imunidades da nobreza já tenham sido extintas com a Constituição de 1824, em seu art. 179.

Já na Alemanha as imunidades não encontraram abrigo na Constituição, mas sim no Código Tributário e na legislação ordinária.²⁷ Na Itália, na Espanha e em Portugal as imunidades também estão fora do texto Constitucional e são tratadas na legislação ordinária como isenções. Na Argentina as imunidades também estão fora do texto Constitucional.²⁸

Enquanto no patrimonialismo a imunidade fiscal era a “limitação do poder fiscal da realeza, já que esse poder se afirma justamente no espaço aberto pela autolimitação dos estamentos”, no liberalismo a imunidade tem sido vista com naturezas jurídicas diferentes. Inicialmente, por exemplo, a imunidade foi vista como “limitação do poder fiscal”, emanando da própria liberdade, passando a ser chamada pelos positivistas de “autolimitação da competência tributária” e, sendo chamada hoje de “limitação do poder de tributar pela reserva dos direitos humanos”.²⁹

Para o constitucionalismo americano as limitações constitucionais eram “exceções à autoridade legislativa”, devendo ser controladas “pela representação, pela estrutura do governo e pela supremacia da Constituição” e não apenas pela confiança no Estado. Como o poder de tributar era visto próximo ao poder de destruir, ele deveria ser controlado de forma democrática, respeitando a constituição e a liberdade das pessoas. As imunidades, ao ingressarem na Constituição Brasileira de 1891, possuíam o mesmo sentido atribuído pelos americanos. Na Argentina, embora as imunidades não estejam na Constituição, “os

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 1. ed., v III, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 41.

²⁶ Ibid., p. 41.

²⁷ Ibid., p. 42.

²⁸ Ibid., p. 42.

²⁹ Ibid., p. 42 e 43.

constitucionalistas e tribunais” sempre as entenderam como os liberais americanos.³⁰

Com o advento do positivismo “perdeu-se a ligação essencial entre as imunidades e os direitos humanos” e o poder tributário passou a estar “sujeito apenas à autolimitação” ou até mesmo sendo considerado ilimitado. Já os direitos fundamentais eram entendidos como direitos concedidos pela Constituição ou direitos oriundos da sociedade e positivados na Constituição.³¹

Nos Estados Unidos, em 1873, com o caso *Slaughter-House*, a jurisprudência passou a entender as imunidades como “proteção dos direitos nacionais dos cidadãos americanos”, perdendo sua ligação com os “direitos naturais e fundamentais”.³² Assim, a Suprema Corte deixou de entender as imunidades como “limitação imposta pelos próprios direitos individuais” e passou a entender como “autolimitação governamental ou judicial”,³³ favorecendo o intervencionismo estatal, restringindo as imunidades recíprocas e incentivando, em sua vez, as concessões fiscais.³⁴

A Europa também foi atingida pela onda do positivismo, onde as imunidades fiscais foram afetadas e o poder tributário passou a ser considerado ilimitado.³⁵ Como as imunidades, em geral, não estavam protegidas pela Constituição, elas passaram a ser consideradas meras isenções, enquanto o poder tributário passou a ser entendido como um direito protegido por uma reserva constitucional, não estando condicionado aos direitos fundamentais encontrados na própria Constituição.³⁶

O Tribunal Constitucional da Alemanha afirmou sua posição de que nem mesmo o direito de propriedade, previsto na Constituição, poderia ser usado para impedir a incidência dos tributos.³⁷

No Brasil, as imunidades, que foram previstas na Constituição de 1891, sobreviveram às mudanças de Constituição, continuando presentes nas

³⁰ *Ibid.*, p. 43.

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 1. ed., v III, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 44.

³² *Ibid.*, p. 44 e 45.

³³ *Ibid.*, p. 45.

³⁴ *Ibid.*, p. 45 e 46.

³⁵ *Ibid.*, p. 46.

³⁶ *Ibid.*, p. 46.

³⁷ *Ibid.*, p. 47 e 48.

Constituições de 1934, 1937, 1946 e 1967/69.³⁸ Porém, em nosso país o positivismo também foi influente e atacou as imunidades fiscais,³⁹ especialmente a corrente normativista e sua teoria da autolimitação da competência tributária.⁴⁰ Para Lobo, os juristas que defenderam esta teoria “criaram explicações formalistas e se torturaram no exercício intelectual de saber se o poder tributário se autolimitar no momento de se constituir ou se constituía ilimitadamente para se autolimitar a seguir”.⁴¹ A teoria da autolimitação da competência tributária foi defendida com base na “tese da imanência da autolimitação”⁴² e na “tese da constituição ilimitada do poder tributário e da ulterior supressão, no próprio texto constitucional, da competência tributária dos diversos entes políticos”.⁴³ A primeira tese foi defendida por Gilberto de Ulhoa Canto, Celso Bastos, A. R. Sampaio Dória, Geraldo Ataliba e Sacha Calmon Navarro Coelho.⁴⁴ Já a última tese foi defendida por Amílcar de Araújo Falcão, Paulo de Barros Carvalho, Bernardo Ribeiro de Moraes e Souto Maior Borges.⁴⁵

2.1.2 Conceito

Nas palavras de Leandro Paulsen, imunidades são as “regras constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas ou bases econômicas relativamente a tributos específicos, negando, portanto, competência tributária”.⁴⁶ Do mesmo modo, entende Paulo Caliendo que as “imunidades são normas constitucionais que limitam o poder de tributar ao determinar a exclusão de competência tributária sobre determinadas situações, bens ou pessoas, com a finalidade de realizar a proteção e promoção de valores constitucionais”.⁴⁷ Este também é o entendimento do STF,⁴⁸ conforme se vê na ADI 3.694, rel. min. S. Pertence, 2006.

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 1. ed., v III, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 48.

³⁹ *Ibid.*, p. 48.

⁴⁰ *Ibid.*, p. 48.

⁴¹ *Ibid.*, p. 48.

⁴² *Ibid.*, p. 48.

⁴³ *Ibid.*, p. 49.

⁴⁴ *Ibid.*, p. 48 e 49.

⁴⁵ *Ibid.*, p. 49 e 50.

⁴⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre, Livraria do Advogado., 2012, p. 43.

⁴⁷ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 226.

⁴⁸ *Ibid.*, p. 226.

Para Irapuã Beltrão as imunidades têm natureza jurídica “de uma limitação do poder de tributar”, mas, a seguir, esclarece que trata-se “de ausência de competência e, portanto, ausência de poder de tributar. Portanto, a imunidade redesenha a regra constitucional de competência”.⁴⁹ Nas palavras de Vittorio Cassone,⁵⁰ imunidade é “uma vedação constitucional ao poder de tributar (Brasil), ou exclusão da tributação (Itália)”.

Porém esta posição não é unânime, pois existem entendimentos diferentes. Um exemplo é Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho, que não entende a imunidade como uma limitação constitucional o poder de tributar, “pois o campo constitucionalmente imune nunca pertenceu à competência tributária [...], que já nasce previamente reduzida pela exclusão de pessoas ou fatos, postos fora da área tributária”.⁵¹

O resultado da doutrina da autolimitação do poder tributário (e da sua desvinculação aos direitos humanos) “foi a confusão entre a imunidade e a não-incidência teleológica de nível constitucional, comum aos positivistas brasileiros”.⁵²

A teoria original da Constituição americana de que “a imunidade era limitação ao poder de destruir”, atuando na “garantia dos direitos individuais” permitia que a imunidade atingisse muitos contribuintes e restringia “excessivamente a competência fiscal” do Estado, tornando-se insustentável, surgindo assim a tese positivista da autolimitação do poder tributário.⁵³

A tese da autolimitação do poder tributário acarretou no esvaziamento do significado dos direitos fundamentais através das (utilitaristas) não-incidências teleológicas de estrutura constitucional e conseqüentemente, favorecendo o autoritarismo fiscal.⁵⁴ No entendimento de Torres:

A imunidade há que ser vista como limitação absoluta do poder tributário do Estado pelas liberdades preexistentes. A liberdade individual é que se autolimita, abrindo o espaço para a atuação limitada do poder fiscal. Há reserva dos direitos humanos diante da fiscalidade. A imunidade é, portanto, intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício

⁴⁹ BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 114.

⁵⁰ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 115.

⁵¹ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A Natureza jurídica das imunidades tributárias. in: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 472.

⁵² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 1. ed., v III, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 50.

⁵³ Ibid., p. 50.

⁵⁴ Ibid., p. 50.

dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional.⁵⁵ (grito do autor)

Verifica-se assim a forte ligação da imunidade com os direitos fundamentais, sendo a sua exteriorização. Pode-se, assim, dizer que a imunidade “exorna os direitos da liberdade e limita o poder tributário estatal.⁵⁶ ficando evidente que a imunidade não é “uma das manifestações da soberania do Estado, nem uma outorga constitucional, nem uma autolimitação do poder fiscal, nem uma simples garantia principiológica [...]”.⁵⁷ Por fim, conclui-se que, além de inalienáveis e imprescritíveis, os direitos humanos são também intrIBUTÁVEIS.⁵⁸

Atualmente, as imunidades estão recuperando sua relação com os direitos humanos. Na Alemanha, por exemplo, a doutrina não aceita mais a existência de uma reserva de poder tributário constitucional incondicionada.⁵⁹ No Brasil o positivismo tem perdido força, enquanto a influência do liberalismo volta a crescer, porém “o esquema teórico positivista da autolimitação do poder tributário foi poucas vezes ultrapassado”⁶⁰, ficando a exceção por conta de Pontes de Miranda, Walter Barbosa Corrêa, Miguel Reale, Flávio Bauer Novelli e Alberto Nogueira.⁶¹

Para Torres, a origem das imunidades pode ser encontrada no direito natural, no direito positivo e nos direitos morais, de modo que cada vertente entenderá a imunidade da sua própria maneira.⁶² No estado patrimonial, por exemplo, a imunidade da Igreja era uma limitação ao poder do Rei, tendo por fundamento a “tradição imemorial ou do direito natural de origem divina”,⁶³ ou seja, na liberdade estamental, que consiste em uma “forma especial da liberdade privada”.⁶⁴

Com o advento do liberalismo e do Estado de Direito as imunidades provinham dos direitos da liberdade, que vinham do direito natural. Pode-se dizer, portanto, que as imunidades são consideradas fundamentais em sua natureza, de

⁵⁵ Ibid., p. 51.

⁵⁶ Ibid., p. 51.

⁵⁷ Ibid., p. 51.

⁵⁸ Ibid., p. 51.

⁵⁹ Ibid., p. 52.

⁶⁰ Ibid., p. 53.

⁶¹ Ibid., p. 53 e 54.

⁶² Ibid., p. 58.

⁶³ Ibid., p. 58.

⁶⁴ Ibid., p. 62.

modo que pertencem todos os cidadãos dos Estados livres.⁶⁵

Já para o positivismo os direitos fundamentais derivam do próprio Estado e, conseqüentemente, as imunidades originam do ordenamento jurídico, como uma “concessão do Estado”.⁶⁶ Desta forma a imunidade passa a ser vista como autolimitação da competência tributária.⁶⁷

Com a decadência do positivismo, bem como o fortalecimento dos direitos humanos, os direitos de liberdade voltaram a derivar do direito natural e dos direitos morais.⁶⁸ Como os direitos da liberdade “preexistem à Constituição e ao Estado”,⁶⁹ ao contrário do direito positivo, as imunidades passam a ser vistas como reserva dos direitos fundamentais.⁷⁰

Como os direitos não podem ser considerados de forma isolada e autônoma, mas sim de forma relativa aos outros direitos, pode-se afirmar que a justiça e a segurança jurídica “também podem, complementarmente, servir de fundamento às imunidades”, pois estas ideias estão inter-relacionadas, sendo complementares.⁷¹ Porém, os valores da justiça e da segurança jurídica não podem sustentar as imunidades sozinhos.⁷²

A liberdade não é absoluta, ou ilimitada, haja vista que se limita pelo direito de liberdade do outro.⁷³ Porém, algumas liberdades, por serem demasiadamente importantes dentre os direitos fundamentais, “valem de modo absoluto contra a incidência de impostos, taxas, contribuições de qualquer natureza, empréstimo compulsório e qualquer outra imposição fiscal que possa ser imaginada”.⁷⁴ Exemplo disso são a liberdade de locomoção, o direito de propriedade e o direito ao mínimo existencial.⁷⁵

Existem também liberdades que “imunizam-se apenas contra a incidência de impostos, admitida a cobrança de tributos contraprestacionais, incapazes de as

⁶⁵ Ibid., p. 58.

⁶⁶ Ibid., p. 58 e 59.

⁶⁷ Ibid., p. 58.

⁶⁸ Ibid., p. 59.

⁶⁹ Ibid., p. 59.

⁷⁰ Ibid., p. 58.

⁷¹ Ibid., p. 62 e 63.

⁷² Ibid., p. 63.

⁷³ Ibid., p. 64 e 65.

⁷⁴ Ibid., p. 66.

⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 1. ed., v III, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 66.

ferir”.⁷⁶ As liberdades política, religiosa, eleitoral e educacional são exemplos.⁷⁷

As condições da liberdade também podem fundamentar as imunidades tributárias, já que as liberdades não são ilimitadas, não podendo, portanto, deixar de fora o mínimo existencial.⁷⁸ Isso acaba gerando um “direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado, sequer na via fiscal, o que ainda exige prestações estatais positivas”.⁷⁹

Para Torres:

As condições da liberdade, que se não confundem com a justiça social, vão fundamentar a imunidade tributária do mínimo existencial, a abranger a não-incidência de tributos sobre a renda mínima, os bens de consumo popular, as prestações estatais de educação, saúde, justiça, etc., que parece explicitamente em diversos dispositivos da CF de 1988.⁸⁰ (grifo do autor).

Por estarem relacionadas com a ideia de liberdade, a ideia da justiça ajuda a fundamentar as imunidades, apenas de não poder justificá-la de forma autônoma. É visível que a ideia da justiça está ligada de forma mais firme à determinadas imunidades (como as que protegem a liberdade de locomoção e de comércio) do que outras (como a imunidades que protegem os tempos e instituições de ensino ou assistência social).⁸¹ No positivismo, o princípio da capacidade contributiva é usado fundamento de determinadas imunidades (como das entidades de assistência social).⁸²

Com isso, Torres conclui que:

A imunidade é, portanto, a intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional.⁸³

Para Beltrão a imunidade tributária, que está descrita na Constituição

⁷⁶ Ibid., p. 66.

⁷⁷ Ibid., p. 66.

⁷⁸ Ibid., p. 66.

⁷⁹ Ibid., p. 67.

⁸⁰ Ibid., p. 67.

⁸¹ Ibid., p. 67.

⁸² Ibid., p. 67 e 68.

⁸³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 1. ed., v III, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 51.

