

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ITBI (IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO INTER VIVOS) E DIREITO FUNDAMENTAL À MEMÓRIA DO PATRIMÔNIO CULTURAL EM NEGÓCIOS JURÍDICOS SOBRE BENS IMÓVEIS TOMBADOS

TAX IMMUNITY OF ITBI (INTER VIVOS TRANSFER TAX) AND FUNDAMENTAL RIGHT TO THE CULTURAL HERITAGE MEMORY AMONG LEGAL BUSINESS ABOUT LANDMARKED PROPERTIES

¹Humberto Luis Versola

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo geral realizar um breve estudo do ponto de vista jurídico da implantação de um sistema tributário ambiental-cultural, através do qual o ITBI (Imposto sobre transmissão inter vivos) possa ser utilizado como instrumento jurídico-econômico na política de gestão do direito fundamental à memória, uma vez que a tutela do patrimônio cultural, indiscutivelmente, tornou-se um tema a ser enfrentado a partir da perspectiva de uma vida humana com dignidade. Sobre o assunto, nossa Constituição dispõe como direito fundamental o direito à memória, e por conseguinte, o Estado passou a ter o dever jurídico obrigacional de elaborar e implantar políticas públicas que materializem a realização desse direito. Surge assim, a necessidade de implantação de uma política pública tributária de natureza constitucional que amplie os incentivos legais infra-constitucionais na preservação da memória e ainda, atue na resolução da colisão entre os direitos fundamentais da memória e da propriedade, a qual será alcançada através da implantação da imunidade objetiva em negócios jurídicos sobre bens imóveis tombados. Evidenciar-se-á, portanto, a adoção do ITBI como um instrumento de implementação de uma política pública garantidora da adequada gestão do direito fundamental à memória do patrimônio cultural e, sobretudo, na construção de um sistema jurídico plenamente capaz de torná-lo aplicável na tutela ambiental-cultural preservacionista e, assim, obter a plenitude da dignidade da pessoa humana. Adota-se, para os fins de desenvolvimento do presente artigo, o método jurídico-dedutivo, através da análise qualitativa consolidada pelo levantamento legislativo e bibliográfico, a fim de se obter fundamentos suficientes para a compreensão do alcance e conteúdo do tema em debate.

Palavras-chave: Itbi, Imunidade, Negócios jurídicos, Tombamento, Direito fundamental à memória

¹ Mestre em Direito pela Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho, São Paulo – AP, (Brasil). Professor do curso de Direito da LIBERTAS - Faculdades Integradas - São Sebastião do Paraíso – MG, (Brasil).
E-mail: humberto.versola@yahoo.com.br



ABSTRACT

The overall aim of this paper is to carry out a brief study from the legal point of view about the introduction of a cultural-environmental tax system. Throughout this system, ITBI (Inter Vivos Transfer Tax) can be used as an economic-legal instrument in the management policy of the fundamental right to the memory, since the cultural heritage Judicial Protection, unquestionably, became a theme to be explored from the perspective of a human life with dignity. Regarding the topic, our Constitution establishes as fundamental right the right to the memory, and as a consequence, the Estate started to have the legal duty of elaborating and introducing public policies that materialize the achievement of this right. Thus, the necessity of adopting a constitutional tax public policy that expands the infra-constitutional legal incentives among the preservation of memory arises. Besides this, it also works and helps solving the impact between the fundamental rights to the memory and property, which will be achieved through the adoption of some objective immunity among legal business about landmarked properties. Therefore, the adoption of ITBI (Inter Vivos Transfer Tax) will be pointed out as an implementing instrument of a public policy responsible for guaranteeing the appropriate management of the fundamental right to the cultural heritage memory and, specially, the creation of a legal system absolutely able to make the tax applied for the preservationist cultural-environmental Judicial Protection, and so, obtain the total human beings dignity. It has been adopted, for the purpose of developing this article, the deductive legal approach, through the qualitative analysis consolidated by the legislative and bibliographical survey, in order to acquire enough knowledge to the comprehension of the content of the topic discussed.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Itbi (inter vivos transfer tax), Immunity, Legal business, Landmarking, Fundamental right to the memory



INTRODUÇÃO

A busca por uma democracia autêntica deverá eliminar as situações de injustiça institucionalizada caracterizada pelos conflitos e desigualdades estruturais, gerando a necessidade do reconhecimento de direitos e uma garantia da própria liberdade do homem, através da integração gradativa dos direitos sociais ao núcleo dos direitos fundamentais. Neste contexto, o Estado passa a relacionar em sua ordem jurídico-constitucional os direitos fundamentais para a sobrevivência e a realização da pessoa humana em sociedade.

Portanto, a dignidade humana assume na Constituição brasileira o caráter de princípio fundamental, balizador das políticas públicas do Estado, uma vez que adentra no âmbito normativo, assumindo o caráter de norma jurídica com função primordial de embasar os demais princípios e normas constitucionais e infraconstitucionais.

Os interesses sociais exigem um meio ambiente equilibrado, tornando-se desafio fundamental para a realização do pleno desenvolvimento social e, conseqüentemente, a realização do modelo de Estado Social e Democrático de Direito, através da adoção de políticas públicas capazes de compatibilizar o interesse econômico frente a necessária proteção ambiental, elemento essencial de proteção do direito à vida.

O meio ambiente caracteriza-se por sua multidiversidade ao abranger bens jurídicos distintos e essenciais para a realização da dignidade humana. Assim, no âmbito dos interesses difusos surge a necessidade da tutela jurídica do meio ambiente cultural, uma vez que a partir do momento em que um bem é reconhecido como patrimônio histórico-cultural, através da existência de nexos vinculante com a identidade e a memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, o mesmo integra-se ao direito ambiental e, em razão disso, torna-se um bem jurídico difuso, impondo-se assim, a tutela sócio-jurídica ao mesmo.

Diante do contexto, vê-se que a memória é elemento essencial ao homem, permitindo que este se reconheça na sociedade, através de seus costumes e do meio social onde vive, conferindo ao indivíduo uma identidade própria, sendo ainda de suma importância para seu desenvolvimento e na aquisição e transmissão de novos conhecimentos

Assim sendo, é plenamente viável a utilização do tributo como instrumento estatal para a concretização dos direitos fundamentais sociais e conseqüentemente da melhoria da qualidade de vida humana, tornando-se necessário a implantação de um sistema tributário ambiental-cultural, através do qual o ITBI (Imposto sobre a transmissão *inter vivos*) possa ser utilizado como instrumento jurídico-econômico na política de proteção ao direito fundamental à

memória e concretização do direito à propriedade através da aplicabilidade da imunidade tributária objetiva ao respectivo imposto.

Estes aspectos tornaram-se os principais fatores que mobilizaram a realização deste artigo, haja vista a necessidade da construção sólida de um sistema tributário ambiental cultural, assentado em hipóteses de não incidência tributária capazes de fomentar os negócios jurídicos imobiliários sobre bens tombados.

Adota-se, para os fins de desenvolvimento do presente artigo, o método jurídico dedutivo, através da análise qualitativa consolidada pelo levantamento legislativo e bibliográfico, a fim de se obter fundamentos suficientes para a compreensão do alcance e conteúdo do tema em debate.

1. CONCEPÇÃO FORMAL E MATERIAL DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS SOCIAIS

Em sociedades marcadas por situações de injustiça institucionalizada, através de conflitos e desigualdades estruturais, a efetividade dos direitos fundamentais torna-se urgente na construção de democracias autênticas.

Por isso, a busca por uma efetiva realização da justiça social através da consagração dos direitos econômicos, sociais e culturais altera substancialmente, a partir do século XX, o paradigma de constitucionalização do Estado, onde o mesmo adota uma postura predominantemente ativa na tutela dos respectivos direitos e intervém na consolidação da igualdade material para todos os membros da sociedade, expressando os valores essenciais da sociedade. Nesse contexto, surge o Estado Social de Direito sob o fundamento de assegurar a realização da dignidade humana principalmente em relação aos direitos sociais, tais como a educação, saúde, moradia, trabalho, entre outros voltados para a proteção de um mínimo existencial, daí sua caracterização como direito fundamental.

Houve assim, um reconhecimento de direitos e uma garantia da própria liberdade do homem, através da integração gradativa dos direitos sociais ao núcleo dos direitos fundamentais, exigindo do Estado uma atuação efetiva na realização de atividades típicas de fomento da igualdade e promoção dos serviços necessários àqueles que encontram-se excluídos do acesso aos direitos fundamentais frente às políticas públicas instituídas. Visto por esse ângulo, a plenitude da realização dos direitos fundamentais exige que o Estado adote e implemente ações e políticas públicas para que o beneficiário desses direitos esteja em condições de recorrer a estes procedimentos de forma que o mínimo existencial possa ser usufruído por todos. Do ponto de vista formal, o Estado passa a relacionar em sua ordem



jurídico constitucional os direitos fundamentais para a sobrevivência e a realização da pessoa humana em sociedade. Portanto, a positivação jurídico-constitucional dos direitos sociais está inserida na categoria de direitos fundamentais.

