

UNIVERSIDADE DE MARÍLIA

ANGELA APARECIDA OLIVEIRA SOUSA

**ITCMD: ANÁLISE DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA
LEGAL NOS ESTADOS**

MARÍLIA
2020

UNIVERSIDADE DE MARÍLIA

ANGELA APARECIDA OLIVEIRA SOUSA

**ITCMD: ANÁLISE DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA
LEGAL NOS ESTADOS**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob orientação da Professora Doutora Maria de Fátima Ribeiro.

MARÍLIA
2020

Sousa, Angela Aparecida Oliveira

ITCMD: análise das áreas de preservação permanente e reserva legal nos estados / Angela Aparecida Oliveira Sousa. - Marília: UNIMAR, 2020.

121f.

Dissertação (Mestrado em Direito – Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social) – Universidade de Marília, Marília, 2020.

Orientação: Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro

1. Extrafiscalidade 2. ITCMD 3. Preservação Permanente
4. Reserva Legal 5. Tributação Ambiental I. Sousa, Angela Aparecida Oliveira

CDD – 341.39

ANGELA APARECIDA OLIVEIRA SOUSA

ITCMD: ANÁLISE DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA
LEGAL NOS ESTADOS

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília,
área de concentração Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social,
sob a orientação da Professora Doutora Maria de Fátima Ribeiro.

Aprovado pela Banca Examinadora em: 28/05/2020.

Prof. Dra. Maria de Fátima Ribeiro
Orientadora

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita

Prof^a. Dr^a. Hadassah Laís de Sousa Santana

Dedico este trabalho à minha família

Agradeço por este trabalho a professora orientadora desta dissertação, Doutora Maria de Fátima Ribeiro, pela paciência e pelo ensino das reflexões.

RESUMO

ITCMD: análise das áreas de preservação permanente e reserva legal nos estados

A presente dissertação objetivou analisar a possibilidade ou não de incidência do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação na transmissão de imóveis abrangidos por Área de Reserva Legal e Área de Preservação Permanente. Para tanto, abordou-se a relação existente entre a Direito Ambiental e Tributário, sob o prisma da Análise Econômica do Direito, analisando-se as peculiaridades do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação e as controvérsias jurisprudenciais, bem como realizando-se uma análise pormenorizada das legislações de todos os entes federativos brasileiros sobre este tema. Observou-se, ainda, o conceito de meio ambiente e como este foi elevado a direito fundamental, sendo parte também do interesse difuso, estudando-se a importância das legislações voltadas à proteção do meio ambiente, conceituando-se Área de Preservação Permanente e Área de Reserva Legal. Vinculadas às áreas do Direito Tributário e Direito Ambiental, foram expostas a justiça e tributação ambiental, verificando-se como auxiliam na proteção ao meio ambiente com a aplicação da extrafiscalidade. Ao final, a conclusão foi pela não incidência do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação em Áreas de Preservação Permanente e Áreas de Reserva Legal, pois essas áreas não têm proveitos econômico para seu titular. Sobre a metodologia de pesquisa, foi utilizada a dedutiva, com pesquisa bibliográfica em material já elaborado, como livros, artigos científicos, legislação e jurisprudência e, como sistema de referência, a Análise Econômica do Direito (“Law and Economics”) e a Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann. A presente dissertação relacionou-se à linha de pesquisa: Relações Empresariais, Desenvolvimento e Demandas Sociais, Empreendimentos econômicos, desenvolvimento e mudança social.

Palavras-Chave: Tributação Ambiental. Extrafiscalidade. ITCMD. Reserva Legal. Preservação Permanente.

ABSTRACT

ITCMD: analysis of permanent preservation and legal reserve areas in the states

This dissertation aimed to analyze the possibility or not of incurring the Causa Mortis Transmission Tax and Donation in the transmission of properties covered by Legal Reserve Area and Permanent Preservation Area. To do so, we approach the existing relationship between Environmental and Tax Law, from the perspective of Economic Analysis of Law, analyzing the peculiarities of the Transmission Tax Causa Mortis and Donation and the jurisprudential controversies, as well as a detailed analysis of the legislation of all entities Brazilian federative bodies on this topic. We also observed the concept of the environment and how it was elevated to a fundamental right, being also part of the diffuse interest, studying the importance of legislation aimed at protecting the environment, conceptualizing the Permanent Preservation Area and the Legal Reserve Area. Linking the areas of Tax Law and Environmental Law, they were exposed to environmental justice and taxation, verifying how they help protect the environment with the application of extrafiscality. In the end, the conclusion was that the Causa Mortis Transmission and Donation Tax was not levied in Permanent Preservation Areas and Legal Reserve Areas, as these areas have no economic benefits for the holder. On the research methodology, the deductive was used, with bibliographic research on material already prepared, such as books, scientific articles, legislation and jurisprudence and, as a reference system, the Economic Analysis of Law and Systems Theory by Niklas Luhmann. This dissertation is related to the research line Corporate Relations, Development and Social Demands. Economic ventures, development and social change.

Keywords: Environmental Taxation. Extrafiscality. ITCMD. Legal Reserve. Permanent Preservation.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

a.C.	Antes de Cristo
APP	Áreas de Preservação Permanente
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
d.C.	Depois de Cristo
DERAL	Departamento de Economia Rural
DIEF	Declaração de Informações Econômico-Fiscais
EC	Emenda Constitucional
HI	Hipótese de Incidência
IBAMA	Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e Recursos Renováveis
ICD	Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	Imposto de Exportação
IEA	Instituto de Economia Agrícola
II	Imposto de Importação
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
IR	Imposto de Renda
ISS	Imposto sobre Serviços
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
ITD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
OCDE	Conselho da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
RBJA	Rede Brasileira de Justiça Ambiental

RITCMD	Regulamento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos
RL	Áreas de Reserva Legal
SEFAZ	Secretaria de Estado da Fazenda
UFEMG	Unidade Fiscal do Estado de Minas Gerais
UFESPs	Unidades Fiscais do Estado de São Paulo
UFR-PI	Unidade Fiscal de Referência do Estado do Piauí
VTN	Valor da Terra Nua
VTNt	Valor da Terra Nua Tributável

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 DO MEIO AMBIENTE	16
1.1 Princípios do Direito Ambiental.....	19
1.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE O CÓDIGO FLORESTAL BRASILEIRO	22
1.2.1 Breves Aspectos Históricos	22
1.3 CONSIDERAÇÕES SOBRE OS ESPAÇOS TERRITORIAIS ESPECIALMENTE PROTEGIDOS	25
1.4 DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.....	27
1.5 DAS ÁREAS DE RESERVA LEGAL	28
2 TRIBUTAÇÃO, SUSTENTABILIDADE AMBIENTAL E JUSTIÇA.....	31
2.2 DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL COMO MEDIDA DE JUSTIÇA.....	34
2.2 PRINCÍPIOS AMBIENTAIS RELACIONADOS AO DIREITO TRIBUTÁRIO E EXTRAFISCALIDADE.....	36
2.2.1 Do Poluidor-Pagador	37
2.2.2 Da Prevenção e Precaução.....	39
2.3 DA EXTRAFISCALIDADE E TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL	40
3 DO ITCMD	44
3.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA.....	44
3.2 DEFINIÇÃO.....	46
3.3 INCIDÊNCIAS.....	47
3.3.1 Da Incidência Causa Mortis	48
3.3.2 Da Incidência Sobre Doação	50
3.4 ALÍQUOTA	51
3.5 SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	53
3.6 BASE DE CÁLCULO DO ITCMD DIANTE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	55
3.6.1 Análise dos Estados da Região Norte.....	56
3.6.2 Análise dos Estados da Região Nordeste	59
3.6.3 Análise dos Estados da Região Centro-Oeste.....	63
3.6.4 Análise dos Estado da Região Sudeste.....	65
3.6.5 Análise dos Estados da Região Sul	67
3.7 DAS ISENÇÕES, BENEFÍCIOS FISCAIS E SUJEIÇÃO PASSIVA.....	70
3.7.1 Análise dos Estados da Região Norte.....	70

3.7.2 Análise dos Estados da Região Nordeste	72
3.7.3 Análise dos Estados da Região Centro Oeste.....	77
3.7.4 Análise dos Estados da Região Sudeste	79
3.7.5 Análise dos Estados da Região Sul	81
4 DO ITCMD E SUA RELAÇÃO COM O DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL	83
4.1 NOÇÕES SOBRE IMPOSTO TERRITORIAL RURAL E SUA FUNÇÃO EXTRAFISCAL AMBIENTAL	83
4.2 DA BASE DE CÁLCULO E ISENÇÕES DO ITCMD PARA IMÓVEIS RURAIS, E SUJEIÇÃO PASSIVA.....	87
4.2.1 Comparativo de Bases de Cálculo.....	87
4.2.3 Leis de ITCMD e Meio Ambiente.....	93
4.2.4 Divergências sobre Decreto nº 55.002/2009 do Estado de São Paulo.....	95
4.3 DA NÃO INCIDÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL SOB O PRISMA DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO	97
CONCLUSÃO.....	102
REFERÊNCIAS	104
ANEXO.....	117

INTRODUÇÃO

Segundo o texto da Constituição Federal do Brasil, em capítulo destinado ao Meio Ambiente, temos que: “Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”. (BRASIL, 1988).

Compete a todos os entes da Administração, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de forma comum, legislar sobre a proteção ao meio ambiente e combate à poluição.

Também, compete a esses entes a instituição de impostos, taxas e contribuições de melhoria.

O artigo 170 da Constituição atribui à ordem econômica a função de assegurar à coletividade uma existência digna, fixando, como um de seus princípios, a defesa do meio ambiente.

Apesar da função tributária ser primeiramente arrecadatória, possui, também, função extrafiscal, intervindo no domínio econômico e na economia privada.

Sob esse prisma, por meio do Direito Tributário, o ente tributante pode contribuir de forma efetiva para a preservação do meio ambiente, induzindo comportamentos preservacionistas por parte dos contribuintes.

Portanto, há íntima ligação entre esses dois ramos do Direito, o que se verifica ao observarmos o aspecto conceitual do Direito Tributário bem como do meio ambiente e da justiça ambiental e seus princípios constitucionais norteadores, evoluindo ainda para o desenvolvimento sustentável, que, como a tributação ambiental, tem o condão de proteger o meio ambiente.

Este trabalho parte da premissa de que o Direito Tributário é ferramenta para garantia do direito fundamental ao meio ambiente equilibrado, o que se efetiva por meio do atual Código Florestal que, ao tratar de espaços ambientalmente protegidos, estabelece a instituição de Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal como limitações administrativas ao direito de propriedade, e que, em contrapartida a esta restrição de direito, o proprietário de imóvel deve ser desonerado de carga tributária relativamente àqueles espaços.

O mérito da pesquisa concentra-se na seguinte indagação: com todas as peculiaridades trazidas pelo atual Código Florestal, é possível cobrar Imposto sobre Transmissão Causa

Mortis e Doação sobre as Áreas de Reserva Legal e de Preservação Permanente, nas transmissões decorrentes de inventários e doações?

Não encontramos doutrina sobre o assunto ora ventilado.

A presente dissertação tem como objetivo demonstrar que não há incidência do referido imposto de competência dos Estados e Distrito Federal nas Áreas de Proteção Permanente e de Reserva Legal.

Assim, demonstrar-se-á que a falta de especificidade da composição da base de cálculo para a apuração dos valores do ITCMD vem causando cobrança indevida sobre as áreas de preservação permanente e de reserva legal nas transmissões por doação e por herança.

Esta dissertação contará com quatro capítulos, além desta seção introdutória.

O primeiro capítulo abordará o Meio Ambiente, apresentando conceitos, normas pertinentes ao Direito Ambiental e seus princípios a fim de demonstrar sua relação com o Direito Tributário, especialmente no tocante à incidência ou não do ITCMD sobre determinadas regiões pertinentes ao Direito Ambiental.

Será estudada a importância do Meio Ambiente como fundamental de interesse difuso, ou seja, um direito que pertence a toda a coletividade, sendo sua função preservá-lo como um todo, pois não há como mensurar qual a porção que corresponde a cada pessoa, sendo considerado, ainda, um direito fundamental de terceira geração.

Sobre o surgimento do Direito Ambiental, este se origina quando o Estado passa a estabelecer normas protetivas para a vida da natureza, impondo direitos e deveres aos cidadãos e ao próprio poder público, servindo como principais referenciais históricos a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, realizada em Estocolmo, em de junho de 1972 e, no Brasil, a promulgação da Lei n.º. 6.938/81, dispondo sobre a Política Nacional do Meio Ambiente.

No estudo dos princípios relacionados ao Direito Ambiental, será feita breve exposição dos principais: princípio do direito ao desenvolvimento sustentável; princípio da participação; e ainda os princípios da prevenção, da precaução e do poluidor-pagador.

Em seguida, será abordada a importância do Código Florestal Brasileiro, que de sua análise histórica infere-se que remonta aos tempos do Descobrimento do Brasil, época em que havia uma preocupação com as florestas de caráter puramente econômico da metrópole (Portugal) sobre a colônia (Brasil), com vistas a proteger interesses da Coroa e da elite dominante.

Todavia, com o crescimento da preocupação com o Meio Ambiente para toda a humanidade e com o advento da Constituição Federal de 1988, garantido o meio ambiente como direito de todos os brasileiros e essencial à qualidade de vida, foi sancionada a Lei Federal de nº. 12.651, mais conhecida como Código Florestal, trazendo medidas inovadoras, a serem citadas nesse capítulo, assim como a preocupação e cuidado com os espaços ambientalmente protegidos, em especial as chamadas Áreas de Reserva Legal (RL) e de Preservação Permanente (APP).

A respeito desses espaços, encontram previsão expressa no texto constitucional, que buscou fornecer maior sustentação às normas infraconstitucionais sobre eles, firmando o entendimento de que o direito à propriedade não pode vir a suprimir o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Assim, de suma importância torna-se o estudo das Áreas de Preservação Permanente e Reserva Legal, pois, como se demonstrará mais adiante, figuram como espaços a serem isentos de impostos aplicáveis sobre propriedade.

É sabido que o Brasil é detentor de uma das maiores cargas tributárias existentes, ficando atrás de poucos países, de modo que, ao se analisar todo o caminho percorrido pelos institutos de proteção do meio ambiente, verificamos que a tributação ambiental se destina a conduzir a forma que os contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, e o poder estatal irão propiciar à sustentabilidade ambiental.

No segundo capítulo, busca-se demonstrar também a íntima relação da justiça ambiental e da tributação ambiental, vez que ambas objetivam orientar o comportamento dos contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou empresas, e do Estado, por meio de limitações ao poder de tributar.

O terceiro capítulo, então, passará a tratar especialmente do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), iniciando-se perquirição sobre sua origem histórica como sendo um dos mais antigos da história da humanidade e como teve início sua instituição no Brasil, apresentando ainda seu conceito, trazido pela doutrina e pela legislação vigente, a saber, Constituição Federal (CF) e Código Tributário Nacional (CTN).

Verificar-se-ão as hipóteses de incidência desse imposto, seja pela transmissão em decorrência de legado, com a abertura de sucessão, seja pela transmissão gratuita de bens, leia-se doação.

Por conseguinte, será estudada a alíquota, componente aritmético, juntamente com a base de cálculo que determina o valor da prestação devida a título de tributo, estando, assim, sempre presente na regra-matriz de incidência, e que no caso do Imposto de Transmissão

Causa Mortis e Doações (ITCMD) há fixação de um limite máximo estabelecido por Resolução do Senado Federal. E, ainda a respeito de alíquota, abordaremos a progressividade do imposto, citando brevemente as disposições de cada ente federado sobre o tema.

No mesmo capítulo, abordaremos os sujeitos da relação tributária, passando ao estudo da base de cálculo e isenções relativas ao imposto. Assim, será feita a exposição de todos os artigos das leis, decretos e regulamentos de cada um dos entes da federação brasileira, dispondo sobre os critérios utilizados por cada um deles na determinação da base de cálculo do ITCMD, bem como a análise de eventuais isenções, hipóteses de não incidência, e benefícios fiscais, dando enfoque aos bens imóveis rurais, a fim de se verificar a influência direta, ou indireta, das Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal.

Por fim, interligando Tributação Ambiental e ITCMD, o quarto capítulo exporá a relação entre ITCMD e as Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, realizando uma Análise Econômica do Direito, com vias a justificar a tese defendida.

A função extrafiscal dos tributos ocorre com a interferência no domínio econômico, buscando-se efeito diverso da simples arrecadação de recursos, podendo ser verificada pela progressividade e seletividade aplicada aos tributos, bem como limitações ao poder de tributar, sendo essas limitações consideradas importantes instrumentos para proteção ao meio ambiente.

Com isso, passaremos à análise de como a legislação disposta no terceiro capítulo (leis sobre ITCMD dos entes federativos brasileiros) possibilita ou não a incidência do ITCMD sobre Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal.

Sobre a metodologia de pesquisa, foi utilizada a dedutiva, com pesquisa bibliográfica em material já elaborado, como livros, artigos científicos, jurisprudências e legislação, pois com esse método podemos construir posicionamentos, auxiliando na definição e oferecendo bases para tratar da atual problemática estudada, e os sistemas de referências utilizados foram Análise Econômica do Direito (“Law and Economics”) e a Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann, aplicada na relação tributária ambiental, sob a ótica dos direitos fundamentais, observando leis e decisões judiciais.

1 DO MEIO AMBIENTE

O meio ambiente é conceituado por Henry Williams Art (2001, p. 306): “soma total das condições externas circundantes no interior das quais um organismo, uma condição, uma comunidade ou um objeto existe. O meio ambiente não é um termo exclusivo; os organismos podem ser parte do ambiente de outro organismo”.

Em outra vertente de pensamento, Breno Machado Grisi (2007, p. 157), em sua obra, dedica-se à questão e assegura ser o meio ambiente:

Reunião do ambiente físico e seus componentes bióticos. A expressão “meio ambiente” é considerada por alguns autores como dúbia e pleonástica e como tal, incluem dimensões muito amplas com conotações econômicas, socioculturais e de segurança, inerentes ao ambiente humano.

Conseqüentemente, o meio ambiente trata-se de uma integração e interação do ecossistema com o ser humano, permitindo o desenvolvimento da vida em todas as suas formas, o que difere do que vem a ser a natureza e os recursos naturais.

Juridicamente, temos o conceito de meio ambiente trazido pela Lei nº 6.938/81, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente e afirma, em seu artigo 3º, que: “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”. (BRASIL, 1981).

O professor Hugo Nigro Mazzilli (2012, p. 161) coaduna os conceitos sobre o meio ambiente trazidos até aqui e ensina que:

O conceito legal e doutrinário é tão amplo que nos autoriza a considerar de forma praticamente ilimitada a possibilidade de defesa da flora, da fauna, das águas, do solo, do subsolo, do ar, ou seja, de todas as formas de vida e de todos os recursos naturais, com base na conjugação do art. 225 da Constituição com as Leis ns. 6.938/81 e 7.347/85. Estão assim alcançadas todas as formas de vida, não só aquelas da biota (conjunto de todos os seres vivos de uma região) como da biodiversidade (conjunto de todas as espécies de seres vivos existentes na biosfera, ou seja, todas as formas de vida em geral do planeta), e até mesmo está protegido o meio que as abriga ou lhes permite a subsistência.

O meio ambiente ainda pode ser classificado como meio ambiente natural, no qual abrange a vida em sua forma genuína; o meio ambiente artificial, que é dotado de todas as modificações feitas pelo homem; o meio ambiente cultural, que preserva a história das

civilizações que já viveram na terra, atualmente alcançando o meio ambiente digital e o meio ambiente do trabalho, que envolve todo ofício do ser humano.

Após a promulgação da Constituição Federal de 1988, o meio ambiente passou a ser considerado um direito fundamental, bem como um interesse difuso, ou seja, é um direito que pertence a toda a coletividade, sendo função desta preservá-lo como um todo, porquanto não há como mensurar qual a porção que corresponde a cada pessoa.

Constitucionalmente, o meio ambiente está previsto como garantia fundamental no artigo 225 da Constituição Federal de 1988, no sentido de que: “Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”. (BRASIL, 1988).

Os direitos fundamentais, foram divididos ao longo da história na busca pelos direitos do homem em dimensões ou igualmente chamados de gerações e, assim, os direitos difusos fazem parte dos direitos fundamentais de terceira geração, englobando nessa categoria o direito ao meio ambiente.

Ensina Marciano Buffon (2007, p. 321) que:

Constatou-se ainda que esse direito de terceira geração ou dimensão, representa, concomitantemente, um direito e um dever, ou seja, se há o direito de exigir do Estado a realização de políticas protetivas do meio ambiente, há o dever fundamental de cada cidadão concernente à adoção de condutas que preservem o meio ambiente, para estas e futuras gerações.

Nesse diapasão, assevera sobre o meio ambiente o jurista ambientalista Paulo Affonso Leme Machado (2007, p. 118):

O meio ambiente é um bem coletivo de desfrute individual e geral ao mesmo tempo. O direito ao meio ambiente é de cada pessoa, mas não só dela, sendo ao mesmo tempo “transindividual”. Por isso, o direito ao meio ambiente entra na categoria de interesse difuso, não se esgotando numa só pessoa, mas se espraiando para uma coletividade indeterminada.

O direito ao meio ambiente também se verifica sobre a competência comum entre os entes da federação, como aduz o artigo 23, inciso VI da Constituição brasileira: “É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas”. (BRASIL, 1988).

Dessa forma, o meio ambiente, quando elevado a um direito fundamental e de interesse difuso, garantiu legitimidade à sua proteção, fazendo com que houvesse a conscientização dos cidadãos para a sua preservação e o cuidado dos entes tributantes para a instituição de tributos sobre áreas de preservação do meio ambiente.

Foi com o intuito de proteger o meio ambiente para que pudesse haver para as gerações futuras uma porção do meio ambiente ecologicamente equilibrada que o Estado percebeu a necessidade de estabelecer normas protetivas para a vida da natureza, impondo direitos e deveres aos cidadãos e para o próprio poder público, originando-se assim o direito ambiental.

No plano internacional, o direito ambiental ganhou força após a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, realizada em Estocolmo, em de junho de 1972, sendo oficializada a Declaração de Estocolmo sobre o ambiente humano. No Brasil, somente em 1981 houve a promulgação da Lei nº 6.938/81, dispendo sobre a Política Nacional do Meio Ambiente.

Doutrinariamente, o conceito de direito ambiental é trazido de diversas formas, segundo José Afonso da Silva (2010, p. 42):

Como todo ramo do Direito, também o Direito Ambiental deve ser considerado sob dois aspectos: a) Direito Ambiental objetivo, que consiste no conjunto de normas jurídicas disciplinadoras da proteção da qualidade do meio ambiente; b) Direito Ambiental como ciência, que busca o conhecimento sistematizado das normas e princípios ordenadores da qualidade do meio ambiente.

E ainda, para Antônio Herman de Vasconcellos e Benjamin (2001, p. 153), o direito ambiental é 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”.

Dessa forma, o direito ambiental é o campo do direito que disciplina a relação do ser humano e do Estado com o meio ambiente, buscando a proteção legal deste, para que haja uma melhor qualidade de vida para as presentes e futuras gerações.

Defende-se ainda na doutrina que o direito ambiental possui característica interdisciplinar, como aponta a professora Norma Sueli Padilha (2002, p. 23):

O Direito Ambiental, revigorado pela nova roupagem constitucional dada ao tema do meio ambiente, deve atuar sobre toda e qualquer área que envolva tal matéria, impondo a reformulação de conceitos, institutos e princípios, exigindo a adaptação e reestruturação do modelo socioeconômico atual com

o necessário equilíbrio do meio ambiente, tendo em vista a sadia qualidade de vida.

Por conseguinte, verifica-se que o direito ambiental é ramo do direito público, pois envolve matérias que perfazem os elementos caracterizadores do direito público, podemos citar, a título de exemplo, a regulamentação das atividades do Estado para a preservação do meio ambiente, bem como a relação do poder estatal com os cidadãos, trazendo princípios e normas específicas do meio ambiente e, por fim, a relação dos particulares com o meio ambiente de acordo com o que foi pautado pelo Estado.

Nesse sentido, constatar-se-á sob o prisma da Análise Econômica do Direito e a Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann, patente comunicabilidade da legislação ambiental e sua carga principiológica, analisada a seguir, também com a ordem econômica, ao interferir na valoração de impostos sobre o valor de bens imóveis.

1.1 Princípios do Direito Ambiental

Podemos verificar que a palavra princípio significa o começo de algo, ou seja, a sua base. O professor Édís Milaré (2001, p. 131) nos ensina que: “a palavra princípio, em sua raiz latina última, significa aquilo que se torna primeiro (primum capere), designando início, começo, ponto de partida”.

Os princípios jurídicos são caracterizados como uma das fontes do direito existentes, ao lado dos costumes, da doutrina, das jurisprudências, das leis e das normas. E na esfera do direito ambiental não é diferente, a aplicação dos princípios se faz obrigatória para o pleno desenvolvimento do tema.

O primeiro princípio que cabe ressaltar devido a sua importância para o direito ambiental é o princípio do direito ao desenvolvimento sustentável, por ele se entende que as esferas econômicas, sociais e ambientais devem se contrabalançar, para que não haja excessos nem o favorecimento de um em detrimento de outro, e está previsto no artigo 2º da Lei nº 6.938/81, afirmando que:

A Política Nacional do Meio Ambiente tem por objetivo a preservação, melhoria e recuperação da qualidade ambiental propícia à vida, visando assegurar, no País, condições ao desenvolvimento sócio-econômico, aos interesses da segurança nacional e à proteção da dignidade da vida humana, atendidos os seguintes princípios [...]. (BRASIL, 1981).

Doutrinariamente, para Celso Antonio Pacheco Fiorillo (2013, p. 33), o princípio do direito ao desenvolvimento sustentável tem que ser observado, pois:

Constata-se que os recursos ambientais não são inesgotáveis, tornando-se inadmissível que as atividades econômicas desenvolvam-se alheias a esse fato. Busca-se com isso a coexistência harmônica entre economia e meio ambiente. Permite-se o desenvolvimento, mas de forma sustentável, planejada, para que os recursos hoje existentes não se esgotem ou tornem-se inócuos.