Federal,⁸⁴ é “o obstáculo constitucional à incidência da regra jurídica de tributação, concorrendo no desenho constitucional para delimitar a competência tributária”.⁸⁵ Desta forma, a imunidade impede a incidência, o surgimento da obrigação de pagar o tributo.⁸⁶ Além disso, vale lembrar que a imunidade está ligada à inexistência de competência, dependendo de norma constitucional.⁸⁷ Na imunidade não há fato gerador, já que a norma constitucional impede a criação de leis ordinárias que tributem tais fatos.⁸⁸

Para Hugo de Brito Machado, imunidade “é o obstáculo criado por urna norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato”.⁸⁹ A imunidade se caracteriza por “decorrer de regra jurídica de categoria superior, vale dizer, de regra jurídica residente na Constituição, que impede a incidência da lei ordinária de tributação”.⁹⁰

Após estudo das imunidades tributárias propriamente ditas, analisaremos as particularidades destas frente a outros institutos: a isenção e a não-incidência.

2.2 DISTINÇÃO ENTRE IMUNIDADES, ISENÇÕES E NÃO-INCIDÊNCIA

A confusão entre imunidades, não-incidência constitucional e isenção surgiu do “abandono da liberdade como fundamento precípua das imunidades”,⁹¹ já que os direitos de liberdade são fator fundamental na classificação das imunidades. Assim, ao retirar de cena um dos elementos que caracterizam as imunidades, estas passam a ser confundidas com maior facilidade com as isenções ou as não-incidências constitucionais.

Para conseguir diferenciar as imunidades das isenções, bem como da não-incidência, primeiramente precisamos considerar o significado de cada uma delas, a começar pela isenção. Para Cassone⁹² a isenção é “a dispensa de pagamento de um determinado tributo por força de lei, com fundamento no art. 150, § 6º, da

⁸⁴ BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 115.

⁸⁵ *Ibid.*, p. 114.

⁸⁶ *Ibid.*, p. 114.

⁸⁷ *Ibid.*, p. 115.

⁸⁸ *Ibid.*, p. 116.

⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo, Malheiros, 2010, p. 244.

⁹⁰ *Ibid.*, p. 243.

⁹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 1. ed., v III, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 64.

⁹² CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 117.

Constituição de 1988”. Além disso, a “isenção é concedida pela lei infraconstitucional [...], podendo por esta ser revogada, e daí decorrem distinções absolutamente nítidas e inconfundíveis em relação à não incidência”.⁹³ De forma mais sucinta, Hugo de Brito Machado afirma que isenção é a “exceção feita por lei à regra jurídica de tributação”.⁹⁴

Para Beltrão a “isenção é apenas um favor legal, por ser fruto do exercício da competência tributária por parte da entidade tributante”.⁹⁵ Além disso lembra que o “STF defende que a isenção não afasta a hipótese de incidência do fato gerador”, apenas o pagamento do tributo, ao contrário da imunidade que atua na própria incidência.⁹⁶ Na isenção, surgem o tributo e a lei, existe um fato gerador, mas o “legislador dispensa o pagamento”.⁹⁷

O mesmo autor afirma também que a isenção “representa o exercício de competência tributária”, já que esta só pode ser exercida por aquele que tiver competência tributária, não cabendo falar em falta de competência.⁹⁸ Além disso, a isenção está escrita na lei, e é exercida através da lei.⁹⁹ Por fim, importante lembrar que, normalmente, a norma isentiva está na mesma lei que a norma que definiu a hipótese de incidência tributária.¹⁰⁰

Resumidamente podemos, portanto, concluir que imunidades e isenções se diferenciam pela sua estrutura normativa, já que imunidades derivam de normas constitucionais, enquanto as isenções derivam de lei ordinária¹⁰¹ ou representam “casos de não incidência legal”.¹⁰² Da mesma forma ensina Machado ao afirmar que

[o] que distingue, em essência, a isenção da imunidade é a posição desta última em plano hierárquico superior. Daí decorrem conseqüências da maior importância, tendo-se em vista que a imunidade, exatamente porque estabelecida em norma residente na Constituição, corporifica princípio

⁹³ Ibid., p. 115.

⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo, Malheiros, 2010, p. 244.

⁹⁵ BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 115.

⁹⁶ Ibid., p. 115.

⁹⁷ Ibid., p. 116.

⁹⁸ Ibid., p. 115.

⁹⁹ Ibid., p. 115.

¹⁰⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Não incidência, imunidades e isenções do ICMS. in: MARTINS, Ives Granda da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 549.

¹⁰¹ “A criação de imunidade tributária é matéria típica do texto constitucional enquanto a de isenção é versada na lei ordinária”. (ADI 2.006 MC, rel. min. Maurício Corrêa, j. 1º-7-1999, P, **Diário da Justiça** de 24-9-1999).

¹⁰² CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 228.

superior dentro do ordenamento jurídico, a servir de bússola para o intérprete, que ao buscar o sentido e o alcance da norma imunizante não pode ficar preso à sua literalidade.¹⁰³

Neste aspecto, é preciso cuidar a natureza e não a denominação utilizada no texto,¹⁰⁴ visão também defendida pelo Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 169.628, onde o relator, Min. Maurício Corrêa, afirma:

O vocábulo isenção, inscrito na mencionada norma (CF, artigo 184, § 5º), há de ser entendido como imunidade, visto tratar-se de imposição constitucional. Ademais, a isenção decorre de lei e pressupõe a ocorrência de fato capaz de gerar a obrigação tributária. Impede, porém, que o crédito se constitua pelo lançamento, já que retira uma parcela da hipótese de incidência do tributo.¹⁰⁵

A título de exemplo pode-se citar o § 7º do art. 195 da Constituição Federal, que diz: “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.¹⁰⁶

Apesar da lei falar expressamente em isenção, é, na verdade, uma imunidade, por ser norma constitucional.¹⁰⁷ Na verdade, a Constituição não traz em seu corpo expressamente a expressão imunidade tributária, sendo esta usada pela doutrina “para caracterizar os casos de não incidência tributária determinada pela norma constitucional.”¹⁰⁸ No mesmo sentido afirma Paulsen:

O texto constitucional não refere expressamente o termo “imunidade”. Utiliza-se de outras expressões: veda a instituição de tributo, determina a gratuidade de determinados serviços que ensejariam a cobrança de taxa, fala de isenção, de não incidência etc. Mas, em todos esses casos, em se tratando de norma constitucional, impede a tributação, estabelecendo, pois, o que se convencionou denominar de imunidades. O próprio STF já reconheceu a natureza de imunidade a essas regras constitucionais de “não incidência” e de “isenção”. É o caso do RE 212.637, que cuidou do art. 155, § 2º, X, a, ou seja, da imunidade ao ICMS das operações que destinem mercadorias ao exterior, e da ADI 2028, que tratou do art. 195, § 7º, acerca

¹⁰³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo, Malheiros, 2010, p. 243.

¹⁰⁴ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 228.

¹⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 169.628. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Bramazônia - Brasil Amazonas Agro Industrial Comércio Importação e Exportação LTDA. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, DF, 29 de setembro de 1999. **Diário da Justiça**. Brasília, 19 abr. 2002, p. 739-740.

¹⁰⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

¹⁰⁷ BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 117.

¹⁰⁸ *Ibid.*, p. 114.

da imunidade às contribuições de seguridade social das entidades beneficentes de assistência social.¹⁰⁹

Corroborando esta ideia, Machado afirma que mesmo estando escrito na Constituição que “que determinada situação é de isenção, na verdade de isenção não se cuida, mas de imunidade.”¹¹⁰ Da mesma forma, se uma lei ordinária definir determinada situação como hipótese de imunidade, sem que o mesmo esteja escrito na Constituição Federal, tratar-se-á de isenção, e não de imunidade.¹¹¹ Este pensamento também é corroborado por Lobo, ao afirmar que “pouco importa [...] que algumas imunidades recebam o apelido de isenção”.¹¹²

Importante também considerar que com a imunidade, não há fato gerador, pois a hipótese de incidência não está na lei devido à falta de competência. Na isenção, porém, o tributo existe, mas não precisa ser pago, já que o legislador tinha competência para legislar sobre o tema, dispensando a pagamento.¹¹³

Já na não incidência legal, não há tributo, e conseqüentemente valor a ser pago, por falta do fato gerador.¹¹⁴ Isso ocorre pois a “não incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, não se configura o seu suporte fático”.¹¹⁵ A não incidência pode ser “pura e simples, se resulta da clara incoerência do suporte fático da regra de tributação; ou juridicamente qualificada, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária”.¹¹⁶ Com isso podemos verificar que “a imunidade é uma forma qualificada de não incidência”, pois “se há imunidade, a lei tributária não incide, porque é impedida de fazê-lo pela norma superior, vale dizer, pela norma da Constituição”.¹¹⁷

A característica que diferencia a incidência legal é que, aqui, a “falta de previsão decorre de omissão do próprio legislador, que não estava impedido de

¹⁰⁹PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre, Livraria do Advogado., 2012, p. 44.

¹¹⁰MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo, Malheiros, 2010, p. 243.

¹¹¹Ibid., p. 243.

¹¹²TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 1. ed., v III, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 87.

¹¹³BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 115.

¹¹⁴Ibid., p. 117.

¹¹⁵MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo, Malheiros, 2010, p. 244.

¹¹⁶Ibid., p. 244.

¹¹⁷Ibid., p. 244.

definir a hipótese”.¹¹⁸ Sobre a diferença entre isenção e não-incidência, é muito válido também o ensinamento de Paulsen, ao afirmar que

[...] embora haja a referência, no texto constitucional, à isenção ou à não incidência, em essência constituem normas negativas de competência. Isso porque a isenção é benefício fiscal que pressupõe a existência da competência tributária e a própria incidência, exigindo do ente tributante outra lei que afaste a cobrança do tributo relativamente ao contribuinte ou operação beneficiada. A não incidência, por sua vez, é simples consequência do fato de determinada situação não se enquadrar na hipótese de incidência (também chamada regra matriz de incidência tributária). Elevadas a normas constitucionais proibitivas de tributação, deixam de ser simples isenções ou não incidências, assumindo verdadeiro caráter de imunidade.¹¹⁹

Enquanto a isenção é “a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação”,¹²⁰ a não incidência, por sua vez, “configura-se em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela pró-pria definição legal da hipótese de incidência”.¹²¹

Relevante o ensinamento de Machado ao lembrar que a “não incidência [...] não se confunde com a isenção, por ser mera explicitação que o legislador faz, para maior clareza, de que não se configura, naquele caso, a hipótese de incidência”. Isso se confirma ao constatar-se o fato de que tal normal poderia “deixar de existir sem que nada se alterasse”.¹²² Por sua vez, a norma de isenção, se não existisse, o tributo não seria devido, já que ela retira parcela da hipótese de incidência.¹²³

A alíquota zero “é uma forma encontrada pelas autoridades da Administração Tributária para fugir ao princípio da legalidade, segundo o qual a isenção somente por lei pode ser concedida”.¹²⁴ Isso é possível pois a Constituição Federal, em determinados casos, permite que o Poder Executivo altere as alíquotas de alguns impostos federais.¹²⁵ Estes casos estão previstos no art. 150, § 1º da CF,

¹¹⁸ BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 117.

¹¹⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre, Livraria do Advogado., 2012, p. 44.

¹²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo, Malheiros, 2010, p. 242.

¹²¹ *Ibid.*, p. 242.

¹²² *Ibid.*, p. 243.

¹²³ *Ibid.*, p. 244.

¹²⁴ *Ibid.*, p. 144.

¹²⁵ *Ibid.*, p. 145.

contemplando o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros. Na alíquota zero, o fato gerador existe, o tributo existe, mas a alíquota é definida como 0% pelo Poder Executivo, não sendo necessária a criação ou alteração de lei. Desta forma, quando o tributo é calculado, aplica-se a alíquota de 0%, resultando em R\$: 0,00.¹²⁶

Porém, a alíquota pode ser alterada novamente pelo Poder Executivo.¹²⁷ Assim como tal benefício foi dado sem a necessidade de lei, também não será necessária lei para que a autoridade administrativa retire tal benefício. Deste modo a Administração tributária consegue desviar do princípio da legalidade tributária.¹²⁸ Entre os impostos que podem ter suas alíquotas alteradas por atos do Poder Executivo, estão o Imposto sobre Importação, o Imposto sobre Exportação e o Imposto sobre Produtos Industrializados.¹²⁹ Percebe-se assim que a alíquota zero é uma figura diferente da isenção e da imunidade, já que estas estão contidas em leis (ordinária e constitucional, respectivamente).

2.3 CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES

As imunidades podem ser classificadas em: imunidades explícitas ou imunidades implícitas (quanto à forma constitucional), imunidades de tributos ou imunidades de impostos (quanto ao objeto) e imunidades subjetivas ou imunidades objetivas (quanto à incidência jurídico-econômica).¹³⁰ Esta classificação é totalmente doutrinária, já que, para a Constituição, as não-incidências qualificadas não são denominadas de imunidades.¹³¹

2.3.1 Imunidades implícitas ou explícitas

Para Torres, as imunidades surgem da própria natureza das coisas, sendo,

¹²⁶ BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 118.

¹²⁷ Ibid., p. 118.

¹²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo, Malheiros, 2010, p. 145.

¹²⁹ Ibid., p. 249.

¹³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 1. ed., v III, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 87.

¹³¹ Ibid., p. 87.

portanto, pré-constitucionais, e não precisam, necessariamente, estarem declaradas na Constituição.¹³² Isso permite que as Constituições, como a brasileira, por exemplo, tragam imunidades implícitas, que serão explicitadas apenas em outros documentos, como tratados internacionais e legislação ordinária.¹³³ Um exemplo de imunidade implícita trazida pela Constituição Brasileira é a contida no artigo 40, § 19, que afirma:

Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

§ 19. O servidor de que trata este artigo que tenha completado as exigências para aposentadoria voluntária estabelecidas no § 1º, III, a, e que opte por permanecer em atividade fará jus a um abono de permanência equivalente ao valor da sua contribuição previdenciária até completar as exigências para aposentadoria compulsória contidas no § 1º, II.¹³⁴

2.3.2 Imunidades a tributos ou a impostos.

Do ponto de vista do objeto, imunidades podem ser classificadas em imunidades a tributos (em geral) ou imunidades a (apenas) impostos. Imunidades como as dos incisos IV e V do artigo 150 da Constituição Federal, são classificadas como imunidades a tributos, pois impossibilitam a incidência de qualquer tipo de tributo, já que protegem os direitos fundamentais. Por exemplo, na imunidade do mínimo existencial, não serão cobrados os serviços essenciais à sobrevivência dos pobres.¹³⁵

Existem também imunidades que se restringem apenas aos impostos, como as imunidades do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal. Para Torres “as liberdades política e religiosa carecem da proteção estatal positiva e por isso devem suportar a incidência dos tributos contraprestacionais”.¹³⁶ Nesta mesma classificação estão as entidades de assistência social, templos religiosos e órgãos públicos.¹³⁷

¹³² Ibid., p. 88.

¹³³ Ibid., p. 88.

¹³⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

¹³⁵ Ibid., p. 89.

¹³⁶ Ibid., p. 89.

¹³⁷ Ibid., p. 91.