No dizer de (SARLET, 2005, p. 37)

"...na medida em que constituem o conjunto de direitos e liberdades institucionalmente reconhecidos e garantidos pelo direito positivo de determinado Estado, tratando-se, portanto, de direitos delimitados espacial e temporalmente, cuja denominação se deve ao seu caráter básico e fundamentador do sistema jurídico do Estado de Direito".

Além de especificamente nomeados no texto constitucional, deve-se agregar-lhes critérios de maior proteção pelo legislador constituinte, conferindo-lhes procedimentos mais complexos para sua abolição e alteração. Nesse diapasão, classificam-se como direitos fundamentais na Constituição de 1988 todos aqueles denominados "Direitos e Garantias Fundamentais", relacionados no Título II, incluindo-se, portanto, os direitos sociais previstos no Capítulo II; aqueles estampados no art. 60, § 4º, IV, classificados como cláusulas pétreas, as quais apresentam limitações materiais na atuação do poder constituinte reformador, ou seja, não submetem-se à deliberação pelo processo de emendas tendentes à modificação e supressão das respectivas matérias; além de outros relacionados no texto constitucional.

Todavia, critérios exclusivamente formais apresentam-se insuficientes para a consolidação dos direitos fundamentais sociais, exigindo-se uma concepção material dos mesmos, informando o intérprete responsável pela aplicação da tutela jurisdicional a respeito de quais valores sociais foram utilizados pelo constituinte originário para a inclusão constitucional destes direitos.

Nesse prisma, o critério material dos direitos fundamentais sociais presentes na atualidade devem ser contextualizados em um processo dialético de construção de valores e posturas políticas e jurídico-constitucional de cada país, resultado dos valores e direitos básicos da sociedade eleitos pelo constituinte na construção da base jurídica fundamentada na dignidade humana. Com efeito, na elaboração do critério material dos direitos fundamentais sociais torna-se imprescindível a conexão com a dignidade da pessoa humana.

Portanto, a dignidade humana assume na Constituição brasileira o caráter de princípio fundamental, balizador das políticas públicas do Estado, uma vez que adentra no âmbito normativo, assumindo o caráter de norma jurídica com função primordial de embasar os demais princípios e normas constitucionais e infraconstitucionais.

Nesse sentido, o entendimento esposado por (FARIAS, 2000, p. 66)

"O princípio fundamental da dignidade da pessoa humana cumpre um relevante papel na arquitetura constitucional: ele constitui a fonte jurídico-positiva dos direitos fundamentais. Aquele princípio é o valor que dá unidade e coerência ao conjunto dos direitos fundamentais. Dessarte, o extenso rol de direitos e garantias fundamentais consagrados no Título II da Constituição Federal de 1988 traduz uma especificação e densificação do princípio fundamental da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III)".

Depreende-se que a fundamentalidade dos direitos sociais evolui em busca da proteção e consolidação da dignidade humana, tornando-se o critério essencial para a elaboração de um conceito material de direitos fundamentais sociais, uma vez que o homem é o valor-fonte do ordenamento jurídico e, conseqüentemente, merecedor de tutela no exercício dos valores fundamentais da liberdade e igualdade na luta pelos seus interesses.

1.1. Classificação Funcional dos Direitos Fundamentais Sociais

No que tange à consolidação dos direitos fundamentais sociais como condições mínimas para que o homem participe do processo social e alcance o bem-estar social de acordo com os padrões que prevalecem em determinada sociedade, exige-se uma abordagem jurídico constitucional progressiva, implicando em coexistência dos direitos conquistados ao longo do processo histórico. Logo, os direitos fundamentais sociais facultam aos cidadãos diferentes posições jurídicas em seu exercício perante o Estado.

Nessa abordagem, os direitos fundamentais dividem-se em quatro dimensões, sendo, os de primeira dimensão, os direitos civis e políticos, entendidos como direitos de liberdade, segurança, integridade física e moral da pessoa; os direitos de segunda dimensão, entendidos como os direitos econômicos, sociais e culturais referentes à existência de condições de vida e de acesso aos bens materiais e culturais adequados à dignidade humana acentuam o princípio da igualdade, incluem-se aqui, educação, saúde, moradia, trabalho, entre outros; os direitos de terceira dimensão, constituindo-se em interesses metaindividuais (difusos) que transcendem o indivíduo ou grupo de indivíduos, onde representam os direitos de solidariedade, traduzidos no valor fraternidade e, conseqüentemente na necessidade de amenização da divisão entre nações desenvolvidas e subdesenvolvidas; os direitos de quarta dimensão, embora não encontrem-se consolidados no texto constitucional, tal dimensão relaciona-se com a fragilização do direito à vida decorrente dos avanços em engenharia genética e biotecnologia,



uma vez que tem-se verificado efeitos cada vez mais traumáticos da pesquisa biológica, a qual permite manipulações do patrimônio genético dos indivíduos (PENTEADO FILHO, 2006, p.142).

Cumpra ainda observar, que os direitos fundamentais de segunda dimensão, dentre os quais situam-se os direitos sociais, enquadram-se na categoria de direito de defesa, correspondente a uma abstenção do Estado, referindo-se à capacidade dos titulares do direito exigirem do Estado que este não impossibilite o exercício de direitos sociais protegidos juridicamente, como por exemplo, o direito de greve (art. 9º CF), o direito de liberdade de associação sindical (art. 8º CF); ou de direito prestacional, correspondente a uma ação positiva do Estado. (OLSEN, 2012, p. 53-54).

Ao tratar dos direitos fundamentais sociais que impõem uma ação positiva do Estado, pode-se subdividi-los em dois grupos. De um lado, aqueles que demandam do Estado uma prestação concreta, denominando-se direitos sociais em sentido estrito, cuja efetividade severifica quando o Estado estabelece mecanismos a fim de prover ao titular do direito o bem jurídico tutelado pela norma constitucional. Nessa toada, (SARLET, 2005, p. 205)

"...de colocar à disposição os meios materiais e implementar as condições fáticas que possibilitem o efetivo exercício das liberdades fundamentais, os direitos fundamentais a prestações objetivam, em última análise, a garantia não apenas da liberdade autonomia (liberdade perante o Estado), mas também da liberdade por intermédio do Estado, partindo da premissa que o indivíduo, no que concerne à conquista e manutenção de sua liberdade, depende em muito de uma postura ativa dos poderes públicos".

Destaque-se, por outro lado, os direitos fundamentais positivos que exigem uma ação normativa, denominando-se direitos sociais em sentido amplo, exigindo do Estado a edição de regras infraconstitucionais de organização e procedimento que garantam a efetivação dos direitos fundamentais sociais.

Frequentemente os direitos fundamentais sociais positivos em sentido estrito e em sentido amplo são contemplados em uma única norma jurídica, capacitando seu titular na exigência de prestações dos bens jurídicos fundamentais ao mínimo existencial, bem como na prestação normativa e regulamentar no cumprimento do mandamento constitucional (OLSEN, 2012, p. 57).

1.2 Meio Ambiente Cultural e Direito Fundamental à Memória

A tutela do meio ambiente é desafio fundamental para o alcance do desenvolvimento social e, conseqüentemente, a realização do modelo de Estado Social e Democrático de Direito. Nesse sentido, a proteção ao meio ambiente emerge como o elemento essencial de proteção do direito à vida. De acordo com as disposições constitucionais, incumbe à sociedade e ao Estado o dever de defendê-lo e preservá-lo, visando a sadia qualidade de vida, tanto para as presentes como para as futuras gerações.

Com efeito, o bem ambiental apresenta um caráter específico próprio. Desponta como bem público de uso comum do povo, caracterizando-se como bem jurídico autônomo e *sui generis*, verdadeiro direito difuso fundamental no alcance do direito à vida¹. Nesse sentido, o entendimento de (STEIGLEDER 2011, p. 79).

"e esse parece ser o principal fundamento para a autonomia do meio ambiente, o que conduz para a autonomia jurídica do dano ambiental, que se caracterizará pela lesão ao bem jurídico imaterial, autônomo em relação aos bens corpóreos que o integram, estes sim suscetíveis a regimes de apropriação".

Cumpra observar que os direitos transindividuais, em conformidade com o artigo 81², Parágrafo Único do Código de Defesa do Consumidor, se divide em três categorias: direitos difusos, coletivos ou individuais homogêneos. Destacando-se os interesses difusos para o desenvolvimento do presente estudo, caracterizados principalmente por sua indivisibilidade e titularidade indeterminada a uma situação fática.

Nesse sentido, o entendimento de (MAZZILLI, 1994. p. 21), ao afirmar que são interesses difusos aqueles

"[...] de grupos menos determinados de pessoas, entre as quais inexistente vínculo jurídico ou fático muito preciso. Em sentido lato, os mais autênticos interesses difusos, como o meio ambiente, podem ser incluídos na categoria do interesse público".