Deste modo, o princípio do direito ao desenvolvimento sustentável se encontra ligado ao Princípio do Direito ao Equilíbrio Ambiental, em que este procura reconhecer no direito proteção para um meio ambiente sadio, que garanta a conservação da natureza.

O Princípio da participação é outro princípio do direito ambiental que possui relevância para o tema, porquanto visa propiciar a integração entre os cidadãos e o Estado para as possíveis decisões que o poder estatal venha a tomar sobre o meio ambiente.

Tal princípio foi descrito na Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento aprovada na Conferência das Nações Unidas sobre o Meio ambiente e o Desenvolvimento, realizada em 1992, na qual informa que:

A melhor maneira de tratar as questões ambientais é assegurar a participação, no nível apropriado, de todos os cidadãos interessados. No nível nacional, cada indivíduo terá acesso adequado às informações relativas ao meio ambiente de que disponham as autoridades públicas, inclusive informações acerca de materiais e atividades perigosas em suas comunidades, bem como a oportunidade de participar dos processos decisórios. Os Estados irão facilitar e estimular a conscientização e a participação popular, colocando as informações à disposição de todos. Será proporcionado o acesso efetivo a mecanismos judiciais e administrativos, inclusive no que se refere à compensação e reparação de danos. (MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE, 1992).

Contudo, pela sapiência de Luís Paulo Sirvinskas (2018, p. 149) acertadamente ensina que: “Este princípio está fundamentado em dois pontos importantes: a) informação, e b) conscientização ambiental. Se o cidadão não tiver consciência ambiental, a informação não lhe servirá para nada”.

Há ainda os princípios da prevenção, da precaução e do poluidor-pagador, que se relacionam, estando intimamente ligados uns aos outros, já que esses três princípios buscam evitar o dano ambiental, possuindo caráter preventivo, entretanto, cada um deles possui sua particularidade.

O Princípio da Prevenção procura impedir a ocorrência da degradação irreversível do meio ambiente e está expresso no princípio 7 da Declaração de Estocolmo sobre o ambiente humano, em que se lê:

Os Estados deverão tomar todas as medidas possíveis para impedir a poluição dos mares por substâncias que possam pôr em perigo a saúde do homem, os recursos vivos e a vida marinha, menosprezar as possibilidades de derramamento ou impedir outras utilizações legítimas do mar. (CONFERÊNCIA DAS NAÇÕES UNIDAS SOBRE O MEIO AMBIENTE HUMANO, 1972).

Já o Princípio da Precaução, ele não apenas tenta impedir que haja o dano ambiental, mas, por este princípio, tem-se a instituição de medidas para inibir a ocorrência desses danos, como aponta a Declaração do Rio Sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento (1992) em seu intitulado princípio 15: “[...] Quando houver ameaça de danos graves ou irreversíveis, a ausência de certeza científica absoluta não será utilizada como razão para o adiamento de medidas economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental”.

E o Princípio do Poluidor-Pagador resulta na capacidade de se verificar o impacto causado pela fabricação e comercialização de um produto ou serviço, com o fim de atenuar os possíveis danos ao meio ambiente que venham a ocorrer, sendo os custos suportados pela atividade econômica.

O doutrinador Celso Antonio Pacheco Fiorillo (2013, p. 41) informa sobre esse princípio que:

Desse modo, num primeiro momento, impõe-se ao poluidor o dever de arcar com as despesas de prevenção dos danos ao meio ambiente que a sua atividade possa ocasionar. Cabe a ele o ônus de utilizar instrumentos necessários à prevenção dos danos. Numa segunda órbita de alcance, esclarece este princípio que, ocorrendo danos ao meio ambiente em razão da atividade desenvolvida, o poluidor será responsável pela sua reparação.

No entender de Sandro Marcos de Godoy (2017, p. 21), relacionando-o com o princípio do poluidor-pagador, ele afirma que:

Os meios de produção atuais muito mais produzem para garantir prazer do que para manter a vida humana em sua singular exigência biológica de alimentação, água e pouco mais do que isto. Se enfileiram aqueles em busca de aparelhos celulares, automóveis, informatização, comodidades que para parte da população não passam de prazer ou futilidade.

Portanto, com o estudo dos princípios norteadores do Direito Ambiental, podemos concluir que as políticas de proteção ao meio ambiente contemplam limites e condições preceituados pelo legislador constitucional, estando todo o ramo do Direito Ambiental vinculado a esses princípios, os quais também causam reflexos no âmbito do Direito Tributário por meio de isenções em prol do meio ambiente, a serem constatadas no caso de impostos sobre as áreas protegidas ambientalmente.

1.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE O CÓDIGO FLORESTAL BRASILEIRO

Para aprofundar os estudos sobre o Meio Ambiente, a fim de compreender a importância das Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, que compõem o tema central deste trabalho, e sua relação com o campo do Direito Tributário, necessária uma breve exposição sobre a legislação que lastreia a existência daquelas áreas, como veremos a seguir.

1.2.1 Breves Aspectos Históricos

Ao se falar sobre legislação ambiental brasileira, remontamos à época do “descobrimento” do Brasil pelos portugueses, período histórico em que vigoravam, em Portugal, as chamadas Ordenações Afonsinas, Manuelinas e Filipinas, as quais indicavam algumas preocupações com o meio ambiente.

Ann Helen Wainer (1991, p. 4) leciona que a conclusão dos estudos sobre os documentos históricos da legislação lusitana evidencia inúmeras disposições legais protetoras do meio ambiente, ou seja, “sempre houve uma preocupação real com a proteção das riquezas florestais, especialmente motivada pela necessidade premente do emprego das madeiras para o impulso da almejada expansão ultramarina portuguesa”.

No entanto, somente em 12 de dezembro de 1605, foi editada a primeira lei protecionista florestal brasileira – Regimento do Pau-Brasil –, que proibia o corte da referida árvore sem expressa autorização real, sob pena inclusive de aplicação de pena de morte e confisco da fazenda para aquele que cortasse árvores sem licença real ou do provedor-mor da Capitania.

E ainda nesse período pré-republicano, em 1821, foi promulgada a legislação sobre o uso da terra, a qual previa uma medida que pode ser considerada como precursora do que hoje é conhecido por Reserva Legal de propriedades rurais, prevista no Código Florestal vigente,

que tratava da manutenção de reservas florestais em 1/6 das áreas vendidas ou doadas. (BORGES; REZENDE; PEREIRA, 2009, p. 453).

Todavia, o que podemos constatar, diante das legislações supracitadas, é uma preocupação puramente econômica da metrópole (Portugal) sobre a colônia (Brasil), com vistas a proteger interesses da Coroa e elite dominante.

Nesse sentido pondera José Cândido de Melo Carvalho (1977, p. 34) que:

No período colonial e durante o Império (1500/1889), a legislação aplicada ao Brasil pela corte Portuguesa e pela Monarquia não teve a preocupação da conservação, pois as cartas régias, alvarás e atos similares visavam a defender apenas os interesses econômicos do governo, como foi, o caso do pau-brasil.

Dessa forma, nos períodos de Brasil-colônia/Império, o meio ambiente não era tido como patrimônio coletivo devido a interesses familiares ou oligárquicos, sendo que somente com a instituição da República a proteção ambiental é impulsionada, abandonando o caráter meramente protecionista.

Nesse sentido, como aborda Magalhães (2002, p. 14), após a Proclamação da República a proteção jurídica do meio ambiente no Brasil pode ser dividida em três períodos: Período da evolução do Direito Ambiental, de 1889 a 1981; Período de consolidação do Direito Ambiental, de 1981 a 1988; e Período de aperfeiçoamento de Direito Ambiental, a partir de 1988, com o advento da Constituição Federal.

E é com o advento da República que, segundo Elaine Oliveira Praes (2012, p. 3), citando os ensinamentos de Ahrens:

A preocupação do governo em estabelecer normas relativas à preservação da flora surgiu mediante os desmatamentos ocasionados pela produção de café, bem como pela criação de gado no Vale do Paraíba e em outras regiões, que vinham promovendo os desmatamentos de florestas e a escassez dos recursos naturais.

Com isso, no ano de 1934, sob a égide do governo do presidente Getúlio Vargas, foi editado o Decreto nº 23.793, tido como o primeiro Código Florestal brasileiro, e que trazia em seu bojo o conceito de florestas protetoras.

Esse conceito de florestas protetoras expressava o intuito do legislador em garantir a saúde dos lagos, rios e áreas de risco, conceito que mais tarde deu origem às áreas de preservação permanente (APPs).

Ademais, aqui já se falava em isenção tributária sobre essas áreas, uma vez que sobredito Decreto assim dispunha:

Art. 17. As florestas são isentas de qualquer imposto, e não determinam, para efeito tributario augmento de valor da terra, de propriedade privada, em que se encontram.

Paragrapho unico. As florestas protectoras determinam a isenção de qualquer tributação, mesmo sobre a terra que occupam. (BRASIL, 1934).

Posteriormente, em 1965, foi sancionada a Lei Federal nº 4.771, tratando-se, pois, de um “novo” Código Florestal, que dispunha, por exemplo, que a metade dos imóveis rurais da Amazônia deveria ser preservada, além dos recursos hídricos.

Sobre os avanços em relação ao Código de 1934, Delze dos Santos Laureano e José Luiz Quadros de Magalhães, citados por Yara Mafrin Garcia (2012, p. 56-57), afirmam:

Enquanto o Código de 1934 tratava de proteger as florestas contra a dilapidação do patrimônio florestal do país, limitando aos particulares o irrestrito poder sobre as propriedades imóveis rurais, o Código de 1965 reflete uma política intervencionista do Estado sobre a propriedade imóvel agrária privada na medida em que as florestas existentes no território nacional e as demais formas de vegetação são consideradas bens de interesse comum a todos os habitantes do País.

Dessa forma, o Código Florestal de 1965 definiu as áreas de preservação permanente (APP's) e estabeleceu os limites de Reserva Legal, definindo 50% (cinquenta por cento) de reserva legal para as florestas da Amazônia e 20% (vinte por cento) para as demais regiões do país, o que posteriormente foi alterado, chegando os limites da reserva legal a 80% (oitenta por cento) de reserva legal para florestas da Amazônia, 35% (trinta e cinco por cento) para o Cerrado da Amazônia e 20% (vinte por cento) para as demais regiões do país.

A preocupação com o meio ambiente ganha destaque para toda a humanidade e, com o advento da atual Constituição Federal, em 1988, fomentou-se a conscientização no Brasil, sendo dedicado um capítulo específico ao meio ambiente, garantido como direito de todos os brasileiros e essencial à qualidade de vida.

Nesse contexto, em 25 de maio de 2012, foi sancionada a Lei Federal de nº 12.651, mais conhecida como Novo Código Florestal, que trouxe consigo diversas medidas inovadoras, dentre as quais citamos como de grande relevância o Cadastro Ambiental Rural (CAR), que nada mais é do que um registro público eletrônico, obrigatório para todos os imóveis rurais.

Por fim, no tocante às áreas de reserva legal de preservação permanente, como são atualmente, e que tiveram percentuais mantidos pelo Novo Código Florestal, essas serão objeto de estudo mais aprofundado nos próximos tópicos, em que adentraremos primeiramente no estudo do gênero espaços territoriais especialmente protegidos.

1.3 CONSIDERAÇÕES SOBRE OS ESPAÇOS TERRITORIAIS ESPECIALMENTE PROTEGIDOS

O estudo do tema das áreas de reserva legal e de preservação permanente impescinde de esclarecimentos conceituais acerca dos institutos, tendo em vista as especificidades das legislações sobre o tema. Assim, antes de se tratar do tema central deste capítulo, será feita uma análise de sua origem constitucional, que as conceitua como espaços territoriais especialmente protegidos.

A Constituição Federal, em seu artigo 225, § 1º, inciso III, dispõe sobre a existência de espaços territoriais que deverão ser especialmente protegidos, com vias a assegurar o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, nos seguintes termos:

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

§ 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

[...]

III - definir, em todas as unidades da federação, espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a supressão permitidos somente através de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem sua proteção; (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, cumpre mencionar que a Lei nº 6.938/1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, tendo em vista a determinação constitucional supracitada, sofreu alteração da Lei nº 7.804/1989, passando a prever expressamente como espécie de instrumento destinado à preservação do meio ambiente e uso sustentável dos recursos naturais os espaços especialmente protegidos, como vemos a seguir:

Art 9º - São instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente:

[...]

VI - a criação de espaços territoriais especialmente protegidos pelo Poder Público federal, estadual e municipal, tais como áreas de proteção ambiental, de relevante interesse ecológico e reservas extrativistas; (BRASIL, 1981).

Posto isso, José Afonso da Silva (2010, p. 238) desenvolve um conceito para os espaços territoriais especialmente protegidos:

Espaços Territoriais Especialmente Protegidos são áreas geográficas públicas ou privadas (porção do território nacional) dotadas de atributos ambientais que requeiram sua sujeição, pela lei, a um regime jurídico de interesse público que implique sua relativa imodificabilidade e sua utilização sustentada, tendo em vista a preservação e a proteção da integridade de amostras de toda a diversidade de ecossistemas, a proteção ao processo evolutivo das espécies, a preservação e a proteção dos recursos naturais.

Assim, entendemos que espaços especialmente protegidos dizem respeito a áreas públicas ou privadas delimitadas para que incida proteção ambiental e uso sustentável de seus recursos, por meio de restrições administrativas definidas em lei.

Polyana Faria Pereira e Fernando Paiva Scardua (2008) fazem a exemplificação de espaços territoriais especialmente protegidos como sendo os seguintes estatutos criados pelos poderes público e privado: unidades de conservação; áreas protegidas; quilombos; áreas tombadas; monumentos arqueológicos e pré-históricos; áreas especiais e locais de interesse turístico; reserva da biosfera; corredores ecológicos e zonas de amortecimento; Floresta Amazônica, Mata Atlântica, Serra do Mar, Pantanal Mato-grossense e Zona Costeira; jardins botânicos, hortos florestais e jardins zoológicos; terras devolutas e arrecadadas necessárias à proteção dos ecossistemas naturais; áreas de preservação permanente e reservas legais; e mega espaços ambientais.

Destarte, a Constituição Federal, com a previsão expressa dos espaços territoriais ambientalmente protegidos, buscou fornecer maior sustentação às normas infraconstitucionais desses espaços, firmando o entendimento de ponderação de direitos, em que o direito à propriedade não pode vir a suprimir o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

É sabido que não há dispositivo legal específico que elenque áreas de preservação permanente e de reserva legal como espaços territoriais ambientalmente protegidos, tal como em relação às unidades de conservação. Áreas de preservação permanente e reserva legal têm regime jurídico distinto das unidades de conservação previstas constitucionalmente.

Todavia, prevalece doutrinariamente que, além das unidades de conservação, as Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal constituem espaços territoriais ambientalmente protegidos, possuindo base constitucional e sendo definidas pela legislação ambiental que será a seguir abordada.

1.4 DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE

As Áreas de Preservação Permanente são áreas definidas por lei ou regulamento, de grande importância ecológica, cobertas ou não por vegetação nativa, onde a princípio não são permitidas interferências humanas, e que objetivam preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica, a biodiversidade, o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas.

Nesse sentido, segundo definição trazida pelo inciso II do artigo 3º da Lei nº 12.651/12, Área de Preservação Permanente é uma “área protegida, coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica e a biodiversidade, facilitar o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas”. (BRASIL, 2012).

As Áreas de Preservação Permanente podem ser divididas em duas categorias, sendo a primeira discriminada no artigo 4º da Lei nº 12.651/2012, preponderante para o equilíbrio ecológico, e a segunda modalidade se refere às Áreas de Preservação Permanente criadas a critério da Administração Pública, seja no âmbito federal, estadual ou municipal, de acordo com a necessidade e a realidade do caso concreto, estando disposta no artigo 6º da mesma Lei.

Entre as diversas funções ou serviços ambientais das áreas de preservação, vale mencionar: a) a proteção do solo prevenindo a ocorrência de desastres associados ao uso e ocupação inadequados de encostas e topos de morro; b) a proteção dos corpos d’água, evitando enchentes, poluição das águas e assoreamento dos rios; c) a manutenção da permeabilidade do solo e do regime hídrico, prevenindo contra inundações e enxurradas, colaborando com a recarga de aquíferos e evitando o comprometimento do abastecimento público de água em qualidade e em quantidade; d) a função ecológica de refúgio para a fauna e de corredores ecológicos que facilitam o fluxo gênico de fauna e flora, especialmente entre áreas verdes situadas no perímetro urbano e nas suas proximidades; e e) a atenuação de desequilíbrios climáticos intra-urbanos, tais como o excesso de aridez, o desconforto térmico e ambiental e o efeito “ilha de calor”. (MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE, 2012).

No que diz respeito à natureza jurídica, como entende Paulo Affonso Leme Machado (2007, p. 735), verifica-se que as áreas de preservação permanente do artigo 2º do Código Florestal podem ser consideradas como limitações administrativas.

Limitações administrativas estas que, conforme conceito mais difundido na doutrina, assim são definidas por Hely Lopes Meirelles (2004, p. 568): “Limitação administrativa é toda imposição geral, gratuita, unilateral e de ordem pública condicionadora do exercício de direitos ou de atividades particulares às exigências do bem-estar social”.

Por tais motivos é que o direito de propriedade, por meio das áreas de preservação permanente, sofre restrições ao seu exercício, em prol da preservação ambiental, para o bem-estar da coletividade.

Ademais, além de limitação administrativa, as áreas de preservação permanente são consideradas ônus reais à propriedade, o que decorre do princípio socioambiental da propriedade, de acordo com Édís Milaré (2005, p. 169), *in verbis*:

É com base neste princípio²⁵ que se tem sustentado, por exemplo, a possibilidade de imposição ao proprietário rural do dever de recomposição da vegetação em áreas de preservação permanente e reserva legal, mesmo que não tenha sido ele o responsável pelo desmatamento, certo que tal obrigação possui caráter real – propter rem –, isto é, uma obrigação que se prende ao titular do direito real, seja ele quem for, bastando para tanto sua simples condição de proprietário ou possuidor.

Com isso, todas as propriedades que possuem áreas de preservação permanente, mesmo que não estejam efetivamente preservadas, são transmitidas com esse ônus, sem qualquer direito a indenização.

Nesse sentido, extrai-se problemática incidente na ordem econômica, uma vez que o caráter limitador ao direito de propriedade das áreas de preservação permanente, assim como, das áreas de reserva legal, estudadas no próximo tópico, interfere na valoração das propriedades, e desta forma, sempre deve ser levado em conta na apuração de impostos sobre tais bens imóveis.

1.5 DAS ÁREAS DE RESERVA LEGAL

Extrai-se do conceito de espaços territoriais ambientalmente protegidos também as áreas de reserva legal, que são conceituadas pelo atual Código Florestal, em seu artigo 3º, inciso III, da seguinte forma:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, entende-se por:

(...)

III – Reserva Legal: área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, delimitada nos termos do art. 12, com a função de assegurar o uso

econômico de modo sustentável dos recursos naturais do imóvel rural, auxiliar a conservação e a reabilitação dos processos ecológicos e promover a conservação da biodiversidade, bem como o abrigo e a proteção de fauna silvestre e da flora nativa; (BRASIL, 2012).

Segundo Edis Milaré (2011, p. 996), a Reserva Legal pode ser definida como:

Reserva Florestal Legal é uma limitação inerente ao atendimento da função social no exercício do direito da propriedade rural, reconhecida pela Carta Constitucional de 1988, independente da vegetação ali existente (natural, primitiva, regenerada ou plantada) ou do fato de essa vegetação ter sido substituída por outro uso do solo.

Em outras palavras, trata-se de área situada no interior de propriedade rural que deve, de acordo com percentuais mínimos estabelecidos em lei, permanecer intacta, coberta por vegetação nativa.

A delimitação dessas áreas encontra previsão no artigo 12 do mesmo Código Florestal que as define, estabelecendo percentuais diferenciados para determinadas regiões do país, assim sendo, imóveis localizados na Amazônia Legal: 80% (oitenta por cento), no imóvel situado em área de florestas; 35% (trinta e cinco por cento), no imóvel situado em área de cerrado; 20% (vinte por cento), no imóvel situado em área de campos gerais. Já para demais regiões do país, o percentual é fixado em 20% (vinte por cento)¹.

Da análise dessas disposições legais, podemos concluir que a Reserva Legal, da mesma forma que as Áreas de Preservação Permanente, é uma limitação administrativa ao direito de propriedade, enquadrando-se nos requisitos deste instituto.

São gratuitas e gerais, impostas pelo Poder Público, e têm por fim atender ao interesse público.

E ainda, igualmente às Áreas de Preservação Permanente, são impostas na modalidade de limitação administrativa negativa, na qual o particular fica de suprimir um percentual de, no mínimo, 20% de florestas ou de vegetação nativa existentes, originariamente, na sua propriedade rural.

São também as Áreas de Reserva Legal, como limitações administrativas, restrições que incidem sobre o uso pleno de toda a propriedade rural, pois limitam sua utilização, e são

¹ Artigo 12. Todo imóvel rural deve manter área com cobertura de vegetação nativa, a título de Reserva Legal, sem prejuízo da aplicação das normas sobre as Áreas de Preservação Permanente, observados os seguintes percentuais mínimos em relação à área do imóvel, excetuados os casos previstos no artigo 68 desta Lei: I – localizado na Amazônia Legal: a) 80% (oitenta por cento), no imóvel situado em área de florestas; b) 35% (trinta e cinco por cento), no imóvel situado em área de cerrado; c) 20% (vinte por cento), no imóvel situado em área de campos gerais; II – localizado nas demais regiões do País: 20% (vinte por cento). (BRASIL, 2012).

consideradas encargos particular e individual do proprietário do imóvel, de modo que obrigam à conservação da vegetação na área demarcada da Reserva Legal, o que, como já mencionado no item anterior, são elementos incidentes na ordem econômica, influenciando diretamente na valoração dos imóveis abrangidos por tais áreas.

2 TRIBUTAÇÃO, SUSTENTABILIDADE AMBIENTAL E JUSTIÇA

Neste capítulo, será inaugurada a temática que justifica a relação entre os pontos centrais da presente dissertação, que é a interrelação entre tributação e sustentabilidade ambiental, tratando-se de uma abordagem relativamente nova, que passou a ser reconhecida inicialmente na esfera internacional.

Também buscamos abordar conceitos concernentes à justiça ambiental, dignidade humana e mínimo existencial ecológico, bem como a promoção destes por meio da atuação do Estado na ordem econômica, por meio da tributação.

2.1. DA SUSTENTABILIDADE

Partindo da sustentabilidade, temos em Direito Ambiental diversos princípios norteadores, tais como a supremacia do bem ambiental, a prevenção, a precaução, o poluidor-pagador, o usuário-pagador, a ubiquidade, a cooperação entre os povos, a participação, a função socioambiental da propriedade, o desenvolvimento sustentável, e outros.

No que tange ao significado da palavra sustentabilidade, o dicionário da língua portuguesa dita os seguintes: “Conceito que, relacionando aspectos econômicos, sociais, culturais e ambientais, busca suprir as necessidades do presente sem afetar as gerações futuras” (SUSTENTABILIDADE, 2020); ou ainda: “Qualidade ou propriedade do que é sustentável, do que é necessário à conservação da vida”. (SUSTENTABILIDADE, 2020).

A legislação ambiental brasileira oferece o conceito, que também é o objetivo do desenvolvimento sustentável, na Lei n. 6.938/81 (Política Nacional de Meio Ambiente), ao dispor em seu art. 2º que:

A Política Nacional do Meio Ambiente tem por objetivo a preservação, melhoria e recuperação da qualidade ambiental propícia à vida, visando assegurar, no País, condições ao desenvolvimento sócio-econômico, aos interesses da segurança nacional e à proteção da dignidade da vida humana.

Ademais, a Constituição Federal inaugurou o que pode ser chamada de diretriz “esverdeada” para o constitucionalismo brasileiro, ao elencar como pressuposto para a dignidade da pessoa humana o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, juntamente com a qualidade de vida baseada em boas condições de trabalho, lazer, educação segurança e bem-estar. (OLIVEIRA, VALIM, 2018, p. 133).

Com isso, o desenvolvimento sustentável visa a tentativa de harmonização entre desenvolvimento econômico e preservação dos recursos ambientais por meio da busca de soluções para distribuição de renda e garantia de condições de vida dignas aos seres humanos, sem que para isso ocorra o esgotamento desenfreado dos recursos naturais.

Assim, com base no desenvolvimento sustentável, a legislação ambiental deve funcionar como instrumento de intervenção na ordem financeira e econômica, por meio da tributação ambiental.

O constitucionalismo socioambiental é indubitavelmente um reflexo da influência de valores ecológicos e de considerações de justiça ambiental.

A justiça ambiental, aliás, é um grande desafio para o Estado Democrático de Direito, de modo a tornar-se um referencial normativo e permanente, em todas as esferas de atuação estatal.

Sobre o movimento da justiça ambiental, este originou-se nos EUA nos anos 80, onde seu início se deu a partir de uma junção ocorrida entre lutas sociais, territoriais, ambientais e de direitos civis, colaborando para que essas lutas fossem pertinentes para que houvesse a ligação entre a degradação ambiental e a injustiça social. (ACSELRAD, 2002, p. 52).

Henri Acselrad (2002, p. 54) ainda afirma sobre a justiça ambiental que: “A experiência do Movimento de Justiça Ambiental procurou assim organizar as populações para exigir políticas públicas capazes de impedir que também no meio ambiente vigorem os determinantes da desigualdade social e racial”.

Frente a tais movimentos históricos, Robert Doyle Bullard rememora o conceito de “justiça ambiental” desenvolvido pela Agência de Proteção Ambiental dos Estados Unidos, que passa a ser compreendida como:

[...] é a condição de existência social configurada através do tratamento justo e o envolvimento significativo de todas as pessoas, independentemente de sua raça, cor, origem ou renda no que diz respeito à elaboração, desenvolvimento, implementação e reforço de políticas, leis e regulações ambientais. Por tratamento justo entenda-se que nenhum grupo de pessoas, incluindo-se aí grupos étnicos, raciais ou de classe, deva suportar uma parcela desproporcional das consequências ambientais negativas resultantes de operações industriais, comerciais e municipais, da execução de políticas e programas federais, estaduais, locais ou tribais, bem como das consequências resultantes da ausência ou omissão destas políticas. (BULLARD, 2004, p. 49).