2.3.3 Imunidades subjetivas ou objetivas

Esta classificação diz respeito à incidência tributária, mais especificamente sobre o alvo da incidência. As imunidades subjetivas (ou pessoais) protegem pessoas da incidência de impostos diretos.¹³⁸ É o caso das imunidades as alíneas 'a', 'b' e 'c' do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal.

Já as imunidades objetivas (ou reais), protegem bens ou mercadorias da incidência de impostos indiretos. Aqui se enquadra a imunidade da alínea 'd' do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, e a imunidade dos bens de consumo popular.¹³⁹

Para Carrazza¹⁴⁰ as imunidades podem ainda serem classificadas como mistas, como a imunidade do §4º do artigo 153 da Constituição Federal, pois atingem de forma direta pessoas e fatos ou objetos. Porém, o mesmo autor reconhece que as imunidades objetivas também atingem sujeitos, mas de forma indireta.

2.3.4 Imunidades genéricas ou extravagantes (específicas)

Imunidades genéricas são aquelas previstas no artigo 150, VI da Constituição Federal.¹⁴¹ Beltrão afirma que “e estas imunidades estão restritas a espécie dos impostos, não se aplicando às demais formas tributárias.”¹⁴² As demais imunidades encontradas na Constituição Federal são chamadas de imunidades específicas.¹⁴³

2.4 DIREITOS FUNDAMENTAIS E SUA EVOLUÇÃO HISTÓRICA

Imprescindível o esclarecimento da origem e do significado dos direitos fundamentais para o sucesso deste estudo. Destarte, constata-se a diferença entre os direitos fundamentais e os direitos humanos ensinada por Ingo Wolfgang Sarlet, que afirma, com muita propriedade, que, em que pese os direitos fundamentais

¹³⁸ Ibid., 91 e 92.

¹³⁹ Ibid., p. 92..

¹⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 677.

¹⁴¹ BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 119.

¹⁴² Ibid., p. 119.

¹⁴³ Ibid., p. 133.

sejam também sempre direitos humanos (seu titular é o ser humano, “ainda que representado por entes coletivos”¹⁴⁴), e ambos sejam tratados como sinônimos, existe uma distinção entre ambos, qual seja, a expressão direitos fundamentais “se aplica para aqueles direitos do ser humano reconhecidos e positivados na esfera do direito constitucional positivo de determinado Estado”,¹⁴⁵ enquanto a expressão direitos humanos se refere aos “documentos de direito internacional, por referir-se àquelas posições jurídicas que se reconhecem ao ser humano como tal, independentemente de sua vinculação com determinada ordem constitucional”,¹⁴⁶ valendo para todos os povos. Já a expressão Direitos do Homem, se refere àqueles direitos naturais (ainda) não positivados no âmbito do direito constitucional ou do direito internacional.¹⁴⁷

Tanto os direitos humanos quanto os direitos fundamentais têm origem na positivação de direitos naturais do homem, que “assumem uma dimensão pré-estatal [ou] até mesmo supraestatal”.¹⁴⁸ A diferença consiste no fato dos direitos fundamentais estarem positivados (serem reconhecidos ou outorgados) na Constituição, ao passo que os direitos humanos estão positivados (reconhecidos ou outorgados) nos documentos internacionais.¹⁴⁹

A história dos direitos fundamentais está intimamente ligada à história do Estado moderno (constitucional), já que a evolução dos direitos fundamentais acarreta no “surgimento do moderno Estado constitucional, cuja essência e razão de ser residem justamente no reconhecimento e na proteção da dignidade da pessoa humana e dos direitos fundamentais do homem”.¹⁵⁰ Desta maneira, Sarlet¹⁵¹ ensina que é correto afirmar que a história dos direitos fundamentais é “[...] também a história da limitação do poder”. No mesmo sentido, Andrea Nárriman Cezne¹⁵² afirma que “há uma estreita relação entre a história dos direitos fundamentais e a história

¹⁴⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 29.

¹⁴⁵ Ibid., p. 29.

¹⁴⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 29.

¹⁴⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 30.

¹⁴⁸ Ibid., p. 29 e 30.

¹⁴⁹ Ibid., p. 30.

¹⁵⁰ Ibid., p. 36.

¹⁵¹ Ibid., p. 36.

¹⁵² CEZNE, Andrea Nárriman. Direitos fundamentais e tributação: análise de caso. In: MACEDO, Elaine Harzheim; OHLWEILER, Leonel Pires; STEINMETZ, Wilson. (Org.). **Direitos fundamentais**. Canoas: Editora da Ulbra, 2007, p. 126.

da limitação do poder”.

Apesar dos direitos fundamentais não terem surgido na antiguidade, o mundo antigo legou-nos, através da religião e da filosofia, algumas das ideias que, mais tarde, influenciaram o pensamento jusnaturalista, como na “concepção de que o ser humano, pelo simples fato de existir, é titular de alguns direitos naturais e nalienáveis”.¹⁵³ Estas ideias legadas da religião e filosofia antigas consistem em valores, como, por exemplo, da liberdade, igualdade e dignidade das pessoas.¹⁵⁴

No mesmo sentido, ensina Marmelstein:

[...] os grandes códigos morais da humanidade, que ainda hoje fazem parte da vida das pessoas através das diversas religiões, surgiram há milhares de anos. Praticamente todas as grandes correntes religiosas pregam a paz, o respeito ao semelhante, o respeito à vida, a fraternidade, a caridade, a compaixão, a piedade etc., valores que estão na base da noção de dignidade humana.¹⁵⁵

Podemos afirmar, com segurança, que “sempre houve uma consciência de que existem valores ligados à dignidade [...], já que é da essência do ser humano indignar-se contra injustiças”.¹⁵⁶ Portanto, é nítido que a limitação do poder, e da mesma forma, busca de direitos básicos, sempre fizeram parte da humanidade, mesmo nas sociedades mais antigas, ainda que os valores não fossem os mesmos que temos atualmente. Nas sociedades antigas, as noções de liberdade e igualdade, por exemplo, eram diferentes das que temos hoje, sendo que a escravidão era tolerada e os homens possuíam uma relação de posse sobre as mulheres.¹⁵⁷

Muito embora as sociedades antigas conhecessem os direitos do homem, não alcançaram os direitos fundamentais, já que “esses valores não eram positivados através de normas jurídicas”.¹⁵⁸ Porém, o processo de positivação não representa o fim da luta pelos direitos do homem, pois ainda hoje, temos direitos que, apesar de positivados, não são efetivamente respeitados. o “os valores mais básicos para uma vida digna, ainda que reconhecidos oficialmente como normas jurídicas mercedoras de uma proteção especial”. Estes valores não eram vistos como direitos “capazes de

¹⁵³ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 37 e 38.

¹⁵⁴ Ibid., p. 38.

¹⁵⁵ MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. 7. ed. São Paulo, Atlas, 2018, p. 30.

¹⁵⁶ Ibid., p. 33.

¹⁵⁷ Ibid., p. 31.

¹⁵⁸ Ibid., p. 32.

serem invocados perante um órgão imparcial e independente mesmo contra a vontade do soberano”.¹⁵⁹ Conforme Marmelstein, a “nossa sociedade contemporânea está longe de respeitar os valores mais básicos para uma vida digna, ainda que reconhecidos oficialmente como normas jurídicas merecedoras de uma proteção especial”.¹⁶⁰

As doutrinas jusnaturalistas tiveram grande importância ao influenciar, posteriormente, o reconhecimento dos direitos fundamentais durante as revoluções do século XVIII, principalmente a partir do século XVI.¹⁶¹ Ainda na Idade Média foi desenvolvida a “a ideia da existência de postulados de cunho suprapositivo que, por orientarem e limitarem o poder, atuam como critérios de legitimação de seu exercício.”¹⁶² Após a Idade Média, nos séculos XVI, XVII e XVIII, o jusnaturalismo atinge o seu “ponto culminante de desenvolvimento”,¹⁶³ especialmente em função das teorias contratualistas. Na Inglaterra, durante o século XVII, Ao mesmo tempo, o naturalismo começa a perder sua ligação com a religião, tornando-se cada vez mais laico, e, com isso, acarretando mais tarde no iluminismo.¹⁶⁴

Na Inglaterra, no século XVII, a concepção “contratualista da sociedade e a ideia de direitos naturais do homem adquiriram particular relevância, [...] não apenas no plano teórico”, mas no plano prático também, como podemos rapidamente verificar ao lembrar das “Cartas de Direitos [...] desse período”.¹⁶⁵ No mesmo século formulou-se, na Europa Continental e Anglo-saxônica, “a ideia de direitos naturais inalienáveis do homem e da submissão da autoridade aos ditames do direito natural”,¹⁶⁶ garantindo aos direitos naturais e inalienáveis uma eficácia oponível até mesmo contra o governo.¹⁶⁷ Aliás, neste mesmo período autores jusnaturalistas desenvolveram as ideias contratualistas ao ponto de afirmar que a função do Estado era justamente a proteção aos direitos naturais à vida, à liberdade e à propriedade.¹⁶⁸ Mais tarde, estas ideias foram as bases do jusnaturalismo iluminista do século XVIII, que acarretou, então, no “constitucionalismo e no reconhecimento de direitos de

¹⁵⁹ Ibid., p. 33.

¹⁶⁰ Ibid., p. 32.

¹⁶¹ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 38.

¹⁶² Ibid., p. 38.

¹⁶³ Ibid., p. 39.

¹⁶⁴ Ibid., p. 39.

¹⁶⁵ Ibid., p. 39.

¹⁶⁶ Ibid., p. 39.

¹⁶⁷ Ibid., p. 40.

¹⁶⁸ Ibid., p. 40.

liberdade dos indivíduos considerados como limites ao poder estatal”.¹⁶⁹

Quando as primeiras Constituições surgiram, reconhecendo os direitos fundamentais, tornou-se possível a discussão sobre as “gerações” dos direitos fundamentais, pois estas estão “vinculadas às transformações geradas pelo reconhecimento de novas necessidades básicas, de modo especial em virtude da evolução do Estado Liberal [...] para o moderno Estado de Direito”,¹⁷⁰ bem como das diversas outras mudanças ocorridas em nossa sociedade, como as decorrentes do processo de industrialização.¹⁷¹ Desta forma fica evidente que “a primeira geração [...] dos direitos fundamentais é justamente aquela que marcou o reconhecimento de seu status constitucional material e formal”¹⁷² (grifo do autor). Portanto, pode-se afirmar que os direitos humanos estão “vinculados essencialmente à questão histórica de sua gênese e configuração teórica”.¹⁷³

Os primeiros direitos a serem positivados foram os direitos de liberdade, nos séculos XVII e XVIII, resultantes da luta da burguesia contra Estado absoluto e seu impiedoso poder intervencionista, que controlava basicamente todos os aspectos da vida do povo, através de mandos e desmandos dos Reis, enquanto a sociedade não podia participar da tomada de decisões.¹⁷⁴ Estes direitos ficaram conhecidos como direitos fundamentais de primeira geração ou primeira dimensão,¹⁷⁵ representando o desejo da sociedade por um Estado que não interviesse tanto na esfera privada, como na escolha da religião, por exemplo. Nesta mesma geração estão contidos os direitos políticos, que tinham por finalidade “a regulamentação do exercício democrático do poder, permitindo a participação do povo na tomada das decisões políticas, através do direito de voto, do direito de crítica, do direito de filiação partidária, entre outros”.¹⁷⁶

A segunda geração, ou dimensão, é constituída pelos “direitos econômicos, sociais e culturais, baseados na igualdade [...], impulsionada pela Revolução

¹⁶⁹ Ibid., p. 40.

¹⁷⁰ Ibid., p. 37.

¹⁷¹ Ibid., p. 37.

¹⁷² Ibid., p. 37.

¹⁷³ CEZNE, Andrea Nárriman. Direitos fundamentais e tributação: análise de caso. In: MACEDO, Elaine Harzheim; OHLWEILER, Leonel Pires; STEINMETZ, Wilson. (Org.). **Direitos fundamentais**. Canoas: Editora da Ulbra, 2007, p. 126.

¹⁷⁴ MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. 7. ed. São Paulo, Atlas, 2018, p. 40 e 41.

¹⁷⁵ Ibid., p. 39 e 40.

¹⁷⁶ Ibid., p. 42.

Industrial e pelos problemas sociais por ela causados;¹⁷⁷ Durante o século XIX, a Revolução Industrial, “resultante do desenvolvimento de técnicas de produção que proporcionaram um crescimento econômico nunca antes visto”¹⁷⁸, trouxe prosperidade para a Europa. Porém, tal prosperidade se deu “à custa do sacrifício de grande parcela da população, sobretudo dos trabalhadores, que sobreviviam em condições cada vez mais deploráveis”.¹⁷⁹

Em meio a tamanho sofrimento, surgiram reivindicações da classe trabalhadora.¹⁸⁰ A resposta do Estado foi um novo modelo político, o Estado de bem-estar social, onde este se compromete a promover maior igualdade social e a garantir as condições básicas para uma vida digna.¹⁸¹ Portanto, a segunda geração é constituída pelos direitos de igualdade. Se antes, na primeira geração, buscava-se a omissão do Estado, aqui busca-se a ação deste.

A terceira geração contém os “direitos de solidariedade, em especial o direito ao desenvolvimento, à paz e ao meio ambiente”.¹⁸² Estes direitos foram impulsionados pela Segunda Guerra Mundial, cuja barbaridade levou à Declaração Universal dos Direitos Humanos, em 1948. Neste momento o mundo percebeu que diversos Estados possuíam poder bélico para destruir a humanidade, ou até o planeta como um todo, deixando claro que conflitos entre duas partes poderiam resultar em danos para toda a espécie humana. Estes direitos buscam a proteção de todas as pessoas, e não apenas cidadãos de determinados Estados.¹⁸³ Justamente por isso, estes direitos são encontrados em tratados internacionais, “assinados por inúmeros países, proclamando a proteção internacional de valores ligados à dignidade da pessoa humana e buscando a construção de um padrão ético global”.¹⁸⁴

Nossa Constituição nasceu totalmente alinhada com estas ideias, principalmente no tocante aos direitos ambientais, um dos aspectos em que se destacou. Marmelstein afirma que

¹⁷⁷ Ibid., p. 40.

¹⁷⁸ Ibid., p. 45.

¹⁷⁹ Ibid., p. 45.

¹⁸⁰ Ibid., p. 46.

¹⁸¹ Ibid., p. 47.

¹⁸² Ibid., p. 38.

¹⁸³ Ibid., p. 49 e 50.

¹⁸⁴ Ibid., p. 49.