1 A Convenção das Nações Unidas sobre Ambiente e Desenvolvimento de 1992, no seu art. 2º, prevê que "a natureza no seu todo exige respeito e que cada forma de vida é única e deve ser preservada independentemente do seu valor para a humanidade". Simultaneamente afirma, no art. 1º, que "os seres humanos estão no centro das preocupações com o desenvolvimento sustentável".

2 Parágrafo único. A defesa coletiva será exercida quando se tratar de: I - interesses ou direitos difusos, assim entendidos, para efeitos deste código, os transindividuais, de natureza indivisível, de que sejam titulares pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato; 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; III - interesses ou direitos individuais homogêneos, assim entendidos os decorrentes de origem comum.



O meio ambiente caracteriza-se por sua multidiversidade ao abranger bens jurídicos distintos e essenciais para a realização da dignidade humana. Assim, no âmbito dos interesses difusos surge a necessidade da tutela jurídica sobre a danosidade relacionada às lesões que repercutem sobre os bens jurídicos que compõem o meio ambiente difuso, uma vez que lesionam diretamente a coletividade e conseqüentemente um número indeterminável de titulares.

No âmbito dos interesses difusos surge o meio ambiente cultural, uma vez que a partir do momento em que um bem é reconhecido como patrimônio histórico-cultural, através da existência de nexos vinculante com a identidade e a memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, o mesmo integra-se ao direito ambiental e, em razão disso, torna-se um bem jurídico difuso, impondo-se assim, a tutela sócio-jurídica ao mesmo. Ademais, a natureza jurídica de bem difuso do patrimônio cultural ampara-se em uma base normativa constitucional.

Nesse sentido, o entendimento de (FIORILLO, 2008, p. 384)

"Ao estabelecer como dever do Poder Público, com a colaboração da comunidade, preservar o patrimônio cultural, a Constituição Federal ratifica a natureza jurídica de bem difuso, porquanto este pertence a todos. Um domínio preenchido pelos elementos de fruição (uso e gozo do bem objeto do direito) sem comprometimento de sua integridade, para que outros titulares, inclusive os de gerações vindouras, possam também exercer com plenitude o mesmo direito".

Depreende-se que o meio ambiente cultural deve constituir um valor a ser protegido juridicamente de forma autônoma em relação aos demais bens jurídicos, surgindo para o Estado o desafio de implementar uma política de “desenvolvimento sustentável”, conciliando desenvolvimento econômico e social, o que repercutirá diretamente como direito fundamental da pessoa humana e na qualidade de vida das pessoas, destacando-se como instrumentos constitucionais da tutela jurídica, os inventários, registros, vigilância, tombamento, desapropriação e outras formas de acautelamento e preservação (FIGUEIREDO, 2013, p. 273).

³ Art. 216. Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem:
I - as formas de expressão;
II - os modos de criar, fazer e viver;
III - as criações científicas, artísticas e tecnológicas;
IV - as obras, objetos, documentos, edificações e demais espaços destinados às manifestações artístico-culturais;
V - os conjuntos urbanos e sítios de valor histórico, paisagístico, artístico, arqueológico, paleontológico, ecológico e científico.

Com efeito, o bem ambiental cultural apresenta um caráter específico próprio. Desponta como bem público de uso comum do povo, caracterizando-se como bem jurídico autônomo e *sui generis*, verdadeiro direito difuso fundamental no alcance do direito à vida.

Sendo assim, a preservação do patrimônio histórico constitui algo de suma importância para o homem, posto que trata-se de meio ambiente cultural, cuja degradação afeta o seu direito à memória, caracterizada pela capacidade humana de armazenar fatos e experiências e retransmiti-los às novas gerações através de diferentes suportes empíricos, dentre eles os bens móveis e imóveis urbanos.

Diante do contexto, vê-se que a memória é elemento essencial ao homem, permitindo que este se reconheça na sociedade, através de seus costumes e do meio social onde vive, conferindo ao indivíduo uma identidade própria, sendo ainda de suma importância para seu desenvolvimento e na aquisição e transmissão de novos conhecimentos. Ademais, são por meio de experiências passadas que o homem se torna capaz de aprender com os erros, evitando-os no presente.

Considerando o conceito de “memória” é perceptível a sua imprescindibilidade para o alcance do princípio da dignidade da pessoa humana, consolidando-se como efetivo direito fundamental de acesso, conservação e transmissão de bens jurídicos materiais e imateriais do patrimônio cultural de determinada sociedade. Outrossim, o direito à memória apresenta as características básicas atribuídas a um direito fundamental, como a historicidade, pois seu conteúdo pode sofrer modificações de acordo com o tempo e o espaço; universalidade, tendo em vista que se refere a qualquer indivíduo; por ser um direito relacionado à dignidade, não pode ser alienado; e, por derradeiro, não se pode renunciar a este direito (DANTAS, 2010, p. 67).

No âmbito das dimensões dos direitos fundamentais, destaca-se o direito à memória, o qual se enquadra como um direito de terceira dimensão, destinado à proteção dos interesses difusos e coletivos. No entanto, o direito à memória contempla também aspectos individuais fundamentais que merecem resguardo, sobretudo os direitos de personalidade, relacionados aos direitos à honra, à imagem e à intimidade.

⁴MEC. *Parâmetros Curriculares Nacionais – Ensino Médio: ciências humanas e suas tecnologias*. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/seb/arquivos/pdf/cienciah.pdf>> Acesso em: 13 maio 2015. exclusão e discriminação é uma abordagem necessária a ser realizada com os educandos, situando-os nos “lugares de memória” construídos pela sociedade e pelos poderes constituídos, que estabelecem o que deve ser preservado e lembrado e o que deve ser silenciado e “esquecido”.



No tocante à dimensão transindividual, o direito fundamental à memória do patrimônio cultural não mais se restringe ao valor excepcional do bem, ao valor documental cotidiano, mas inclui todas as atividades humanas portadoras de referência à identidade e à ação dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira (MILARÉ, 2009, p. 273-274).

O Ministério da Educação e Cultura (MEC), reconheceu a importância desse direito, como demonstrado nos Parâmetros Curriculares Nacionais⁴

"O direito à memória faz parte da cidadania cultural e revela a necessidade de debates sobre o conceito de preservação das obras humanas. A constituição do Patrimônio Cultural e sua importância para a formação de uma memória social e nacional sem exclusões e discriminações é uma abordagem necessária a ser realizada com os educandos, situando-os nos "lugares de memória" construídos pela sociedade e pelos poderes constituídos, que estabelecem o que deve ser preservado e lembrado e o que deve ser silenciado e "esquecido".

Em síntese, pode-se concluir que a memória – enquanto evocação do passado – apresenta dúplici dimensão, de um lado a individual, na medida em que cada indivíduo tem suas vivências, experiências e recordações íntimas e pessoais. Assim sendo, inicialmente, deve se partir de uma análise do direito à integridade e veracidade do passado, possibilitando ao homem o direito ao conhecimento sobre suas origens e sua biografia, tendo em vista que, ocultar do indivíduo informações sobre o seu passado, acarreta grave danosidade à sua identidade. Por outro lado, uma dimensão coletiva, haja vista que o compartilhamento da historicidade e cultura de um povo pertence a toda sociedade.

Portanto, deve-se assegurar ao indivíduo, e à coletividade, que o seu passado cultural seja preservado pela autenticidade do espaço urbano e pluralidade de riquezas culturais de valor histórico, artístico, cultural, paisagístico e arqueológico.

1.3 Sistema Principiológico na Tutela do Direito Fundamental à Memória do Patrimônio Cultural

Assim sendo, exige-se a implementação de uma política pública de forma a garantir a aplicabilidade dos instrumentos de preservação do direito fundamental à memória, os quais deverão pautar-se pelos princípios da dignidade da pessoa humana, da autodeterminação dos povos, da função social e da multidiversidade, os quais viabilizam uma tutela jurídica eficiente ao patrimônio cultural, em que pese não serem os únicos existentes.

Cumprir observar que, para aplicabilidade justa do Direito, são imprescindíveis o conhecimento e a compreensão de seu sistema principiológico, em decorrência da função interpretativa que apresentam, cumprindo o papel de orientarem as soluções jurídicas a serem

aplicadas em situações concretas submetidas à apreciação do intérprete. De acordo com (MACHADO OLIVEIRA 2006, p.97 -98)

"os princípios jurídicos com essa função demonstram sua utilidade para dissolver dúvidas interpretativas com o esclarecimento do sentido de determinada disposição legal. Por outro lado, possuem os princípios jurídicos uma singularidade: eles precisam ser também interpretados para que possam ser aplicados".

Em síntese, pode-se concluir que o princípio constitui-se em norma fundamental extraída implícita ou explicitamente da Constituição Federal, imprescindível na orientação e a construção de uma política preservacionista do direito fundamental à memória do patrimônio cultural.