Por conseguinte, no que diz respeito à internacionalização do movimento da justiça ambiental, esta tem como marco principal a veiculação pelo Banco Mundial, em 1991, de um

documento chamado “Memorando Summers”, que defendia que empresas poluentes migrassem para países menos desenvolvidos, considerando aspectos de custo-benefício, subpoluição já existente nos países mais pobres, e preservação da estética dos países mais ricos, fato que acabou gerando grande repercussão negativa internacional. (ACSELRAD; MELLO; BEZERRA, 2009, p. 07-08).

Nessa ocorrência, a justiça ambiental tomou forma, em outros ordenamentos jurídicos, como no Brasil, e mesmo que não positivada expressamente, o seu conceito é visto em alguns dispositivos legais.

No entendimento de Ulrich Beck (2010, p. 29), ainda há muita discussão acerca de fatores que geram a destruição da natureza e do meio ambiente, como poluidores e toxinas que são jogados no ar, na água e nos alimentos. Persistindo a máxima de que um debate em torno de assunto, realizado apenas por químicos, biólogos e técnicos no assunto, possa não trazer resultados favoráveis.

Corroborando com o movimento inicial da justiça ambiental no Brasil, Rogério Santos Rammê (2012, p. 46) aduz que:

O Brasil se caracteriza por ser um país de grande desigualdade social, no qual grande parcela da população vive em condições de pobreza, sendo também um país que apresenta elevada taxa de analfabetismo. [...] Nesse cenário de desigualdade social, mistura de raças e de culturas, não é de se estranhar que a busca incessante pelo desenvolvimento econômico da nação, aliada à histórica fragilidade político-institucional brasileira, transformem o país em campo fértil para a ocorrência de inúmeras injustiças ambientais.

No Brasil, então a justiça ambiental foi materializada com a Rede Brasileira de Justiça Ambiental (RBJA), em 2001 quando ocorreu o Colóquio Internacional sobre Justiça Ambiental, Trabalho e Cidadania, sendo essa reunião realizada na Universidade Federal Fluminense.

Na doutrina pátria, o conceito de justiça ambiental pode ser definido como:

Por Justiça Ambiental entenda-se o conjunto de princípios que asseguram que nenhum grupo de pessoas, sejam grupos étnicos, raciais ou de classe, suporte uma parcela desproporcional das consequências ambientais negativas de operações econômicas, de políticas e programas federais, estaduais e locais, bem como resultantes da ausência ou omissão de tais políticas. (HERCULANO, 2002, p. 143).

E ainda, segundo Henri Acselrad (2005, p. 223):

Justiça Ambiental é, portanto, uma noção emergente que integra o processo histórico de construção subjetiva da cultura dos direitos no bojo de um movimento de expansão semântica dos direitos humanos, sociais, econômicos, culturais e ambientais. Na experiência recente, a justiça ambiental surgiu da criatividade estratégica dos movimentos sociais, alterando a configuração de forças sociais envolvidas nas lutas ambientais e, em determinadas circunstâncias, produzindo mudanças no aparelho estatal e regulatório responsável pela proteção ambiental.

Deste modo, a justiça social pode ser entendida como a justiça que busca dirimir as desigualdades presentes em uma sociedade no âmbito ambiental, para que as classes de menor poder aquisitivo não sejam compelidas a arcarem sozinhas e de forma desigual perante os impactos ambientais decorrentes do uso arbitrário e sem observância das normas protetivas do meio ambiente.

Posto isto, os conflitos sociais em favor de um meio ambiente equilibrado, sempre reivindicaram a promoção de justiça, dando origem a direitos e deveres socioambientais, os quais cresceram e se desenvolveram ao longo da história.

E é nesse contexto que o uso de mecanismos tributários tem muito a contribuir para a concretização dos direitos fundamentais e com a própria justiça em matéria ambiental.

2.2 DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL COMO MEDIDA DE JUSTIÇA

A tributação ambiental, por sua vez, está diretamente ligada ao advento da justiça ambiental, isso ocorre porquanto a tributação ambiental tem como objetivo orientar o comportamento dos contribuintes, sejam esses, pessoas físicas ou empresas, e do Estado, para auxiliar na educação ambiental, garantindo assim proteção ao meio ambiente.

Após diversos desastres ecológicos sem que houvesse uma penalização aos causadores ou até mesmo uma fiscalização por parte do poder estatal, surge a tributação ambiental, contida no texto constitucional e no direito tributário, impondo ao Estado e a todos os cidadãos o dever de preservar o meio ambiente, além da instituição do dever de pagar determinados tributos com o fim de atingir a proteção ambiental.

Por Regina Helena Costa (2011, p. 332) a tributação ambiental pode ser conceituada como:

[...] o emprego de instrumentos tributários para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental (aspecto fiscal ou arrecadatório), bem como para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente (aspecto extrafiscal ou regulatório).

No tocante ao objeto, como leciona Heleno Taveira Tôrres (2005, p. 101-102), o objeto de estudo do Direito Tributário Ambiental pode ser definido como:

Ramo da ciência do direito tributário que tem por objeto o estudo das normas jurídicas tributárias elaboradas em concurso com o exercício de competências ambientais, para determinar o uso de tributo na função instrumental de garantia ou preservação de bens ambientais.

Arrematando o conceito, Maria de Fátima Ribeiro (2010, p. 6), em sua concepção defende que:

Tributação ambiental pode ser entendida como o emprego de instrumentos tributários com duas finalidades: a geração de recursos para o custeio de serviços públicos de natureza ambiental e a orientação do comportamento dos contribuintes para a preservação do meio ambiente.

Desta forma, tributação ambiental alia-se à ideia de desenvolvimento sustentável, que visa conciliar desenvolvimento econômico e meio ambiente, de modo que o desenvolvimento econômico possa suprir as necessidades da geração atual, sem comprometer os recursos para as gerações futuras.

Nessa linha de raciocínio, brilhantes as ideias de Maria de Fátima Ribeiro, Daniela Braga Paiano e Sérgio Cardoso (2008, p. 4):

O desenvolvimento econômico equilibrado implica dispor de uma política ambiental que deve ser determinada pelo país, e que organiza e põe em prática, diversas ações que visam a preservação e melhoramento da natureza, e conseqüentemente da vida humana. É preciso ter em conta que a tributação ambiental quer repressiva ou de preservação deve estar associada a outros procedimentos administrativos e fiscalizadores. Bem-sucedida será a política pública se vier acompanhada de ações conjuntas da sociedade no controle e preservação ambiental, incluindo ações como a educação ambiental no ensino fundamental e médio, conforme já mencionado no item anterior, além de ações de toda a sociedade com políticas de iniciativas privadas de forma que o desenvolvimento sustentável seja implementado no sentido do desenvolvimento humano. Encontrar um meio termo entre o meio ambiente equilibrado e desenvolvimento é um dos grandes desafios que estão sendo enfrentados pela sociedade contemporânea. O equilíbrio entre os interesses privados de produção e os interesses coletivos de preservação ambiental, deve resguardar o lucro e salvaguardar o meio ambiente. Por outro lado, no mercado, a consciência ecológica poderá incentivar o consumo de produtos ecologicamente corretos e pontuais. Os incentivos fiscais poderão servir como estímulo reduzindo o custo da atividade econômica afinada ao meio ambiente, obedecida a legislação aplicável.

Como ensina Ricardo Berzosa Saliba (2005, p. 324), a preservação do meio ambiente pode ocorrer com os benefícios dos tributos extrafiscais, destinados àqueles que protegem o meio ambiental, contudo as despesas para a prevenção ou recuperação dos danos ambientais ocorridos por diversos fatores, por carecer de um devido tratamento feito pelo ordenamento jurídico.

Portanto, a tributação ambiental compõe a categoria dos tributos extrafiscais, que objetivam não apenas a imposição de penalidades e multas aos agentes poluidores, mas sim, o de alcançar o desenvolvimento sustentável por meio da aplicação dos princípios tributários e dos tributos, para que haja a conscientização para o uso de produtos e serviços menos agressivos em face da preservação do meio ambiente.

Giovana Bolzan (2013, p. 7) assevera que:

Os tributos extrafiscais são considerados instrumentos de uma ordem econômico social mais justa, pois dão a possibilidade de correção de situações anômalas; contudo, devem ser utilizados com extrema cautela, uma vez que não favorecem os interesses econômicos ou ideológicos de grupos que exerçam influência ou pertençam às classes dirigentes.

Nesse sentido, afirma Jorge Henrique de Oliveira Souza (2009, p. 106) que: “os tributos, mesmo os ambientais, não podem contemplar em sua materialidade o dever de indenizar qualquer dano, sob pena de subverter esse instituto”.

Entendemos, então, que a tributação ambiental tem como objetivo o desenvolvimento ambiental sustentável, não permitindo que as empresas, o Estado e os cidadãos possam causar danos ao meio ambiente sem que haja uma pena ou multa, porém, nunca impedindo que o Estado possa ter sua atividade econômica desenvolvida.

2.2 PRINCÍPIOS AMBIENTAIS RELACIONADOS AO DIREITO TRIBUTÁRIO E EXTRAFISCALIDADE

Para a proteção do meio ambiente são essenciais determinados princípios, que induzam ações para coibir a degradação ambiental. Assim, levando em conta essa necessidade, existem princípios de Direito Ambiental afetos ao Direito Tributário, viabilizando-se a tributação ambiental, com a finalidade de promoção de um meio ambiente equilibrado.

Mister se faz, portanto, expor considerações sobre princípios e conceitos intimamente ligados à ideia de tributação em favor da sustentabilidade ambiental, quais sejam, princípio do poluidor-pagador, princípio da prevenção, e extrafiscalidade.

2.2.1 Do Poluidor-Pagador

Neste ponto serão analisados princípios e conceitos intimamente ligados à ideia de tributação em favor da sustentabilidade ambiental, quais sejam, princípio do poluidor-pagador, princípio da prevenção, e extrafiscalidade.

Sobre o princípio do poluidor-pagador, que já foi brevemente exposto, convém mencionar que, em âmbito internacional, o primeiro instrumento a fazer referência ao princípio foi uma Recomendação do Conselho da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) editada em 1972.

Sobre princípios relacionados aos aspectos econômicos internacionais das políticas ambientais, estabelecendo que deveriam ser refletidos no custo de produtos e serviços as medidas adotadas por autoridades públicas para a proteção do meio ambiente.

Entende o professor Heleno Taveira Torres (2012) no sentido de que:

A política tributária deve, portanto, afastar esses incentivos e vantagens ou criar pautas de compensação, mediante cumprimento de metas para redução de passivos ambientais ou suas externalidades. Ao mesmo tempo, quando possível a diferenciação de alíquotas, necessário assegurar as mais elevadas para práticas ou bens mais poluentes. Nesse aspecto, o princípio do poluidor-pagador, se não se presta a autorizar a criação de impostos ou taxas ambientais, no Brasil, pode orientar a extrafiscalidade para medidas de maior eficiência nesta seara.

Posto isso, complementando os conceitos apresentados no item x, capítulo 3, sobre a importância deste princípio, importante destacar que não se trata de uma “compra do direito de poluir”, mas sim a promoção da justiça distributiva em matéria ambiental, com a internalização de custos e aumento de conscientização, para que a atividade econômica inflija menos impacto e assuma maior responsabilidade (RODRIGUES, 2005, p. 232).

Desta forma, esse princípio pode ensejar a prevenção ou a reparação de possíveis danos ambientais, servindo de base para um sistema de desenvolvimento econômico sustentável, o que o faz relacionar economia e meio ambiente.

Por conta disso, o princípio do poluidor-pagador encontra respaldo no texto constitucional brasileiro, seja no capítulo que trata do meio ambiente, em seu artigo 225, §3º, ou seja na esfera da ordem econômica, no artigo 170, VI da Constituição Federal de 1988².

Ademais, também é possível encontrar respaldo na Política Nacional do Meio Ambiente, na qual consta expressamente no artigo 4º, VII, afigurando-se como um de seus objetivos: “Art 4º - A Política Nacional do Meio Ambiente visará: [...] VII - à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos”. (BRASIL, 1981).

Destarte, especialmente no âmbito da tributação, o princípio do poluidor-pagador se expressa no sentido de que os agentes causadores de poluição arquem com a responsabilidade pelo pagamento das despesas estatais relacionadas à prevenção e recuperação de danos ambientais.

Todavia, o alcance da matéria tributária é reduzido e delimitado pela Constituição Federal, a qual identifica espécies tributárias e hipóteses de incidência dos impostos, estando pois o princípio do poluidor-pagador, mais relacionado a instituição de taxas, como concluído por Ricardo Lobo Torres (2005b, p. 374), o qual afirma que: “o princípio do poluidor-pagador se concretiza no direito tributário por intermédio das regras atinentes à instituição de multas, de taxas ou de contribuições”.

Assim, verificamos a existência de função ambiental emanada pelas taxas, uma vez que por meio delas pode ser compelido o poluidor a arcar com custos de serviços públicos necessários à fiscalização de suas atividades potencial ou efetivamente lesivas ao meio ambiente. (MODÉ, 2004, p. 115).

Exemplificando, podemos citar a taxa de Controle e Fiscalização Ambiental instituída pela Lei n. 10.165, de 27 de dezembro de 2000, cujo fato gerador é o poder de polícia exercido pelo IBAMA – Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e Recursos

² Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] VI - Defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; [...] Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. [...] § 3º As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados. (BRASIL, 1988).

Renováveis –, direcionado ao controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras dos recursos ambientais.

Já em relação às contribuições, Luciano Amaro (2010, p. 137) nos ensina que:

A valorização das propriedades adjacentes é diretamente proporcional à melhoria que advenha da obra pública. A valorização é a medida da melhoria. À vista do engate necessário entre melhoria e valorização, onde esta inexistir, descabe, a nosso ver, a contribuição. O tributo não se legitima pela simples realização da obra.

Desta forma, exemplificando, pode-se falar em contribuições de melhoria “verdes”, que possibilitam ao Estado cobrar dos usuários pela construção de obras ambientais (praças, bosques e parques) devido à valorização dos imóveis em decorrência dessas obras.

2.2.2 Da Prevenção e Precaução

Por conseguinte, exsurge o segundo tipo admitido em nossa Constituição Federal para a instituição de tributos ambientais, que se relaciona aos princípios da prevenção e da precaução. Com esses, por meio da técnica de extrafiscalidade, incentiva-se a adoção de atitudes ecologicamente equilibradas por meio da instituição de incentivos fiscais em prol da sustentabilidade.

Insta mencionar, primeiramente, que referidos princípios são utilizados como expressões sinônimas por parte da doutrina. Todavia, dadas as suas denominações distintas, pode-se concluir que a prevenção se refere a cuidados para antecipar-se a um evento que pode ser conhecido. Já a precaução é um ato em face de evento futuro desconhecido, a fim de que este não concretize efeitos indesejados. (MILARÉ, 2011, p. 771).

Ressaltando seu papel de destaque, o princípio da precaução foi expressamente previsto na Declaração do Rio sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento de 1992, como princípio de nº 15:

Com o fim de proteger o meio ambiente, o princípio da precaução deverá ser amplamente observado pelos Estados, de acordo com suas capacidades. Quando houver ameaça de danos graves ou irreversíveis, a ausência de certeza científica absoluta não será utilizada como razão para o adiamento de medidas economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental. (MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE, 1992).

Enquanto o princípio da prevenção encontra previsão na mesma Declaração, extraindo-se sua interpretação do princípio de nº 8: “Para alcançar o desenvolvimento sustentável e uma qualidade de vida mais elevada para todos, os Estados devem reduzir e eliminar os padrões insustentáveis de produção e consumo, e promover políticas demográficas adequadas”. (MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE, 1992).

Deste modo, entendemos que enquanto o princípio da prevenção visa a adoção de medidas para evitar danos ambientais que são conhecidos pela Ciência, por outro lado, por meio da precaução procura-se também evitar danos ambientais, porém, desconhecidos e totalmente abstratos.

Tal qual ao princípio do poluidor-pagador, os princípios da prevenção e da precaução também encontram previsão expressa na Constituição Federal (artigo 225, *caput* e § 1º, I, II, V e VI), bem como na Política Nacional do Meio Ambiente (Lei 6.938/1981), em seu artigo 4º, incisos I, III e VI.

Ademais, prevenção e precaução devem nortear a preservação do meio ambiente, para que ao invés de corrigir os danos, estes sejam evitados. Corroborando esse entendimento, Yoshida (2005, p. 894) ensina que:

Não basta, para a efetiva reversão do preocupante quadro de degradação ambiental em escala global, perfilhar a lógica do princípio do poluidor-pagador, baseada na imposição de pesados ônus ao poluidor e ao degradador como forma de desestímulo. A experiência demonstra que a exigência de reparação integral com base na responsabilidade objetiva e solidária dos poluidores diretos e indiretos, a imposição de tributos e de sanções administrativas e penais não tem impedido que a degradação ambiental avance e tampouco têm possibilitado que ela reverta. O êxito e a efetividade da proteção ambiental dependem da adoção e implementação de políticas e ações que, a par das medidas de desestímulo à poluição e degradação ambientais, prestigiem, ao mesmo tempo, medidas de incentivo à prevenção, calcadas em atrativos econômico financeiros.

Desta forma, por meio da extrafiscalidade dos impostos, prevenção e precaução são princípios que refletem a intervenção do Estado no domínio econômico, induzindo os contribuintes a tomarem medidas adequadas à preservação o meio ambiente.

2.3 DA EXTRAFISCALIDADE E TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

O Direito Tributário, sob o prisma de suas funções, pode ser dividido em três classificações, conforme ensina Hugo de Brito Machado (2011, p. 104), quais sejam:

- Função Fiscal, quando objetiva tão somente a arrecadação de recursos;

- Função Extrafiscal, quando interfere no domínio econômico, buscando efeito diverso da simples arrecadação de recursos; e
- Função Parafiscal, quando seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas que este as desenvolve por meio de entidades específicas.

Ainda sobre a distinção das funções tributárias, Carvalho, em breves palavras, bem resume a possibilidade de os tributos ostentarem tanto o caráter fiscal como extrafiscal. Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro. (CARVALHO, 2011, p. 291).

Corroborando o conceito de extrafiscalidade, Geraldo Ataliba (2009, p. 233) preleciona que:

Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados.

Deste modo, a função que nos interessa é a função extrafiscal por meio da qual é possível infundir benefícios sociais, ambientais e de desenvolvimento, constituindo importante ferramenta adotada pelo Poder Público, com a finalidade de proteger o meio ambiente.

Assim, a extrafiscalidade ambiental assume três formas de ocorrência: progressividade, seletividade e isenções.

No tocante à progressividade tributária, como medida indispensável para consecução da missão extrafiscal, entende-se que o contribuinte deve ser tributado progressivamente, conforme os níveis de agressão ao meio ambiente. (DOMINGUES, 2007, p. 51).

Exemplificando essa progressividade como medida extrafiscal, é possível que os Municípios se utilizem do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), com a finalidade de propiciar a efetiva proteção do meio ambiente, reduzindo a tributação em face de munícipes que colaborem, em suas propriedades imobiliárias, com a preservação da natureza.

Já seletividade dos tributos visa atribuir alíquotas maiores ou menores a eles, de acordo com a essencialidade ou necessidade que um determinado produto ou serviço apresenta.

Dizer que um determinado tributo é seletivo significa que sua alíquota varia para mais ou para menos de acordo com um interesse político na realização da atividade tributada, onerando de forma mais ostensiva, evidentemente, aquilo que o Poder Público visa inibir.

Nas lições do professor Hugo de Brito Machado (2004, p. 127): “Dizer-se que um imposto é seletivo é apenas dizer que ele incide de forma diferente sobre os objetos tributados. A razão dessa incidência diferenciada é o que denominamos critério da seletividade”.

Ressaltando a importância da extrafiscalidade para incentivar condutas de acordo com a preservação ambiental, Maria de Fátima Ribeiro, Daniela Braga Paiano e Sérgio Cardoso (2008, p. 15-16) defendem, por exemplo, a seletividade de alíquotas de impostos sobre produção, circulação e consumo, nos seguintes dizeres:

A Constituição Federal é minuciosa ao dispor sobre o Sistema Tributário Nacional. Referido Sistema demonstra os artigos pertinentes que limitam as ações de ordem econômica. Isto porque, entre os tributos previstos no sistema, nenhum prevê, qualquer forma de tributação mais expressiva sobre atividades destruidoras do meio ambiente, ou, agressivas aos recursos naturais não-renováveis. Neste ponto, constata-se que alguns tributos têm incidências aleatórias sobre situações que podem ensejar o desenvolvimento de atividades econômicas com consequências ambientais. Desta forma a seletividade de alíquota nos tributos sobre circulação, produção e consumo, deveria ser não somente em função de sua essencialidade, mas também, em consonância com os artigos ambientalistas antes referidos (artigos 5º, XXVII; 170 e 225 da Constituição Federal), em razão da degradação do meio ambiente, da retirada de recursos não renováveis ou mesmo do tempo de duração do produto.

Por fim, atribuindo maior destaque às isenções tributárias, temos que a justiça ambiental e a tributação ambiental são grandes aliadas na busca da proteção do meio ambiente e de seu equilíbrio, juntamente com os princípios tributários, os tributos e as imunidades e isenções tributárias perfazem instrumentos limitadores ao poder de tributar, contribuindo para a preservação do meio ambiente.

A busca pela proteção do meio ambiente pode-se considerar relativamente atual, porquanto, no princípio da vida em sociedade, o meio ambiente era visto apenas para subsistência do ser humano. Contudo, atualmente, após diversos estudos, a preservação

ambiental deve ser desempenhada para preservar a vida humana na Terra, buscando evitar a sua extinção, procurando sempre o desenvolvimento sustentável para a garantia de uma vida digna. (GODOY, 2017, p. 27).

Dessa forma, os princípios tributários, as imunidades e as isenções tributárias são considerados limitações ao poder de tributar, que, por sua vez, essas limitações são instrumentos que garantem a proteção ao meio ambiente, pois, principalmente no que se refere aos princípios constitucionais tributários, funcionam como uma forma de freios para os excessos que os entes tributantes podem causar.

Apontam André Folloni e Henrique Cavalheiro Ricci (2014, p. 287) sobre a tributação ambiental e as limitações ao poder de tributar como forma de proteção do meio ambiente:

A constituição não cria dois regimes jurídicos autônomos, um aplicável à tributação não ambiental e outro aplicável à tributação ambiental (fiscal ou extrafiscal). Se a matéria é tributária, salvo exceções constitucionalmente previstas, aplicam-se as limitações ao poder de tributar, independente de tratar-se de tributo ambiental ou não. [...] A tributação ambiental, portanto, sofre os influxos do regime jurídico constitucional e infraconstitucional tributário, tanto em relação às prerrogativas do Estado, como em relação às normas de proteção dos contribuintes. As limitações constitucionais ao poder de tributar limitam, então, o poder de tributar com vistas à proteção ambiental.

Logo, o meio utilizado pelo Estado para proteção do meio ambiente e estímulo do desenvolvimento ambiental sustentável são os instrumentos tributários como os princípios constitucionais tributários, bem como as imunidades e isenções tributárias, sendo importantes aliados para o equilíbrio ambiental.

3 DO ITCMD

O Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação compõe o Sistema Tributário Nacional, sendo importante tributo de competência dos entes federados, fazendo com que ocorra uma abordagem diferenciada por cada um dos Estados e Distrito Federal em seus diversos aspectos característicos, como buscamos esmiuçar no presente capítulo.

3.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

Ao adentrarmos no estudo do imposto que compõe parte do tema central da presente dissertação, objetivamos, a seguir, pontuar suas origens e evolução histórica, explicando seu conceito e situando-o no ordenamento vigente.

Posto isso, temos que o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação, alcunhado simplesmente pela sigla ITCMD, é considerado, como veremos, um dos impostos mais antigos na história da tributação, havendo relatos de sua existência desde a Roma Antiga, onde seria conhecido como a “vicesima”, aplicada sobre as heranças e as doações.

Ponderando maiores detalhes a respeito da origem romana do imposto, Alexandre Augusto de Castro Corrêa (1971, p. 101) explica as motivações de sua origem e sua ampliação naquele Império a seguir:

A "vicesima hereditatum et manumissionum" (5%) era cobrada sobre as heranças de pessoas ricas as quais tivessem direito só por testamento e não por lei ("heredes extranei"). Estabelecido o imposto desde 5 d.C., os imperadores procuram estendê-lo a todas as transmissões, sendo esta mesma a razão pela qual, a fim de generalizá-lo, CARACALA, em 212, concedeu a cidadania romana a todos os habitantes do Império. A mesma taxa, por força das leis "Julia et Papia-Poppaea" era cobrada aos herdeiros celibatários.

Exemplificando outras civilizações, há relatos históricos ainda mais remotos, que remontam a origem do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) no Antigo Egito, ou seja, antes mesmo no Império Romano.

A esse respeito, temos a lição de Petrônio de Araújo (1954, p. 197), que situa a origem do imposto sobre causa mortis e doações no Egito Antigo, especificamente no reinado de Psamético I (666 a 654 a.C.), no qual fora descoberto um papiro datado do ano 117 a.C. contendo uma Lei que tornava obrigatória a inscrição das heranças nos registros

públicos, por meio de uma taxa de 10% a 15% sobre o valor total de bens transmitidos, e que abrangia, inclusive, as sucessões em linha reta.