A Constituição brasileira de 1988 manteve uma excelente sintonia com esse espírito humanitário internacional, além de prever praticamente todos os direitos fundamentais caracterizados como de terceira geração. Aliás, em matéria ambiental, o constituinte brasileiro foi bastante elogiado por prever um capítulo específico para a proteção do meio ambiente [...]. Certamente, a positivação desse direito sofreu influência da Declaração de Estocolmo, aprovada no âmbito das Nações Unidas em 1972, cujo texto contempla expressamente o direito ao meio ambiente sadio como um direito fundamental de toda a humanidade.¹⁸⁵

A Constituição Federal de 1988 representou uma grande evolução no campo dos direitos fundamentais em relação às Constituições anteriores, ao formar um catálogo de direitos fundamentais. Além disso, foi de suma importância o fato da Constituição de 88 ter surgido como “resultado de um amplo processo de discussão oportunizado com a redemocratização do País após mais de vinte anos de ditadura militar”.¹⁸⁶ Ainda que se questione a legitimidade do processo Constituinte, “não restam dúvidas de que as eleições livres que resultaram na instalação da Assembleia Nacional Constituinte [...] propiciaram um debate sem precedentes na história nacional sobre o que viria a ser o conteúdo da Constituição”.¹⁸⁷

No caso das ONGs ambientais, o direito ao meio ambiente equilibrado tem destaque. Portanto precisamos entender as circunstâncias que levaram ao seu reconhecimento e sua ascensão quanto direito fundamental. Este é também o momento de analisarmos brevemente o meio ambiente em si, ou seja, aquilo que este direito visa proteger.

2.5 DIREITO AO MEIO AMBIENTE COMO DIREITO FUNDAMENTAL

2.5.1 Conceituação do meio ambiente

Imprescindível para este estudo o entendimento da expressão meio ambiente e da sua proteção, sendo que analisaremos especificamente as ONGs que lutam por estes interesses. Cabe, portanto, uma breve introdução sobre a conceitualização do meio ambiente e a evolução histórica da luta pela sua proteção, incursionando nos aspectos que levaram ao seu reconhecimento como direito humano e direito fundamental.

¹⁸⁵ Ibid., p. 50.

¹⁸⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 63.

¹⁸⁷ Ibid., p. 63.

Inicialmente deve-se considerar que a expressão "meio ambiente" consiste em uma redundância, já que a palavra ambiente já apresenta a palavra meio em seu significado.¹⁸⁸ Porém, como a palavra ambiente tem tido seu significado enfraquecido, utiliza-se a expressão meio ambiente, para enfatizar o sentido significativo.¹⁸⁹ Além disso, o termo que busca-se expressar passou a ter uma interpretação mais ampla, e, portanto, precisa-se enfatizar o sentido significativo, de modo que atenda, psicologicamente, à ideia que inicialmente buscava-se expressar.¹⁹⁰ Por estes motivos, enfatizar o sentido significativo e garantir maior precisão, que a legislação brasileira, constitucional e ordinária, utiliza a expressão "meio ambiente", e não simplesmente a palavra "ambiente".¹⁹¹

Conforme José Afonso da Silva, o "ambiente" em si, consiste hoje em "um conjunto de elementos naturais e culturais, cuja interação constitui e condiciona o meio em que se vive"¹⁹² (grifo do autor). Desta forma, a palavra "ambiente" representa os elementos, enquanto a expressão "meio ambiente" representa a relação que existe entre tais elementos, sendo este um conceito mais complexo.¹⁹³ Assim o conceito de 'meio ambiente' abrange a natureza, de modo geral, tanto natural quanto artificial, e "os bens culturais correlatos, compreendendo, portanto, o solo, a água, o ar, a flora, as belezas naturais, o patrimônio histórico, artístico, turístico, paisagístico e arqueológico".¹⁹⁴

Existem três aspectos do meio ambiente, sendo eles o meio ambiente artificial (espaço urbano, edificações e equipamentos públicos), o meio ambiente cultural (patrimônio histórico, artístico ou arquitetônico) e o meio ambiente natural (água, solo, ar, flora e fauna).¹⁹⁵ Estes três aspectos estão intimamente ligados, de modo que há relação entre os elementos, sendo que os aspectos não são estanques, todos "convergindo para a formação do meio ambiente urbano".¹⁹⁶ Alguns autores, como Motauri Chiochetti Souza, afirmam existir ainda um quarto aspecto, ou

¹⁸⁸ SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 19 e SOBREIRA, Fábio Tavares; SILVA, Carlos Afonso Gonçalves da Silva. **Direito constitucional e direitos humanos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 217.

¹⁸⁹ SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 20.

¹⁹⁰ *Ibid.*, p. 20.

¹⁹¹ *Ibid.*, p. 20.

¹⁹² *Ibid.*, p. 20.

¹⁹³ *Ibid.*, p. 20.

¹⁹⁴ *Ibid.*, p. 20.

¹⁹⁵ *Ibid.*, p. 21.

¹⁹⁶ *Ibid.*, p. 22.

elemento, o ambiente do trabalho.¹⁹⁷

O meio ambiente forma o ambiente no qual a vida humana “se move, desenvolve, atua” e se expande, tornando fundamental sua preservação, recuperação e revitalização, que devem ser “uma preocupação do Poder Público e, conseqüentemente, do Direito”.¹⁹⁸ Se o meio ambiente é fundamental para a vida humana, fica evidente que o Poder Público, na defesa dos cidadãos, deve agir enfaticamente ao defendê-lo. Ao falhar na preservação do meio ambiente, o Estado falha no objetivo que justifica sua própria existência, já que o meio ambiente é fundamental para existir boas condições de bem-estar e desenvolvimento das pessoas.¹⁹⁹

Quando o poder público falha e a degradação do meio ambiente chega ao ponto de prejudicar, além do bem-estar, a qualidade de vida das pessoas ou até mesmo a sobrevivência humana, manifesta-se o “problema da tutela jurídica do meio ambiente”.²⁰⁰ O conceito de degradação da qualidade ambiente pode ser encontrado na Lei 6.938/81, que diz:

Art 3º - Para os fins previstos nesta Lei, entende-se por:
II - degradação da qualidade ambiental, a alteração adversa das características do meio ambiente;²⁰¹

Atualmente o desmatamento, as queimadas são métodos de destruição da flora que são praticados no Brasil há séculos. Apenas recentemente se implantou regras de florestamento e reflorestamento, o que por si só não recompõem os elementos destruídos, além de introduzir outros problemas decorrentes da criação de florestas artificiais e florestas com plantas não-nativas, prejudicando a fauna também.²⁰²

Recentemente a humanidade reconheceu sua dependência em relação ao meio ambiente natural, levando à tutela deste por parte do Direito. Para defender os

¹⁹⁷ SOUZA, Motaury Chiochetti de. **Interesses difusos em espécie**: direito ambiental, direito do consumidor e probidade administrativa. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 21.

¹⁹⁸ SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 21.

¹⁹⁹ *Ibid.*, p. 24.

²⁰⁰ *Ibid.*, p. 28.

²⁰¹ BRASIL. Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 09 de set. de 1981.

²⁰² SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 29.

direitos à vida digna, à liberdade e ao desenvolvimento, torna-se fundamental proteger o meio ambiente, de modo que a proteção ambiental consagrou-se no rol dos Direitos Humanos. Além de garantir a sobrevivência humana e a qualidade de vida da sociedade, o meio ambiente natural fornece ainda os recursos naturais necessários para o desenvolvimento econômico, manifestando-se fundamental também para a evolução da humanidade.

O Direito busca proteger “a qualidade do meio ambiente em função da qualidade de vida”, e não apenas o “meio ambiente considerado nos seus elementos constitutivos”.²⁰³ Portanto, a tutela do direito tem dois objetos, um imediato, “a qualidade do meio ambiente” e outro mediato, “a saúde, o bem-estar e a segurança da população, [...] sintetizando na expressão “qualidade de vida”.²⁰⁴

Após entender o meio ambiente, principalmente sua importância e a necessidade de protegê-lo, podemos analisar especificamente o direito ao meio ambiente equilibrado, ou seja, o direito que todos nós, quanto humanos, temos de viver em um ambiente saudável, onde possamos viver e nos desenvolver, sem sermos afetados pela poluição e destruição da fauna e flora.

2.5.2 Direito ao meio ambiente equilibrado

Em 1948 foi editada a Declaração dos Direitos Humanos, visando a garantia de direitos mínimos para todas as pessoas, a fim de evitar-se a repetição das barbáries ocorridas na Segunda Guerra Mundial. Porém, naquele período o desenvolvimento industrial era visto como peça-chave para o reequilíbrio da economia e para a garantia dos direitos humanos, já que a guerra havia destruído a capacidade industrial europeia. Neste período os recursos naturais não eram tratados como recursos limitados, que poderiam acabar com uso em escala industrial.²⁰⁵

Porém, a capacidade de extração e processamento destes recursos aumentou muito com os avanços tecnológicos (como a mecanização das atividades extrativas), bem como o aumento da população mundial, graças à maior produtividade de alimentos atingida com novas tecnologias, e assim, mais tarde, no

²⁰³ Ibid., p. 81.

²⁰⁴ Ibid., p. 81.

²⁰⁵ SOBREIRA, Fábio Tavares; SILVA, Carlos Afonso Gonçalves da Silva. **Direito constitucional e direitos humanos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 217.

fim do século XX, percebe-se que a escassez dos recursos naturais era uma realidade, e desenvolveu-se a ideia de que o homem poderia destruir a natureza, destruindo-se a si mesmo neste processo, pois ele dependia dela para sua sobrevivência. Com a explosão demográfica e o conseqüente aumento desenfreado do consumo de recursos naturais, verificou-se, pela primeira vez, a necessidade de proteção ao meio ambiente, já que muitos recursos se mostraram não-renováveis e outros, apesar de renováveis, estavam acabando por falta de manejo adequado.²⁰⁶

Neste momento verificou-se a necessidade da preservação do meio ambiente como requisito básico para a garantia dos direitos humanos.²⁰⁷ Assim, o direito ao meio ambiente equilibrado ingressou no rol dos direitos humanos, sendo hoje uma de suas bases, por ser requisito mínimo para diversos outros direitos, como a vida digna. Sem a preservação do meio ambiente, a própria existência humana estaria ameaçada, caindo por terra a razão de existir de todos os outros direitos.

Em face ao processo de industrialização e o conseqüente aumento do consumo de recursos naturais, além do crescimento da pressão popular, em Junho de 1972, a Organização das Nações Unidas, realizou em Estocolmo, Suécia, a I Conferência sobre o Meio Ambiente.²⁰⁸ Nesta conferência foi assinada a Declaração do Meio Ambiente, que incorporou 26 novos princípios que “constituem prolongamento da Declaração Universal dos Direitos do Homem”. Na Declaração do Meio Ambiente foi reconhecido o Direito Fundamental ao Meio Ambiente, que entrou para o rol dos Direitos Humanos.²⁰⁹

A Declaração do Meio Ambiente proclama a

necessidade da cooperação internacional com vistas a mobilizar recursos que ajudem os países em desenvolvimento a cumprir a parcela que lhes cabe dentro de sua alçada, pois que há um número cada vez maior de problemas relativos ao meio que por seu alcance regional ou mundial ou, ainda, por repercutirem em âmbito internacional comum requerem um ampla colaboração entre as nações e a adoção de medidas pelas organizações internacionais em proveito de todos. Daí por que o apelo aos governantes e aos povos para que reúnam seus esforços para preservar e melhorar o meio ambiente em benefício do Homem e de sua posteridade.²¹⁰

²⁰⁶ SOUZA, MotauriChiochetti de. **Interesses difusos em espécie**: direito ambiental, direito do consumidor e probidade administrativa. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 13.

²⁰⁷ Ibid., p. 13.

²⁰⁸ SOUZA, MotauriChiochetti de. **Interesses difusos em espécie**: direito ambiental, direito do consumidor e probidade administrativa. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 17.

²⁰⁹ SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 58.

²¹⁰ Ibid., p. 59.

Porém, o evento demonstrou uma nítida divisão entre os países ricos, desenvolvidos e os países pobres, não-desenvolvidos. Ainda hoje podemos observar esta divisão entre os países nas discussões sobre o controle de emissão de gases geradores do efeito estufa. Esta divisão de pensamento ocorre em função dos países ricos já terem alcançado alto grau de industrialização ao custo do esgotamento de seus recursos naturais, enquanto os países pobres ainda possuem grandes reservas de recursos naturais, já que estes não foram destruídos no processo de industrialização, pois buscou-se limitar a exploração em nome da sustentabilidade por “intermédio da imposição de mecanismos rígidos de controle ambiental.”²¹¹

Quando o direito ao meio ambiente saudável entrou no campo de discussão dos direitos humanos, obviamente houve muita resistência, assim como houvera nos séculos anteriores com outros direitos, como liberdade e igualdade.²¹² Apesar disso, o direito ao meio ambiente saudável está cada vez mais imbricado no conjunto dos direitos humanos, e não há mais como negá-lo, já que nossa própria existência depende do seu reconhecimento e aplicação. Com isso, este direito humano está encontrando seu caminho rumo à positivação, já se encontrando em diversas constituições nacionais e documentos internacionais.²¹³

Porém, permanecia a necessidade de exploração dos recursos naturais, já que a humanidade depende diretamente deles para a sua sobrevivência e o seu desenvolvimento. Portanto se tornou necessária a adoção de medidas que permitissem a exploração controlada e racional dos recursos naturais, sem agredir o meio ambiente, destruindo-o ou gerando desequilíbrio ambiental, de modo que os recursos necessários para nossa sobrevivência não se esgotem, e, portanto, possam ser usufruídos também pelas gerações futuras.²¹⁴

Assim surgiu a ideia de desenvolvimento sustentável, em que “a exploração dos recursos naturais [...] deve ocorrer dentro de padrões racionais” preservando “o delicado equilíbrio ambiental do planeta e, assim, assegurar a sobrevivência das

²¹¹ SOUZA, Motauri Chiochetti de. **Interesses difusos em espécie**: direito ambiental, direito do consumidor e probidade administrativa. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 17.

²¹² SOBREIRA, Fábio Tavares; SILVA, Carlos Afonso Gonçalves da Silva. **Direito constitucional e direitos humanos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 217.

²¹³ Ibid., p. 217.

²¹⁴ SOUZA, Motauri Chiochetti de. **Interesses difusos em espécie**: direito ambiental, direito do consumidor e probidade administrativa. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 13.

espécies, inclusive a humana.²¹⁵ O desenvolvimento sustentável depende do equilíbrio entre a extração de materiais necessários para o desenvolvimento humano e a preservação da natureza para garantir que estes recursos estejam disponíveis no futuro para que as próximas gerações também possam se desenvolver, o que depende de atitudes diversas, inclusive na esfera legislativa. É neste contexto que surge o direito ambiental.²¹⁶

O Direito brasileiro herdou de suas raízes romanas a característica de, em princípio, basear-se na tutela de direitos individuais, desconsiderando o aspecto coletivo da humanidade. Esta característica não ficou restrita ao Brasil, sendo comum basicamente às legislações de todos os países. Enquanto os direitos individuais gozavam de vasta proteção, os “interesses sociais se encontravam, no mais das vezes, à margem da tutela jurídica”.²¹⁷ Até a década de 1970, o direito de propriedade mostrava-se quase absoluto, já que não existia o conceito de função social da propriedade.²¹⁸

Foi apenas com a pressão dos movimentos ecológicos surgidos na década de 1960 que os legisladores brasileiros passaram a tratar especificamente da proteção ao meio ambiente. Neste período foram criados o Estatuto da Terra (Lei 4.504 de 1964), o Código Florestal (Lei 4.771 de 1965), o Código de Caça (Lei 5.197 de 1967), o Código de Pesca (Decreto-lei 221 de 1967) e o Código de Mineração (Decreto-lei 227 de 1967). Apesar destes documentos trazerem tipos contravencionais e até penais, não havia previsão de posturas administrativas voltadas à proteção ou ainda formas de reparação civil da lesão causada.²¹⁹

Justamente por ser o primeiro a atingir a atenção da população, o meio ambiente foi a primeira categoria de interesses metaindividuais a receber atenção do poder legislativo brasileiro.²²⁰ Sendo assim, entre as constituições que positivaram o direito ao meio ambiente está a Constituição Federal Brasileira, de 1988, que elencou o direito ao meio ambiente equilibrado como um dos direitos fundamentais. Porém, a proteção ao meio ambiente já havia encontrado seu caminho para a legislação nacional, como na lei 6.938 de 1981 (Política Nacional do Meio

²¹⁵ Ibid., p. 13 e 14.