O princípio da dignidade da pessoa humana apresenta algumas objeções no âmbito conceitual, posto que compreende várias definições e significados, porém, em suma, a dignidade da pessoa humana é inerente de sua própria condição, trata-se portanto, de um atributo provindo do ser humano.

Dignidade da pessoa humana refere-se a "cláusula geral destinada à proteção da pessoa e definidora de um direito da personalidade de conteúdo aberto" (SERRANO JÚNIOR, 2012, p. 46-47).

Logo, uma das dimensões da dignidade humana é a memória, cuja tutela deve ser resguardada por todos os ramos do direito e observada a interdependência entre memória com outros bens jurídicos essenciais à dignidade da pessoa humana quais sejam: a vida, a saúde, a integridade física e moral, a intimidade, a liberdade, "de forma que o indivíduo possa encontrar condições concretas para exercer suas liberdades, sua cidadania, sua dignidade, enfim os pressupostos indispensáveis para desenvolver plenamente as potencialidades de sua personalidade" (SERRANO JÚNIOR, 2012, p. 143).

Por esse prisma, compreende-se que o direito fundamental à memória apresenta-se intrinsecamente ligado ao princípio constitucional da dignidade da pessoa humana, na medida em que a preservação do patrimônio cultural constitui elemento essencial para o desenvolvimento integral das relações sociais do indivíduo e do bem-estar do homem.

Igualmente, aplica-se ao direito fundamental à memória o princípio da autodeterminação dos povos, considerando que "autodeterminação", em síntese, é a capacidade em gerir seu próprio destino, sem sofrer interferências externas, ou seja, proporcionam ao Estado o direito de dirigir de forma autônoma sua vida política, econômica e cultural, formando sua própria identidade social.



Dessa forma, é imperioso ressaltar a importância do direito à memória face ao princípio da autodeterminação dos povos, haja vista que o mesmo assegura a identidade de um povo, reconhecendo e valorizando suas histórias, crenças e culturas, de modo a fortalecer a autonomia de cada grupo social.

Em harmonia ao princípio da autodeterminação dos povos, tem-se o princípio da não-discriminação, através do qual é vedado o tratamento desigual. Pretende-se com isso, respeitar as diferenças e eliminar qualquer forma de discriminação, especialmente em se tratando de um país miscigenado, como é o caso do Brasil; a memória coletiva, torna-se fundamental no processo de preservação de suas bases culturais, justificando, a defesa ao direito à memória, posto que este valoriza a unidade.

Ao lado dos princípios acima citados, encontra-se também o princípio do desenvolvimento sustentável, ao qual, (DANTAS, 2010, p. 78), ensina que

"Em relação ao princípio do desenvolvimento sustentável, o direito fundamental à memória permite duas realizações: uma, impõe a preservação dos bens culturais para as futuras gerações, mediante o seu uso racional; e também funda a ideia de desenvolvimento, que ligado à noção de aperfeiçoar, pressupõe a persistência e a continuidade das instituições".

Insta salientar que a democracia preocupa-se em resguardar os direitos fundamentais, e uma de suas principais funções seria exatamente a possibilidade dos cidadãos estruturarem e participarem plenamente nas decisões políticas, econômicas e culturais da sociedades. Em virtude disso, verifica-se a dependência do direito fundamental à memória em relação ao princípio democrático, vez que os cidadãos corroboram diretamente na promoção do patrimônio cultural brasileiro (art. 216 § 1º da CF).

Merece destaque ainda, na realização plena do direito fundamental à memória o princípio da função social, de grande valia na proteção dos bens de cunho cultural que condicionam o exercício do direito de propriedade ao bem-estar social (DI PIETRO, 2014. p.131).

No ordenamento jurídico brasileiro, propriedade é um direito fundamental resguardado pela Constituição Federal, porém a própria Carta Magna prevê que a propriedade deverá condicionar-se à realização da função social.

Por essa razão, é criado o instituto do tombamento, como forma de restrição à propriedade, com o intuito de preservar a memória nacional. O que significa dizer que são

tutelados pelo Poder Público os bens que possuam algum valor histórico, cultural ou artístico, garantindo às gerações futuras o acesso ao acervo histórico de seu Estado. Portanto, é perfeitamente possível perceber o quão importante é para o direito fundamental à memória o princípio da função social.

Além dos princípios constitucionais gerais que se aplicam ao direito fundamental à memória, este direito orienta-se também pelos princípios específicos e complementares na tutela do direito fundamental à memória.

A começar pelo princípio da multidiversidade, que preconiza a necessidade em preservar a heterogeneidade. Muito embora a globalização contemple a homogeneização da sociedade, é a cultura que mantém viva a identidade de seus povos, que se distinguem por meio de seus costumes, crenças e tradições. Neste caso, a memória se destina a preservar a autodeterminação dos povos, respeitando o modo de vida e os valores de cada grupo social (DANTAS, 2010, p. 81).

A declaração universal sobre diversidade cultural⁶ de 2002, proclamou diversos princípios que defendem a multidiversidade, dentre os quais merece destaque o art. 2º

"Em nossas sociedades cada vez mais diversificadas, torna-se indispensável garantir uma interação harmoniosa entre pessoas e grupos com identidades culturais a um só tempo plurais, variadas e dinâmicas, assim como sua vontade de conviver. As políticas que favoreçam a inclusão e a participação de todos os cidadãos garantem a coesão social, a vitalidade da sociedade civil e a paz. Definido desta maneira, o pluralismo cultural constitui a resposta política à realidade da diversidade cultural. Inseparável de um contexto democrático, o pluralismo cultural é propício aos intercâmbios culturais e ao desenvolvimento das capacidades criadoras que alimentam a vida pública".

Ainda com relação a este princípio, é mister destacar a sua importância não somente no que concerne a preservação da identidade cultural, mas também, assegurando que os diferentes bens culturais sejam igualmente valorizados, independente da época em que foram consagrados, respeitando-se assim, a diversidade cultural. O que de certa forma, implica em reconhecer o princípio da igualdade neste caso, pois pretende eliminar qualquer possibilidade em se atribuir valores distintos aos bens culturais, imputando-lhes igual relevância.

Não obstante, é imperioso ressaltar que nem tudo que se cria pode ser protegido, por essa razão, são elaborados critérios de seleção, para eleger os bens que merecem ser preservados e os que simplesmente cairão no esquecimento, configurando o princípio da seletividade (DANTAS, 2010, p. 81).

⁶ UNESCO. *Declaração Universal sobre a diversidade cultural*. Disponível em: <http://unesdoc.unesco.org/images/0012/001271/127160por.pdf>
Acesso em: 22 jan de 2015.



Ademais, verifica-se ainda os denominados princípios complementares que contribuem com o direito à memória, como o princípio da prevenção, que visa evitar danos ao patrimônio cultural; o princípio da precaução, que adota meios capazes de evitar tais danos; o princípio da conservação *in situ*, que defende a preservação do bem no local da ocorrência, obstando que seja descontextualizado; e, por fim, o princípio do uso compatível, em que prevê o uso contínuo do bem cultural, com o intuito de mantê-lo vivo (DANTAS, 2010, p. 85).

1.4 Tombamento e Direito Fundamental à Memória

No ordenamento jurídico brasileiro a propriedade é um direito fundamental resguardado pela ordem constitucional através do artigo 5º *caput*, e inciso XXII, porém o inciso XXIII do referido artigo condiciona a propriedade ao atendimento da função social, o mesmo está previsto em seu artigo 170, incisos II e III. Assegurando-se ao proprietário, os poderes inerentes à propriedade, desde que o exercício de seus direitos atenda aos anseios sociais.

Deste modo, verifica-se que a função social da propriedade é o primeiro fundamento constitucional de intervenção do Estado na propriedade privada. A respeito dessa condição, (DI PIETRO, 2014. p. 135) assevera que: “[...] a propriedade tem uma função social de modo que ou o seu proprietário a explora e a mantém dando-lhe utilidade, concorrendo para o bem comum, ou ela não se justifica”.

À vista disso o proprietário do imóvel deve envidar esforços na adequação de sua propriedade à realização dos direitos fundamentais, restringindo assim seus interesses privados, a fim de assegurar e preservar o interesse público da memória para as futuras gerações.

Outro aspecto a ser enfrentado como elemento legitimador da intervenção do Estado na propriedade privada é a plena realização do interesse público, o qual configura o bem-estar social ou o bem comum, representando o interesse da maioria, possuindo um caráter majoritário. Com efeito, o titular do interesse público é a própria sociedade, representando os anseios sociais.

Partindo dessa premissa, (CARVALHO FILHO, 2014, p.114) sustenta que

“[...] toda vez que colide um interesse público com um interesse privado, é aquele que tem que prevalecer. É a supremacia do interesse público sobre o privado, como princípio, que retrata um dos fundamentos da intervenção estatal na propriedade”.