Assim, vê-se que não há consenso sobre um marco histórico para o surgimento do imposto, todavia, conforme entendimento de Regina Veli Pedrotti Vespero Fernandes (2013, p. 27), sua origem, com os aspectos financeiros modernos, deriva do chamado “probateduty”, instituído na Inglaterra, em 1694. Vejamos:

Os doutrinadores são unânimes em asseverar que o imposto sucessório, com as características financeiras que conserva modernamente, surgiu na Inglaterra com o probate duty, em 1694. Este gravava os chattels, i.e., os bens móveis insusceptíveis de serem enfeudados, e recaía sobre a massa hereditária líquida. A tributação dos bens imóveis, dos quais era proprietária a aristocracia inglesa, foi introduzida por Gladstone, em 1833, mediante o succession duty.

Com a vinda da família real portuguesa ao Brasil, inicia-se a formação do sistema tributário nacional, criando-se um grupo de impostos internos aplicado à corte e a todas as capitanias, dentre os quais destacamos: a décima urbana, que se tratava de rendimento estabelecido sobre o valor dos prédios urbanos; o Imposto do Selo do Papel; o Imposto de Transmissão de Propriedade, conhecido como Sisa, constituído por 10% do valor da compra, venda ou arrematação de bens imóveis; a Meia Sisa (5%), sobre a compra e venda de escravos; e, enfim, a décima de heranças e legados (17 de junho de 1809), pagando 10% ou 20% conforme o grau de parentesco. (COSTA, 2005, p. 36).

Dessa forma, o imposto sobre herança surge no Brasil em 1809, tendo como veículo normativo o Alvará Régio de 17 de junho de 1809.

Em um primeiro momento, esse imposto não se aplicava à sucessão em linha reta, vindo a sê-lo apenas a partir de 1869, com alíquotas de 1 a 10%. No tocante à destinação dos valores arrecadados, esses pertenciam às rendas gerais, passando às rendas das províncias em 1832 e, após, em 1891, é que são destinadas aos Estados, com a Constituição daquele ano. (FERNANDES, 2013, p. 28-30).

Destarte, em termos constitucionais, é a partir da primeira constituição republicana, em 1891, que os impostos sobre transmissão tiveram sua competência delimitada, atribuindo-a aos Estados-membros, mantendo-se assim até os dias atuais. (BRASIL, 1981).

Isso porque era arrecadado pela Fazenda Nacional, passando posteriormente à competência impositiva dos Estados, conforme dispunha o artigo 9º, § 1º, da Constituição de

1891, chegando inclusive, em curto período, a pertencer aos municípios, por meio da Emenda Constitucional n.º 5, de 1961, até Emenda Constitucional n.º 18, de 1965. (BRASIL, 1946).

Cabe aqui mencionar que o imposto de transmissão *causa mortis* (herança e legados, em virtude do falecimento de uma pessoa natural) e o imposto de transmissão *inter vivos* (referente a atos, fatos ou negócios jurídicos celebrados entre pessoas), até a Constituição de 1988, estavam na competência dos Estados. (art. 23, I, da CF/69 e art. 35 do CTN).

Porém, desde a promulgação da Constituição vigente, ocorreu uma separação da competência, na qual a transmissão decorrente de evento *causa mortis* ou não oneroso entre pessoas, de bens móveis ou imóveis, ficou na competência estadual; por outro lado, a transmissão *inter vivos* e de caráter oneroso de bens imóveis passou a ser exclusividade da competência dos municípios.

3.2 DEFINIÇÃO

Superada a análise da evolução histórica do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), adentrando em seu conceito atual, trata-se de espécie tributária incidente sobre a transmissão de quaisquer bens e direitos, quando ocorre sucessão por morte ou, quando realizada doação, recaindo, portanto, sobre a transmissão gratuita de patrimônios, que pressupõe a inexistência de contraprestação e/ou pagamento. (AASP, 2019, p. 11).

No tocante à função do imposto, pode-se observar que é dotado de dupla função, conforme discorre Hugo de Brito Machado (2011, p. 364):

A função do imposto sobre heranças e doações é fiscal. Ele tem a finalidade de gerar recursos financeiros para os cofres públicos. Isto não quer dizer que não possa ter função extrafiscal. Todo tributo pode. No caso do imposto sobre heranças e doações, a função extrafiscal possível consiste em desestimular o acúmulo de riqueza, ou, em outras palavras, desestimular a concentração de renda.

Assim, temos que o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD) é espécie de tributo incidente na transmissão de quaisquer bens e direitos por sucessão *causa mortis* ou por doação, com previsão constitucional no artigo 155, inciso I, §1º, da Constituição Federal de 1988³.

³Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de

Como se verifica no texto constitucional, o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), teve sua competência para instituição conferida pelo constituinte originário aos Estados e ao Distrito Federal.

Ademais, está disposto ao lado do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), correspondendo, assim, a importante forma de tributação para aumento da arrecadação e capacidade de investimento dos Estados-membros.

Enfim, no Código Tributário Nacional, a matéria é disciplinada no Capítulo III, que trata de impostos sobre patrimônio e renda, especificamente na Seção III, abrangida pelos artigos 35 a 42.

3.3 INCIDÊNCIAS

Para o estudo sobre a incidência de qualquer imposto, imprescindível uma exposição terminológica do que vem a ser hipótese de incidência e fato gerador.

Conforme preleciona Geraldo Ataliba (1996, p. 58), a hipótese de incidência, como conceito legal é:

A h.i. [hipótese de incidência] é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual do fato; é o seu desenho). É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera “previsão legal” (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral).

Por outro lado, o fato gerador está previsto no artigo 114 do Código Tributário Nacional, assim definido: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessário e suficiente à sua ocorrência”. (BRASIL, 1966).

Em outras palavras, o fato gerador é a concretização, no mundo real, daquilo que foi previsto abstratamente na norma tributária. Representa um fenômeno de subsunção tributária, pois concretiza, traz à realidade, a hipótese de incidência, que é a previsão abstrata.

serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III - propriedade de veículos automotores. § 1º O imposto previsto no inciso I: I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal; II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal; III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar: a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior; (BRASIL, 1988).

No que diz respeito ao imposto aqui em estudo (ITCMD), a legislação prescreve duas situações, chamadas hipóteses de incidência, que, uma vez ocorridas no mundo real, constituem fato gerador deste imposto, quais sejam:

A) Na transmissão de bens ou direitos aos herdeiros, aos legatários ou a qualquer outro recebedor em virtude da morte de uma pessoa natural, chamada transmissão “causa mortis”;

B) Na transmissão graciosa de bens ou direitos aos donatários, chamada de transmissão não onerosa “inter vivos” ou doação.

Observe-se que qualquer espécie de bem transmitido (móvel e imóvel) por *causa mortis* ou por doação (mesmo com encargo) submete-se ao ITCMD estadual.

3.3.1 Da Incidência Causa Mortis

Com a morte de uma pessoa, ocorre a abertura da sucessão. Isto é, os bens do falecido, a chamada herança, transmitem-se imediatamente aos seus herdeiros por meio de uma ficção jurídica, comumente conhecida como princípio de Saisine.

Nesse sentido, Maria Berenice Dias (2015, p. 108) elucida que esse princípio consagra uma ficção jurídica, que é a imediata transferência de pleno direito dos bens do *de cuius* para os seus herdeiros quando aberta a sucessão.

A partir daí, prossegue a autora, já passa a integrar o patrimônio do sucessor, que salvo restrição imposta pelo autor da herança, já nasce para o herdeiro a possibilidade de promover a transferência de seus direitos a terceiros. (DIAS, 2015, p. 108).

Nos termos do artigo 1.784 do Código Civil Brasileiro, temos que “Aberta sucessão, o domínio e a posse da herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários”. (BRASIL, 2002).

Por conseguinte, acrescenta o artigo 1.692 do mesmo diploma que: “Desde a abertura da sucessão, pertence ao legatário a coisa certa, existente no acervo, salvo se o legado estiver sob condição suspensiva”. (BRASIL, 2002).

Dessa forma, para que se concretize a transmissão no mundo real, é realizado o inventário, que nada mais é do que um processo no qual são identificados os bens do *de cuius*, os herdeiros e o quinhão que a cada um cabe.

Aberta a sucessão, ou seja, tendo ocorrido o falecimento, eis que ocorre um dos fatos geradores do ITCMD, que é o chamado de “causa mortis”. A “morte”, aliás, é entendida como causa de extinção da pessoa natural, nos termos do artigo 6º do Código Civil, podendo ser ela presumida em relação as ausentes, situação na qual também haverá herança. A esse respeito,

há inclusive a Súmula 331 do Supremo Tribunal Federal (1963), dispondo que: “É legítima a incidência do imposto de transmissão causa mortis no inventário por morte presumida”.

Note-se que, pela lei civil, a herança é transmitida aos herdeiros, todavia a lei tributária também escolheu essa transmissão de bens para tributar. Ou seja, somente a previsão na lei civil não seria suficiente para ensejar a cobrança do imposto.

Nesse sentido, sendo a morte o evento que desencadeia a incidência tributária, o Supremo Tribunal Federal (1964), por meio da Súmula 112, orienta que: “O imposto de transmissão “causa mortis” é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão”.

Nesse ponto, merece destaque interessante divergência sobre a possibilidade de emissão do formal de partilha sem o prévio recolhimento do ITCMD, o que inclusive foi objeto da súmula 114 do Supremo Tribunal Federal TF, segundo a qual: “O imposto de transmissão *causa mortis* não é exigível antes da homologação do cálculo”.

E ainda, a matéria foi debatida em sede de recurso especial representativo no Superior Tribunal de Justiça sob nº 1.150.356 - SP, o qual entendeu que não cabe ao juiz da causa do inventário decidir sobre isenção do ITCMD nos arrolamentos sumários, cabendo ao juiz emitir o formal de partilha e notificar o Fisco para fazer o lançamento administrativamente. (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2009).

Com advento do 659, §2º, do Atual Código de Processo Civil, ficou bem claro que não há necessidade do pagamento do ITCMD para emissão do formal de partilha, cabendo ao juiz intimar o Fisco para lançamento administrativo do imposto de transmissão e de outros tributos porventura incidentes, conforme dispuser a legislação tributária.

Dessa forma, a maioria dos Tribunais tem aceito a tese que permite a emissão do formal de partilha sem o prévio pagamento do ITCMD, dentre eles o Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios já manteve a validade do artigo 659, §2º, do Código de Processo Civil, argumentando que o dispositivo tem natureza processual⁴. No mesmo sentido, já decidiu o Tribunal de Justiça de Santa Catarina⁵.

⁴ EMENTA CIVIL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ABERTURA DE INVENTÁRIO. ARROLAMENTO SUMÁRIO. HOMOLOGAÇÃO DA PARTILHA. PRÉVIA QUITAÇÃO DOS TRIBUTOS. PRESCINDIBILIDADE. ART. APLICAÇÃO DA REGRA INSERTA NO § 2º DO ARTIGO 659 DO CPC. INTIMAÇÃO POSTERIOR DO FISCO para LANÇAMENTO ADMINISTRATIVO DO Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD. SENTENÇA MANTIDA. (Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, APELAÇÃO CÍVEL 0008632-40.2014.8.07.0006, Desembargadora NÍDIA CORRÊA LIMA, DJe 18.01.2020).

⁵ AGRAVO DE INSTRUMENTO. INVENTÁRIO. PRETENDIDA A REFORMA DO DECISUM QUE DETERMINOU A COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCMD) COMO CONDICIONANTE DO PROSSEGUIMENTO DO FEITO. SUBSISTÊNCIA. EXIGÊNCIA SUPLANTADA PELO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL EM VIGOR. APLICAÇÃO DO ARTIGO 637 DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 114 DO STF. IMPOSTO QUE NÃO

Assim, novamente levada a matéria ao Superior Tribunal de Justiça, sob vigência do novo Código de Processo Civil, consoante os artigos 659, § 2º, cumulado com o 662, § 2º, com foco na celeridade processual, decidiu o STJ permitir que a partilha amigável seja homologada anteriormente ao recolhimento do imposto de transmissão *causa mortis*, e somente após a expedição do formal de partilha ou da carta de adjudicação é que a Fazenda Pública será intimada para providenciar o lançamento administrativo do imposto, supostamente devido. (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2018).

Apenas o Tribunal de Justiça do Ceará entende de forma diversa, entendendo pela necessidade do pagamento do tributo antes da emissão do formal de partilha⁶.

Além disso, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais entende que só começam a correr os juros de mora incidentes ao ITCMD a partir da homologação do formal de partilha, e que esse benefício não se aplica aos inventários extrajudiciais⁷.

3.3.2 Da Incidência Sobre Doação

O ITCMD pode incidir ainda sobre a transmissão graciosa de bens, chamada de transmissão não onerosa “inter vivos” ou doação, que pode ser em virtude de contrato celebrado entre pessoas vivas.

É EXIGÍVEL ANTES DA HOMOLOGAÇÃO DO CÁLCULO. PRECEDENTES DESTA CORTE DE JUSTIÇA. INTERLOCUTÓRIO REFORMADO. RECURSO PROVIDO. (Tribunal de Justiça de Santa Catarina, Agravo de Instrumento n. 4022894-92.2019.8.24.0000, Desembargador Marcus Tulio Sartorato, DJe 26.11.2019).

⁶ EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DE INVENTÁRIO. EXPEDIÇÃO DE ALVARÁ PARA VENDA DE BENS SEM RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. POSSIBILIDADE APENAS PARA UM ÚNICO BEM. LANÇAMENTO ADMINISTRATIVO DO ITCMD. NECESSIDADE. A HOMOLOGAÇÃO JUDICIAL DA PARTILHA SOMENTE OCORRE APÓS A QUITAÇÃO DO TRIBUTO. ART. 1.031, DO REVOGADO CPC E ART. 659, DO CPC. AGRAVO DE INSTRUMENTO CONHECIDO, MAS DESPROVIDO. (Tribunal de Justiça do Ceará, Processo: 0628048-82.2017.8.06.0000 - Agravo de Instrumento, GABINETE DESEMBARGADORA MARIA VILAUBA FAUSTO LOPES, DJe 21.03.2018).

⁷ EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO - COTAS - SOCIEDADE LIMITADA - PATRIMÔNIO IMOBILIÁRIO - AVALIAÇÃO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIA - VALOR DE MERCADO - POSSIBILIDADE - MULTA, JUROS E CORREÇÃO - TERMO INICIAL - HOMOLOGAÇÃO - INAPLICABILIDADE - PARTILHA EXTRAJUDICIAL. - A base de cálculo do ITCMD é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, considerando-se, para este fim, o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da avaliação ou da realização do ato ou contrato de doação. - O Fisco não está vinculado ao valor apurado pelos herdeiros em relação às cotas de sociedade empresária da qual o falecido era sócio, podendo, por conveniência administrativo-tributária levantar o valor dos bens e direitos para apurar a correta base de cálculo de acordo com o mercado na data da transmissão. - A vedação quanto à incidência de multa, juros moratórios e correção monetária antes da homologação do ITCMD não se aplica à partilha extrajudicial. (Tribunal de Justiça de Minas Gerais, Apelação Cível 1.0000.19.098694-3/001, Des.(a) Renato Dresch, DJe 18.11.2019).

Nos termos do artigo 538 do Código Civil Brasileiro “Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra”. (BRASIL, 2002).

Dessa forma, doação exprime o ato de doar, que é uma liberalidade regulada pelo Direito devido aos reflexos que vêm a causar nas relações entre as pessoas, pelos seus efeitos patrimoniais.

Para que se concretize, é indispensável que a parte doadora assine o ato. A parte donatária não precisa comparecer à assinatura do ato, podendo a aceitação ou recusa da doação operar-se em outro momento – há possibilidade da aceitação tácita. Dessa forma, é conveniente que todas as partes, doadores e donatários, compareçam e assinem o ato, que, assim, adquire plena eficácia. (AASP, 2019, p. 27).

3.4 ALÍQUOTA

É a alíquota, como componente aritmético, juntamente com a base de cálculo, que determina o valor da prestação devida a título de tributo, estando assim sempre presente na regra-matriz de incidência e, também, subordinada aos princípios constitucionais da estrita legalidade, irretroatividade e anterioridade da lei tributária, já comentados anteriormente.

Para Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 347), alíquota, em sentido seu etimológico, remonta à parte ou quota, o que conflita com sua aplicação na norma tributária, uma vez neste caso pode assumir duas feições: valor monetário fixo ou variável, a depender de escalas progressivas da base de cálculo; ou em forma de fração, percentual ou não, da base de cálculo, caso em que poderá ser proporcional invariável, proporcional progressiva ou proporcional regressiva.

Arrematando a importância deste componente da regra-matriz tributária, os autores que doutrinam sobre o tema afirmam que: “A alíquota, ser imprescindível à base de cálculo, não poderá faltar na estrutura da regra-matriz”. (VIEIRA, 1993, p. 68). E ainda:

Combinadas, alíquota e base de cálculo, pode-se alcançar êxito na quantificação do objeto da prestação tributária. Por imperativo constitucional, então, a alíquota também não se ajusta ao regime da tributação fixa, devendo-se apresentar na forma de uma fração ou percentual, que será aplicado sobre o valor da base de cálculo. (FISCHER, 2018).

No que tange ao Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD), por força expressa do artigo 155, § 1º, inciso IV, da Constituição Federal, cabe ao Senado Federal a fixação de suas alíquotas máximas.

Diante disso, o Senado editou a Resolução nº 9/1992, estabelecendo como alíquota máxima o percentual de 8% (oito por cento).

A mesma Resolução nº 9/1992 dispõe ainda sobre a possibilidade de fixação de alíquotas progressivas, em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber.

Quinhão é a parte, porção ou cota que cabe a cada um dos beneficiários, proveniente da repartição ou da divisão de um todo. Na divisão de uma herança entre três herdeiros legítimos, por exemplo, teremos três quinhões, que correspondem ao que cada um tem a receber.

Sobredita regra estabelecida pelo Senado no artigo 2º já foi objeto de muitos debates doutrinários e jurisprudências, haja vista que, comumente, não se admitia a progressividade para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD).

Ocorre que o Supremo Tribunal Federal, em julgamento do recurso extraordinário nº 562.045, no qual se debatia a permissão concedida pela Lei estadual nº 8.821/1989 do Rio Grande do Sul, adotando a resolução do Senado Federal, julgou no sentido de que não é necessária a previsão expressa da Constituição Federal para adoção da técnica da progressividade, bem como a aplicação nos impostos de natureza real não fere o princípio da capacidade contributiva. Vide ementa do julgado em comento:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. (RE 562045, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-233 DIVULG 26-11-2013 PUBLIC 27-11-2013 EMENT VOL-02712-01 PP-00001). (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2013).

Consultando as legislações de Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação dos Estados da federação, verifica-se que alíquotas progressivas foram adotadas, dependendo do valor da doação ou da herança recebida.

Assim, dentre os Estados que adotam a técnica da progressividade temos: Santa Catarina, onde ocorre variação de 1% a 8%, enquanto nos estados de Goiás, Pernambuco, Paraíba, Ceará, Tocantins e Sergipe a mesma progressão, mas de 2% a 8%; no estado da Bahia, a progressão parte de 3,5% a 8%; no Maranhão, progressão de 1% a 7%; no Rio Grande do Sul e Rio Grande do Norte, de 3% a 6%; no Distrito Federal, de 4% a 6%; no Piauí, de 2% a 6%; no Rio de Janeiro, de 4,5% a 5%; já em Rondônia e Mato Grosso constatamos alíquotas de 2% a 4%. (ITCMD, 2018).

Por outro lado, para maior detalhamento da temática das alíquotas, destacamos também aquelas aplicadas pelos Estados que não adotam a progressividade, quais sejam: Mato Grosso do Sul e Minas Gerais com alíquota na hipótese *causa mortis* de 6%, e nas doações alíquota de 3%; enquanto Amapá, São Paulo, Paraná, Pará, Espírito Santo, Roraima, Alagoas e Acre, aplicam alíquotas de 4%. Por fim, Amazonas com 2%. (ITCMD, 2018).

3.5 SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Direito Tributário estabelece relações obrigacionais, o que pressupõe sempre a existência de devedor, que tem o dever de cumprir sua obrigação, e de credor, que tem o direito de exigir o cumprimento daquela obrigação.

O Direito Tributário estabelece vínculos obrigacionais entre pessoas, envolvendo sujeitos ativo e passivo, objeto e causa.

Primeiramente, no que tange ao conceito de sujeito ativo, para fins de relação jurídico tributária, o artigo 119 do Código Tributário Nacional preconiza que: “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”. (BRASIL, 1966).

Segundo Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 304), ao discorrer sobre o conceito de sujeito ativo na relação jurídico tributária, ensina que o sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, podendo ser tanto uma pessoa jurídica pública como uma pessoa jurídica privada, mas ao mesmo tempo entende não haver óbices que o impeçam de ser pessoa física.

Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público que detém a competência para exigir o seu cumprimento. O artigo 155, I, da Constituição Federal determinou o ITCMD como um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal.

O artigo 155, § 1º, III da Constituição Federal, que dispõe sobre sucessão ou doação no exterior, a competência será regulada por lei complementar. Essa lei complementar

nunca foi instituída, entretanto vários entes da federação instituíram tal tributo em suas leis estaduais. A instituição desse tributo sem a edição da Lei Complementar vem gerando discussão sobre a matéria na esfera judicial. O litígio chegou ao Supremo Tribunal Federal. A Corte já reconheceu a repercussão geral do caso e a matéria como constitucional, o processo aguarda julgamento⁸.

No tocante ao sujeito passivo da relação obrigacional tributária, o artigo 121 e seguintes do Código Tributário dispõem sobre a existência de dois sujeitos, sendo um relacionado à obrigação acessória e outro à obrigação principal⁹.

Assim vislumbramos, nos dizeres de Luciano Amaro (2010, p. 323), que a pessoa cujo dever é prestar o objeto da obrigação em favor do sujeito ativo trata-se do devedor da obrigação tributária, ou seja, sujeito passivo, e que, tendo o Código Tributário Nacional classificado as obrigações entre principais e acessórias, o mesmo diploma define sujeitos passivos para cada tipo de obrigação, muito embora não tenha enunciado um conceito genérico ao vocábulo sujeito passivo.

Dessa forma, constatamos a seguinte diferenciação: sujeito passivo da obrigação acessória cumpre as obrigações impostas pela legislação tributária, no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária; sujeito passivo da obrigação principal é o responsável propriamente pelo pagamento do tributo, ou seja, aquele que é obrigado a pagar.

O Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD), na hipótese de incidência *causa mortis*, tem como sujeito passivo o herdeiro ou o legatário do falecido que aceitar a herança, sendo esses os destinatários da carga tributária.

⁸ RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. ITCMD. BENS LOCALIZADOS NO EXTERIOR. ARTIGO 155, § 1º, III, LETRAS A E B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI COMPLEMENTAR. NORMAS GERAIS. COMPETÊNCIA PARA INSTITUIÇÃO. É de se definir, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, letras a e b, da Constituição, se, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir imposto sobre transmissão causa mortis ou doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), os Estados-membros podem fazer uso de sua competência legislativa plena com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT. (Supremo Tribunal Federal, Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 851.108 São Paulo, Ministro Dias Toffoli, DJe 25.06.2015).

⁹ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto. Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. (BRASIL, 1966).

Já na hipótese de incidência referente à doação sobre o sujeito passivo, o Código Tributário Nacional (1966) dispõe que: “Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei”.

Portanto, a atribuição do sujeito passivo na doação ficou a cargo da legislação estadual do ente competente para a instituição do tributo.

Ainda sobre a sujeição passiva, vislumbramos a figura do responsável tributário, que, nas palavras de Hugo de Brito Machado (2011, p. 137), seria: “O sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso de lei”.

A responsabilização de terceiro pelo recolhimento do ITCMD foi fixada pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 134, inciso VI, exemplificando, entre outros, o tabelião que, quando da lavratura do instrumento público, deixa de exigir a prova do recolhimento do imposto de transmissão, ficando responsável pelo pagamento do tributo. (BRASIL, 1966).

Assim, em se tratando de sujeição passiva, o Código Tributário determina a exigência tributária em face do contribuinte/devedor principal ou do responsável tributário.

3.6 BASE DE CÁLCULO DO ITCMD DIANTE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Adentrando no estudo da norma tributária, sob a perspectiva de mensuração quantitativa, temos a base de cálculo, que é considerada por Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 400) como sendo:

Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

Desses ensinamentos podemos extrair que base de cálculo dos tributos trata-se de uma grandeza econômica, um valor, sobre o qual incide uma alíquota – conceito abordado no próximo tópico – cujo cálculo resultará no valor do tributo a ser recolhido.

Pela dicção do artigo 38 do Código Tributário Nacional, a base de cálculo do imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, ou seja, o seu valor de mercado.

Nesse mister, vale destacar orientação do Supremo Tribunal Federal (1962), por meio da Súmula 113, segundo a qual: “O imposto de transmissão ‘causa mortis’ é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação”.

Ademais, legislações dos estados brasileiros seguem o texto constitucional, considerando o valor venal, tanto do imóvel rural quanto do urbano, como base de cálculo do ITCMD, todavia, existem peculiaridades de cada ente federativo, ao estabelecer suas respectivas bases de cálculo, as quais serão dispostas no próximo tópico.

Com isso, nos próximos subtópicos será feita uma exposição a respeito da base de cálculo utilizada para o cálculo do valor do ITCMD em cada um dos vinte e sete Estados da federação brasileira, direcionando-se às referências utilizadas para bens imóveis e, mais precisamente, imóveis rurais, nos quais podem estar inseridas as denominadas Áreas de Preservação Permanente (APP) e de Reserva Legal (RL), estudadas no capítulo anterior.

Como já abordado em linhas pretéritas, o ITCMD é de competência dos Estados da federação, ou seja, cada Estado possui lei própria, muitas vezes regulamentada por Decreto ou ato normativo, como verificamos a seguir.

3.6.1 Análise dos Estados da Região Norte

No estado do Acre, a Lei Complementar nº 271 de 27 de dezembro de 2013, ao dispor sobre o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, no que tange a base de cálculo do imposto, estabelece o seguinte:

Art. 10. A base de cálculo do ITCMD é o valor venal dos bens ou direitos ou o valor do título ou crédito transmitido, observado o disposto no art. 12. § 1º Para a apuração da base de cálculo será exigida a apresentação de declaração, conforme dispuser o regulamento. § 2º A base de cálculo terá o seu valor revisto ou atualizado, sempre que a Sefaz constatar vício na avaliação anteriormente realizada. (ACRE, 2013).