²¹⁶ Ibid., p. 14.

²¹⁷ Ibid., p. 15.

²¹⁸ Ibid., p. 15.

²¹⁹ Ibid., p. 16.

²²⁰ Ibid., p. 13.

Ambiente), que nos traz a definição de meio ambiente, poluição, degradação ambiental, poluidor e recursos ambientais.²²¹

Art 3º - Para os fins previstos nesta Lei, entende-se por:

I - meio ambiente, o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas;

II - degradação da qualidade ambiental, a alteração adversa das características do meio ambiente;

III - poluição, a degradação da qualidade ambiental resultante de atividades que direta ou indiretamente:

a) prejudiquem a saúde, a segurança e o bem-estar da população;

b) criem condições adversas às atividades sociais e econômicas;

c) afetem desfavoravelmente a biota;

d) afetem as condições estéticas ou sanitárias do meio ambiente;

e) lancem matérias ou energia em desacordo com os padrões ambientais estabelecidos;

IV - poluidor, a pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, responsável, direta ou indiretamente, por atividade causadora de degradação ambiental;

V - recursos ambientais: a atmosfera, as águas interiores, superficiais e subterrâneas, os estuários, o mar territorial, o solo, o subsolo, os elementos da biosfera, a fauna e a flora.

A proteção ao meio ambiente, o que abrange a “preservação da Natureza em todos os seus elementos essenciais à vida humana e à manutenção do equilíbrio ecológico”, busca garantir um meio-ambiente equilibrado, para proteger a qualidade de vida, outro direito humano.²²²

Em 1992, na cidade do Rio de Janeiro, ocorreu a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento, onde foi assinada uma convenção das Nações Unidas sobre as mudanças do clima, onde os países signatários “reconheceram que ela poderia ser propulsora de ações mais enérgicas no futuro a respeito dos chamados gases causadores do efeito estufa”,²²³ o que permitiria a adoção de compromissos adicionais, que deveriam ser tomados gradativamente a medida em que os estudos científicos comprovassem maiores mudanças climáticas, através de um processo de constante revisão.²²⁴ Deste acordo seguiram quatro conferências: em Berlim (1995), Genebra (1996), Quioto (1997) e

²²¹ SOBREIRA, Fábio Tavares; SILVA, Carlos Afonso Gonçalves da. **Direito constitucional e direitos humanos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 218.

²²² SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.

58.

²²³ Ibid., p. 66.

²²⁴ Ibid., p. 66.

Buenos Aires (1998).²²⁵

Na terceira conferência foi firmado o Tratado de Quioto, incluindo “metas e prazos relativos à redução ou limitação das emissões futuras de dióxido de carbono e outros gases responsáveis pelo efeito estufa.”²²⁶ O efeito estufa consiste na alteração da temperatura da atmosfera terrestre, decorrente de um desequilíbrio entre a radiação recebida do sol pela terra, e da radiação refletida pela terra ao espaço.²²⁷ A atmosfera terrestre é composta, majoritariamente, por gases o Nitrogênio e o Oxigênio, e uma pequena parcela de outros gases, chamados de gases do efeito estufa (como o Dióxido de Carbono, o Ozônio, o Metano, o Óxido Nitroso e o vapor de Água). Estes gases possuem a propriedade de reter o calor na atmosfera terrestre, de modo que a radiação recebida do sol é transformada em calor, e este calor fica retido na terra, não sendo irradiado para o espaço. Este efeito é natural e permite a vida na terra, mantendo a temperatura atmosférica em torno de 30°C. Porém, o aumento da concentração de gases do efeito estufa, causada principalmente pela atividade humana, amplifica este efeito, acarretando no aumento da temperatura atmosférica da terra, levando à desastres naturais como aumento do nível do mar e diversos distúrbios climáticos.²²⁸

O Direito Fundamental ao Meio Ambiente Equilibrado já passou por longa jornada evolutiva, e, apesar de hoje ser reconhecido, luta pela sua aplicação prática, já que isto depende da atuação de diversos setores da sociedade que, normalmente, elegem a economia como a prioridade, mesmo que isto comprometa a qualidade do ambiente. Novos acordos climáticos seguem enfrentando dificuldades causadas por esta priorização da economia, pela falta de educação ambiental ou pelas crenças tradicionais de que a terra foi criada exclusivamente para servir ao homem. Podemos verificar estas dificuldades com o Acordo de Paris, especialmente com a saída dos Estados Unidos do acordo. Entre os motivos citados pelo Presidente Donald Trump, está o receio de que o acordo possa prejudicar a economia americana.²²⁹

²²⁵ Ibid., p. 65.

²²⁶ Ibid., p. 65.

²²⁷ Ibid., p. 66 e 67.

²²⁸ Ibid., p. 67.

²²⁹ CAMA, Timothy; HENRY, Devin. **Trump**: We are getting out of Paris climate deal. 2017. Colaboração de Jordan Fabian. Disponível em: <<http://thehill.com/policy/energy-environment/335955-trump-pulls-us-out-of-paris-climate-deal>>. Acesso em: 26 jun. 2018.

2.5.3 Direito ambiental e direitos difusos

O direito positivo sempre se concentrou na solução de conflitos de direitos individuais, especialmente após a Revolução Francesa. Foi somente após a Segunda Guerra Mundial que verificou-se que grandes conflitos se apresentam de forma coletiva, atingindo a todas, fugindo da esfera individual. Fiorillo afirma que “não mais se poderia conceber a solução dos problemas sociais tendo-se em vista o binômio público/privado”.²³⁰

Após a Segunda Guerra Mundial, o mundo não era mais como no Século XIX, pois houve uma grande transformação decorrente do salto tecnológico obtido durante as duas Grandes Guerras. Com isso, surgiram problemas coletivos, ou metaindividuais, que envolviam bens, ou valores, que não pertenciam a indivíduos específicos, tampouco ao poder público. Desta forma, tais conflitos fugiam à esfera individual e à esfera pública, exigindo-se um estudo mais aprofundado dos direitos coletivos.²³¹

Em 1965, a Lei n. 4.717 (que regula a ação popular) foi a primeira a tratar de questões de direito material fundamental, reconhecendo, no § 1º do Art. 1º, que o patrimônio público não é formado apenas por bens de valor econômico, mas também artístico, estético, histórico, e, mais tarde, turístico (muito embora tratar sobre direito material fundamental não fosse seu objetivo primordial). Apenas em 1981, por meio da Lei n. 6.938, pela primeira vez foi estabelecida a Política Nacional do Meio Ambiente²³², representando um “grande impulso na tutela dos direitos metaindividuais”. Em 1985, a lei n. 7.347 criou um “aparato processual”, para ser usado quando “houvesse lesão ou ameaça de lesão ao meio ambiente, ao consumidor, aos bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico: a ação civil pública”.²³³

Em 1988, além da tradicional tutela dos direitos individuais, a Constituição Federal passou a admitir também a tutela dos direitos coletivos, através do art. 225, que trouxe o bem ambiental, uma terceira espécie de bem “que não é público nem, tampouco, particular, mas sim de uso comum do povo”. Em 1990, após a previsão

²³⁰ FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 17 ed. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 37.

²³¹ *Ibid.*, p. 37 e 38.

²³² *Ibid.*, p. 38.

²³³ *Ibid.*, p. 39.

constitucional do bem ambiental, a Lei n. 8.078 definiu os direitos metaindividuais e possibilitou “a utilização da ação civil pública para a defesa de qualquer interesse difuso e coletivo”. Desta forma, ocorreu a “criação legal dos direitos difusos, coletivos e individuais homogêneos”.²³⁴ Finalmente o meio ambiente pôde ser visto, oficialmente, como um bem que pertence a todos os brasileiros, de forma indivisível.

Direitos difusos são, conforme o Art. 81, I, da Lei n. 8.078/90, “os transindividuais, de natureza indivisível, de que sejam titulares pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato”. De acordo com Fiorillo, a transindividualidade é a característica de transcender o indivíduo, “ultrapassando o limite da esfera de direitos e obrigações de cunho individual”. Os titulares dos direitos difusos são indeterminados, porém estão interligados por uma circunstância fática. O objeto do direito difuso não pode ser dividido, “pois ao mesmo tempo, a todos pertence, mas ninguém em específico o possui”.²³⁵

Portanto, após esta análise do meio ambiente (como um bem pertencente a todos os brasileiros), os direitos fundamentais (especialmente ao meio ambiente equilibrado) e as imunidades tributárias, podemos analisar o que são as ONGs ambientais e estudar as relações destas com os direitos fundamentais e as imunidades constitucionais.

3 A APLICAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA ÀS ONGS AMBIENTAIS

Passaremos à análise da relação entre as entidades do terceiro setor, incluindo ONGs, com as imunidades tributárias trazidas pela Constituição, bem como os requisitos trazidos pela legislação.

3.1 TERCEIRO SETOR E OS REQUISITOS PARA A OBTENÇÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Como trataremos da tributação de Organizações Não-Governamentais (ONGs), é fundamental entendermos estas, afinal, são o objeto deste estudo. Porém, antes precisamos analisar brevemente o ambiente em que elas existem, o chamado terceiro setor.

²³⁴ Ibid., p. 39.

²³⁵ Ibid., p. 41.

3.1.1 O modelo dos três setores

Podemos dividir nossa sociedade em três setores, ou regiões de atividades.²³⁶ Simone Coelho, em seu livro *Terceiro setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos*, traz a classificação criada pela doutrina americana, onde o mercado é o primeiro setor, o governamental é o segundo setor e as atividades sem fins lucrativos são o terceiro setor. Coelho explica que no primeiro setor, o mercado, “as atividades envolvem troca de bens e serviços para a obtenção de lucro, baseados no mecanismo de preços e ligados à demanda”. No segundo setor, o governamental, a “ação seria legitimada e organizada por poderes coercitivos”,²³⁷ Porém, apesar do Estado “se reservar o direito de forçar a concordância, ele está enquadrado num arcabouço legal que o limita e regula sua atuação, tornando-a previsível para todos os atores”.²³⁸ A lei define o que o Estado pode fazer, além de indicar o caminho a ser seguido, ou seja, o que o Estado deve fazer, de modo que os outros atores não sejam surpreendidos por ações discricionárias inesperadas.

Por sua vez, o primeiro setor, o mercado, “atua sob o princípio da não-coerção legal”. Em geral, as pessoas têm a escolha quanto a compra ou não de um produto, ou seja, o mercado não obriga as pessoas a comprarem. Além disso, as ações do mercado são “baseadas no mecanismo do preço, que pressupõe que as partes possuem várias alternativas”. Para o mercado, o objetivo é o lucro,²³⁹ e não a ação das pessoas.

Porém, alerta a autora, enquanto “maioria dos autores americanos considera o mercado como primeiro setor e o governo como segundo”,²⁴⁰ o que se deve ao fato dos autores americanos entenderem “que o mercado foi o primeiro a se constituir historicamente”,²⁴¹ existem autores que consideram o governo como o primeiro setor e o mercado como o segundo setor.

Entre estes autores, está Takeshy Tachizawa, que em seu livro *Organizações*

²³⁶ COELHO, Simone de Castro Tavares Coelho. **Terceiro setor**: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. 2 ed. São Paulo, SENAC: 2002, p. 39.

²³⁷ Ibid., p. 39.

²³⁸ Ibid., p. 39 e 40.

²³⁹ Ibid., p. 40.

²⁴⁰ Ibid., p. 39.

²⁴¹ Ibid., p. 39.

não governamentais e terceiro setor: criação de ONGs e estratégias de atuação afirma que tal classificação “parte da ideia de que a sociedade e suas atividades podem ser divididas em três setores”, e, ao contrário dos autores americanos, o primeiro setor seria o Estado, enquanto o mercado, por sua vez, seria o segundo.²⁴²

o primeiro setor seria o “Estado”, cuja ação é organizada e delimitada por um arcabouço legal, sendo dotado de poderes coercitivos em face da sociedade para que possa atuar em seu benefício, devendo ter sua atuação dirigida a todos os cidadãos, indiscriminadamente, promovendo de modo universal suas necessidades sociais. O segundo setor seria o “Mercado”, no qual a troca de bens e serviços objetiva o lucro e sua maximização.²⁴³

Lúcia Helena Briski Young também entende assim, afirmando que:

O primeiro setor é representado pelo Governo e suas atribuições emanadas na Carta Magna de 1988, sendo representado pelas pessoas jurídicas de direito público e privado, ou seja, o Estado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), tanto na administração direta como na indireta (autarquias, empresas públicas, empresas mistas).[...] O segundo setor é representado pelas empresas que visam lucros, ou seja, pessoas jurídicas de direito privado com fins lucrativos.²⁴⁴

Quando pensamos nas atividades voluntárias sem fins lucrativos, percebemos que elas não se encaixam nem no primeiro, nem no segundo setor. As atividades não fazem parte do setor governamental, pois são voluntárias, e também não fazem parte do mercado, já que não buscam o lucro. Estas atividades fazem parte do terceiro setor, as sociedades civis. Resumidamente, terceiro setor, pode ser considerado como “aquele em que as atividades não seriam nem coercitivas nem voltadas para o lucro”,²⁴⁵ ou seja, não se encaixam nos outros setores.

O terceiro setor, de modo geral, “é independente e pautado na voluntariedade.” As entidades do terceiro setor atuam naquelas áreas que deveriam ser cobertas pelo Estado, porém este encontra dificuldades ao atuar nelas e, portanto, conta com a colaboração do terceiro setor. Desta forma estas entidades implementam medidas que trazem os direitos para a realidade do dia-a-dia, “concretizando alguns dispositivos constitucionais e para isso, auferem uma desoneração tributária. Estes projetos sociais necessitam de financiamento, que

²⁴² TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e terceiro setor: criação de ONGs e estratégias de atuação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 303.

²⁴³ *Ibid.*, p. 303.

²⁴⁴ YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Entidades sem fins lucrativos: imunidade e isenção tributária**. 4 ed., Curitiba: Juruá, 2008. (coleção prática contábil), p. 44.