Por conseguinte, o tombamento apresenta-se como uma das formas de intervenção restritiva na propriedade privada, onde o Estado limita o uso da propriedade sem, contudo, suprimi-la de seu proprietário, o qual deverá subordinar-se às determinações impostas pelo Poder Público, conservando a propriedade em sua esfera jurídica.

Cumpra observar que o tombamento trata-se de um procedimento administrativo, através do qual o Poder Público declara ou reconhece o valor histórico, artístico, paisagístico, arqueológico, bibliográfico, cultural ou científico de bens que, por isso, passam a ser preservados a fim de resguardar bens dotados desses valores, determinando que estes bens sejam inscritos no Livro do Tombo (SOUZA FILHO, 2006, p. 131). Após a concretização deste ato, é que o bem alcança efetivamente a qualidade de patrimônio cultural.

2. Estado e Tributação

Em decorrência da necessidade de associar-se, o homem criou uma entidade artificial resultante da vontade coletiva, a qual pudesse converger as forças sociais e estabelecer normas de convivência legítimas. Com efeito, em busca da efetividade desta missão, o Estado contemporâneo constitui-se em um aparelhamento administrativo essencialmente políticojurídico destinado a assegurar os fins estabelecidos no ordenamento constitucional. Portanto, apresenta-se como instrumento de realização das metas, projetos e políticas públicas assumidas perante a sociedade. Assim sendo, o poder constituinte orientou, através do *Preâmbulo* da Constituição de 1988, quais os objetivos do Estado deverão ser alcançados nas relações sociais estabelecidas.

Vê-se que o grande objetivo da Administração Pública é satisfazer as necessidades públicas com eficiência, de acordo com as determinações constitucionais e metas legais instituídas e, para tanto, deverá dispor de recursos necessários para satisfazer os interesses coletivos. Surge a partir daí a necessidade da Administração Pública desenvolver atividade financeira para obter, gerir e aplicar recursos. No dizer de (FERNANDES DE OLIVEIRA, 2008, p. 65)

"a atividade financeira é precedida pela definição das necessidades públicas. Conhecendo-as, passam a existir três momentos distintos: a) o da obtenção de recursos; b) o de sua gestão (intermediado pelo orçamento: aplicação, exploração dos bens do Estado etc) e c) o do gasto, com o qual se cumpre a previsão orçamentária e se satisfazem as necessidades previstas".

Identificados constitucionalmente os interesses básicos ou atividades-fim que a Administração Pública deve assegurar, torna-se necessário estruturar-se preliminarmente, em busca de uma efetiva atividade-meio de arrecadação de recursos. Pode-se afirmar portanto, tão importante quanto a realização eficiente das necessidades e interesses públicos, visto que a razão de ser da Administração Pública é tutelar pela sobrevivência da sociedade, também o será o



conjunto de atividades da mesma para a obtenção de receitas e realização de despesas no cumprimento das atividades-fim.

O tributo constitui-se na principal fonte da receita pública e conseqüentemente deverá incidir sobre os negócios jurídicos imobiliários sobre bens imóveis, legitimando e fortalecendo a política pública arrecadatória. Divide-se, de acordo com art. 145 da Constituição Federal, em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, as quais subdividem-se em contribuições das categorias profissionais ou econômicas, de intervenção no domínio econômico e contribuições sociais.

2.1 Incidência Econômica dos Impostos nos Negócios Jurídicos sobre o Patrimônio Imobiliário

Cumprido esclarecer, inicialmente, que a materialidade da hipótese de incidência dos impostos vem determinada pela Constituição, em seus artigos 153, 155 e 156, ocasião em que se verifica que o dever de pagar o respectivo tributo incide sobre manifestação de riqueza do sujeito passivo. Explica (BRITO MACHADO, 2007, p. 319)

"em se tratando de *imposto*, a situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária não se vincula a nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. Assim, quando o Estado cobra *imposto de renda*, por exemplo, toma em consideração, exclusivamente, o fato de alguém auferir renda. Não importa que o Estado tenha ou não prestado algum serviço, executado alguma obra, ou desenvolvido alguma atividade relacionada com aquele de quem vai cobrar imposto".

Os impostos constituem-se no instrumento adequado, dentro do regime democrático, de promover a realização do interesse público, uma vez que sua natureza jurídica não lhe impõe contraprestação estatal. Assim, "a função do imposto é muito mais ampla, é social, confunde-se com a própria existência do Estado, como um todo, a serviço do bem comum" (MACHADO DE OLIVEIRA, 2007, p. 184).

Nesse prisma, os efeitos econômicos decorrentes da complexa dinâmica do fenômeno tributário são resultado do diálogo estabelecido entre os subsistemas da Política, do Direito e da Economia. Ressalte-se assim, que a existência de uma relação jurídica de incidência tributária constrói-se sobre um ato ou fato jurídico com efeitos no sistema econômico. Destarte, a obrigação tributária é o "fato jurídico de conteúdo econômico ou mesmo fato econômico de relevância jurídica" (CARVALHO, 2007, p. 270), haja vista que nesta seara não há fatos jurídicos puros ou fatos econômicos puros, mas sim uma união indissociável que se projeta sobre a interpretação jurídico-econômica da norma impositiva.

O pressuposto da incidência tributária exige prévia manifestação de riqueza, a qual se dá por meio das três hipóteses de incidência sob o ponto de vista econômico do fato gerador da obrigação tributária, cuja previsão em nosso sistema jurídico-tributário verifica-se através da obtenção de *renda*, a aquisição de posse, propriedade ou *transmissão do patrimônio* e o *consumo* de bens ou serviços.

A partir da Emenda Constitucional nº 18/65, a discriminação das receitas tributárias derivadas no Brasil estrutura-se na divisão dos impostos de base econômica de idênticas naturezas. Surge então, a classificação expressa no Código Tributário Nacional, a qual distribui os impostos segundo o campo econômico sobre que assentam: *comércio exterior* (II e IE), *patrimônio e renda* (IPTU, ITBI, IPVA, ITD, ITR, IGF e IR), *produção e circulação* (IPI, ICMS, ISS, IOF) (DOMINGUES OLIVEIRA, 2007, p. 187).

As relações jurídicas fundamentadas na propriedade constituem hipóteses de incidência tributária. Assim, (BECKER, 2007, p. 455)

"É interessante notar que o imposto de propriedade é *gênero* jurídico que abrange duas *espécies* jurídicas: imposto de propriedade *imóvel* e imposto de propriedade *móvel*. O fato do objeto do direito real de propriedade consistir em bem imóvel ou móvel é elemento *adjetivo* (conferidor de espécie jurídica) na composição da hipótese de incidência, pois, em ambos os casos, o *núcleo* (base de cálculo) continua o mesmo: estado de fato jurídico consistente na existência de direito real (sobre imóvel ou móvel). O núcleo (base de cálculo) da hipótese de incidência é que determina o gênero jurídico do tributo".

No que tange à repercussão na esfera econômica do sujeito passivo da obrigação tributária, o *imposto direto* ocorre quando aquele que paga ao Fisco é quem o suporta definitivamente, denomina-se contribuinte legal. Neste caso, o contribuinte legal é aquele que participou diretamente da ocorrência do fato gerador, ou seja, não tem condições de repassar a carga tributária a outro que não tenha participado da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, é o caso, por exemplo, dos impostos instituídos para incidir sobre a transferência do patrimônio imobiliário, cujas relações jurídicas submetem-se à incidência do ITBI, objeto de estudo do presente artigo.

⁷ "Art. 3º CTN – Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".
⁸ Art. 156, II Constituição Federal



3 ITBI e Tributação sobre Negócios Jurídicos Imobiliários

A relação jurídica tributário-patrimonial representa um instrumento da legalidade tributária⁷, por conseguinte, as relações obrigacionais sobre negócios jurídicos que envolvem a transferência da propriedade de bens imóveis a título oneroso sujeitam-se à incidência do *ITBI* - Imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisições.

Após a promulgação da Constituição Federal em outubro de 1988, houve a bipartição de competência referente a fatos ou negócios jurídicos realizados sobre bens imóveis. Assim, a transmissão, quando decorrente de evento *causa mortis* ou *não oneroso* entre pessoas, de bens móveis ou imóveis, ficou na competência dos Estados e do Distrito Federal; por outro lado, a transmissão *inter vivos* e de caráter *oneroso* de bens imóveis, passou a ser de competência dos Municípios.

As relações jurídicas de natureza patrimonial compreendem as relações de natureza obrigacional, as quais são constituídas a partir de um vínculo jurídico entre duas partes cujo conteúdo consiste no direito de exigir, do credor, e no dever jurídico de satisfação do objeto da obrigação, em dar, fazer e não fazer, pelo devedor.

Destaque-se que a relação jurídico-tributária somente se instala quando todos os elementos da hipótese tributária contida na norma concretizam-se no fato jurídico tributário.

Impõe-se, então, examinar os elementos da obrigação tributária referente ao ITBI. Os elementos presentes na obrigação tributária são o *material*, o *espacial*, o *temporal*, o *peçoal* e o *quantitativo*.