Como se vê, nessa legislação verifica-se tão somente a expressão “valor venal”, não fazendo a lei especificações sobre o parâmetro a ser utilizado para imóveis rurais ou urbanos, inexistindo qualquer outra norma a tratar deste tema.

No estado do Amazonas, a Lei Complementar nº 19 de 29 de dezembro de 1997, que institui o Código Tributário do Estado do Amazonas, assim dispõe:

Art. 120. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens e direitos transmitidos na data da declaração ou da avaliação pela Fazenda Pública Estadual, atualizado até a data do pagamento. (Redação dada ao caput pela Lei Complementar Nº 66 DE 30/12/2008).

§ 1º O valor venal do bem transmitido, declarado pelo contribuinte, está sujeito à aprovação pela Fazenda Pública Estadual. (Redação dada ao parágrafo pela Lei Complementar Nº 66 DE 30/12/2008).

§ 2º O valor estabelecido na forma deste artigo, prevalece pelo prazo de 90 (noventa) dias, findo o qual, sem o pagamento do imposto far-se-á nova avaliação.

§ 3º A base de cálculo terá o seu valor revisto ou atualizado, sempre que a Fazenda Pública Estadual constatar alteração do valor venal dos bens ou direitos transmitidos, ou vício na avaliação anteriormente realizada. (Redação dada ao parágrafo pela Lei Complementar Nº 66 DE 30/12/2008). (AMAZONAS, 1997).

Desse texto legal verifica-se que não há qualquer menção mais específica no tocante a imóveis, sejam rurais ou urbanos, limitando-se a lei a estabelecer que a base de cálculo do ITCMD é o valor venal dos bens e direitos a serem transmitidos.

No estado do Pará, a Lei nº 5.529, de 5 de janeiro de 1989, que estabelece normas à cobrança do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos, faz menção específica a imóveis rurais e urbanos em seu artigo 9º-A, no qual verifica-se, no tocante aos imóveis rurais, a possibilidade de utilização da base de cálculo do Imposto Territorial Rural (ITR) como parâmetro para a base de cálculo do ITCMD. Vejamos:

Art. 9º-A. O valor da base de cálculo não será inferior: I - ao fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, em se tratando de imóvel urbano ou de direito a ele relativo; II - ao valor total do imóvel declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, em se tratando de imóvel rural ou de direito a ele relativo. Parágrafo único. Constatado que o valor utilizado para lançamento do IPTU ou do ITR é notoriamente inferior ao de mercado, admitir-se-á a utilização de coeficiente técnico de correção para apuração do valor venal do imóvel, nos termos do art. 9º desta Lei. (PARÁ, 1989).

Sobre o coeficiente técnico a ser utilizado pela Administração quando esta constatar que o valor venal é notoriamente inferior ao de mercado, o Decreto nº 2.150, de 4 de abril de 2006, que dispõe sobre os procedimentos relativos à avaliação, à base de cálculo e ao controle do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD

no Estado do Pará, estabelece que tal coeficiente consistir-se-á fator numérico multiplicável pelos valores venais declarados, ou em tabela de valores. (PARÁ, 2006).

No estado do Amapá, a Lei nº 400 de 22 de dezembro de 1997, que dispõe sobre a consolidação e alterações, e dá nova redação ao Código Tributário do Estado do Amapá, no tocante à base de cálculo do ITCDD, estabelece que: “Art. 77. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos, objetos da transmissão ou doação no momento da avaliação fiscal procedida pela Fazenda Pública Estadual”. (AMAPÁ, 1997).

Por conseguinte, o Decreto nº 3.601, de 29 de dezembro de 2000, que aprova o regulamento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens e direitos – ITCDD, também não traz maiores especificações sobre a base de cálculo do imposto, limitando-se a expressão “valor venal”, em seu artigo 6º, II. (AMAPÁ, 2000).

Em Roraima, a Lei nº 59 de 28 de dezembro de 1993, que dispõe sobre o Sistema Tributário Estadual, trata da base de cálculo do ITCDD em seu artigo 77, a seguir transcrito:

Art. 77. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos, ou o valor do título ou do crédito, transmitido ou doado, no momento da ocorrência do fato gerador, apurado mediante avaliação procedida pela autoridade competente.

§ 1º Não concordando com o valor estimado pelo fisco, será facultado ao contribuinte, dentro do prazo de recolhimento, solicitar uma segunda avaliação.

§ 2º A Secretaria da Fazenda poderá solicitar o auxílio de técnicos estaduais habilitados, sempre que essa medida se torne imprescindível à referida avaliação.

§ 3º O valor estimado pelo fisco prevalecerá pelo prazo de 60 (sessenta) dias, findo o qual, sem o pagamento do imposto, será feita nova avaliação.

§ 4º A base de cálculo do imposto terá seu valor revisto e atualizado, sempre que o fisco constatar alteração no valor venal dos bens ou direitos transmitidos ou vício na avaliação realizada anteriormente. (RORAIMA, 1993).

No estado de Roraima, constatamos não haver outras legislações sobre o tema, ficando limitada, portanto, a base de cálculo para o ITCDD ao valor venal dos bens ou direitos, sem maiores especificações.

No estado de Rondônia, existe lei específica tratando da matéria em comento, qual seja, a Lei nº 959 de 28 de dezembro de 2000, que institui o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, dispondo nos artigos 4 e 4-F sobre sua base de cálculo:

Art. 4º A base de cálculo do ITCD é o valor venal do bem e do direito a ele relativo, do título ou do crédito transmitido ou doado, expresso em moeda nacional.

[...]

Art. 4º-F. No caso de bem imóvel, o valor da base de cálculo não será inferior:

I - em se tratando de imóvel urbano ou direito a ele relativo, ao fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU; e

II - em se tratando de imóvel rural ou direito a ele relativo, ao valor declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR. (RONDÔNIA, 2000).

Dessa forma, verifica-se que nesse estado é expressamente estabelecida a utilização da base de cálculo do Imposto Territorial Rural - ITR como valor mínimo para base de cálculo do ITCM, o que é corroborado pelo Decreto nº 15.474 de 29 de outubro de 2010, que aprova o regulamento do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD, precisamente em seu artigo 11, inciso II. (RONDÔNIA, 2010).

No estado do Tocantins, o Código Tributário do Estado, aprovado pela Lei nº 1.287, de 28 de dezembro de 2001, dispõe em seu artigo 60 que: “Art. 60. A base de cálculo do ITCD é o valor venal dos bens ou direitos, ou o valor dos títulos ou créditos, transmitidos ou doados”. (TOCANTINS, 2001).

Por outro lado, o Decreto nº 5.425, de 4 de maio de 2016, que regulamenta o imposto em questão, no tocante à base de cálculo para imóveis rurais, fixa a utilização de Tabela de preços do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA). (TOCANTINS, 2016).

Ademais, o mesmo decreto, em seu artigo 5º, §4º, faz menção a florestas naturais, matas nativas e qualquer outro tipo de vegetação natural, dispondo que essas integram os parâmetros para determinação de valor venal do imóvel rural. Vejamos:

Art. 5º Na determinação da base de cálculo do ITCD, para os bens a seguir especificados, deve ser observada, como referência mínima, quando houver, a pauta de valores do Estado, utilizada para fixação da base de cálculo:

IV - da Tabela Referencial do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA de preços de terras no Estado do Tocantins, em vigor, para imóveis rurais, observando-se ainda, os seguintes parâmetros:

[...]

§4º Integram o valor da terra as florestas naturais, matas nativas e qualquer outro tipo de vegetação natural, não podendo o preço apurado superar, em qualquer hipótese, o valor venal do imóvel. (TOCANTINS, 2016).

3.6.2 Análise dos Estados da Região Nordeste

No estado do Maranhão, a Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002, dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão, dispondo em seu artigo 180 que:

Art. 108. A base de cálculo do imposto é:

I - o valor venal do bem ou direito;

[...]

§ 1º O valor de que trata o inciso I será determinado pela Secretaria de Estado da Fazenda, mediante avaliação feita com base nos elementos de que dispuser e ainda nos declarados pelo sujeito passivo, quando comprovados ou feita por instituição especializada credenciada pelo Poder Executivo. (MARANHÃO, 2002).

Dessa forma, no estado do Maranhão, constatamos não haver outras legislações sobre o tema, ficando limitada, portanto, a base de cálculo para o ITCMD ao valor venal dos bens ou direitos, a ser determinado pela Secretaria de Estado da Fazenda.

No Piauí, a Lei nº 4.261, de 01 de fevereiro de 1989, disciplina o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos, estabelecendo em seu artigo 9º, no tocante à base de cálculo que:

Art. 9º A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, na data da avaliação, atualizada até a data do pagamento.

§ 1º Entende-se por valor venal o valor corrente de mercado do bem ou direito.

§ 2º O valor venal será apurado mediante avaliação procedida pela Fazenda Pública Estadual, expresso em moeda corrente nacional e o seu equivalente em UFR-PI.

§ 3º O valor estabelecido na forma do § 2º, prevalece pelo prazo de 180 (cento e oitenta) dias, findo o qual, sem o pagamento do imposto, far-se-á nova avaliação.

§ 4º A base de cálculo terá o seu valor revisto ou atualizado sempre que a Fazenda Pública Estadual constatar alteração do valor venal dos bens ou direitos transmitidos, ou vício na avaliação anteriormente realizada.

§ 5º Não serão deduzidos da base de cálculo do imposto os valores de quaisquer dívidas que onerem o bem transmitido.

§ 6º A Procuradoria Geral do Estado adotará as providências necessárias para que a emissão de parecer sobre avaliação seja precedida do cumprimento da disposição contida no § 2º deste artigo. (PIAUI, 1989).

Com isso, desse texto legal verifica-se que não há qualquer menção mais específica no tocante a imóveis, sejam rurais ou urbanos, limitando-se a lei a estabelecer que a base de cálculo do ITCMD é o valor venal dos bens e direitos a serem transmitidos, considerando ainda que o valor venal será apurado mediante avaliação procedida pela Fazenda Pública Estadual.

No estado do Ceará, a Lei nº 15.812 de 20 de julho de 2015 dispõe acerca do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD e dispõe sobre base de cálculo em seu artigo 11, considerando esta como o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, e estabelecendo que poderão ser utilizados valores mínimos de referência. (CEARÁ, 2015).

Aprofundando, o Decreto nº 32082 de 11 novembro de 2016, que regulamenta a Lei nº 15.812/2015, que acerca do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, apenas corrobora a norma anterior, sem fazer especificações no tocante a imóveis rurais ou urbanos. (CEARÁ, 2016).

No que diz respeito aos valores referenciais mínimos, sobredito decreto menciona em seu artigo 22, §5º, que: “§ 5º Os valores mínimos de referência dos bens e direitos para efeito de base de cálculo do ITCD poderão ser estabelecidos pelo Secretário da Fazenda, por meio de ato normativo específico”. (CEARÁ, 2016).

No estado do Rio Grande do Norte, a Lei nº 5.887 de 15 de fevereiro de 1989 institui o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens e Direitos - ITCD e dá outras providências e, sobre base de cálculo, disciplina que: “Art. 5º A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens, direitos e créditos, no momento da ocorrência do fato gerador, segundo estimativa fiscal”. (RIO GRANDE DO NORTE, 1989).

Ademais, o Decreto nº 22.063 de 07 de dezembro de 2010, que regulamenta a Lei 5.887/89, em seu artigo 13, estabelece a utilização da base de cálculo do Imposto Territorial Rural – ITR, como valor mínimo para base de cálculo do ITCM, a qual considerará os valores médios da terra-nua e das benfeitorias divulgados pela Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado do Rio Grande do Norte ou por outro órgão de reconhecida idoneidade. (RIO GRANDE DO NORTE, 2010).

No estado da Paraíba, temos a Lei nº 5.123 de 27 de janeiro de 1989, que institui o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, bem como seu Decreto Regulamentar de nº 33.341 de 27 de setembro de 2012, consideram como base de cálculo do ITCD o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, dispondo que o valor mínimo dos bens e direitos poderá ser estabelecido pelo Fisco do Estado, por meio de valores de referência, sem fazer menções específicas a imóveis rurais ou urbanos. (PARAÍBA, 1989).

Em Pernambuco, a Lei nº 13.974, de 16 de dezembro de 2009, dispõe sobre a legislação tributária do Estado relativa ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ICD e sobre a base de cálculo do imposto, dispõe que esta é

o valor venal dos bens ou direitos, transmitidos ou doados, levando em conta que, no que tange a imóveis rurais:

Art. 5º A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos, transmitidos ou doados:

[...]

§ 1º Para efeito de apuração da base de cálculo, nos termos dos incisos II e III do caput deste artigo:

II - o valor da mencionada base de cálculo não poderá ser inferior:

[...]

b) ao valor total do imóvel declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural – ITR, em se tratando de imóvel rural ou de direito a ele relativo. (PERNAMBUCO, 2009).

Outrossim, o Decreto Estadual nº 35.985, de 13 de dezembro de 2010, ao regulamentar a Lei nº 13.974/2009, apenas corrobora o texto anteriormente transcrito, estabelecendo em seu artigo 5º as mesmas disposições sobre utilização do valor declarado para fins de ITR como valor mínimo para fins de ICD. (PERNAMBUCO, 2010).

Em Alagoas, o Código Tributário do Estado, instituído pela Lei nº 5.077 de 12 de junho de 1989, no capítulo destinado à base de cálculo do ITCD, em seu artigo 167, considera o valor venal ou comercial dos bens transmitidos ou doados. (ALAGOAS, 1989).

Assim, trazendo maiores especificações, o Decreto nº 10.306, de 24 de fevereiro de 2011, que aprova o regulamento do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD, dispõe, sobre bens imóveis rurais, que:

Art. 10. O valor da base de cálculo não será inferior ao:

[...]

II - valor total do imóvel informado pelo contribuinte para efeito do lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, tratando-se de imóvel rural ou de direito a ele relativo. (ALAGOAS, 2011).

Ademais, o mesmo Decreto, em seu artigo 10, parágrafo único, pondera que se o valor utilizado para fins de ITR for notoriamente inferior ao de mercado, deverão ser adotados outros critérios para se apurar a base cálculo, quais sejam: o valor médio do aluguel praticado na região; o valor de outros imóveis vizinhos e de igual natureza; a proximidade de centros urbanos, de escolas, hospitais, mercados, centros recreativos, parques, vias de transporte etc.; a localização em ruas calçadas ou pavimentadas; a natureza e produtividade do solo; o tipo de construção; o valor das culturas existentes e do número de plantas quando se tratar de cultura

permanente; e o valor de jazidas radioativas, térmicas, minerais e outras jazidas naturais que valorizem o imóvel. (ALAGOAS, 2011).

No estado da Bahia, temos a Lei Ordinária nº 4.826, de 27 de janeiro de 1989, a qual institui o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITD), sobre a base cálculo assim dispõe:

Art. 10 - A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos à época da ocorrência do fato gerador, apurado mediante avaliação de iniciativa da Secretaria da Fazenda, com base nos valores de mercado correspondente ao bem, ressalvado ao contribuinte o direito de requerer avaliação contraditória administrativa ou judicial. (BAHIA, 1989).

De outra banda, o Decreto nº 2.487 de 16 de junho 1989, que regulamenta a cobrança desse Imposto, leva em consideração a base de cálculo do Imposto Territorial Rural (ITR) para determinação do valor venal para fins de ITD, conforme disposição do artigo 29, III. (BAHIA, 1989).

Por fim, em Sergipe, a Lei nº 7.724, de 08 de novembro de 2013, sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, e em seu artigo 10 dispõe:

Art. 10. A base de cálculo do ITCMD é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional.
 § 4º Nas hipóteses de avaliação administrativa ou judicial a base de cálculo não deve ser inferior:
 II - ao valor total do imóvel, informado pelo contribuinte na declaração do Imposto Territorial Rural - ITR, ou na declaração do imposto de renda, no exercício corrente, ou ainda informado pela EMDAGRO, pelo INCRA, ou por qualquer ente público, sendo considerado sempre o maior valor, quando se tratar de imóvel rural ou direito a ele relativo. (SERGIPE, 2013).

Conta, ainda, esse Estado com o Decreto nº 29.994, de 04 de maio de 2015, que aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, apenas reitera as disposições contidas na lei anterior.

3.6.3 Análise dos Estados da Região Centro-Oeste

No estado do Mato Grosso, a Lei nº 7.850, de 18 de dezembro de 2002, dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos – ITCD, e trata da base de cálculo, dispondo em seu artigo 9º que: “A base de cálculo do imposto é o

valor venal do bem ou direito, ou o valor do título ou crédito, transmitido ou doado. Parágrafo único. Entende-se por valor venal o valor corrente de mercado do bem ou direito na data da transmissão pela sucessão ou doação”. (MATO GROSSO, 2002).

No tocante aos imóveis rurais, a legislação em comento prossegue em seu artigo 15, estabelecendo o valor total do imóvel declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, o que é reafirmado no Decreto nº 2.125, de 11 de dezembro de 2003, artigo 14, inciso II. (MATO GROSSO, 2003).

E, ainda, há de se mencionar a Portaria nº 182/2009 da Secretaria da Fazenda Estadual, que adota como referência a tabela de preços de terras no Estado de Mato Grosso, em vigor, para imóveis rurais, divulgada pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA. (MATO GROSSO, 2009).

Em Goiás, a Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, institui o Código Tributário do Estado de Goiás e, ao tratar do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCD, utiliza a expressão valor de mercado do bem, em seu artigo 77:

Art. 77. A base de cálculo do ITCD é o valor de mercado do bem ou direito transmitido por causa mortis ou por doação. Sendo assim, considera que valor de mercado pode ser estabelecido através de valores referenciais constantes do cadastro de imóveis urbanos e rurais elaborado pela Administração Tributária. (GOIÁS, 1991).

Ademais, por meio do Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997, que regulamenta a Lei nº 11.651/91, em seu artigo 377, §3º, III, reafirma a utilização de valores constantes do cadastro de imóveis urbanos e rurais elaborado pela Administração Tributária, em que se leve em consideração a localização, as benfeitorias, o estado de conservação ou, ainda, qualquer outra condição ou composição que implique na formação do valor do bem. (GOIÁS, 1997).

Em Mato Grosso do Sul, a Lei nº 1.810, de 22 dezembro 1997, dispõe sobre os tributos de competência do Estado, tratando sobre a base de cálculo do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD) em seu artigo 127, e alia-se ao Decreto nº 5.087, de 04 de maio de 1989, para determinar que a base de cálculo do imposto é o valor venal ou comercial dos bens ou direitos transmitidos ou doados. (MATO GROSSO DO SUL, 1997).

Sendo assim, a legislação desse Estado não faz menção mais específica à base aplicável a imóveis, sejam rurais ou urbanos, limitando-se a estabelecer que a base de cálculo do ITCD é o valor venal ou comercial dos bens e direitos a serem transmitidos ou doados.

O Distrito Federal trata do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD por meio da Lei nº 3.804, de 08 de fevereiro de 2006, estabelecendo, sobre base de cálculo, que:

Art. 7º A base de cálculo do Imposto é:

I - nas transmissões causa mortis, o valor do patrimônio transmitido, assim entendido, a soma do valor dos títulos e dos créditos acrescida do valor venal dos bens móveis, imóveis e direitos a eles relativos deixados, deduzida das dívidas contraídas pelo de cujus;

II - nas transmissões por doação, o valor dos títulos, dos créditos e o valor venal dos bens móveis, imóveis e direitos a eles relativos. (DISTRITO FEDERAL, 2006).

E ainda, o Decreto nº 34.982, de 19 de dezembro de 2013, regulamenta o ITCD e, sobre o valor venal de imóveis, dispõe em seu artigo 11, §1º que: “A base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 4º do art. 2º, é: [...] § 1º O valor venal de que trata este artigo será determinado pela Administração Tributária por meio de avaliação feita com base nos elementos de que dispuser e na declaração do sujeito passivo”. (DISTRITO FEDERAL, 2013).

3.6.4 Análise dos Estado da Região Sudeste

Em Minas Gerais, lei específica dispõe sobre Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD, qual seja, a Lei nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003, a qual traz as seguintes disposições sobre base de cálculo aplicável a imóveis rurais:

Art. 4º A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito recebido em virtude da abertura da sucessão ou de doação, expresso em moeda corrente nacional e em seu equivalente em Ufemg.

§ 1º Para os efeitos desta Lei, considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da avaliação ou da realização do ato ou contrato de doação, na forma estabelecida em regulamento. (MINAS GERAIS, 2003).

Art. 6º O valor da base de cálculo não será inferior:

[...]

II- ao valor total do imóvel declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, em se tratando de imóvel rural ou de direito a ele relativo.

Parágrafo único. Constatado que o valor utilizado para lançamento do IPTU ou do ITR é notoriamente inferior ao de mercado, admitir-se-á a utilização

de coeficiente técnico de correção para apuração do valor venal do imóvel, nos termos do § 1º do art. 4º desta Lei. (MINAS GERAIS, 2003).

A legislação estadual mineira dispõe ainda do Decreto nº 43.981, de 3 de março de 2005, que em seu artigo 14 corrobora as disposições da Lei nº 14.941/2003, no sentido de que a base de cálculo do ITCMD nesse estado não será inferior ao valor, ao se tributar imóvel rural, do valor declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). (MINAS GERAIS, 2005).

No Estado do Espírito Santo, a Lei nº 10.011, de 20 de maio 2013, que dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), estabelece que base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos ou o valor do título ou crédito, transmitidos ou doados, utilizando-se também expressamente do valor do imóvel informado pelo contribuinte para efeito do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), em se tratando de imóvel rural ou de direito a ele relativo, conforme disposto no artigo 10, §5º, inciso II. (ESPÍRITO SANTO, 2013).

Reafirmando os mesmos termos da lei, o Decreto nº 3.469-R, de 19 de dezembro de 2013 regulamenta o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (RITCMD) e reitera a utilização de valor não inferior ao valor do imóvel informado pelo contribuinte para efeito do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), tratando-se de imóvel rural ou de direito a ele relativo. (ESPÍRITO SANTO, 2013).

No Rio de Janeiro, temos a Lei nº 7.174, de 28 de dezembro de 2015, dispondo sobre o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITD), de competência do Estado do Rio de Janeiro, a qual, sobre a base de cálculo do imposto, dispõe que:

Art. 14. A base de cálculo do imposto é o valor de mercado do bem ou do direito transmitido.

§1º O valor de mercado é determinado por meio de avaliação judicial ou administrativa, que poderão considerar, dentre outros elementos, as disposições desta seção, o valor declarado pelo contribuinte, valores praticados ou oferecidos em operações onerosas relativas aos bens e direitos transmitidos ou a similares, ou fixados para incidência de outros tributos, bem como indicadores de mercado e normas técnicas ou contábeis aplicáveis. (RIO DE JANEIRO, 2015).

Ademais, estabelece, em seu artigo 24, no tocante à transmissão de bens imóveis ou de direitos a eles relativos, que a base de cálculo é o valor total do imóvel informado pelo contribuinte para efeito do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, em se tratando de imóvel rural ou de direito a ele relativo. (RIO DE JANEIRO, 2015).

E ainda, tem-se a Resolução da Secretaria da Fazenda Estadual de nº 182 de 26 de dezembro de 2017 que regulamenta a Lei nº 7.174/2015, e assim reafirma:

Art. 19. A base de cálculo do ITD para imóvel rural ou direito a ele relativo será o valor total do imóvel declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, multiplicado por índice registrado no Sistema Corporativo da SEFAZ para o imposto, conforme § 1º do art. 20 desta Resolução.

[...]

§ 2º A base de cálculo de imóvel rural não será inferior ao valor total do imóvel declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do ITR. (RIO DE JANEIRO, 2015).

O Estado de São Paulo, por meio da Lei nº 10.705 de 28 de dezembro de 2000, dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD.

Sobre a base de cálculo do imposto, tal qual outras legislações estaduais anteriormente citadas, vale-se do valor venal do bem e, relativamente a imóvel rural, baseia-se pelo valor declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR. Vejamos:

Artigo 9º - A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional ou em UFESPs (Unidades Fiscais do Estado de São Paulo).

§ 1º - Para os fins de que trata esta lei, considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação.

[...]

Artigo 13 - No caso de imóvel, o valor da base de cálculo não será inferior:

I - em se tratando de imóvel urbano ou direito a ele relativo, ao fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU;

II - em se tratando de imóvel rural ou direito a ele relativo, ao valor total do imóvel declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR. (SÃO PAULO, 2000).

Mas, por meio do Decreto nº 55.002, de 09 de novembro de 2009, que introduziu alterações no Regulamento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD de que trata a Lei nº 10.705/2000, possibilitou a adoção dos valores médios da terra-nua e das benfeitorias divulgados pela Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo ou por outro órgão de reconhecida idoneidade:

3.6.5 Análise dos Estados da Região Sul

No estado do Paraná, a Lei nº 18.573/2015 de 30 de setembro de 2015 dispõe sobre a instituição do Fundo Estadual de Combate à Pobreza do Paraná, disposição quanto ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos e adoção de outras providências, estabelece sobre a base de cálculo do imposto que: “Art. 17. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens e dos direitos ou o valor do título ou do crédito, transmitidos ou doados, considerado na data da declaração de que trata o § 3º deste artigo realizada pelo contribuinte. [...]”.

Ademais, no artigo 18 da referida lei, ficam estabelecidas disposições específicas para imóveis rurais, nos moldes a seguir:

Art. 18. A base de cálculo do imposto será:

[...]

IV - nas transmissões de imóveis não inferiores aos valores utilizados:

[...]

b) pelo Departamento de Economia Rural - Deral, da Secretaria de Estado da Agricultura, na hipótese de imóvel rural, ou, na sua falta, o valor informado para efeitos do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, na data da declaração. (PARANÁ, 2015).

A Resolução da Secretaria da Fazenda Estadual de nº 1.527/2015, ao regulamentar a Lei nº 18.573/2015, reitera as disposições sobre base de cálculo, sem agregar mais especificações nesse ponto. (PARANÁ, 2015).