²⁴⁵ COELHO, Simone de Castro Tavares Coelho. **Terceiro setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos**. 2 ed. São Paulo, SENAC: 2002, p. 40.

geralmente surge na forma de doações. Porém as doações são escassas e, portanto, estas entidades dependem de incentivos fiscais para garantir sua sobrevivência.²⁴⁶

Outra característica importante do terceiro setor é que “suas atividades visam o atendimento de necessidades coletivas e muitas vezes, públicas”.²⁴⁷ Interesses coletivos, também chamados de direitos coletivos ou necessidades coletivas, são direitos ou interesses “transindividuais, de natureza indivisível, do qual seja titular grupo, categoria ou classe de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica base”; Por serem transindividuais, os interesses coletivos “transcendem a esfera do direito de um indivíduo apenas”.²⁴⁸

Este conceito está no Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078 de 1990).

Art. 81. A defesa dos interesses e direitos dos consumidores e das vítimas poderá ser exercida em juízo individualmente, ou a título coletivo.

II - interesses ou direitos coletivos, assim entendidos, para efeitos deste código, os transindividuais, de natureza indivisível de que seja titular grupo, categoria ou classe de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica base;

Tachizawa traz um bom exemplo:

Um exemplo prático de direito coletivo pode ser o direito a um ambiente de trabalho sadio. Todos os trabalhadores de uma empresa têm esse direito assegurado, e não apenas um ou outro, daí ser um direito transindividual. Além disso, esse direito não pode ser repartido ou dividido entre os empregados, só podendo ser usufruído à medida que for integral (por isso é indivisível). E todos os trabalhadores estão ligados entre si tanto pelo fato de serem trabalhadores de determinada empresa como também por terem um mesmo padrão em comum (parte contrária da relação jurídica base). Quando os sindicatos de trabalhadores atuam, em geral buscam a garantia de direitos coletivos de determinado grupo de trabalhadores (metalúrgicos, bancários, professores etc.).²⁴⁹

Coelho faz um paralelo entre os interesses coletivos e os interesses públicos. Afirma que os “interesses coletivos podem se referir aos de um determinado grupo”,

²⁴⁶ YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Entidades sem fins lucrativos: imunidade e isenção tributária**. 4 ed., Curitiba: Juruá, 2008. (coleção prática contábil), p. 29.

²⁴⁷ COELHO, Simone de Castro Tavares Coelho. **Terceiro setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos**. 2 ed. São Paulo, SENAC: 2002, p. 40.

²⁴⁸ TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e terceiro setor: criação de ONGs e estratégias de atuação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 289.

²⁴⁹ TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e terceiro setor: criação de ONGs e estratégias de atuação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 289.

ao passo que os “interesses públicos devem ser entendidos como algo mais amplo, referente ao conjunto da sociedade”. No terceiro setor as organizações podem defender tanto os interesses coletivos quanto os interesses públicos.²⁵⁰

O terceiro setor é, enfim, um conjunto de sociedades civis sem finalidade lucrativa, que de forma independente e auto governável adquire recursos e organiza projetos par modificar a realidade social do país, contando com doações e trabalho de voluntários. Estas entidades ajudar a população de forma ampla, não lutando apenas para o benefício próprio.

3.1.2 Evolução e importância do terceiro setor

Conforme as lutas sociais foram avançando, a sociedade passou a exigir mais direitos dos Estados, até o momento em que chegamos na sociedade moderna, que “torna-se cada vez mais complexa, exigindo cada vez mais que o poder do Estado seja forte o suficiente para manter essa igualdade e o pluralismo dela consequente”. Neste contexto, surge o *welfare state*, “uma solução política às desigualdades sociais da sociedade moderna”, que passou a ser aceita “como princípio geral [...] em vários países do mundo desenvolvido”.²⁵¹

O *welfare state* (também conhecido como Estado do bem-estar ou Estado assistencial) representa um Estado onde todos os cidadãos, independente de sua renda, é protegido pelo Estado contra circunstâncias que impeçam a atividade econômica, como doenças, velhice e etc. Com o crescimento do *welfare state* os serviços públicos tendem a ficar mais complexos e a despesa pública tende a aumentar, provocando crise fiscal ou limitação da intervenção assistencial.²⁵²

Porém, justamente pela complexidade da sociedade moderna, e suas contradições,²⁵³ o *welfare state* mostrou-se insuficiente para a resolução dos problemas sociais, passando-se “a pensar no pequeno, na descentralização e no limite do papel do Estado”. Coelho afirma que, para grande parte dos autores

²⁵⁰ COELHO, Simone de Castro Tavares Coelho. **Terceiro setor**: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. 2 ed. São Paulo, SENAC: 2002, p. 40.

²⁵¹ COELHO, Simone de Castro Tavares Coelho. **Terceiro setor**: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. 2 ed. São Paulo, SENAC: 2002, p. 43.

²⁵² Conforme exposto no verbete Estado do Bem-Estar, por Regonini. In: BOBBIO, MATTEUCCI, PASQUINO (org.) **Dicionário de política**. 11 ed. Brasília, DF: Universidade de Brasília, 1998, V. I.

²⁵³ COELHO, Simone de Castro Tavares Coelho. **Terceiro setor**: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. 2 ed. São Paulo, SENAC: 2002, p. 43.

americanos, o Estado deve “criar condições sociais, econômicas e políticas em que iniciativas públicas e privadas possam ter lugar e responder de forma mais sustentável às necessidades sociais”. Assim, ganha importância a “participação da sociedade civil na solução dos problemas sociais”. O Estado deve, portanto, assumir um papel “diretivo e fiscalizador dos serviços ofertados pela sociedade”.²⁵⁴

Como o Brasil nunca alcançou plenamente o *welfare state*, não podemos afirmar que haja crise do *welfare state* em nosso país. Porém, isso não significa que o Estado não esteja em crise. No final do período ditatorial, a crise do Estado se agravou, “esgotado o modelo desenvolvimentista e centralizado” Embora o Brasil enfrente dificuldades econômicas, cresce a “pressão para que o Estado seja mais eficiente no provimento das necessidades sociais”,²⁵⁵ ao passo que a capacidade de resposta do Estado para estas demandas é cada vez menor. Portanto, assim como os países desenvolvidos, o Brasil segue buscando um novo caminho para o Estado, embora a alternativa procurada seja condizente com as especificidades do nosso país, ou seja, não necessariamente iguais às alternativas que os países desenvolvidos possuem, já que precisamos considerar nossas peculiaridades, inclusive, a limitação dos recursos públicos.²⁵⁶

Podemos ver, em uma escala global, uma tendência em direção à Estados mais descentralizados e eficientes. Conforme ensina Coelho:

Em termos mundiais, observa-se por exemplo que, paulatinamente, tem se desenvolvido uma nova forma de governo, mais enxuto, mais descentralizado, com instituições mais ágeis e com grande parte da prestação de serviços terceirizados. Embora haja enorme polêmica sobre quais serviços devem ser terceirizados e quais que não devem, o fato é que esse modelo tem se instalado em muitos países. Em alguns em maior grau, como nos Estados Unidos, na Austrália e na Grã Bretanha; em outros em menor grau, como nos países em desenvolvimento, onde apenas nos últimos anos essa questão começa a ser enfrentada. A terceirização passa a ser, portanto, encarada como um caminho possível para a crise do Estado.²⁵⁷

No Brasil, “o Estado tem-se mostrado impotente para atender a demandas, principalmente na área social, da população brasileira”. Com promulgação da Constituição Federal de 1988, o debate sobre as questões sociais e a cidadania se

²⁵⁴ Ibid., p. 44.

²⁵⁵ Ibid., p. 44.

²⁵⁶ Ibid., p. 45.

²⁵⁷ COELHO, Simone de Castro Tavares Coelho. **Terceiro setor**: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. 2 ed. São Paulo, SENAC: 2002, p. 45.

intensificou, formando um contexto em que “surge o Terceiro Setor como um mercado social formado pelas ONGs e outras organizações congêneres”. O Terceiro Setor “ocupa espaços não preenchidos pelo Estado”, o setor governamental, ou pelo mercado, o setor privado, já que este busca alcançar seus próprios objetivos, ou seja, o lucro e o seu próprio crescimento.²⁵⁸

O Terceiro Setor pode, portanto, ser conceituado como o setor “que engloba as organizações da sociedade civil que prestam algum tipo de serviço ou atividade de relevância social fora do aparato estatal” não se confundindo com o setor governamental, portanto, “e que também não se confundem com os entes do mercado, por não apresentarem objetivo ou finalidade lucrativa”. A expressão foi usada inicialmente no início da década de 70, por pesquisadores americanos, e, a partir da década de 80 por pesquisadores europeus.²⁵⁹

O Terceiro Setor reúne as “atividades privadas não voltadas para a obtenção de lucro”, e que “visariam ao atendimento de necessidades coletivas e/ou públicas da sociedade”, mesmo estando fora da esfera governamental, ou Estatal. Tachizawa ensina que alguns teóricos americanos acreditam que as entidades do Terceiro Setor também se caracterizam por “serem estruturadas, autogovernadas e envolverem pessoas em um grande esforço voluntário”.²⁶⁰

O Terceiro Setor é composto, de acordo com Tachizawa, por ONGs (organizações não governamentais), OSCS (organizações da sociedade civil), associações, fundações e outras organizações correlatas. De forma geral, pode-se dizer que o “Terceiro Setor é formado por sociedades civis sem finalidade lucrativa, com capacidade de gerar projetos, assumir responsabilidades, empreender iniciativas e mobilizar recursos necessários ao desenvolvimento social do país”.²⁶¹

Deste universo, nosso foco está nas ONGs, e, portanto, analisaremos estas com mais detalhes.

3.1.3 Organizações não governamentais

²⁵⁸ TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e terceiro setor**: criação de ONGs e estratégias de atuação. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 6.

²⁵⁹ *Ibid.*, p. 303.

²⁶⁰ *Ibid.*, p. 303.

²⁶¹ TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e terceiro setor**: criação de ONGs e estratégias de atuação. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 303.

As ONGs (organizações não governamentais) são entidades de natureza privada (não públicas),²⁶² sem fins lucrativos²⁶³ e que fazem parte do terceiro setor (também conhecido como setor sem fins lucrativos), atuando nas mais variadas áreas, dos “serviços sociais tradicionais - educação, saúde, assistência, [...] - como também áreas emergentes - ambientalismo, direitos humanos, promoção de voluntariado, [...]”.²⁶⁴ Conforme Tachizawa, nesse “tipo de organização enquadrarse, também, as Organizações da Sociedade Civil (OSCs), Organizações Sociais (OSs), Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscips)”.²⁶⁵

A expressão “organização não governamental” não está, atualmente, definida em lei, sendo “uma categoria que vem sendo socialmente construída e usada para designar um conjunto de entidades com características peculiares, reconhecidas por seus agentes, pelo senso comum ou pela opinião pública.”²⁶⁶ Essa expressão tem origem na língua inglesa, onde é chamada de *non-governmental organization*, ou simplesmente NGO, sendo usado “oficialmente pela primeira vez em 1950 pela Organização das Nações Unidas (ONU) no Conselho Econômico e Social (Ecosoc)”.²⁶⁷

Como ainda “não existe uma terminologia uniforme aceita unanimemente”,²⁶⁸ tais entidades são chamadas por vários nomes, como “organizações sem fins lucrativos”, “organizações voluntárias” e, em alguns casos, são chamadas simplesmente pela expressão abrangente “Terceiro Setor”.²⁶⁹ Este problema não se restringe ao nosso país, sendo um fenômeno mundial. Lewis & Kanji afirmam que

[...] though the presence of NGOs seems to be everywhere, the challenge of understanding the phenomenon of NGOs remains a surprisingly difficult one [...]. One reason for this is that NGOs are an extremely diverse group of organizations, which can make meaningful generalization very difficult”.²⁷⁰

²⁶² BARBOSA, Maria Nazaré Lins; OLIVEIRA, Carolina Felipe de. **Manual de ONGs: guia prático de orientação jurídica**. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004, p. 14.

²⁶³ TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e terceiro setor: criação de ONGs e estratégias de atuação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 6.

²⁶⁴ BARBOSA, Maria Nazaré Lins; OLIVEIRA, Carolina Felipe de. **Manual de ONGs: guia prático de orientação jurídica**. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004, p. 11.

²⁶⁵ TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e terceiro setor: criação de ONGs e estratégias de atuação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 6.

²⁶⁶ *Ibid.*, p. 24.

²⁶⁷ *Ibid.*, p. 298.

²⁶⁸ *Ibid.*, p. 298.

²⁶⁹ *Ibid.*, p. 298.

²⁷⁰ LEWIS, David; KANJI, Nazneen. **Non-governmental organisations and development**. New York: Routledge, 2009, p. 2.” Embora a presença de ONGs pareça estar em toda parte, o desafio de entender o fenômeno das ONGs permanece surpreendentemente difícil [...]. Uma razão para isso é

No mesmo caminho, afirma Lang:

There is no single widely shared definition of what constitutes an NGO. Much like the term “civil society,” the NGO has been one of the moving targets of social analysis in that it describes a phenomenon with unclear boundaries, a multitude of self-proclaimed or associated actors, and an equally hazy set of norms and tasks.²⁷¹

As ONGs se dedicam em realizar tarefas essenciais, que, em princípio, deveriam ser desempenhadas pelo Estado, mas que este desempenhou de forma insatisfatória ou sequer desempenhou, seja por omissão, incapacidade administrativa ou escassez de recursos. Essas tarefas são, então, desempenhadas “por segmentos da sociedade civil que, sensibilizados, organizam-se para suprir tais deficiências”. Por isso podemos falar que ONGs são instituições privadas, mas sem fins lucrativos e com finalidade pública, normalmente atuando nas “áreas de saúde, educação, assistência social, cultura, preservação e conservação do meio ambiente”.²⁷²

Juridicamente, as ONGs podem ser constituídas tanto como associações quanto fundações, embora a maioria se constitua como associação, por não necessitar, assim, de um património prévio e um instituidor, como acontece nas fundações.²⁷³ Quanto à sua estrutura interna, as ONGs devem obrigatoriamente ter um órgão de natureza deliberativa e um órgão de natureza decisória (normalmente chamados de Assembleia Geral e Diretoria/Conselho Administrativo). O Conselho Fiscal é obrigatório apenas em determinados casos. A criação do Conselho Consultivo é facultativa.²⁷⁴

As ONGs são, portanto, necessariamente associações ou fundações, e, assim sendo, é fundamental que analisemos estes conceitos.

que as ONGs são um grupo extremamente diverso de organizações, o que pode dificultar uma generalização significativa”.

²⁷¹ LANG, Sabine. **NGOs, Civil society, and the public sphere**. New York, Cambridge University Press, 2013, p.10. “Não há uma definição simples e abrangente do que constituem as ONGs e que seja aceita em todos os lugares. Assim como a expressão ‘sociedade civil’, as ONGs são um dos alvos da análise social, já que descreve um fenómeno com fronteiras indefinidas, uma imensidão de entidades independentes ou associadas e um conjunto de normas igualmente nebuloso”.