O *critério material*, enquanto componente lógico nuclear da hipótese tributária, refere-se a um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas, sob determinadas condições espaciais e temporais. Será representado, obrigatoriamente, por um verbo e seu complemento (por exemplo, vender mercadoria, auferir renda, ser proprietário de bem imóvel) (CARVALHO, 2007, p. 285 - 289). Trata-se da materialização da hipótese de incidência, é a ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. Nesse passo, verifica-se a ocorrência do *fato gerador* da obrigação tributária. Merece referência os ensinamentos de (SABBAG, 2009, p. 614)

"É importante enaltecer que da perfeita adaptação do fato ao modelo ou paradigma legal despostrará o *fenômeno da subsunção*. A partir dela, nascerá o liame jurídico obrigacional, que dará lastro à relação intersubjetiva tributária. Ademais, o fato gerador é momento de significativa magnitude na *Linha do Tempo*, uma vez que define a natureza jurídica do tributo".

Assim, o *critério material* do imposto em foco consiste em transmitir, inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, bens imóveis, direitos reais sobre eles relativos, exceto os de garantia ou, ainda, a cessão de direitos a sua aquisição.

O *critério espacial* apresenta as circunstâncias de lugar imprescindíveis ao delineamento do fato jurídico tributário implícita ou explicitamente postas. Pode mencionar um local específico, ou áreas determinadas para fins de ocorrência do fato jurídico, ou ainda ser bastante genérico, no sentido de que qualquer fato que ocorra no território da pessoa política tributante será apto a ensejar efeitos jurídico-tributários (CARVALHO, 2007, p. 289 - 292). Trata-se de critério fundamental para a efetiva arrecadação do tributo instituído. Ocorrerá no Município onde se situa o imóvel ou do Distrito Federal.

Enquadram-se como *critério temporal* da obrigação tributária a situação cronológica contida na regra, e que nos oferecem elementos para saber, com precisão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que vincula os sujeitos da relação jurídica, no dever de cumprir com o objeto da obrigação, o tributo. Quanto ao *critério temporal*, este se dá no momento da transmissão do bem imóvel ou direito a ele relativo, consumada no respectivo registro em cartório. Acrescenta (AMARO, 2007, p. 267)

"O fato ocorre no tempo. O referido aspecto é relevante para efeito, e, primeiro lugar, de identificação da lei aplicável: se o fato ocorreu antes do início da vigência da lei, ele não se qualifica sequer como gerador; se já o era à vista da lei anterior (sob cuja vigência ocorreu), ele estará submetido, em regra, às disposições daquela lei, e não às da nova; se o fato ocorreu no período de vigência de uma isenção, ele é um fato isento, e não um fato gerador de obrigação".

No que tange ao *critério pessoal* ou elemento subjetivo, o mesmo reflete os sujeitos da obrigação tributária definidos na hipótese de incidência, desdobrando-se no sujeito ativo e no sujeito passivo. O *sujeito ativo*, como já descrito acima, é ente público titular da competência para lançar e cobrar o tributo ou a pessoa legitimada para exigir o cumprimento do dever de caráter pecuniário ou acessório, é o credor da obrigação tributária; no caso do ITBI, será o Município e o Distrito Federal onde o imóvel encontra-se registrado. O *sujeito passivo* é o devedor dessa obrigação, identificado em função do critério material. Acerca do sujeito passivo, o art. 42 do CTN estabelece que "contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei", vale dizer, ao transmitente ou adquirente do imóvel objeto do



negócio jurídico. Todavia, caberá à lei municipal ou distrital eleger sobre qual das partes do respectivo negócio jurídico recairá o ônus da obrigação tributária principal.

Em regra, são as leis municipais que definem ao adquirente do bem ou do direito transmitido a qualidade de contribuinte.

Por fim, pode-se definir o *critério quantitativo* como o conjunto de informações da norma tributária, obtido a partir da fórmula que conjuga base de cálculo e alíquota, permitindo-se apurar o *quantum* exato da obrigação tributária. O sujeito ativo aplica uma fração ou parte (alíquota) sobre uma certa dimensão do aspecto material (base de cálculo), apurando-se o valor do tributo a ser pago. Geralmente se apresenta sob a forma de percentual aplicada sobre o valor venal do bem imóvel.

É incontroverso, portanto, que as Fazendas Públicas municipais e distrital, somente poderão instituir ou majorar tributos relacionados ao ITBI através de lei. Na mesma linha, na esfera tributária impera o *princípio da estrita legalidade*, um dos princípios basilares da tributação no ordenamento jurídico brasileiro, o qual estabelece que todos os critérios da obrigação tributária deverão ser definidos por lei ordinária, fonte de produção, por excelência, da norma tributária. Desse modo, a instituição, mediante lei material, implica descrever a hipótese de incidência, os elementos pessoais e quantitativos do tributo.

3.1 Imunidade do ITBI sobre Negócios Jurídicos em Bens Imóveis Tombados e Direito Fundamental à Memória do Patrimônio Cultural e do Direito à Propriedade

O tombamento restringe os interesses privados sobre o direito de propriedade a fim de assegurar e preservar o interesse público da memória para as futuras gerações, uma vez que gera efeitos obrigacionais de natureza positiva de fazer e negativa de não fazer ao proprietário do imóvel. Quanto às positivas, as restrições vinculam-se ao interesse público, visto que cabe ao proprietário realizar as obras necessárias à conservação da coisa, evitando-se sua deterioração. Destaque-se que se o proprietário responsável pela conservação não possua condições financeiras em realizar a conservação deverá comunicar o órgão responsável⁹. As restrições decorrentes das obrigações de natureza negativa impedem que os imóveis tombados sejam destruídos, demolidos e reformados sem prévia autorização do órgão competente, consoante as limitações legais instituídas pelo Poder Público¹⁰.

⁹ Art. 19 Decreto-lei nº 25/37.

¹⁰ Art. 17 Decreto-lei nº 25/37.

Em que pese o tombamento de um bem imóvel não retirar do proprietário o direito de usar, gozar e dispor do bem particular desde que obedecido o direito de preferência do Poder Público, entretanto impõe o ônus de imutabilidade, restringindo a plenitude no uso e gozo do imóvel, uma vez que encontra-se sacrificado o direito de reedificar nos limites de coeficiente básico estabelecidos legalmente, gerando assim a diminuição da expressão econômica dos negócios jurídicos do respectivo imóvel.

Em nosso sistema jurídico, não se verifica uma hierarquia entre os direitos fundamentais, porquanto na ocorrência de colisão entre direitos fundamentais, deverá ser realizado um juízo de valoração, analisando o caso concreto a situação mais benéfica e de maior relevância a ser tutelada (CADAMURO; VINHA JÚNIOR, 2014, p. 470).

Partindo-se desse cenário, o direito à propriedade, considerado um direito de primeira dimensão, outrora absoluto, perpétuo e inatingível, com o decorrer do tempo e o surgimento de novos direitos, condicionou-se aos atendimentos dos anseios sociais. Deste modo, a propriedade torna-se relativizada perante demais direitos fundamentais sociais, em razão da supremacia do interesse público e em cumprimento à função social da propriedade.

Portanto, há uma colisão de direitos fundamentais, em que uma mesma situação fática prevê a incidência de dois direitos socialmente relevantes: de um lado, o direito à propriedade, de outro, o direito à memória que consiste na preservação do patrimônio cultural, com o propósito de resguardar os valores e a identidade cultural de um povo.

Tome-se aqui, a menção feita por (BARCELLOS, 2003, p. 57) sobre a colisão de direitos fundamentais

"O propósito da ponderação é solucionar esses conflitos normativos da maneira menos traumática para o sistema como um todo, de modo que as normas em oposição continuem a conviver, sem a negação de qualquer delas, ainda que em determinado caso concreto elas possam ser aplicadas em intensidades diferentes".

Partindo dessa premissa, ao analisar o caso concreto, fica evidente que o direito à memória se sobrepõe ao direito à propriedade, tendo em vista que, com o advento da Constituição Federal de 1988, a propriedade, embora prevista como um direito fundamental, deve atender à sua função social; ademais, tem-se que o interesse público se sobrepõe ao interesse particular.

Sobre o assunto, é imprescindível a reformulação da perspectiva lógico-estrutural funcional das relações tributário-patrimonial, adotando-se em nosso sistema jurídico normas tributárias de conteúdo arrecadatório, bem como normas de incentivo, conferindo-se às relações jurídicas um caráter premial. "Na verdade, o que se objetiva é levar em conta o Direito como um todo, em seus prismas *estrutural* e *funcional*, com ênfase na *função promocional do Direito*"



(SEBASTIÃO, Simone Martins *apud* Norberto Bobbio, 2011, p. 127). Com efeito, a instituição de novos tributos, especialmente os impostos, deverá conjugar dupla finalidade, de um lado, visa a arrecadação de recursos para a manutenção do Estado, de outro, promover medidas para a realização dos direitos fundamentais.