No Estado de Santa Catarina, a temática em comento é sucinta, uma vez que a Lei 13.136, de 25 de novembro de 2004, que dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, estabelece que: “Art. 7º A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito, ou o valor do título ou crédito transmitido”.

Existe, ainda, o Regulamento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos do Estado de Santa Catarina - RITCMD-SC, aprovado pelo Decreto nº 2.884, de 30 de dezembro de 2004, que estabelece a utilização do valor total declarado pelo próprio contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, como base de cálculo para o ITCMD:

Art. 6º A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos, dos títulos ou dos créditos transmitidos ou doados.

§ 1º Para efeito de apuração da base de cálculo, será considerado o valor do bem ou direito na data do envio da DIEF-ITCMD contendo as informações relativas ao lançamento do imposto nos prazos e condições definidas neste

Regulamento, conforme disposto no art. 12, observado o seguinte: (Redação dada pelo Decreto nº 1.765, de 15.10.2008, DOE SC de 15.10.2008, com efeitos a partir de 01.10.2008)

[...]

II - para os imóveis rurais e respectivas benfeitorias, o valor da base de cálculo não poderá ser inferior ao valor total declarado pelo próprio contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR. (SANTA CATARINA, 2004).

Referido Decreto, em seu artigo 12, §5º, inciso II, alínea “c”, inaugura a previsão de “área de preservação permanente” como uma possibilidade para que o sujeito passivo impugne a base de cálculo utilizada pelo Fisco do estado catarinense, como vemos a seguir:

Art. 12. O imposto será calculado e recolhido pelo próprio sujeito passivo, que prestará as informações relativas ao imposto e efetuará o cálculo do valor devido por intermédio da Declaração de Informações Econômico-Fiscais do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - DIEF-ITCMD, gerada por aplicativo específico disponibilizado pela Secretaria de Estado da Fazenda, via Internet.

[...]

§ 5º O sujeito passivo poderá impugnar junto ao Gerente Regional da Fazenda Estadual a base de cálculo utilizada pelo Fisco, desde que o faça no prazo de quinze dias, contados da data da ciência, observados os seguintes procedimentos:

[...]

II - O pedido deve ser instruído com:

[...]

c) 3 (três) avaliações de imobiliárias tradicionais da região da situação do bem imóvel e, se for o caso, laudo de órgão oficial atestando a condição de área de preservação permanente. (SANTA CATARINA, 2008)

Enfim, ao se estudar a legislação do Estado do Rio Grande do Sul, verifica-se a Lei nº 8.821 de 27 de janeiro de 1989, que institui o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos, trata no artigo 12 sobre a base de cálculo do imposto:

Art. 12. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, transmitidos, apurado mediante avaliação procedida pela Fazenda Pública Estadual ou avaliação judicial, expresso em moeda corrente nacional e o seu equivalente em quantidade de UPF-RS, obedecidos os critérios fixados em regulamento.

Temos, também, o Decreto nº 33.156, de 31 de março de 1989, que regulamenta o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, mas também não especifica os valores referenciais a serem utilizados, seja em face de imóvel rural ou urbano, limitando-se à expressão “valor venal”. (RIO GRANDE DO SUL, 1989).

3.7 DAS ISENÇÕES, BENEFÍCIOS FISCAIS E SUJEIÇÃO PASSIVA

Superada a análise, estado por estado da federação, no tocante à base de cálculo do ITCMD, adentraremos a seguir em uma análise também pormenorizada em cada um dos Estados sobre como são tratadas eventuais isenções, benefícios fiscais e sujeição passiva, apontando se esses temas estão relacionados com temas de Direito Ambiental.

3.7.1 Análise dos Estados da Região Norte

Iniciando-se a análise pelos Estados da Região Norte, no Estado do Acre, a Lei Complementar nº 271 de 27 de dezembro de 2013, ao dispor sobre isenções, estabelece, em seu artigo 8º, inciso I, alínea “b” que a transmissão *causa mortis* de imóveis rurais será isenta desde que o valor desses bens não ultrapasse R\$ 203.400,00 (duzentos e três mil e quatrocentos reais). (ACRE, 2013).

É mencionada ainda isenção, no artigo 8º, incisos II, alíneas “c”, “d”, “e” e “f”, para imóveis rurais nos casos de doações com o objetivo de implantar reforma agrária; para cooperativa e/ou associação de produtores familiares e pequenos produtores, com objetivo de fomentar a cadeia produtiva em geral; no âmbito do Programa Estadual de Regularização Fundiária Urbana e Rural; e imóvel dominial de programas destinados à regularização fundiária de propriedade dos entes federal, estadual e municipal. (ACRE, 2013).

Já no que tange à sujeição passiva, o artigo 19 da mesma lei estabelece como contribuintes do ITCMD: o herdeiro ou legatário, nos casos de herança; O fiduciário, nos casos de fideicomisso; e o donatário, tratando-se de doação. (ACRE, 2013).

No Estado do Amazonas, a Lei Complementar nº 19 de 29 de dezembro de 1997, ao falar em isenção para imóveis rurais, dispõe no artigo 118, inciso III, alínea “a”, que a transmissão *causa mortis* de imóvel, rural ou urbano, cujo valor não ultrapasse R\$ 100.000,00 (cem mil reais) e o(s) beneficiado(s) não possua(m) outro imóvel; bem como no artigo 118, inciso IV, que transmissão por doação de bem imóvel doado pelo Poder Público a particular no âmbito de programa habitacional destinado a pessoas de baixa renda, para implantar políticas de reforma agrária, de moradia ou decorrentes de calamidade pública, também será isenta do ITCMD. (AMAZONAS, 1997).

Sobre a sujeição passiva, a mesma Lei determina que o contribuinte do imposto é o herdeiro ou o legatário, no caso de transmissão *causa mortis*; o donatário no caso de doação; e

o beneficiário, nas hipóteses de transmissão previstas no artigo 114 da mesma Lei. (AMAZONAS, 1997).

Prosseguindo nos Estados da Região Norte, o Pará, por meio da Lei nº 5.529, de 5 de janeiro de 1989, em seu artigo 3º, incisos II e III, estabelece isenção de ITCMD para imóveis rurais quando houver aquisição, por transmissão *causa mortis*, de imóvel rural com área não superior a vinte e cinco hectares, de cuja exploração do solo dependa o sustento da família dos herdeiros ou do cônjuge supérstite e que tenha cabido por partilha, desde que outro não possua; e pela doação de imóvel rural com objetivo de implantar o Programa de Reforma Agrária instituído pelo Governo.

Sobre a sujeição passiva do ITCMD no Estado do Pará, o artigo 4º da mesma Lei nº 5.529, de 5 de janeiro de 1989, determina que são contribuintes do imposto nas transmissões *causa mortis* o herdeiro ou legatário; nas doações, o donatário dos bens ou direito; no fideicomisso, o fiduciário; na substituição do fideicomisso, o fideicomissário; na cessão de herança ou de bem ou direito a título não oneroso, o cessionário; na desistência de quinhão ou de direito, por herdeiro ou legatário, o beneficiário; na instituição de direito real, o beneficiário. Ademais, na hipótese de doação de bens e direitos, se o donatário não residir nem for domiciliado no Estado do Pará, o contribuinte será o doador, se este o for. (PARÁ, 1989).

Já no Estado do Amapá, a Lei nº 400 de 22 de dezembro de 1997, ao tratar de isenções, não faz menção específica a imóveis rurais, porém, beneficia grupos “quilombolas” ao dispor, no artigo 76, inciso III, que as transmissões, por sucessão, de propriedade ou domínio útil de bem imóvel e de direitos reais sobre imóveis como originário dos quilombos, assim definidos por resolução do Conselho de Cultura Estadual, ficam isentas do ITCD, desde que concorram apenas o cônjuge ou filhos do *de cujus* à sucessão. (AMAPÁ, 1997).

No tocante à sujeição passiva, o artigo 79 daquela Lei, determina como contribuintes os herdeiros ou legatários nas transmissões *causa mortis* e os donatários, nas doações.

No Estado de Roraima, a Lei nº 59 de 28 de dezembro de 1993, ao dispor sobre isenções do ITCD em seu artigo 76, inciso V, menciona a propriedade rural de área não superior a 60 (sessenta) hectares como isenta, desde que adquirida em virtude de legado, herança ou doação por trabalhador rural que não possua outro imóvel urbano ou rural. (RORAIMA, 1993).

Ademais, nos termos do artigo 80 da mesma Lei, sobre a sujeição passiva, o Estado de Roraima considera contribuintes o herdeiro ou legatário, nas transmissões *causa mortis*; o donatário ou adquirente dos bens, direitos e créditos, nas doações; e o cessionário, nas cessões. (RORAIMA, 1993).

No estado de Rondônia, a Lei nº 959 de 28 de dezembro de 2000, trata de isenções em seu artigo 6º e, no que tange aos imóveis rurais, fixa a isenção para aqueles cuja área do imóvel recebido não ultrapasse 60 (sessenta) hectares, bem como do imóvel rural doado pelo Poder Público, com o objetivo de implantar programa de reforma agrária. E, ainda, o artigo 7º, inciso I, alínea “d”, determina a não incidência sobre transmissões nas quais figurem como adquirentes associações e cooperativas de produtores rurais. (RONDÔNIA, 2000).

O tema da sujeição passiva é tratado no artigo 8º desta Lei, que estabelece como contribuintes nas transmissões *causa mortis* o herdeiro ou legatário; nas doações, o donatário; na cessão não onerosa, o cessionário; e em caso de desistência de quinhão ou de direito, por herdeiro ou legatário, o beneficiário. (RONDÔNIA, 2000).

Enfim, no estado do Tocantins, o Código Tributário do Estado, em seu artigo 55, traz diversas hipótese de isenção do ITCD, no entanto, não se verifica menção específica a imóvel rural, sendo que o mais próximo disso é o disposto no inciso II desse artigo, o qual isenta o donatário de imóvel doado pelo Poder Público com o objetivo de implantar programas de casa própria ou reforma agrária. (TOCANTINS, 2001).

No artigo seguinte, constam os sujeitos passivos do ITCD nesse Estado, que são o herdeiro ou o legatário, na transmissão por sucessão legítima ou testamentária; o donatário, na doação; o beneficiário, na desistência de quinhão ou de direito, por herdeiro ou legatário; o cessionário, na cessão de herança ou de bem ou direito a título não oneroso; o fiduciário, no fideicomisso; o usufrutuário, na constituição do usufruto; o fideicomissário, na substituição do fideicomisso; e o beneficiário, na instituição de direito real. Ademais, na hipótese de doação, caso o donatário não resida ou for domiciliado no Tocantins, o contribuinte é o doador. (TOCANTINS, 2001).

3.7.2 Análise dos Estados da Região Nordeste

Passando à análise das leis estaduais do Nordeste, temos que, no Estado do Maranhão, a Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002, em seu artigo 107-A, autoriza a isenção do ITCMD sobre a transmissão de imóvel rural, desde que constitua o único bem a ser partilhado e que a sua avaliação seja igual ou inferior a vinte e uma vezes o valor do salário-mínimo vigente no Estado à época da transmissão. (MARANHÃO, 2002).

Ademais, nos termos do artigo 111 dessa Lei, o sujeito passivo será o herdeiro, legatário ou beneficiário, nas transmissões *causa mortis*; o donatário, nas doações; o

cessionário, nas cessões; ou o usufrutuário, nas instituições de usufruto. (MARANHÃO, 2002).

No Piauí, a Lei nº 4.261, de 01 de fevereiro de 1989, dispõe no artigo 8º, inciso I, alínea “b”, a isenção do ITCM para transmissão *causa mortis* de imóvel rural cuja área não ultrapasse o módulo rural da região, e desde que o beneficiário não seja proprietário de outro imóvel e não receba mais do que um imóvel por ocasião da transmissão, bem como no mesmo artigo 8º, inciso II, alínea “b”, a isenção sobre a transmissão por doação de imóvel doado pelo Poder Público no âmbito de programa de reforma agrária. (PIAUI, 1989).

Sobre os sujeitos passivos, no moldes do artigo 16 dessa Lei, são eles o herdeiro ou o legatário, na transmissão *causa mortis*; o donatário, na doação; o beneficiário, na desistência de quinhão ou de direito, por herdeiro ou legatário; o cessionário, na cessão de herança ou de bem ou direito a título não oneroso; o fiduciário, na instituição do fideicomisso; o fideicomissário, na substituição do fideicomisso; o beneficiário, na instituição de direito real. (PIAUI, 1989).

Ademais, o parágrafo único dispõe que, em hipótese de doação, se o donatário não residir nem for domiciliado no Piauí, o contribuinte será o doador, se este o for. (PIAUI, 1989).

No estado do Ceará, a Lei nº 15.812 de 20 de julho de 2015, no artigo 8º, III, isenta de ITCD a transmissão *causa mortis* de imóvel rural de área não superior a 3 (três) módulos rurais, desde que feita a quem não seja proprietário de imóvel de qualquer natureza. (CEARÁ, 2015).

No tocante aos sujeitos passivos, a Lei cearense praticamente replica os moldes da lei piauiense, dispondo em seu artigo 9º que os sujeitos passivos são o herdeiro ou o legatário, na transmissão *causa mortis*; o donatário, na doação; o beneficiário, na desistência de quinhão ou de direito, por herdeiro ou legatário; o cessionário, na cessão de herança ou de bem ou direito a título não oneroso; o fiduciário, na instituição do fideicomisso; o fideicomissário, na substituição do fideicomisso; o beneficiário, na instituição de direito real. Ademais, o parágrafo único dispõe que, em hipótese de doação, se o donatário não residir nem for domiciliado no Maranhão, o contribuinte será o doador, se este o for. E ainda, o parágrafo único dispõe que, na hipótese de doação, se o donatário não residir nem for domiciliado no Ceará, o contribuinte será o doador, se este o for. (CEARÁ, 2015).

Por outro lado, o Decreto nº 32.082, de 11 novembro de 2016, regulamentador da Lei nº 15.812/2015, apenas corrobora a norma anterior, sem fazer maiores especificações no tocante aos imóveis rurais. (CEARÁ, 2016).

No estado do Rio Grande do Norte, a Lei nº 5.887 de 15 de fevereiro de 1989, ao falar em isenção para imóveis rurais, dispõe no artigo 3º, inciso V, a propriedade rural ou urbana estará isenta do ITCMD quando tiver área não superior ao módulo determinado pela legislação pertinente para cada região, quando for adquirida em virtude de legado, herança ou doação por trabalhador urbano ou rural que não possua outro imóvel. (RIO GRANDE DO NORTE, 1989).

Sobre a sujeição passiva, a mesma Lei determina, em seu artigo 11, que o contribuinte do imposto é o herdeiro ou o legatário, no caso de transmissões por morte; o adquirente dos bens, direitos e créditos, no caso de doações; e o cessionário, nas cessões. (RIO GRANDE DO NORTE, 1989).

Ademais, o Decreto nº 22.063 de 07 de dezembro de 2010, regulamentador da Lei 5.887/89, apenas corrobora a norma anterior, sem fazer maiores especificações no tocante aos imóveis rurais. (RIO GRANDE DO NORTE, 2010).

No estado da Paraíba, a Lei nº 5.123 de 27 de janeiro de 1989, ao dispor sobre isenções relacionadas a imóveis rurais, estabelece em seu artigo 5º, incisos II e IV, a transmissão *causa mortis* ou doação de imóvel rural cuja área não exceda à legalmente fixada para o módulo rural da região, quando o adquirente não possuir outro imóvel; a doação de imóvel rural com o objetivo de desenvolver programa de reforma agrária, promovido pelo Poder Público. (PARAÍBA, 1989).

Já no que tange à sujeição passiva, o artigo 9º da mesma Lei, tal como as legislações de Ceará e Piauí, estabelece como contribuintes do ITCMD o herdeiro ou o legatário, na transmissão *causa mortis*; o donatário, na doação; o beneficiário, na desistência de quinhão ou de direito, por herdeiro ou legatário; o cessionário, na cessão de herança ou de bem ou direito a título não oneroso; o fiduciário, na instituição do fideicomisso; o fideicomissário, na substituição do fideicomisso; o beneficiário, na instituição de direito real. Ademais, o parágrafo único dispõe que, em hipótese de doação, se o donatário não residir nem for domiciliado no Maranhão, o contribuinte será o doador, se este o for. E ainda, o parágrafo único dispõe que na hipótese de doação, se o donatário não residir nem for domiciliado na Paraíba, o contribuinte será o doador, se este o for. (PARAÍBA, 1989).

Ademais, o Decreto n. 33.341 de 27 de setembro de 2012, regulamentador da Lei 5.887/89, apenas corrobora a norma anterior, sem fazer maiores especificações no tocante aos imóveis rurais. (PARAÍBA, 2012).

Em Pernambuco, a Lei nº 13.974, de 16 de dezembro de 2009, em seu artigo 3º apresenta diversas hipóteses de isenção, porém, somente o inciso IV menciona o imóvel rural,

ao isentar do imposto as transmissões sobre propriedade rural ou urbana, de área não superior ao módulo determinado pela legislação pertinente para cada região, quando adquirida em virtude de legado, herança ou doação por trabalhador urbano ou rural que não possua outro imóvel. (PERNAMBUCO, 2009).

Todavia, diferentemente de todas as legislações estaduais analisadas até aqui, essa Lei pernambucana apresenta no campo das isenções do imposto de transmissão *causa mortis* e doação, menção a “proteção e preservação do meio ambiente”, no inciso XII do mesmo artigo 3º, *in verbis*:

XII - bem móvel ou imóvel legado ou doado a organizações sociais ou a organizações da sociedade civil de interesse público, localizadas neste Estado, cujas atividades institucionais sejam a promoção da cultura ou a proteção e preservação do meio ambiente, observados, quanto a essas entidades, os requisitos previstos no § 3º, I a III, do art. 2º e o disposto no § 3º deste artigo; (PERNAMBUCO, 2009).

Outrossim, o Decreto Estadual nº 35.985/2010, regulamentador da Lei nº 13.974/2009, apenas reitera os textos anteriormente transcritos, estabelecendo as mesmas disposições sobre isenções relativas a imóveis rurais e preservação ao meio ambiente. (PERNAMBUCO, 2010).

Sobre a sujeição passiva, o artigo 11 da Lei nº 13.974/2009 e o artigo 21, do Decreto Estadual nº 35.985/2010, dispõem que o contribuinte do imposto é o adquirente dos bens, direito, e créditos, nas doações; o herdeiro ou legatário, nas transmissões *causa mortis*; o cessionário, nas cessões; o beneficiário, na instituição de direito real; o nu-proprietário, na extinção do direito real; e o fiduciário, no fideicomisso.

Em Alagoas, o Código Tributário do Estado, instituído pela Lei nº 5.077 de 12 de junho de 1989, no capítulo destinado às isenções do imposto de transmissão *causa mortis* e doação – ITCD, em seu artigo 166, não faz nenhuma especificação a imóveis rurais, ou tampouco preservação ao meio ambiente¹⁰.

Ademais, o Decreto Estadual nº 10.306/2011, ao aprovar o regulamento do ITCD nesse Estado, no campo das isenções, segue a mesma linha da Lei anteriormente citada, sem apresentar qualquer diferença neste ponto. (ALAGOAS, 2011).

¹⁰ Art. 166. São isentos do imposto: I - Os proventos e pensões atribuídos aos herdeiros; II - as doações e legados de peças e de obras de arte a museus e instituições de fins culturais, situados neste Estado; III - as doações as entidades beneficentes IV - as doações e legados as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; V - a doação de bem imóvel destinado à moradia, vinculado a programa de assistência social e habitação, para pessoas carentes ou de baixa renda; VI - (VETADO); VII - a transmissão por doação de bem imóvel por pessoa jurídica de direito público, empresa pública ou sociedade de economia mista em decorrência de calamidade pública. (ALAGOAS, 1989).

E sobre a sujeição passiva, a Lei nº 5.077/1989, em seu artigo 169, considera contribuintes do imposto, as pessoas físicas ou jurídicas, que se revistam da qualidade de herdeiros, legatários ou donatários; e os beneficiados pela desistência de quinhão ou de direitos por herdeiros ou legatários. (ALAGOAS, 1989).

Por outro lado, o Decreto Estadual nº 10.306/2011, em seu artigo 26, amplia as hipóteses de sujeição passiva, sendo estes, na transmissão *causa mortis*, o herdeiro ou o legatário, inclusive o beneficiário na desistência de quinhão ou de direito, por herdeiro ou legatário, na instituição de direito real; o fiduciário, na instituição do fideicomisso; o fideicomissário, na substituição do fideicomisso; e na doação, o donatário, inclusive o cessionário, na cessão de herança ou de bem ou direito a título não oneroso. Acrescenta ainda, que em caso de doação de bem móvel, título ou crédito, bem como dos direitos a ele relativos, se o donatário não residir nem for domiciliado no Estado de Alagoas, o contribuinte é o doador.

Prosseguindo, o Estado da Bahia, por meio da Lei Ordinária nº 4.826/1989, não menciona imóveis rurais dentre suas hipóteses de isenção. Entretanto, quando trata das hipóteses de não incidência do imposto, inclui neste rol o patrimônio de trabalhadores rurais, de modo que o ITCD não incida em transmissões realizadas para o patrimônio do trabalhador rural beneficiada pela desapropriação de imóvel rural, para fins do Programa de Reforma Agrária; realizada para o patrimônio do trabalhador rural atingido por projeto de reassentamento promovido em virtude de formação de reservatórios de usinas hidroelétricas; e realizada para o patrimônio do trabalhador rural beneficiado no processo de aquisição de imóveis entre o poder público e particulares, para fins do Programa de Reforma Agrária. (BAHIA, 1989).

Já a respeito da sujeição passiva, Lei nº 4.826/1989, em seu artigo 5º, considera contribuintes do imposto, os adquirentes dos bens ou direitos transmitidos, nas transmissões *causa mortis*; e o donatário, nas doações a qualquer título. (BAHIA, 1989).

Por outro lado, o Decreto 2.487/1989, em seu artigo 8º, amplia as hipóteses de sujeição passiva, sendo estes, nas transmissões *causa mortis*, os adquirentes dos bens ou direitos transmitidos; nas doações a qualquer título, o donatário; no mandato em causa própria, o mandatário e o adquirente; no usufruto, o usufrutuário e o nu-proprietário; no fideicomisso, o fiduciário e o fideicomissário; e na habitação, o titular do direito. (BAHIA, 1989).

Encerrando a análise dos Estados da Região Nordeste, o Estado de Sergipe, por meio da Lei nº 7.724, de 08 de novembro de 2013, no tocante às isenções, possibilita-as em relação

a imóveis rurais quando das transmissões *causa mortis* ou por doação de imóveis a colonos em núcleos oficiais ou reconhecidos pelo Governo, em atendimento à política de redistribuição de terras; das transmissões *causa mortis* de imóvel rural de área não superior ao módulo rural, assim caracterizado na forma da legislação pertinente, desde que feitas a quem seja trabalhador rural e que não seja proprietário ou possuidor de imóvel; e das doações de imóvel rural com área que não ultrapasse o limite estabelecido no inciso anterior, desde que o donatário seja trabalhador rural e que não seja proprietário ou possuidor de imóvel. (SERGIPE, 2013).

Sobre os sujeitos passivos, no moldes do artigo 25 desta Lei, são eles o herdeiro ou o legatário, na transmissão *causa mortis*; o donatário, na doação; o beneficiário, na desistência de quinhão ou de direito, por herdeiro ou legatário; o cessionário, na cessão a título gratuito; o fiduciário, na instituição do fideicomisso, bem como o fideicomissário, na substituição do fideicomisso. (SERGIPE, 2013).

Enfim, o Decreto Estadual nº 29.994/ 2015, apenas reitera as disposições contidas na lei anterior, tanto em relação às isenções, quanto sobre a sujeição passiva. (SERGIPE, 2015).

3.7.3 Análise dos Estados da Região Centro Oeste

No Estado do Mato Grosso, a Lei nº 7.850/2002, menciona a isenção de Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de quaisquer Bens ou Direitos – ITCD relativamente a imóveis rurais, no artigo 6º, inciso II, alíneas “c” e “d”, quando isenta do tributo a doação de bem imóvel para assentamentos rurais concernentes ao programa de reforma agrária; e de bem imóvel urbano ou rural com matrícula oriunda de área pública, nos casos de legitimação de posse, quando se tratar do seu primeiro registro de direito real. (MATO GROSSO, 2002).

Sobre a sujeição passiva, a mesma Lei determina em seu artigo 7º, que os contribuintes do imposto são o herdeiro ou o legatário, no caso de transmissões *causa mortis*; o fiduciário, no fideicomisso; o donatário, na doação; e o cessionário, na cessão de herança ou de bem ou direito a título não oneroso. E ainda, o parágrafo único dispõe que na hipótese de doação, se o donatário não residir nem for domiciliado no Mato Grosso, o contribuinte será o doador. (MATO GROSSO, 2002).

Ademais, o Decreto nº 2.125/2003, apenas corrobora a norma anterior, sem fazer maiores especificações no tocante aos imóveis rurais, ou sujeição passiva. (MATO GROSSO, 2003).

Em Goiás, a Lei nº 11.651/1991, Código Tributário do Estado de Goiás, ao tratar das isenções ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCD, ao falar especificamente sobre imóvel rural, determina em seu artigo 79, inciso II, a isenção ao donatário de imóvel rural, doado pelo Poder Público com o objetivo de implantar programa de reforma agrária. (GOIÁS, 1991).

Sobre a sujeição passiva, a mesma Lei determina em seu artigo 382, que o contribuinte do ITCD é o herdeiro ou legatário, na transmissão *causa mortis*; o beneficiário, nas instituições testamentária de direito real; o fiduciário, nas instituições testamentária de fideicomisso; o fideicomissário, na substituição do fideicomisso; além da transmissão por doação, onde se enquadram o donatário; o beneficiário, na renúncia de quinhão ou legado; o beneficiário, em relação ao excedente de quinhão ou de meação, decorrente de inventário ou escritura pública ou meação, decorrente de dissolução de sociedade conjugal ou união estável, por sentença ou escritura pública; o cessionário, na cessão não onerosa; e o beneficiário, na instituição convencional de direito real. (GOIÁS, 1991).