²⁷² TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e terceiro setor: criação de ONGs e estratégias de atuação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 298.

²⁷³ *Ibid.*, p. 24.

²⁷⁴ *Ibid.*, p. 6.

3.1.3.1 Fundações e associações

As fundações e as associações são “entidades de natureza privada (não-públicas), sem fins lucrativos”, e regem-se por estatutos registrados em cartório. As fundações têm uma característica particular, são “um patrimônio afetado a um fim, estando submetidas à fiscalização do Ministério Público”.²⁷⁵ Isto ocorre devido à própria forma como são criadas, através de um instituidor, por meio de escritura pública ou testamento, “a partir de uma dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la”.²⁷⁶ Portanto, fundações podem ser entendidas como “[...] a universalidade de bens, com personalidade jurídica, para atingir um fim estipulado pelo fundador, sendo este objeto imutável”.²⁷⁷ Por sua vez, as associações são caracterizadas como uma reunião de pessoas, não precisando contar com um patrimônio prévio. Tanto associações quanto fundações, em determinados casos, “podem pleitear a obtenção de determinados títulos ou qualificações (título de utilidade pública, qualificação como organização da sociedade civil de interesse público etc.)”.²⁷⁸

As fundações podem ser conceituadas como a universalidade de bens, com personalidade jurídica, para atingir um fim estipulado pelo fundador, sendo este objeto imutável.²⁷⁹

O Código Civil trata das associações no Capítulo II do Título II, a partir do artigo 53, que diz: “Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos”. Maria Nazaré Barbosa e Carolina de Oliveira questionam o uso da expressão “fins não econômicos”, devendo-se entender como “fins não-lucrativos”, isso porque “não há vedação a que a entidade desempenhe determinadas atividades econômicas, desde que as mesmas se caracterizem como meios para o atendimento de seus fins (assistenciais, educacionais, culturais,

²⁷⁵ BARBOSA, Maria Nazaré Lins; OLIVEIRA, Carolina Felipe de. **Manual de ONGs: guia prático de orientação jurídica**. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004, p. 13.

²⁷⁶ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil**: 2010. Rio de Janeiro: IBGE, 2012, p. 13.

²⁷⁷ YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Entidades sem fins lucrativos: imunidade e isenção tributária**. 4 ed., Curitiba: Juruá, 2008, p. 33.

²⁷⁸ BARBOSA, Maria Nazaré Lins; OLIVEIRA, Carolina Felipe de. **Manual de ONGs: guia prático de orientação jurídica**. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004, p. 14.

²⁷⁹ Young, Lúcia Helena Briski. **Entidades sem fins lucrativos: imunidade e isenção tributária**. 4 ed., Curitiba: Juruá, 2008, p. 33.

etc.)”.²⁸⁰ As atividades econômicas, como prestação de serviços ou venda de mercadorias podem ser desempenhadas pelas associações, de forma legítima, “desde que as receitas provenientes dessas atividades [...] não sejam distribuídas aos associados a qualquer título”. Tais receitas deverão ser aplicadas às finalidades da entidade.²⁸¹

Associações podem ser entendidas como:

Associação é a pessoa jurídica constituída para atender aos interesses comuns relativos ao caráter religioso, cultural, político, assistencial e esportivo. Não já presença da intenção de obter lucro ou divisão de resultados, embora possua patrimônio, este formado através da contribuição de seus membros para a consecução de um fim comum. A Associação poderá desempenhar atividade lucrativa, desde que não efetue a distribuição do lucro decorrente desta. Temos como exemplo as associações de alunos com finalidade de arrecadar fundos para formatura, APAE, associação dos excepcionais, clubes sociais etc.²⁸²

Associações, tal qual as Fundações, possuem benefícios fiscais. Algumas associações e fundações possuem até mesmo imunidade tributária,

Tendo em vista a finalidade pública das entidades sem fins lucrativos, que em sua atuação tradicional suprem ou complementam a ação do Estado, a Constituição Federal - fundamento da ordem jurídica vigente - reconhece a determinadas espécies de entidades sem fins lucrativos a imunidade fiscal.²⁸³

Porém, até mesmo a imunidade tributária possui limitações, de modo que alcançam “apenas os impostos cujo fato gerador seja renda, patrimônio ou serviços”,²⁸⁴ conforme § 4º do artigo 150 da Constituição Federal Esta limitação existe para evitar que a imunidade atinja todas as espécies de impostos, “já que, indiretamente, seus fatos geradores sempre estarão vinculados a algum daqueles termos”.²⁸⁵ Além disso, as entidades devem respeitar requisitos contidos em lei complementar para que tenham sua imunidade reconhecida. Andrea Cezne ensina

²⁸⁰ BARBOSA, Maria Nazaré Lins; OLIVEIRA, Carolina Felipe de. **Manual de ONGs: guia prático de orientação jurídica**. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004, p. 14.

²⁸¹ BARBOSA, Maria Nazaré Lins; OLIVEIRA, Carolina Felipe de. **Manual de ONGs: guia prático de orientação jurídica**. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004, p. 14.

²⁸² YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Entidades sem fins lucrativos: imunidade e isenção tributária**. 4 ed., Curitiba: Juruá, 2008, p. 31.

²⁸³ BARBOSA, Maria Nazaré Lins; OLIVEIRA, Carolina Felipe de. **Manual de ONGs: guia prático de orientação jurídica**. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004, p. 51.

²⁸⁴ *Ibid.*, p. 53.

²⁸⁵ *Ibid.*, p. 53.

que as imunidades das entidades de assistência social, contidas no art. 150, VI, 'c' da CF, "necessitam de legislação para complementar seu sentido como norma constitucional".²⁸⁶ A Constituição exige que estes requisitos estema em lei complementar por força do artigo 146, II, que diz:

Art. 146. Cabe à lei complementar:
II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;²⁸⁷

Como bem vimos, o artigo 150 da CF trata-se de uma limitação ao poder de tributar, conforme indica o próprio título da Seção II do Capítulo I do Título VI (Das Limitações do Poder de Tributar), da qual é o primeiro artigo. Portanto deve ser regulado por lei complementar.

Na falta de lei complementar específica, a doutrina defende que os requisitos a serem aplicados são os contidos no artigo 14 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966).

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:
I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;
I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.
§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.
§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

O primeiro requisito está no inciso I, a não distribuição dos lucros. Porém, vale lembrar, que as entidades não estão proibidas de ter receita ou de cobrar por seus produtos e serviços.²⁸⁸ O inciso I proíbe apenas a distribuição dos lucros, deixando

²⁸⁶ CEZNE, Andrea Nárriman. **Instituições de assistência social e imunidade tributária**. 2005. 243 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005, p. 226.

²⁸⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

²⁸⁸ BARBOSA, Maria Nazaré Lins; OLIVEIRA, Carolina Felipe de. **Manual de ONGs: guia prático de orientação jurídica**. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004, p. 43 e 54.

claro que a geração de lucro não é defesa.²⁸⁹

O segundo requisito, contido no inciso II, é a aplicação íntegra de recursos no país, ou seja, não enviar seus recursos para o exterior. Porém, isso não impede as entidades de, “na consecução dos seus objetivos sociais, importe, por exemplo, aparelhos, livros etc., desde que sejam utilizados exclusivamente no Brasil”. O terceiro requisito é manter a escrituração das receitas e despesas em livro de escrituração contábil com exatidão e clareza, “bem como a apresentação periódica de suas contas, extratos, balanços etc”.

Conforme o parágrafo primeiro do artigo 14 do CTN, na falta do cumprimento destes requisitos, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício. Porém, a cassação da imunidade só poderá ser apurada através de processo judicial.²⁹⁰

Após analisar as associações, fundações e os requisitos para a concessão da imunidade, estudaremos em específico as ONGs ambientais, verificando quais benefícios fiscais estas recebem.

3.2 AS ONGS AMBIENTAIS E A POSSIBILIDADE DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS

A Constituição prevê a imunidade para as entidades de assistência social que atendam requisitos contidos em lei complementar que regula a matéria. A lei complementar é o Código Tributário Nacional,²⁹¹ que regula as limitações constitucionais ao poder de tributar. O CTN foi criado em 1966 por meio de lei ordinária, de modo que o artigo 14 foi recebido pela Constituição de 1967 “como tendo conteúdo material de lei complementar”, sendo mantido de tal forma pelas Constituições seguintes, inclusive a de 1988.²⁹²

Há alguns anos, no Supremo Tribunal Federal, o entendimento predominante

²⁸⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004 apud CEZNE, Andrea Nárriman. Instituições de assistência social e imunidade tributária. 2005. 243 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

²⁹⁰ BARBOSA, Maria Nazaré Lins; OLIVEIRA, Carolina Felipe de. **Manual de ONGs**: guia prático de orientação jurídica. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004, p. 54.

²⁹¹ CEZNE, Andrea Nárriman. Instituições de assistência social e imunidade tributária. 2005. 243 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005, p. 193.

²⁹² *Ibid.*, p. 74.

era o de que só seria exigível uma lei complementar quando a Constituição expressamente exigisse lei complementar, como afirma o Ministro Moreira Alves, relator da ADI 2028 MC.

De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a "lei" para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complementar.²⁹³

Felizmente tal entendimento não mais vigora, como pode ser visto em recente decisão do Ministro Dias Toffoli:

Com o advento da Constituição de 1988, o constituinte dedicou uma seção específica às "limitações do poder de tributar" (art. 146, II, CF) e nela fez constar a imunidade das instituições de assistência social. Mesmo com a referência expressa ao termo "lei", não há mais como sustentar que inexistente reserva de lei complementar. No que se refere aos impostos, o maior rigor do quórum qualificado para a aprovação dessa importante regulamentação se justifica para se dar maior estabilidade à disciplina do tema e dificultar sua modificação, estabelecendo regras nacionalmente uniformes e rígidas.²⁹⁴

De qualquer forma, o artigo 150, VI, c da CF/88 refere-se apenas às entidades de assistência social e às entidades educacionais, ao passo de a imunidade do artigo 195, §7º a CF/88 refere-se apenas às entidades beneficentes de assistência social. Portanto, de forma direta, a Constituição Federal não traz expressamente a previsão de imunidade para ONGs ambientais, devendo estas recorrerem às isenções, preenchendo os requisitos específicos para cada imposto do qual deseja ser isenta, como do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e o COFINS.

Porém, a lei das OSCIPs garante às ONGs detentoras deste título a possibilidade de receber doações dedutíveis do imposto de renda, sendo uma das poucas vantagens fiscais recebidas pelas entidades não abarcadas nas categorias

²⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1202 DF. Requerente: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, DF, 11 de novembro de 1999. **Diário da Justiça**. Brasília, 16 jun. 2000.

²⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1802 DF. Requerente: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 12 de abril de 2018.

de assistência social ou educacional.

Portanto, nem todas entidades assistenciais fazem jus à isenção prevista no artigo 195, §5º, da CF/88, apenas as entidades assistenciais que sejam também beneficentes, ou seja, possuem Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social. Ou seja, o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social é “exigido em condição indispensável para o reconhecimento da isenção”.²⁹⁵

Conforme a doutrina, para se caracterizar como entidade beneficente de assistência social, as entidades devem conter as seguintes noções:²⁹⁶

Necessidade: enquanto as entidades filantrópicas podem prestar serviços úteis e com frequência valiosos, mas nem sempre essenciais, a assistência social tem por objetivo atender a necessidades vitais das pessoas carentes. O art. 203 da Constituição Federal reforça essa idéia ao assinalar que “a assistência social será prestada a quem dela necessitar”.²⁹⁷

Gratuidade: a assistência não depende de contribuição, ao contrário da previdência, na qual a contribuição é obrigatória, por ser inerente à sua natureza securitária. Também o art. 203 da Constituição Federal reforça o conceito: “a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição”. Esse reforço conceitual evidencia a impropriedade de se pretender atribuir natureza assistencial a entidades que cobram por seus serviços.²⁹⁸

acesso generalizado: a assistência social deve caracterizar-se pela generalidade do acesso aos seus serviços por todas as pessoas cuja situação se enquadre em seus programas.²⁹⁹

Ao julgar as ADIs 2028, 2036, 2228 e 2621, prevaleceu no STF o entendimento de que os requisitos para gozo de imunidade devem estar previstos em lei complementar. Nas palavras do relator, ministro Joaquim Barbosa

[...] definir que a imunidade somente é aplicável se um determinado percentual da receita bruta for destinado à prestação gratuita de serviços afeta o reconhecimento da própria salvaguarda constitucional, ao separar as entidades imunes daquelas que podem ser tributadas. Para tanto, a Constituição prevê a utilização de lei complementar (art. 146, II), cujo processo legislativo, por ser mais rigoroso, melhora a margem de reflexão que os representantes dos cidadãos exercerão sobre a matéria.³⁰⁰

²⁹⁵ BARBOSA, Maria Nazaré Lins; OLIVEIRA, Carolina Felipe de. **Manual de ONGs**: guia prático de orientação jurídica. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004, p. 84.

²⁹⁶ Ibid., p. 77.

²⁹⁷ Ibid., p. 77.

²⁹⁸ Ibid., p. 77.

²⁹⁹ Ibid., p. 77.

³⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028, Distrito Federal. Requerente: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 02 de março de 2017.

Portanto, embora leis ordinárias possam tratar da matéria, elas não podem desfigurar os dizeres do Código Tributário Nacional e, muito menos, os dizeres da Constituição Federal. A imunidade está contida na Constituição justamente pela sua importância, já que as imunidades são consequências dos direitos fundamentais, ou melhor, uma expressão destes.

A Constituição Federal foi inovadora, até mesmo de um ponto de vista mundial, por proteger do maior afinco o meio ambiente. Isso ocorreu pois, na sua elaboração, já era entendida a importância do meio ambiente, sabendo da sua relação com uma vida digna. Porém, hoje vemos que o meio ambiente equilibrado não é apenas um requisito para uma vida digna, mas sim um requisito fundamental para a própria existência humana. Desde o fim da Segunda Guerra Mundial, a humanidade vem vislumbrando a força da natureza, passando-se a reconhecer sua força e, atualmente, nossa dependência direta.

Do mesmo modo que a Constituição Federal garante imunidade às entidades de assistência social, por prestarem um serviço indispensável para a população, as ONGs ambientais também devem ter tal benefício. Mesmo que se deixe de lado o fato do meio ambiente equilibrado ser fundamental para nossa própria existência, ainda assim devemos reconhecer que, ao menos, o meio ambiente equilibrado é fundamental para a saúde pública, tal qual os serviços prestados pelas entidades beneficentes de assistência social. Infelizmente, o entendimento acerca do que é a assistência social ainda está preso no passado, onde se entendia que a inteligência humana seria soberana e teria o poder de controlar a própria natureza, tornando-a desnecessária. Apenas mais tarde, percebeu-se que nossa tecnologia não pode medir forças com a natureza, e, por fim, verificou-se que nossa existência depende do equilíbrio ambiental.