O Estado, na implantação de políticas públicas de preservação à memória do patrimônio cultural, poderá utilizar-se de mecanismos de natureza econômica, onde o tributo desponta como relevante instrumento econômico de proteção ambiental, sobretudo em uma política sobre os negócios jurídicos imobiliários, uma vez que "magnetiza em si a indispensável e efetiva *solidariedade* na utilização, conservação e restauração do bem ambiental, compatibilizando solidariedade coletiva e interesse geral" (SEBASTIÃO, 2011, p. 227).

Como incentivo, o Poder Público tem concedido ao proprietário de imóvel tombado a isenção¹¹ do Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU, em face do artigo 47 do Estatuto da Cidade, ao dispor que: “Os tributos sobre imóveis urbanos, assim como as tarifas relativas a serviços públicos urbanos, serão diferenciados em função do interesse social¹²”.

Outro importante benefício concedido ao proprietário de imóvel tombado é a dedução do Imposto de Renda, dos valores decorrentes de obras executadas com a finalidade de conservar, preservar ou restaurar o imóvel tombado¹³.

Neste âmbito, a declaração universal sobre a diversidade cultural¹⁴ de 2002, dispõe em seu artigo 11 que

“As forças do mercado, por si sós, não podem garantir a preservação e promoção da diversidade cultural, condição de um desenvolvimento humano sustentável. Desse ponto de vista, convém fortalecer a função primordial das políticas públicas, em parceria com o setor privado e a sociedade civil”.

¹¹ O Estado de São Paulo ao promulgar a Lei Municipal de Incentivo à Cultura ratificou a isenção parcial para os seguintes impostos: IPTU e ISS.

¹² Lei nº 10.257, de 10/07/2001 (Estatuto da Cidade).

¹³ Lei nº 7.505, de 2/7/1986 (Lei Sarney) e Lei nº 8.313, de 23/12/1991 (Lei Rouanet), dispõem sobre benefícios fiscais concedidos a operações de caráter cultural ou artístico..

¹⁴ UNESCO. *Declaração Universal sobre a diversidade cultural*. Disponível em: <http://unesdoc.unesco.org/images/0012/001271/127160por.pdf>> Acesso em: 18 mai. 2015

Relembre-se que as receitas obtidas pela arrecadação de tributos constituem patrimônio público, portanto as desonerações tributárias acima mencionadas excluem (isenção) ou diminuem (redução da base de cálculo e alíquota) o crédito tributário. Como consequência, para a concessão das respectivas desonerações, exige-se, em cumprimento ao princípio da legalidade tributária, elaboração de lei específica¹⁵. O motivo de tal exigência "é evitar a prática, infelizmente tão comum no parlamento, de esconder benefícios fiscais dentro de leis que tratam de matéria totalmente diversa da tributária" (ALEXANDRE, 2013, p. 140).

A isenção exclui o crédito tributário, impedindo a formação da receita pública, através da dispensa legal do pagamento do tributo devido, ou seja, a hipótese de incidência continua a materializar-se através do fato gerador, constituindo assim, a respectiva obrigação tributária, excluindo-se apenas a constituição do crédito tributário, pela não ocorrência do lançamento tributário.

Nesse sentido, importante premissa é firmada por (TORRES, 2012, p. 75), onde

"...benefícios fiscais podem assumir diferentes modalidades, todavia, sempre correspondem a uma *vantagem excepcional*; são exceções à regra de tributação e exercem papel extrafiscal; são despesas fiscais que implicam *renúncia à arrecadação* para intervenção no domínio econômico e visam concretizar objetivos públicos".

Todavia, a isenção configura renúncia de receita pública, inibindo o Poder Executivo na adoção desta política pública, uma vez que a concessão do incentivo de natureza tributária deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois anos seguintes. Ademais, a concessão de isenção deve ser enfrentada no âmbito do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a qual exige do ente federal concedente a implantação de uma política compensatória, de forma a manter o atingimento das metas traçadas na Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e que serão executadas na Lei Orçamentária Anual (LOA), exigindo do renunciante esclarecimentos de onde obterá novos recursos para o cumprimento das metas, irrelevante que seja concedida em caráter pessoal, tendo em vista o sujeito passivo da obrigação tributária, ou ainda, em caráter real, concedida em relação a determinados bens ou serviços.

¹⁵ CF - Art. 150 § 6º - Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g".



Sem qualquer dúvida, a isenção seria efetivo instrumento de realização do direito fundamental à memória. Todavia, em decorrência das exigências legais e administrativas, percebe-se o desinteresse do gestor público em estimular uma política pública tributária que vise proteger o direito fundamental à memória em decorrência dos negócios jurídicos imobiliários sobre bens tombados. Conseqüentemente, o simples ato de inventariar imóveis que representem interesse público de valor histórico, artístico, cultural conduz os proprietários dos imóveis a adotarem medidas contrárias à conservação do respectivo patrimônio, como exemplo, a demolição ou descaracterização do bem.

Deste modo, torna-se ainda mais evidente a necessidade de se fortalecer políticas públicas com o intuito de incentivar a proteção ao patrimônio histórico e cultural, assegurando o direito à memória.

Por conseguinte, passa-se à análise sobre o ITBI na dimensão prestacional do direito à memória, que consiste na possibilidade de participar da elaboração de políticas públicas voltadas para a conservação do patrimônio cultural, bem como na utilização desses bens que integram o patrimônio. Esta dimensão prestacional (DANTAS, 2010, p. 101) do direito à memória está condicionada à existência e disponibilidade de recursos financeiros e limitada pela “reserva do possível”¹⁶.

Nesse sentido, é imprescindível a construção de um sistema tributário ambiental cultural, assentado em hipóteses de não incidência tributária capazes de fomentar os negócios jurídicos imobiliários sobre bens tombados voltados à proteção da memória do patrimônio imobiliário.

A análise da imunidade tributária deverá pautar-se, inicialmente, em orientações determinadas pela ordem jurídico-constitucional¹⁷ e, a partir destes princípios e objetivos colimados pelo texto constitucional, a Administração Pública implementará políticas dirigidas à adoção de comportamentos sustentáveis.

¹⁶ Com relação à reserva do possível, Ana Carolina Lopes Olsen leciona que: “Estes direitos demandam a existência de dinheiro para que as prestações materiais neles previstas sejam efetivamente realizadas pelos poderes públicos.” OLSEN, Ana Carolina Lopes. Op. cit. p. 205

¹⁷ Art. 215 Constituição Federal “O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais”.

Art. 216 “Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais incluem: [...] IV - as obras, objetos, documentos, edificações e demais espaços destinados às manifestações artístico-culturais..”

Trata-se de técnica constitucional que excepciona determinados objetos, situações e pessoas do alcance do poder de tributar outorgado pela Constituição às pessoas jurídicas de direito público, que atuam no polo ativo da relação obrigacional tributária. Nosso sistema jurídico tributário estabeleceu duas modalidades de imunidades, uma delas é definida em função de *condições pessoais* de quem venha a vincular-se aos fatos geradores que ensejariam a obrigação tributária, identificando-se como imunidade subjetiva, a outra, é definida em função do *objeto* suscetível à obrigação tributária ou em razão de alguma *especificidade da situação objetiva*, denominando-se imunidade objetiva (AMARO, 2007, p. 152).

As imunidades específicas do ITBI estão contempladas através dos dispositivos do art. 156 e 184 do texto constitucional. A primeira norma imunizante, abrigada no art. 156, II, de natureza objetiva, incide sobre os negócios jurídicos com imóveis alheios gravados com garantias reais tais como o penhor (art. 1.431 e ss. do C.C., Lei nº 10.406/2002), a hipoteca (art. 1.473 e ss. do C.C. Lei nº 10.406/2002) e anticrese (art. 1.506 e ss. do C.C. Lei nº 10.406/2002), cuja finalidade é não onerar os negócios jurídicos além das custas dos registros cartorários, cuja propriedade é essencial para manutenção da vida humana e para alcançar a dignidade da pessoa humana.

Registre-se, ainda, mais duas normas imunizantes do ITBI de natureza objetiva, encontradas também nos dispositivos do art. 156, § 2º, I¹⁸, a qual veda a incidência de ITBI sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante da adquirente for a compra e venda desses bens. Nestas situações, a preponderância existe se a atividade representar mais de 50% da receita operacional nos dois anos anteriores e nos dois anos subsequentes¹⁹, facilitando a formação, transformação, fusão, cisão de sociedades civis e comerciais e conseqüentemente o cumprimento da função social das atividades empresariais.

¹⁸ Art. 156 C.F. (...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II:

I- não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes da fusão, incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil; (...)

¹⁹ Art. 37, § 1º, CTN).