Ademais, por meio do Decreto nº 4.852/1997, regulamentador da Lei nº 11.651/91, apenas corrobora a norma anterior, sem fazer maiores especificações no tocante aos imóveis rurais, ou sujeição passiva. (GOIÁS, 1997).

Em Mato Grosso do Sul, a Lei nº 1.810/1997, dentre as isenções para ITCD previstas em seu artigo 126, menciona expressamente imóveis rurais, nos incisos II, alínea “a”, e V, ao passo que ficam isentas do imposto as transmissões *causa mortis* de imóvel rural cuja área não ultrapasse o módulo da região e seja destinado aos herdeiros; bem como as doações de bem imóvel para assentamentos rurais relativos ao programa de reforma agrária. (MATO GROSSO DO SUL, 1997).

No que tange a sujeição passiva, nos termos do artigo 131 da mesma Lei, são contribuintes do ITCD as pessoas físicas ou jurídicas que se revistam da qualidade de herdeiros, legatários ou donatários; ou beneficiados pela desistência de quinhão ou de direitos, por herdeiros ou legatários.

Por fim, encerrando as unidades federativas da Região Centro Oeste, o Distrito Federal, por meio da Lei nº 3.804/2006, não trata de isenções ao ITCD, sendo a matéria disciplinada por decreto regulamentar. Todavia, a Lei indica a sujeição passiva do imposto, sendo contribuinte o herdeiro, o legatário, o fiduciário ou o fideicomissário, no caso de transmissão *causa mortis*; o donatário ou o cessionário, no caso de doação ou de cessão; o beneficiário de direito real, quando de sua instituição; e o nu-proprietário, na extinção do direito real. (DISTRITO FEDERAL, 2006).

Já o Decreto nº 34.982/2013, ao regulamentar o ITCD no Distrito Federal, trata das hipóteses de isenção do imposto em seu artigo 5º, não havendo, entretanto, menção específica a imóveis rurais¹¹.

3.7.4 Análise dos Estados da Região Sudeste

Em Minas Gerais, a Lei nº 14.941/2003, não faz nenhuma menção sobre isenções relativas a imóvel rural, dispondo as isenções de transmissão de imóveis de modo geral, em seu artigo 3º, inciso I, alíneas “a” e “b”¹².

No tocante ao sujeito passivo da obrigação pelo pagamento do ITCD em Minas Gerais, temos o sucessor ou beneficiário, quando da transmissão por óbito; o donatário, na doação; o cessionário, na cessão gratuita; e o usufrutuário. Ademais, no caso de doação de bem móvel, título ou crédito, bem como dos direitos a eles relativos, se o donatário não residir nem for domiciliado em Minas Gerais, o contribuinte é o doador. (MINAS GERAIS, 2003).

No Estado do Espírito Santo, a Lei nº 10.011/2013, ao tratar das isenções do ITCMD no artigo 7º, isenta do imposto, dentre outras hipóteses, a transmissão *causa mortis* de imóvel rural com área não superior a vinte e cinco hectares, de cuja exploração do solo dependa o sustento da família do herdeiro ou do cônjuge supérstite a que tenha cabido por partilha, desde que outro não possua; assim como a doação de imóvel rural com o objetivo de implantar o programa da reforma agrária instituído pelo governo. (ESPÍRITO SANTO, 2013).

No tocante ao sujeito passivo, o artigo 8º da mesma Lei considera contribuintes o herdeiro ou o legatário, na transmissão *causa mortis*; o donatário, na doação; o beneficiário, na desistência de quinhão ou de direito, por herdeiro ou legatário; o cessionário, na cessão de herança ou de bem ou direito a título não oneroso; o fiduciário, na instituição do fideicomisso; o fideicomissário, na substituição do fideicomisso; o beneficiário, na instituição de direito

¹¹ Art. 5º É concedida isenção do ITCD: I - nas transmissões de imóveis por meio do Programa de Assentamento de População de Baixa Renda, desde que o beneficiário atenda às seguintes condições: a) ser destinatário originário do lote do Programa a que se refere este inciso; b) ser legítimo ocupante do lote, admitida a ocupação em razão de sucessão. II - ao herdeiro ou legatário, na transmissão *causa mortis*, desde que o patrimônio transmitido pelo de cujus não ultrapasse o valor de R\$ 85.958,90 (oitenta e cinco mil, novecentos e cinquenta e oito reais e noventa centavos). (DISTRITO FEDERAL, 2013).

¹² Art. 3º Fica isenta do imposto: I - a transmissão *causa mortis* de: a) imóvel residencial com valor total de até 40.000 Ufemgs (quarenta mil Unidades Fiscais do Estado de Minas Gerais), desde que seja o único bem imóvel de monte partilhável cujo valor total não exceda 48.000 (quarenta e oito mil) Ufemgs, excetuando-se os bens descritos na alínea "c" deste inciso; b) fração ideal de um único imóvel residencial, desde que o valor total desse imóvel seja de até 40.000 (quarenta mil) Ufemgs e o monte partilhável não contenha outro imóvel nem exceda 48.000 (quarenta e oito mil) Ufemgs, excetuando-se os bens descritos na alínea "c" deste inciso. (MINAS GERAIS, 2003).

real. E ainda, passa a considerar contribuinte o doador, caso o donatário não resida nem seja domiciliado no Estado do Espírito Santo. (ESPÍRITO SANTO, 2013).

Reafirmando os mesmos termos da Lei, o Decreto Estadual nº 3.469-R reitera as mesmas disposições relativas às isenções e sujeição passiva do ITCMD neste Estado.

No Rio de Janeiro, a Lei nº 7.174/2015, dentre diversas hipóteses de isenção, merece destaque aquela prevista em seu artigo 8º, inciso XIV, ao passo que isenta de pagamento do ITD a transmissão *causa mortis* de imóveis localizados em Unidades de Conservação da Natureza onde os residentes pertençam a comunidades tradicionais e quilombolas, devidamente comprovados, na forma da legislação. (RIO DE JANEIRO, 2015).

Note-se que esta disposição legal é a primeira, até aqui, a relacionar isenção de imposto de transmissão *causa mortis* e doação com o termo “unidade de conservação da natureza”.

Prossegue a Lei, no artigo 9º, determinando o reconhecimento desta isenção será realizado pela autoridade fiscal, na forma estabelecida pelo Poder Executivo, sendo expedido, nos casos previstos na legislação, o respectivo certificado declaratório. Ademais, o reconhecimento das isenções previstas dependerá de prévia verificação da satisfação das condições relativas ao imóvel doado, por órgão técnico que emitirá manifestação conclusiva, na forma da legislação específica. (RIO DE JANEIRO, 2015).

Já o tema da sujeição passiva é disposto no artigo 10, no qual contribuinte do imposto é o beneficiário, usufrutuário, cessionário, fiduciário, herdeiro, legatário ou donatário, assim entendida a pessoa em favor da qual se opera a transmissão do bem ou direito, por doação ou *causa mortis*. (RIO DE JANEIRO, 2015).

O Estado de São Paulo, por meio da Lei nº 10.705/2000, em seu artigo 6º, isenta do ITCMD a transmissão *causa mortis* de imóvel de residência, urbano ou rural, cujo valor não ultrapassar 5.000 (cinco mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo, e os familiares beneficiados nele residam e não tenham outro imóvel; bem como o imóvel cujo valor não ultrapassar 2.500 (duas mil e quinhentas) UFESPs, desde que seja o único transmitido. (SÃO PAULO, 2000).

No mesmo artigo verifica-se também isenção das transmissões *causa mortis* e sobre doação de quaisquer bens ou direitos a entidades cujos objetivos sociais sejam vinculados à promoção dos direitos humanos, da cultura ou à preservação do meio ambiente. (SÃO PAULO, 2000).

Assim, constata-se, na Lei paulista, menção à “preservação do meio ambiente”, condicionando esse benefício ao reconhecimento pela Secretaria da Fazenda e, conforme a

natureza da entidade, pela Secretaria da Justiça e da Defesa da Cidadania, pela Secretaria da Cultura ou pela Secretaria do Meio Ambiente, de acordo com disciplina a ser estabelecida pelo Poder Executivo. (SÃO PAULO, 2000).

Enfim, no tocante à sujeição passiva, são contribuintes do imposto na transmissão *causa mortis* o herdeiro ou o legatário; no fideicomisso, o fiduciário; na doação o donatário; na cessão de herança ou de bem ou direito a título não oneroso, o cessionário. Ademais, na doação, se o donatário não residir nem for domiciliado no Estado de São Paulo, o contribuinte será o doador. (SÃO PAULO, 2000).

Destarte, o Decreto nº 46.655/2002, reafirma os termos da Lei nº 10.705/2000, relativamente a essas disposições sobre isenções e sujeição passiva do ITCMD nesse Estado.

3.7.5 Análise dos Estados da Região Sul

No estado do Paraná, a Lei nº 18.573/2015, ao tratar de isenções do ITCMD, em seu artigo 11, dispõe sobre imóveis rurais que são isentos do pagamento do imposto na transmissão *causa mortis* de imóvel rural com área não superior a 25 (vinte e cinco) hectares, de cuja exploração do solo depende o sustento da família do herdeiro ou do cônjuge supérstite a que tenha cabido partilha desde que outro não possua. (PARANÁ, 2015).

Outrossim, o artigo 14 da mesma Lei considera como contribuinte do imposto o herdeiro ou o legatário, nas transmissões *causa mortis*; o donatário, nas transmissões por doação; o cessionário, na cessão a título gratuito; o beneficiário, na desistência de quinhão ou de direitos, por herdeiro ou legatário; o fiduciário, na instituição do fideicomisso; o fideicomissário, na substituição do fideicomisso; e o beneficiário de direito real, quando de sua instituição. Ademais, passa a ser contribuinte o doador, na hipótese de o donatário não residir nem for domiciliado no Estado do Paraná. (PARANÁ, 2015).

No Estado de Santa Catarina, a Lei 13.136/2004, no artigo 10, traz as hipóteses de isenção do ITCMD, no entanto, sem fazer menção específica a imóveis rurais, dispondo de forma genérica, em seu inciso III, sobre a isenção de imóveis em favor do herdeiro, legatário, ou donatário que houver sido aquinhado com um único bem imóvel, relativamente à transmissão *causa mortis* ou à doação, desde que cumulativamente o imóvel se destine à moradia própria do beneficiário; o beneficiário não possua qualquer outro bem imóvel; e o valor total do imóvel não seja superior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). (SANTA CATARINA, 2004).

Já sobre a sujeição passiva, o artigo 5º da Lei considera contribuintes o herdeiro, o legatário, o fiduciário ou o fideicomissário, no caso de transmissão *causa mortis*; o donatário ou cessionário, no caso de doação ou de cessão; o beneficiário de direito real, quando de sua instituição; e o nu-proprietário, na extinção do direito real. (SANTA CATARINA, 2004).

Por fim, ao se estudar a legislação do Estado do Rio Grande do Sul, verifica-se a Lei nº 8.821/1989 determina a isenção do ITCD, relativamente a imóvel rural, no caso em que o recebedor seja ascendente, descendente ou cônjuge, ou a ele equiparado, do transmitente e, simultaneamente, não seja proprietário de outro imóvel, não receba mais do que um imóvel de até 25 (vinte e cinco) hectares de terras por ocasião da transmissão e cujo valor não ultrapasse o equivalente a 6.131 (seis mil cento e trinta e uma) UPF-RS. (RIO GRANDE DO SUL, 1989).

Já sobre a sujeição passiva, o artigo 8º desta Lei o considera nas doações, como sendo o doador, quando domiciliado ou residente no país; o donatário, quando o doador não for domiciliado ou residente no país; o nu-proprietário, na extinção do usufruto por morte do usufrutuário; o beneficiário na morte de um dos usufrutuários, em se tratando de usufruto simultâneo em que tenha sido estipulado o direito de acrescer ao usufrutuário sobrevivente; na renúncia de usufruto; na extinção de direito de uso, de habitação e de servidões; e nas transmissões *causa mortis*, o beneficiário ou recebedor do bem ou direito transmitido. (RIO GRANDE DO SUL, 1989).

4 DO ITCMD E SUA RELAÇÃO COM O DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL

Superados os estudos detalhados inerentes ao Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação e sua inserção no Direito Tributário, bem como do Meio Ambiente e suas áreas de especial proteção, a saber, Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, no presente capítulo buscamos demonstrar a relação daquele imposto com essas áreas.

Para tanto, iniciamos pelo estudo do ITR – Imposto Territorial Rural, o qual é utilizado como referência por diversas leis estaduais de ITCMD.

4.1 NOÇÕES SOBRE IMPOSTO TERRITORIAL RURAL E SUA FUNÇÃO EXTRAFISCAL AMBIENTAL

O Imposto Territorial Rural, também denominado pela sigla ITR, teve origem na Constituição de 1891, em que tinha sua competência fixada em favor dos Estados, incidindo sobre prédios em que existia a presunção de possibilidade de serem habitados, passando para competência da União Federal com o advento da Constituição de 1934.

Atualmente, está previsto no artigo 153, § 4º, da Constituição Federal, e no Código Tributário Nacional, em seus artigos 29 a 31¹³.

Ademais, é disciplinado pela Lei nº 9.393/96, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por títulos da dívida agrária e dá outras providências, e é regulamentada pelo Decreto nº 4.382/2002.

Conforme já citado no capítulo 1 desta dissertação, e observando a legislação acima transcrita, temos que o ITR compõe o rol de impostos de competência federal, sendo objeto de repartição de receita tributária, nos termos do artigo 158, II, da Constituição Federal, que estabelece destinação de 50% (cinquenta por cento) à União, podendo, por outro lado, destinar-se integralmente aos Municípios, na forma do artigo 153, § 4º, III, do texto constitucional.

¹³ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] VI - propriedade territorial rural; § 4º O imposto previsto no inciso VI do caput I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. (BRASIL, 1988). Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município. Art. 30. A base do cálculo do imposto é o valor fundiário. Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. (BRASIL, 1966).

No tocante à sua finalidade, esta é primeiramente fiscal, no sentido de arrecadação de recursos, podendo adquirir caráter extrafiscal ao se valer da progressividade prevista pela Constituição em seu art. 153, §4º, I, de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, nos termos do art. 186 do mesmo texto constitucional (CARNEIRO, 2013, p. 512).

Ou ainda, como introduzido no capítulo anterior, a extrafiscalidade do ITR pode ser verificada por meio da política de proteção ambiental, pela concessão de benefícios fiscais às propriedades rurais que possuem áreas de preservação.

Não obstante a sua nuance extrafiscal, o ITR sujeita-se aos princípios tributários da legalidade, da noventena, da anterioridade e demais limitações constitucionais previstas ao poder de tributar, não havendo que se falar em liberdade estatal na administração do imposto, tão somente pelo seu caráter extrafiscal. (ALEXANDRE, 2013, p. 566).

No que tange a sujeição passiva, sujeitos passivos são: a) o proprietário do imóvel rural; b) o titular do domínio útil; ou c) o possuidor a qualquer título, como disposto no artigo 31 do Código Tributário Nacional, artigo 5º do Decreto nº 4.382/2002. (BRASIL, 1966; BRASIL, 2002).

Em relação ao fato gerador, este encontra previsões nos artigos 29 do Código Tributário Nacional¹⁴ e 2º do Decreto nº 4.382/2002¹⁵.

Vê-se que o fato gerador incidirá sobre “imóvel por natureza”, cuja localização situa-se fora da zona urbana do Município.

Assim, para melhor compreensão, cumpre trazer à baila a conceituação de imóvel disposta pelo Código Civil Brasileiro, o qual define que: “Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente”. (BRASIL, 2002).

Destarte, no tocante à exclusão de zona urbana para a concretização do fato gerador do ITR, necessário destacar a definição de zona rural é averiguada pelo critério de exclusão.

Nesse sentido, o artigo 32, § 1º do Código Tributário Nacional, ao se referir ao Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, estabelece que ao menos dois dos melhoramentos a seguir indicados, construídos ou mantidos pelo Poder Público, devem existir para restar caracterizada a zona urbana:

¹⁴ Art. 29 O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município. (BRASIL, 1966).

¹⁵ Art. 2º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano. (BRASIL, 2002).

- Meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; abastecimento de água; sistema de esgotos sanitários;
- Rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
- Escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel considerado.

Com isso, a definição de zona rural pode ser constada pela exclusão daquilo que é considerado zona urbana pelo plano diretor de cada município. Nesse sentido, elucidam Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo (2011, p. 180-181):

Para identificação das áreas rural e urbana, é fundamental a análise do plano diretor de cada Município, devendo-se, ainda, contrastá-lo com o art. 32, §1º, do CTN que, estabelecendo os requisitos mínimos de infraestrutura urbana para a caracterização de determina área como zona urbana (e, a contrário sensu, como zona rural), previne conflitos de competência e dá elementos objetivos para que se resolvam as dúvidas que porventura surgirem sobre a sujeição do proprietário ao ITR ou ao IPTU.

Segundo o Estatuto da Terra, o conceito de imóvel rural é definido como: “Imóvel Rural, o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada”. (BRASIL, 1964).

Ademais, importante ressaltar que, diferentemente do IPTU, o ITR incide somente sobre a propriedade territorial, o que significa dizer que, para a cobrança do ITR, importa somente a extensão do território, não fazendo diferença se há construções sobre este.

Ultrapassado o fenômeno do fato gerador, passamos à análise da base de cálculo aplicável ao ITR, a qual sofre interferências legais que vincularão a arrecadação do imposto às isenções relacionadas ao Direito Ambiental.

O Código Tributário Nacional, ao tratar do ITR, define que sua base de cálculo é o valor fundiário do imóvel, o que consensualmente significa valor da terra nua, ou seja, sem qualquer benfeitoria.

Conforme dispõe o artigo 11 da Lei nº 9.393/96, sobre o valor do imposto: “Art. 11. o valor do imposto será apurado aplicando-se sobre o Valor da Terra Nua Tributável - VTNt a alíquota correspondente, prevista no Anexo desta Lei, considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização”. (BRASIL, 1996).

Verifica-se, assim, que vários fatores compõem a base de cálculo do tributo, sendo certo que a área total do imóvel se refere à sua dimensão absoluta, enquanto o grau de

utilização é extraído de uma relação entre área efetivamente utilizada e área abstratamente aproveitável.

Já o valor da terra nua corresponde à valoração exclusivamente da terra, devendo ser desconsiderados do valor de mercado o valor das construções, instalações, benfeitorias, culturas permanentes, pastagens e florestas plantadas, nos termos do conceito fixado no Decreto nº 4.382/2002¹⁶.

Assim sendo, de forma sucinta, José Eduardo Soares de Melo (2015, p. 175) elucida que terra nua se refere ao valor de mercado do imóvel, abstraindo-se os valores relativos a construções, instalações e benfeitorias; culturas permanentes e temporárias; pastagens cultivadas e melhoradas; e florestas plantadas.

Com viés nitidamente extrafiscal, eis que destinada a estimular a proteção do meio ambiente, tanto no sentido de premiar os proprietários que contam com reserva legal devidamente identificada e conservada, como de motivar a regularização por parte daqueles que estão em situação irregular, a Lei do ITR (Lei nº 9.393/96), em seu artigo 10, parágrafo 1º, inciso II, dispõe que a Reserva Legal será excluída da área tributável do ITR – imposto sobre a propriedade territorial rural¹⁷.

Além dessa previsão específica sobre as áreas de preservação permanente e de reserva legal disposta na Lei do ITR, também o próprio Código Florestal interfere na fixação da base de cálculo deste imposto, ao passo que em seu artigo 41 traz regramento específico sobre o ITR, determinando a “dedução das Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de

¹⁶Art. 32. O Valor da Terra Nua - VTN é o valor de mercado do imóvel, excluídos os valores de mercado relativos a (Lei nº 9.393, de 1996, art. 8º, § 2º, art. 10, §1º, inciso I): I - construções, instalações e benfeitorias; II - culturas permanentes e temporárias; III - pastagens cultivadas e melhoradas; IV - florestas plantadas. § 1º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado (Lei nº 9.393, de 1996, art. 8º, § 2º). § 2º Incluem-se no conceito de construções, instalações e benfeitorias, os prédios, depósitos, galpões, casas de trabalhadores, estábulos, currais, mangueiras, aviários, pocilgas e outras instalações para abrigo ou tratamento de animais, terreiros e similares para secagem de produtos agrícolas, eletricidade rural, colocação de água subterrânea, abastecimento ou distribuição de águas, barragens, represas, tanques, cercas e, ainda, as benfeitorias não relacionadas com a atividade rural. (BRASIL, 2002).

¹⁷ Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior. § 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á: I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a: a) construções, instalações e benfeitorias; b) culturas permanentes e temporárias; c) pastagens cultivadas e melhoradas; d) florestas plantadas; II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas: a) de preservação permanente e de reserva legal; b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior; c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual; d) sob regime de servidão ambiental; e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (BRASIL, 1996).

uso restrito da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, gerando créditos tributários”, como uma das formas para promoção do desenvolvimento ecologicamente sustentável. (BRASIL, 2012).

Com isso, importantes leis evidenciam o caráter extrafiscal do ITR, proporcionando maior segurança jurídica na fixação da base de cálculo deste imposto ao levar em conta as áreas de preservação permanente e de reserva legal, o que, por outro lado, não ocorre de forma clara e expressa em relação ao ITCMD, como abordado no próximo tópico.

4.2 DA BASE DE CÁLCULO E ISENÇÕES DO ITCMD PARA IMÓVEIS RURAIS, E SUJEIÇÃO PASSIVA

Como visto no item anterior, evidencia-se o caráter extrafiscal do Imposto Territorial Rural (ITR), eis que destinada a estimular a proteção do meio ambiente, com sua apuração em áreas de imóveis rurais levando em conta os espaços ambientalmente protegidos, especificamente áreas de reserva legal e de preservação permanente.

Por outro lado, o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), como já vimos no Capítulo 3, é de competência dos Estados e Distrito Federal, sendo, portanto, discriminado por diversas leis e decretos dos entes federativos.

Considerando que parte das referidas legislações utilizam a base de cálculo do ITR como referência para a valoração do ITCMD aplicável sobre imóveis rurais, verifica-se um viés extrafiscal do ITCMD, de modo que se possibilita desonerar de forma indireta aqueles que possuem em suas propriedades áreas de interesse para preservação do meio ambiente.

Isto porque a base de cálculo do ITR é calculada sobre o Valor da Terra Nua Tributável, a qual exclui as áreas de preservação permanente e de reserva legal.

Como se sabe, o elemento quantitativo do fato gerador compõe-se de base de cálculo, que é uma ordem de grandeza sobre a qual incide a alíquota. Da análise das diferentes disposições sobre base de cálculo expostas no capítulo 3, passamos a tecer considerações desta relação com o Direito Tributário Ambiental, a seguir.

4.2.1 Comparativo de Bases de Cálculo

Tecidas essas considerações, aprofundando o estudo dos reflexos e influência da base de cálculo utilizada para apuração Imposto Territorial Rural (ITR) sobre a fixação da base de cálculo do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD), passamos a observar

que os estados que expressamente trazem esta permissão, divididos por regiões geográficas, são os seguintes:

- Pará e Rondônia na região Norte;
- Rio Grande do Norte, Pernambuco, Alagoas, Bahia, e Sergipe na região Nordeste;
- Mato Grosso na região Centro-Oeste;
- Minas Gerais, Espírito Santo, Rio de Janeiro e São Paulo na região Sudeste; e
- Paraná, na região Sul.

Sendo assim, dentre as 27 (vinte e sete) unidades federativas do Brasil, apenas 13 (treze) delas, ou seja, menos da metade, possibilitam expressamente a utilização da base de cálculo do ITR para apuração da base de cálculo do ITCMD.

Ressalte-se ainda que tais disposições são apenas permissivas, não vinculando obrigatoriamente os Fiscos Estaduais a este referencial de valor. No caso do Estado de São Paulo verifica-se que houve edição de decreto majorando a base de cálculo para fins do recolhimento do ITCMD.

Nesse sentido, cumpre pontuar que apenas o Estado da Bahia (Decreto nº 2.487) possibilita levar em consideração a base de cálculo do ITR sem a delimitação obrigatória de que deve ser respeitado o seu valor mínimo, permitindo ainda a utilização de outros parâmetros, tais como a base de cálculo do imposto sobre transmissão intervivos (ITBI), valor de imóveis vizinhos, valor médio de alugueres na região, dentre outros.

Por outro lado, há entes federativos que não dispõem de forma expressa sobre a utilização do valor da base de cálculo do ITR, mas possibilitam outras formas de referência, da seguinte forma: no Estado do Tocantins, é fixada a utilização de Tabela de preços do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), cujos valores devem ser observados como referência mínima; no Estado do Maranhão, permite-se a utilização de valores fornecidos por instituição especializada credenciada pelo Poder Executivo.

Enfim, os entes federativos que não dispõem de forma expressa sobre nenhuma forma de referencial, estabelecendo que a base de cálculo será exigida mediante declaração do sujeito passivo, ou por avaliação procedida pela Fazenda Pública Estadual ou tão somente pelo valor de mercado ou valor venal, elencamos a seguir, divididos por região:

- Região Norte: Acre, Amazonas, Amapá, Roraima;
- Região Nordeste: Piauí, Ceará, Paraíba;
- Região Centro-Oeste: Goiás, Mato Grosso do Sul, e Distrito Federal;
- Região Sul: Rio Grande do Sul

Dessa forma, 11 (onze) entes federativos não estabelecem de forma clara o parâmetro a ser utilizado para valoração da base de cálculo do ITCMD, dando margem para excessiva discricionariedade na apuração de valores, o que pode gerar discussões nas esferas administrativa e judicial.

Por outro lado, independentemente de Estados e Distrito Federal fixarem a base de cálculo do ITR como referencial mínimo, ou se valerem de outras formas de referência, é também importante observar utilização de expressões “valor de mercado” ou “valor comercial”, ponto este que também abre margem para interpretações variadas.