Não apenas a isonomia necessária entre as pessoas estatais impede a imposição recíproca, como também a solidariedade e o respeito recíprocos. As imposições tributárias recíprocas é impedida pela isonomia necessária entre as pessoas estais, além da solidariedade e o respeito entre estes.³⁰¹

As imunidades não estão todas expressas de forma direta, explícita, na Constituição. Derzi, por exemplo, afirma que a Seção II do Capítulo I do Título VI, Das Limitações do Poder de Tributar, “inclui, de modo *não exaustivo*, as imunidades

³⁰¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

propriamente ditas e os demais princípios e normas reguladoras dos direitos e garantias dos contribuintes, como legalidade, irretroatividade, anterioridade, vedação do confisco e outros” (grifo meu).³⁰² Isto ocorre porque

há certas imunidades que, por serem logicamente dedutíveis de princípios fundamentais irreversíveis, como a forma federal de Estado e a igualdade-capacidade contributiva, independem da consagração expressa na Constituição. É o caso das imunidades recíprocas das pessoas estatais e das instituições de educação e assistência social sem finalidade lucrativa, por exemplo.³⁰³

Isto já é argumento suficiente para afirmar que as imunidades constitucionais não fazem parte de um rol taxativo, pois as imunidades não precisam constar expressamente na Constituição.

Derzi afirma que o art. 151, I, da Constituição Federal “não regula uma imunidade”, de fato, ele apenas

[...] reafirma o princípio da uniformidade e unidade econômico-territorial do Estado Federal, que é uma especialização da igualdade, assim como da unidade nacional. Princípio não é imunidade, embora imunidades estejam expressamente consagradas, por causa de valores e princípios fundamentais.³⁰⁴

A imunidade não precisa necessariamente ser expressa, já que ela pode ser “implicitamente necessária”, decorrendo diretamente de um princípio constitucional por meio da lógica. O art. 151, I não cria a imunidade dos entes federados, mas o reafirma. Não existindo tal artigo, a imunidade ainda assim existiria, pois ela vem da lógica, está implícita na própria ideia do pacto federativo. As imunidades se justificam nos princípios que as inspiram. Por exemplo, “princípio federal tanto norteia a distribuição de renda e de poder tributário, positivamente conferido às pessoas estatais, como também dá sentido à imunidade recíproca, que lhes delimita a competência”.³⁰⁵ Portanto, é visível que as imunidades “emanam de relevantes princípios constitucionais, que lhes dão sentido harmônico e coerente.”³⁰⁶

Os princípios, assim como as imunidades limitam o poder de tributar, porém

³⁰² DERZI, Misabel de Abreu Machado. in: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 226.

³⁰³ Ibid., p. 227.

³⁰⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado in: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 227.

³⁰⁵ Ibid., p. 230.

³⁰⁶ Ibid., p. 234.

os princípios têm um caráter geral e abrangente. As imunidades reafirmam os direitos garantidos pelos princípios, mas com algumas diferenças. As imunidades dão eficácia imediata aos direitos trazidos pelos princípios, uma facilidade aos seus beneficiados. As imunidades trazem maior precisão, pois são “[...] normas que somente atingem certos fatos e situações específicos, amplamente determinadas (ou necessariamente determináveis) na Constituição”.³⁰⁷

É nítida a ligação entre princípios e imunidades, de modo que para que exista a imunidade, é preciso haver um princípio do qual ela emane.

[...] ambos, princípios e imunidades, não se aproximam apenas em razão dos efeitos que provocam: limitações ao poder de tributar. Mas uma imunidade representa ainda a consequência expressa ou implícita (se necessária) de um princípio. A imunidade recíproca das pessoas públicas estatais deriva da autonomia que lhes é inerente quando se adota o princípio federativo; a imunidade das instituições de educação e assistência social deriva da ausência da capacidade econômica. E, como tais princípios, o federalismo e a igualdade, são irreversíveis e fundamentais porque não podem ser afastados por emenda à Constituição, as referidas imunidades teriam de ser deduzidas, ainda que inexistisse menção expressa na Carta Magna.³⁰⁸

Tanto imunidades quanto isenções representam uma garantia ao contribuinte beneficiado, facilitando a aplicação do seu direito, explicitando para que tenha eficácia ampla e imediata.

Ora, a norma isencional - e é irrelevante que seja criada, simultaneamente, na lei que institui o tributo, ou em outra, posterior - uma vez posta, atuará na norma de tributação, reduzindo-lhe o campo de incidência. A atuação é logicamente concomitante e não-sucessiva, no tempo. Assim também a imunidade - e é irrelevante que venha consagrada em texto constitucional originário ou derivado, por emenda ou revisão - delimita, demarca, reduzindo a norma atributiva de poder tributário, de forma lógica e não-sucessiva, no tempo. Em um e outro instituto, os fenômenos de mutilação, supressão parcial, subtração, redução ou restrição são o ponto analógico de ligação.³⁰⁹

Constatando a forte ligação entre os direitos fundamentais e as imunidades e a proteção que a Constituição garante aos direitos de liberdade, além de verificar que as imunidades não precisam estar explícitas no texto Constitucional, e a importância das ONGs ambientais, verificamos a possibilidade de as entidades de

³⁰⁷ Ibid., p. 228 e 234.

³⁰⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado in: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 233.

³⁰⁹ Ibid., p. 230.

proteção ambiental receberem incentivos fiscais, mais especificamente, imunidade tributária constitucional.

4 CONCLUSÃO

Diante do exposto, podemos verificar a íntima relação entre imunidades tributárias constitucionais e os princípios fundamentais trazidos pela Constituição. Qualquer alteração substancial em uma imunidade é como uma agressão direta à uma cláusula pétreia. As imunidades derivam dos princípios fundamentais e a justificam nestes. Portanto, a divisão positivista entre imunidade e isenção, que diferencia ambas pelos seus efeitos e origem, na Constituição ou em lei ordinária, é superficial, passando longe do cerne da questão, a característica mais importante da imunidade: seu lastro em direito fundamental.

Fica demonstrado que o rol de imunidades não é taxativo, não deriva da letra fria da lei. Portanto, imunidades não derivam de simples normas, mas dos princípios que as fundamentam.

Hoje sabemos da importância de um meio ambiente equilibrado, de modo que não apenas a dignidade humana depende deste, mas a própria existência da humanidade. Se considerarmos que as alterações climáticas podem causar mortes, desalojamento de habitantes de cidades inteiras e destruição de bens, vemos que uma agressão ao meio ambiente é uma agressão direta aos direitos liberdade. Sem um ambiente equilibrado, não há direito de ir e vir, direito a vida, direito à dignidade ou direito à propriedade privada.

Infelizmente as políticas públicas normalmente seguem desatualizadas, buscando resultados imediatos e deixando de considerar a origem do problema. O fato é que com baixa escolaridade, fica muito difícil para a própria população entender a preservação do meio ambiente como uma prioridade. A população brasileira clama por saúde, e muitas vezes isso é visto apenas como uma questão de tratamento médico de qualidade. Um meio ambiente equilibrado é fundamental para a saúde humana, sendo que a poluição faz vítimas que, de outra forma, nem precisariam de atendimento.

A Constituição Federal de 1988 foi elaborada em um momento histórico diferente, antes mesmo da realização da ECO-92, momento histórico para a luta pela preservação do meio ambiente no Brasil, sendo marcado principalmente pela visibilidade, e poder de convencimento, adquiridos por ONGs ambientais, principalmente o Greenpeace. A política sempre está a um passo atrás da sociedade, e aqui, enquanto a sociedade se modificava, a Assembleia Constituinte

perdeu a oportunidade de considerar estas modificações, tanto científica quanto sociais. Nossa Constituição é celebrada pela defesa dos Direitos Humanos, porém o movimento de defesa dos Direitos Humanos iniciou-se no período pós-segunda guerra. Assim vemos o lapso temporal que ocorre entre as mudanças sociais e a mudança política. Com certeza, se hoje fosse elaborada uma nova Constituição, a nova percepção da sociedade sobre a proteção do meio ambiente e os novos dados científicos seriam levados em consideração.

A título de exemplo, podemos citar a imunidade do Artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal, que hoje alcança, além dos livros tradicionais, os livros eletrônicos e os dispositivos próprios para sua leitura. Livros eletrônicos não foram previstos expressamente no referido artigo, pois ao tempo da elaboração da Constituição de 1988, livros eletrônicos não faziam parte do cotidiano da nossa sociedade. Porém, isto não impede que estes sejam imunes, conforme reconhecido pelo STF nos Recursos Extraordinários 330817 e 595676. Isto mostra que as imunidades constitucionais não são estanques, não representam um rol taxativo, engessado. Justamente por derivarem de princípios, as imunidades podem abarcar situações que não estão previstas no texto constitucional.

É ótimo que à época da elaboração da Constituição de 88 a proteção ambiental foi tratada com seriedade, sendo louvável o fato da proteção ao meio ambiente ter recebido seu próprio capítulo, um imenso avanço em relação à Carta Magna anterior. Mas, de modo geral, a Assembleia Constituinte, em matéria de imunidades, não trouxe grandes inovações, restringindo-se, em grande parte, às imunidades já existentes nas Constituições anteriores. Portanto, ao normatizar acerca das imunidades, o poder constituinte referiu-se expressamente apenas às entidades de assistência social e educacionais, deixando de fora as ONGs ambientais.

Porém, apesar da Constituição ter sido elaborada em um momento anterior à explosão das ONGs de defesa do meio ambiente no Brasil, e conseqüentemente não haver artigo imunizando especificamente tais instituições, isto não é um problema, do ponto de vista da imunidade. Isso se deve ao fato das imunidades emanarem diretamente dos princípios, não precisando estar expressas na Carta Magna.

Portanto, quando a sociedade percebeu a importância da preservação do meio ambiente para a nossa existência, automaticamente os direitos fundamentais

de liberdade abarcaram totalmente a defesa do meio ambiente. Esta é a beleza dos princípios, constituírem uma ideia. O direito à vida, defende, obviamente, a vida. Simplesmente a vida. No momento em que se percebe que a poluição ambiental coloca em risco a vida das pessoas, o princípio do direito à vida nos norteia para o combate à poluição. Os princípios identificam pelo que devemos lutar, mas não como devemos lutar, sendo assim, atemporais.

Desta forma, podemos verificar que as ONGs ambientais deveriam estar amparadas pela imunidade tributária constitucional, tendo em vista a importância do bem jurídico que procuram proteger: o meio ambiente e, em última análise, a vida.

Ainda que a máquina Estatal não concorde, não reconhecendo a imunidade, e tribute aquelas entidades que estão defendendo o seu, e nosso, direito à vida, estão defendendo a existência do próprio Estado Brasileiro, o direito existe. Portanto está aberta a possibilidade de o Superior Tribunal Federal reconhecer a imunidade das ONGs ambientais, interpretando a Constituição Federal.

5 REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. rev. e ampl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional no. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999. Comentários e atualização: Mizabel Abreu Machado Derzi.

BARBOSA, Maria Nazaré Lins; OLIVEIRA, Carolina Felipe de. **Manual de ONGs: guia prático de orientação jurídica**. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.

BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

BOBBIO, MATTEUCCI, PASQUINO (org.) **Dicionário de política**. 11 ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1998, volume I.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

_____. Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 09 de set. de 1981.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1202 DF. Requerente: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, DF, 11 de novembro de 1999. **Diário da Justiça**. Brasília, 16 jun de 2000.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1802 DF. Requerente: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 12 de abril de 2018. **Diário da Justiça**. Brasília, 02 de mai. de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 169.628. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Bramazônia - Brasil Amazonas Agro Industrial Comércio Importação e Exportação LTDA. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, DF, 29 de setembro de 1999. **Diário da Justiça**. Brasília, 19 abr. 2002. p. 734-748. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=218105>>. Acesso em: 27 jun. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028, Distrito Federal. Requerente: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 02 de março de 2017. **Diário da Justiça**. Brasília, 05 de mai. De 2017.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

CAMA, Timothy; HENRY, Devin. Trump: We are getting out of Paris climate deal. 2017. Colaboração de Jordan Fabian. Disponível em: <<http://thehill.com/policy/energy-environment/335955-trump-pulls-us-out-of-paris-climate-deal>>. Acesso em: 26 jun. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CEZNE, Andrea Nárriman. Direitos fundamentais e tributação: análise de caso. In: MACEDO, Elaine Harzheim; OHLWEILER, Leonel Pires; STEINMETZ, Wilson. (Org.). **Direitos fundamentais**. Canoas: Editora da Ulbra, 2007.

CEZNE, Andrea Nárriman. **Instituições de assistência social e imunidade tributária**. 2005. 243 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

COELHO, Simone de Castro Tavares Coelho. **Terceiro setor**: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. 2 ed. São Paulo, SENAC: 2002.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. in: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DIFINI, Luis Silveira. **Manual de direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 17 ed. São Paulo, Saraiva, 2017.

FURLAN, Anderson, FRACALOSSO, William. **Elementos de direito ambiental**: noções básicas, jurisprudência e questões de concursos públicos. São Paulo: Método, 2008.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil**: 2010. Rio de Janeiro: IBGE, 2012.

LANG, Sabine. NGOs, **Civil society, and the public sphere**. New York, Cambridge University Press, 2013.

LEWIS, David; KANJI, Nazneen. **Non-governmental organisations and development**. New York: Routledge, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo, Malheiros, 2010.

MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. 7. ed. São Paulo, Atlas, 2018.

MELLO, Paula Susanna Amaral. **Direito ao meio ambiente e proibição do retrocesso**. Atlas, 2014.

PAULA, Luiz de. Sociedades civis de finalidades não lucrativas: imunidade e isenção de impostos. In: MARTINS, Ives Granda da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre, Livraria do Advogado., 2012.

PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. **Direitos fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2012. Tradutores Antônio Francisco de Sousa e Antônio Franco.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A natureza jurídica das imunidades tributárias. in: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang. Conceito de direitos e garantias fundamentais. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (Coord.). **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Tomo: Direito administrativo e constitucional. Vidal Serrano Nunes Jr., Maurício Zockun, Carolina Zancaner Zockun, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/67/edicao-1/conceito-de-direitos-e-garantias-fundamentais>

SILVA, Edgard Neves da; MOTTA FILHO, Marcello Martins. Imunidade e isenção. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, Frederico Silveira e. Os direitos da solidariedade. In: CRUZ, Ariele Chagas; SARMENTO, George; SEIXAS, Taysa Matos (Org.). **Direitos humanos fundamentais: estudos sobre o art. 5º da Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 2014.

SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

SOBREIRA, Fábio Tavares; SILVA, Carlos Afonso Gonçalves da. **Direito constitucional e direitos humanos**. São Paulo: Saraiva, 2013.

SOUZA, Motauri Chiochetti de. **Interesses difusos em espécie: direito ambiental, direito do consumidor e probidade administrativa**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013,

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e terceiro setor: criação de ONGs e estratégias de atuação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 303.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia.** 1. ed., v III, Rio de Janeiro: Renovar, 1999,

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Entidades sem fins lucrativos: imunidade e isenção tributária.** 4 ed., Curitiba: Juruá, 2008. (coleção prática contábil).