Lembre-se, ainda, que os negócios jurídicos de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária são imunes²⁰ da incidência do ITBI. Não obstante o texto constitucional empregar a expressão "são isentas", constata-se que a inibição à competência tributária estabelecida na Constituição configura imunidade tributária. Nesse caso, o tributo não poderá ser exigido, à míngua da "isenção" veiculada pelo § 5º, diante do preceito constante do art. 150, VI, *a* da Constituição. Em consequência, são intributáveis os negócios de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária (BARRETO, 2009, p. 315).

Fica assentado, pois, o dever do Estado em encontrar mecanismos de incremento e estímulo à preservação do direito fundamental à memória do patrimônio cultural. Surge assim, a necessidade de implantação de uma política pública tributária de natureza constitucional que amplie os incentivos legais infra-constitucionais na preservação da memória e ainda, que atue na resolução da colisão entre os direitos fundamentais da memória e propriedade.

A imunidade do ITBI apresenta-se como o pilar de sustentação na construção de um sistema tributário ambiental cultural, onde a regra jurídico-constitucional desponta como o veículo fundamental da respectiva imunidade, uma vez que impede a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Em busca do estabelecimento de um diálogo protecionista dos direitos fundamentais da memória e propriedade, torna-se necessário a Proposta de Emenda à Constituição que estabeleça diretrizes imunizantes sobre o ITBI para aprimorar a gestão ambiental cultural e viabilize uma efetiva reforma tributária que envolva os negócios jurídicos onerosos sobre imóveis tombados.

Considerando que o tombamento de imóveis como forma de preservação de bens culturais implica na impossibilidade de modificação do imóvel, acarretando ao seu proprietário a impossibilidade de ampliá-lo ou efetuar outras construções no local, deverá o Poder Público utilizar-se da imunidade do ITBI na transferência ou alienação do direito de construir como forma indireta de indenização.

²⁰ Art. 184 (...) §5º São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.



A imunidade do ITBI sobre a transferência do direito de construir²¹ deverá ocorrer em face dos bens imóveis tombados com potencial de ampliação. Exemplificativamente, veja se o tombamento incidente sobre um imóvel de dois ou três andares, em uma região com coeficiente básico estabelecido legalmente pelo município permitindo-se a construção de edifícios até doze andares; neste acaso, seu proprietário poderá ver-se prejudicado pela impossibilidade de exercer seu direito de construção virtual no imóvel.

Observe-se que a imunidade sobre o ITBI receptor do coeficiente de aproveitamento transferido deve pertencer tanto ao proprietário do bem tombado ou a terceiros que adquirirem através de negócio jurídico o coeficiente relativo ao direito de construir. Destaque-se também, que o imóvel receptor deverá localizar-se em região que permita o recebimento do coeficiente de aproveitamento, submetendo-se o negócio jurídico de transferência à legalidade estrita, razão pela qual a lei municipal deverá regular a intervenção do Município na aprovação, controle e fiscalização do ato jurídico negocial.

²¹ Art. 35. Lei municipal, baseada no plano diretor, poderá autorizar o proprietário de imóvel urbano, privado ou público, a exercer em outro local, ou alienar, mediante escritura pública, o direito de construir previsto no plano diretor ou em legislação urbanística dele decorrente, quando o referido imóvel for considerado necessário para fins de:
I- implantação de equipamentos urbanos e comunitários;
II- preservação, quando o imóvel for considerado de interesse histórico, ambiental, paisagístico, social ou cultural; (...)



CONSIDERAÇÕES FINAIS

O propósito do presente artigo resumiu-se à demonstração do cabimento da imunidade objetiva na efetivação dos direitos fundamentais sociais, especificamente na tutela do direito fundamental à memória do patrimônio cultural em negócios jurídicos sobre imóveis submetidos ao procedimento de tombamento.

Verificou-se, preliminarmente, que os direitos fundamentais sociais presentes na atualidade devem ser contextualizados em um processo dialético de construção de valores e posturas políticas e jurídico-constitucional de cada país, resultado dos valores e direitos básicos da sociedade, eleitos pelo constituinte na construção da base jurídica fundamentada na dignidade humana.

Desse modo, o direito fundamental à memória emerge como um dos pilares das formulações jurídico-constitucionais no alcance de um modelo social e democrático, uma vez que a memória é elemento essencial ao homem, permitindo que este se reconheça na sociedade, através de seus costumes e do meio social onde vive, conferindo ao indivíduo uma identidade própria. Assim, exige-se do Poder Público a implementação de políticas públicas, com o intuito de incentivar o tombamento como forma de proteção ao patrimônio histórico e cultural, assegurando o direito à memória como um dos vetores de participação satisfatória do processo político democrático.

Em seguida, apresentou-se o conflito existente entre a realização do direito fundamental à memória e o direito à propriedade, decorrente do tombamento, uma vez que restringe os interesses privados sobre o direito de propriedade a fim de assegurar e preservar o interesse público da memória para as futuras gerações, gerando efeitos obrigacionais de natureza positiva de fazer e negativa de não fazer ao proprietário do imóvel.

Finalmente, em resposta à colisão de direitos fundamentais, passou-se à análise sobre o ITBI na dimensão prestacional do direito à memória, que consiste na possibilidade de participar da elaboração de políticas públicas voltadas para a conservação do patrimônio cultural, bem como na utilização desses bens que integram o patrimônio. Assim sendo, a imunidade objetiva do ITBI apresenta-se como o pilar de sustentação na construção de um sistema tributário ambiental cultural, onde a regra jurídico-constitucional desponta como o veículo fundamental da respectiva imunidade, uma vez que impede a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Assim, torna-se necessário uma alteração no texto constitucional no âmbito da tributação incidente sobre o ITBI que envolva os negócios jurídicos sobre imóveis tombados,



estabelecendo diretrizes imunizantes sobre o respectivo imposto, a fim de garantir o direito fundamental à memória e aprimorar a gestão ambiental cultural.

Evidentemente há muitos obstáculos de cunho político e administrativo a serem enfrentados e superados na efetiva implantação de uma imunidade objetiva do ITBI na tutela do direito fundamental à memória. Todavia, acredita-se que as questões propostas inicialmente foram respondidas, constituindo além de pontos de chegada, também pontos de partida para o enfrentamento dos desafios na construção de um sistema jurídico tributário ambiental-cultural eficiente na gestão dos negócios jurídicos imobiliários sobre bens tombados.

Em remate, as respostas apresentadas às questões levantadas neste artigo, longe de tornarem-se definitivas, devem constituir-se em indicativos para estimular os gestores públicos e os operadores do direito a apresentarem outras propostas na construção de um sistema jurídico plenamente capaz e torná-lo aplicável na tutela ambiental-cultural e, assim, obter a plenitude da dignidade da pessoa humana.



REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013, p. 301.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- BARCELLOS, Ana Paula. **Alguns Parâmetros Normativos para a Ponderação Constitucional**, in: Luis Roberto Barroso (Org.), **A Nova Interpretação Constitucional. Ponderação, Direitos Fundamentais e Relações Privadas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- CADAMURO, Lucas Garcia; VINHA JÚNIOR, Pedro. **A ponderação entre os direitos fundamentais de propriedade e da efetiva prestação jurisdicional**. Bandeirantes: Redige, 2014.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19.ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.
- DANTAS, Fabiana Santos. **Direito Fundamental à memória**. Curitiba: Juruá, 2010.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 131.
- FARIAS, Edilson Pereira de. **Colisão de Direito**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2000.
- FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin. **Curso de Direito Ambiental**. 6ªed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2007.
- MAZZILLI, Hugo Nigro. **A defesa dos interesses difusos em juízo: Meio ambiente, consumidor e outros interesses difusos e coletivos**. 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.
- MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glosário**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Direito tributário e meio ambiente**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

OLIVEIRA, Umberto Machado. **Princípios de direito agrário na constituição vigente**. 1ª ed. (2004), 2ª tir./Curitiba: Juruá, 2006.

OLSEN, Ana Carolina Lopes. **Direitos fundamentais sociais: efetividade frente à reserva do possível**. Curitiba: Juruá, 2012.

PENTEADO FILHO, Nestor Sampaio. **Manual de direitos humanos**. São Paulo: Método, 2006.

PINZ, Greice Moreira. **A responsabilidade ambiental pós-consumo e sua concretização na jurisprudência brasileira**. Revista de Direito Ambiental. Ano 16. vol. 63. Jan-Março. 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 5.ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental**. Curitiba: Juruá, 2011.

SERRANO JÚNIOR, Odoné. **O direito humano fundamental à moradia digna: exigibilidade, universalização e políticas públicas para o desenvolvimento**. Curitiba: Juruá, 2012.

SOUZA FILHO, Carlos Frederico Marés de. **Bens Culturais e sua proteção jurídica**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

STEIGLEDER, Annelise Monteiro. **Responsabilidade civil ambiental: as dimensões do dano ambiental no direito brasileiro**. 2.ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. **Segurança jurídica dos benefícios fiscais**. Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico. ano 1. n. 1. março-agosto 2012.