O que se verifica a respeito das expressões “valor de mercado” e “valor comercial” é que muitas leis as tratam de forma sinônima com a expressão “valor venal”. É este o caso das legislações do Piauí, Bahia, Mato Grosso, Minas Gerais e São Paulo, em que a legislação faz menção a valor de mercado, igualando-o a valor venal.

Dentre as leis que citam apenas valor de mercado, sem se referir a expressão valor venal, temos os Estados do Rio de Janeiro e de Goiás, que dispõem da seguinte forma: no Estado do Rio de Janeiro, o valor de mercado é auferido por meio de avaliações que levem em conta o valor declarado pelo contribuinte, valores praticados ou oferecidos em operações onerosas relativas aos bens e direitos transmitidos ou a similares ou fixados para incidência de outros tributos, bem como indicadores de mercado e normas técnicas ou contábeis aplicáveis.

Em Goiás, a base de cálculo do ITCD é o valor de mercado do bem ou direito transmitido por *causa mortis* ou por doação, considerando que valor de mercado pode ser estabelecido por meio de valores referenciais constantes do cadastro de imóveis urbanos e rurais elaborados pela Administração Tributária.

Feitas essas considerações, cumpre esclarecer a conceituação da expressão valor de mercado, a qual encontra respaldo no campo da Engenharia. Nesse sentido, as normas de Avaliações da ABNT (Associação Brasileira de Normas Técnicas) assim definem:

3.44 valor de mercado: Quantia mais provável pela qual se negociaria voluntariamente e conscientemente um bem, numa data de referência, dentro das condições do mercado vigente. O valor de mercado de um imóvel trata-se do valor real do bem, da forma mais atualizada e dentro da realidade do mercado. (ABNT, 2001, p. 5).

Inexiste, pois, fonte jurídica segura e confiável, que permita sustentar a fixação do que é exatamente “valor de mercado” ou “valor comercial”, vez que diversas são as leis tratando sobre o mesmo tema, de maneiras distintas.

Assim, pautando-se no princípio da legalidade estrita, não é possível afirmar que as áreas de reserva legal e de preservação permanente interferem na valoração da base de cálculo do ITCMD, de modo a favorecer o contribuinte que promova a proteção ao meio ambiente.

4.2.2 Comparativo de Isenções e Sujeição Passiva

Ao se fazer uma comparação relativo às isenções ao imposto de transmissão *causa mortis* e doação, dispostas no tópico 3.8, do capítulo 3, com enfoque às propriedades rurais, dada a possibilidade de existência de áreas de preservação permanente e reserva legal, extraímos as conclusões a seguir.

As isenções de imóveis rurais são baseadas em critérios que variam muito de estado para estado, podendo levar em conta o valor do bem, o tamanho de sua área, ou ainda a destinação/finalidade do bem imóvel.

Tais variáveis podem ser verificadas tanto de forma isolada, como de forma cumulativa.

Dentre os estados que consideram somente o valor do bem imóvel rural para isenção do imposto, temos 03 (três) estados, sendo estes:

- Acre, onde os bens imóveis não podem ultrapassar R\$ 203.400,00 (duzentos e três mil e quatrocentos reais); o
- Amazonas, onde o valor do imóvel rural não pode ultrapassar R\$ 100.000,00 (cem mil reais); e
- Maranhão, onde o imóvel rural deve ser avaliado em valor inferior a vinte e uma vezes o valor do salário-mínimo vigente no estado à época da transmissão, a fim de ser abarcado pela isenção.

O estado de São Paulo leva em consideração critério de valor, aliado a destinação do imóvel rural, de modo que isentado ITCMD a transmissão *causa mortis* de imóvel de residência, urbano ou rural, cujo valor não ultrapassar 5.000 (cinco mil) unidades fiscais do estado de São Paulo, e os familiares beneficiados nele residam e não tenham outro imóvel, bem como o imóvel cujo valor não ultrapasse 2.500 (duas mil e quinhentas) UFESPs, desde que seja o único transmitido.

Por outro lado, a maioria dos estados brasileiros leva em conta critérios referentes à área do imóvel rural, cumulando ou não com uma destinação específica, dos quais elencamos os 12 (doze) estados a seguir.

- Pará, em que fica isento imóvel rural com área não superior a vinte e cinco hectares, de cuja exploração do solo dependa o sustento da família dos herdeiros ou do cônjuge supérstite e que tenha cabido por partilha, desde que outro não possua;
- Roraima, onde é isenta a propriedade rural de área não superior a 60 (sessenta) hectares, desde que adquirida em virtude de legado, herança ou doação, por trabalhador rural que não possua outro imóvel urbano ou rural;
- Rondônia, desde que o imóvel recebido não ultrapasse 60 (sessenta) hectares, além do imóvel rural doado pelo Poder Público, com o objetivo de implantar programa de reforma agrária;
- Piauí, onde o imóvel rural não pode ultrapassar o módulo rural da região;
- Ceará, que isenta de ITCD a transmissão *causa mortis* de imóvel rural de área não superior a 3 (três) módulos rurais, desde que feita a quem não seja proprietário de imóvel de qualquer natureza;
- Rio Grande do Norte, onde a propriedade rural ou urbana estará isenta do ITCD, quando tiver área não superior ao módulo determinado pela legislação pertinente para cada região;
- Paraíba, onde o imóvel rural cuja área não exceda à legalmente fixada para o módulo rural da região, quando o adquirente não possuir outro imóvel;
- Pernambuco, que isenta a propriedade rural ou urbana, de área não superior ao módulo determinado pela legislação pertinente para cada região;
- Sergipe, que isenta imóveis rurais quando das transmissões *causa mortis* ou por doação de imóveis a colonos em núcleos oficiais ou reconhecidos pelo Governo, em atendimento à política de redistribuição de terras; das transmissões *causa mortis* de imóvel rural de área não superior ao módulo rural, assim caracterizado na forma da legislação pertinente, desde que feitas a quem seja trabalhador rural e que não seja proprietário ou possuidor de imóvel; e das doações de imóvel rural com área que não ultrapasse o limite estabelecido do módulo rural, desde que o donatário seja trabalhador rural e que não seja proprietário ou possuidor de imóvel;
- Mato Grosso do Sul, onde ficam isentas do imposto as transmissões *causa mortis* de imóvel rural, cuja área não ultrapasse o módulo da região e seja destinado aos herdeiros, além das doações de bem imóvel para assentamentos rurais relativos ao programa de reforma agrária;

- Espírito Santo, onde o imóvel rural com área não superior a vinte e cinco hectares, de cuja exploração do solo dependa o sustento da família do herdeiro ou do cônjuge supérstite a que tenha cabido por partilha, desde que outro não possua, bem como a doação de imóvel rural com o objetivo de implantar o programa da reforma agrária instituído pelo governo;
- Paraná, que isenta do pagamento do imposto a transmissão *causa mortis* de imóvel rural com área não superior a 25 (vinte e cinco) hectares, de cuja exploração do solo depende o sustento da família do herdeiro ou do cônjuge supérstite a que tenha cabido partilha desde que outro não possua.

Outrossim, na legislação do estado do Rio Grande do Sul, são levados em consideração, simultaneamente, o critério de valor e de área do imóvel, de modo que o recebedor do imóvel rural não receba mais do que um imóvel de até 25 (vinte e cinco) hectares de terras por ocasião da transmissão, e cujo valor não ultrapasse o equivalente a 6.131 (seis mil cento e trinta e uma) UPF-RS.

Há dois estados que se valem de critérios relativos somente a destinação/finalidade do imóvel rural, sem estabelecer valores e/ou áreas, sendo estes:

- Mato Grosso, que isenta do tributo a doação de bem imóvel para assentamentos rurais concernentes ao programa de reforma agrária; e de bem imóvel urbano ou rural com matrícula oriunda de área pública, nos casos de legitimação de posse, quando se tratar do seu primeiro registro de direito real; e
- Goiás, onde fica isento imóvel rural, doado pelo Poder Público com o objetivo de implantar programa de reforma agrária.

Não fazem menção específica a isenções relativas a imóveis rurais os estados de Tocantins, Bahia, Alagoas, Minas Gerais, assim como o Distrito Federal.

Vale ressaltar que o estado da Bahia não menciona imóveis rurais dentre suas hipóteses de isenção. Entretanto, quando trata das hipóteses de não incidência do imposto, inclui neste rol o patrimônio de trabalhadores rurais, de modo que o ITCID não incida em transmissões realizadas para o patrimônio do trabalhador rural beneficiada pela desapropriação de imóvel rural, para fins do Programa de Reforma Agrária; realizada para o patrimônio do trabalhador rural atingido por projeto de reassentamento promovido em virtude de formação de reservatórios de usinas hidroelétricas; e realizada para o patrimônio do trabalhador rural beneficiado no processo de aquisição de imóveis entre o poder público e particulares, para fins do Programa de Reforma Agrária.

Por fim, no que tange a sujeição passiva do imposto de transmissão *causa mortis* e doação, a hipótese que consta em todas as legislações é a transmissão *causa mortis*, na qual os contribuintes são os herdeiros ou legatários.

Boa parte dos estados amplifica as hipóteses de sujeição passiva, incluindo o fideicomisso, em que contribuinte é o fiduciário; o usufruto, no qual contribuinte é o usufrutuário; a cessão de herança ou de bem ou direito a título não oneroso, em que contribuinte.

Importante mencionar que, nas hipóteses de doação, em praticamente todos os estados da federação, o contribuinte é o donatário, ou seja, aquele que recebeu a doação, cabendo mencionar aqui, como única exceção, o Estado do Rio Grande do Sul, onde o contribuinte é o doador, nos termos da Lei local de nº 8.821/89, que assim dispõe: “Art. 8º Contribuinte do imposto é: I - nas doações: a) o doador, quando domiciliado ou residente no país; b) o donatário, quando o doador não for domiciliado ou residente no país”. (RIO GRANDE DO SUL, 1989).

Portanto, a opção da lei gaúcha para elencar como sujeito passivo, primeiramente, o doador é exceção em relação aos demais estados da federação, porém, plenamente possível, dada a autorização legislativa do Código Tributário Nacional nesse sentido.

4.2.3 Leis de ITCMD e Meio Ambiente

Primeiramente, a par de uma análise literal, constata-se que praticamente nenhuma lei, decreto, ou regulamento estadual menciona expressamente a influência de áreas de preservação permanente e de reserva legal, ou mesmo qualquer outro espaço territorial ambientalmente protegido.

A única exceção neste ponto, verificada dentre todas as legislações dispostas no capítulo 3 desta dissertação, consta em uma alínea do Decreto nº 2.884/2004, do Estado de Santa Catarina, onde se permite que o contribuinte impugne a base de cálculo utilizada pelo Fisco, apresentando, dentre outros documentos, laudo de órgão oficial atestando a condição de área de preservação permanente¹⁸.

¹⁸ Art. 12. O imposto será calculado e recolhido pelo próprio sujeito passivo, que prestará as informações relativas ao imposto e efetuará o cálculo do valor devido por intermédio da Declaração de Informações Econômico-Fiscais do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - DIEF-ITCMD, gerada por aplicativo específico disponibilizado pela Secretaria de Estado da Fazenda, via Internet. [...] § 5º O sujeito passivo poderá impugnar junto ao Gerente Regional da Fazenda Estadual a base de cálculo utilizada pelo Fisco, desde que o faça no prazo de quinze dias, contados da data da ciência, observados os seguintes procedimentos: [...] I - no recurso deve constar: a) a identificação, a qualificação e o endereço do

Com isso, existe no Brasil apenas um Decreto estadual que expressa literalmente a influência das “áreas de preservação permanente” na apuração da base de cálculo do imposto de transmissão *causa mortis* e doação.

O Estado do Tocantins, por meio de seu Decreto n.º 5.425/2016 faz menção a florestas naturais, matas nativas e qualquer outro tipo de vegetação natural, dispondo que essas integram os parâmetros para determinação de valor venal do imóvel rural.

No tocante ao tema das isenções do imposto de transmissão *causa mortis* e doação, merecem destaque as disposições que mais se aproximam aos temas relativos ao Direito Ambiental, que são as seguintes:

O Rio de Janeiro, que isenta de pagamento do ITD a transmissão *causa mortis* de imóveis localizados em Unidades de Conservação da Natureza, onde os residentes pertençam a comunidades tradicionais e quilombolas, devidamente comprovados, na forma da legislação.

Com isso, a legislação fluminense é a única, dentre todas as analisadas, que menciona “unidades de conservação da natureza”, isentando, de forma expressa, do recolhimento do imposto de transmissão *causa mortis* e doação, os imóveis que estejam inseridos nelas.

Ademais, nas disposições estabelecidas pelos estados de São Paulo e Pernambuco, constatou-se a possibilidade de isenção do imposto para transmissões *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos, em favor de entidades cujos objetivos sociais sejam vinculados à preservação do meio ambiente.

No estado de Pernambuco, a Lei n.º 13.974/2009 isenta do ICD as transmissões *causa mortis* ou doações do bem móvel ou imóvel legado ou doado a organizações sociais ou a organizações da sociedade civil de interesse público, localizadas no estado de Pernambuco, cujas atividades institucionais sejam a proteção e preservação do meio ambiente.

Já a legislação do estado bandeirante estabelece a mesma isenção, por meio da Lei n.º 10.705/2000, na qual dispõe no artigo 6, §2º, I:

Artigo 6º - Fica isenta do imposto:

§ 2º - Ficam também isentas as transmissões "causa mortis" e sobre doação de quaisquer bens ou direitos a entidades cujos objetivos sociais sejam vinculados à promoção dos direitos humanos, da cultura ou à preservação do meio ambiente, observado o seguinte:

requerente; e b) exposição clara e objetiva dos motivos pelos quais não concorda com a base de cálculo apresentada pelo Fisco; II - O pedido deve ser instruído com: a) taxa de serviços gerais; b) cópia da DIEF-ITCMD; c) 3 (três) avaliações de imobiliárias tradicionais da região da situação do bem imóvel e, se for o caso, laudo de órgão oficial atestando a condição de área de preservação permanente; e d) laudo de avaliação fornecido por empresa que comercialize ou produza os bens móveis objetos da avaliação. (SANTA CATARINA, 2008).

1 - o reconhecimento dessa condição deverá ser feito, de forma cumulativa, pela Secretaria da Fazenda e, conforme a natureza da entidade, pela Secretaria da Justiça e da Defesa da Cidadania, pela Secretaria da Cultura ou pela Secretaria do Meio Ambiente, de acordo com disciplina a ser estabelecida pelo Poder Executivo. (SÃO PAULO, 2000).

Por fim, temos o Amapá, que beneficia grupos “quilombolas”, ao dispor no artigo 76, inciso III, que as transmissões, por sucessão, de propriedade ou domínio útil de bem imóvel e de direitos reais sobre imóveis como originário dos quilombos.

Tais menções não se relacionam diretamente com o tema da presente dissertação, porém, servem para evidenciar a escassez do tema meio ambiente em legislações voltadas ao ITCMD.

Com isso, se por um lado, ao se falar em ITR, encontramos enunciados legais expressos determinando a exclusão das APP e RL para fixação de base de cálculo, tanto no Código Florestal quanto na Lei do ITR, o mesmo não ocorre nas leis voltadas ao ITCMD, sendo que tal omissão legislativa acaba dando margem a conflitos, como verificamos, por exemplo, no caso do Decreto nº 55.002/2009 do Estado de São Paulo.

4.2.4 Divergências sobre Decreto nº 55.002/2009 do Estado de São Paulo

No Estado de São Paulo, o Decreto nº 55.002/2009 causou controvérsias ao determinar como base de cálculo para o ITCMD os valores de terras fixados pela Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo por meio do Instituto de Economia Agrícola Estadual - IEA.

A esse respeito, existe a Lei Estadual nº 10.705/2000, que determina que a base de cálculo do ITCMD aplicável para bens imóveis não poderá ser inferior ao valor declarado pelo contribuinte para fins de Imposto Territorial (ITR), caso o imóvel seja rural, tal como se constata nas legislações de outros estados da federação, com vimos em tópico anterior, uma vez que não seria admissível a adoção de valores diferentes para um mesmo imóvel ao se calcular impostos diferentes.

Todavia, com a edição do Decreto 55.002/2009, estabeleceu-se como base de cálculo para o ITCMD os valores de terras fixados pelo Instituto de Economia Agrícola, para os imóveis rurais.

Referido Instituto trata-se de membro da Agência Paulista de Tecnologia dos Agronegócios - APTA da Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo,

sendo uma Instituição de pesquisa sobre economia e estatística aplicadas à agricultura e questões agrícolas. (Secretaria de Agricultura e Abastecimento, 2020).

Ocorre que a adoção de critérios desse Instituto pode acabar desconsiderando as Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, quando da fixação da base de cálculo do ITCMD.

Nesse sentido já se manifestou o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, em relatório exarado pelo desembargador Djalma Lofrano Filho:

A Tabela que indica tais valores é fornecida pelo Instituto de Economia Agrícola IEA, o que torna o cálculo extremamente oneroso, e não faz distinção de áreas não tributáveis como área de preservação permanente e reserva legal e demais áreas tributáveis, como era realizado antes do mencionado decreto. (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO, 2016).

Demais precedentes da Corte Paulista afastam a utilização do “valor de referência” previsto pelo Decreto Estadual nº 55.002/2009, determinando a utilização de valores diversos, mais favoráveis ao contribuinte, e pautando-se pelo princípio da legalidade^{19 20}.

Dessa forma, esse decreto trouxe um novo parâmetro quantitativo para o ITCMD, estabelecendo uma nova base de cálculo não prevista em lei, gerando discussões judiciais sobre a legalidade do Decreto.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou reconhecendo que a matéria se refere a direito local, de modo que a palavra final cabe ao Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo²¹. Do mesmo modo, o Supremo Tribunal Federal entendeu pela ausência

¹⁹ REEXAME NECESSÁRIO. Mandado de segurança. ITCMD. Base de cálculo. Valor venal, tal como ocorre com o IPTU, não o valor de referência utilizado no ITBI. Pretensão de recolhimento do ITCMD incidente sobre transmissão causa mortis de bem imóvel urbano, adotando como base de cálculo o mesmo valor venal que é empregado no lançamento do IPTU. Admissibilidade. Deve ser afastada a utilização do “valor de referência”, que serve de base de cálculo do ITBI, consoante previsão no Decreto Estadual nº 55.002/2009. Aplicação dos artigos 9º, § 1º, e 13, inciso I, ambos da Lei Estadual nº 10.705/2000, e do artigo 16, inciso I, a, do Decreto Estadual nº 46.665/2002. Base de cálculo de tributo que somente pode ser alterada por meio de lei, conforme estabelece o artigo 97, inciso II, § 1º, do Código Tributário Nacional. Segurança concedida em primeiro grau. Sentença confirmada. (Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Relator Souza Nery, Reexame Necessário nº 1034692-82.2019.8.26.0053, DJe 8.5.2020).

²⁰ MANDADO DE SEGURANÇA. ITCMD. Base de cálculo. Imóvel rural. Tributo que deve ser recolhido com base no valor venal do bem, constante do ITR. Insurgência contra recolhimento pelo valor estipulado pelo IEA. Previsão do Decreto nº 55.002/2009. Inadmissibilidade. Base de cálculo do ITCMD que deve ser calculada pelo valor venal do bem, nos termos da Lei Estadual nº 10.705/2000. Decreto nº 55.002/2009 que excede seu poder regulamentar, ao alterar a base de cálculo do tributo, majorando o valor devido. Inteligência do art. 97, II e IV c.c. § 1º, do CTN. Precedentes. Direito do Fisco, no entanto, de instaurar procedimento administrativo para verificar o imposto recolhido, observando que o valor venal é o valor de mercado do bem, como prevê a lei, independente do valor venal do ITR. Reexame necessário improvido (Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Relator Claudio Augusto Pedrassi, Reexame Necessário nº 1001201-68.2019.8.26.0414, DJe 6.5.2020).

²¹ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ITCMD. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL DO IMÓVEL. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LOCAL. SÚMULA 280/STF. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. 1. O Tribunal de origem concedeu a Segurança em favor do contribuinte,

de repercussão geral do tema, no julgado de repercussão geral no recurso extraordinário com agravo 1.162.883 de São Paulo, reafirmando a jurisprudência:

EMENTA Recurso extraordinário com agravo. Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD). Base de cálculo. Princípio da legalidade. Súmula nº 636/STF. Interpretação da legislação local. Súmula nº 280/STF. Matéria infraconstitucional. Ausência de repercussão geral. Reafirmação da jurisprudência. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à base de cálculo aplicada ao ITCMD fundada na interpretação da legislação local, no Código Tributário Nacional e no princípio da legalidade. Decisão: O Tribunal, por maioria, reconheceu a inexistência de repercussão geral da questão, por não se tratar de matéria constitucional, vencido o Ministro Marco Aurélio. Não se manifestou o Ministro Gilmar Mendes. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2018).

Diante disso, resta aos contribuintes buscarem a incidência do ITCMD para imóveis rurais sobre os valores utilizados para fins de ITR de forma preventiva, ou mesmo a repetição do indébito referente aos valores recolhidos a maior, pela via judicial.

Isto porque, como amplamente demonstrado, a influência das APP e RL na base de cálculo do ITCMD mostra-se por vezes incerta, ante a ausência de previsões legais expressas entre todos os Estados da federação.

4.3 DA NÃO INCIDÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL SOB O PRISMA DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

A base de cálculo para o ITCMD deve levar em conta o valor econômico dos bens recebidos.

Pode-se observar esse entendimento na Súmula 590 do STF, em que se pacificou o entendimento de que, na promessa de compra e venda de imóvel, o saldo credor no momento da abertura da sucessão é a base de cálculo para o recolhimento do ITCMD. (BRASIL, 2013).

afastando a majoração da base de cálculo do ITCMD, ao fundamento de que o Decreto Estadual 55.002/2009 modificou o conceito de valor venal estabelecido na Lei Estadual 10.705/2000. 2. A tese de violação do art. 97 do CTN (princípio da legalidade tributária) não pode ser enfrentada nesta via recursal, tendo em vista que depende da obrigatória exegese de normas legais e infralegais do ente federativo estadual (Súmula 280/STF). 3. Por outro lado, haveria necessidade de superar o fundamento constitucional utilizado no acórdão recorrido, isto é, de que norma infralegal (decreto regulamentar de execução da lei) não pode inovar no ordenamento jurídico, estabelecendo o valor de mercado para fins de lançamento do ITCMD. In casu, o Recurso Especial não constitui meio adequado para enfrentamento de matéria constitucional. 4. Recurso Especial não conhecido. (Superior Tribunal de Justiça, REsp 1728308/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 25/05/2018).

Nesse sentido, o Tribunal de Justiça de São Paulo, em julgamento no Agravo de Instrumento nº 2114909-60.2019.8.26.0000, seguindo o mesmo entendimento, determinou a dedução das dívidas do espólio sobre os valores dos bens deixados para apuração da base de cálculo para fins de recolhimento do ITCMD²².

Partindo-se de uma Análise Econômica do Direito, conclui-se pela desoneração tributária sobre toda e qualquer área definida pelo Direito Ambiental como sendo destinada à preservação da natureza. Direito, Economia e Meio Ambiente se comunicam neste contexto, para possibilitar a dedução das áreas de preservação permanente e de reserva legal da base de cálculo para o recolhimento do ITCMD, uma vez que essas áreas não trazem proveito econômico para o adquirente do bem.

O imposto instituído pela Lei 9.393/96, denominado Imposto Territorial Rural, tendo como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel rural, incide somente na parte do imóvel não aproveitada, e sem qualquer limitação ou restrição de uso.

Com isso, as Áreas de Preservação Permanente ou de Reserva Legal não sofrem a incidência desse tributo, sendo que o objetivo é desonerar o proprietário que possui área não aproveitável em seu imóvel e incentivar o uso adequado da terra.

As áreas que sofrem restrição ou limitação de uso são aquelas cujo proprietário não pode exercer alguma atividade de exploração ou mesmo de aproveitamento do imóvel, e assim, não geram proveito econômico ao proprietário. Desse modo, nosso legislador criou um mecanismo de incentivo fiscal que beneficia aqueles que se preocupam com a questão ambiental em relação ao ITR.

Aqui se constata a insuficiência da legislação brasileira sobre ITCMD, a qual, como constatado ao longo do trabalho, dá margem a interpretações diversas quando falamos em não incidência, no tocante às APP e RL, por clara omissão legislativa dos Estados.

Assim, verifica-se que a melhor base de cálculo para o recolhimento do ITCMD ainda é a base de cálculo do Imposto Territorial Rural (ITR), pois o legislador, ao estabelecer a base de cálculo do ITR, levou em conta o valor econômico do bem para o contribuinte, deduzindo da base de cálculo do referido tributo, as Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal.

²² Agravo de instrumento. Inventário. Decisão interlocutória que determina a retificação das primeiras declarações para adequação dos valores devidos (passivo da herança), a fim de possibilitar a declaração do ITCMD com o desconto das dívidas. Inconformismo. Acolhimento. Dívidas do espólio que não integram a base de cálculo do ITCMD. Imposto que deve recair exclusivamente sobre os bens e direitos efetivamente transmitidos aos herdeiros. Precedentes. Decisão reformada. Agravo provido. (Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Agravo de Instrumento nº 2114909-60.2019.8.26.0000, Relator RÔMOLO RUSSO, DJe 07.05.2020).

É essencial que o Direito Tributário não fique restrito aos estudos apenas da norma tributária, para a fixação do tributo.

Segundo o professor Jonathan Barros Vita e a professora Jordana Viana Payão, por meio da Análise Econômica do Direito se introduz um método auxiliar para melhor compreensão de fenômenos sociais, de modo a alcançar decisões judiciais acertadas, e quanto à edição de normas jurídicas mais eficientes, a análise econômica do direito ocorreu de forma progressiva. (2018, p. 205).

Nesse sentido, esclarece o professor Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira (2009, p. 13), que:

A análise econômica do Direito (Law and Economics) possui como características: i) rejeição da autonomia do Direito perante a realidade social e econômica; ii) utilização de métodos de outras áreas do conhecimento, tais com economia e filosofia; iii) crítica à interpretação jurídica como interpretação conforme precedentes ou o direito, sem referência ao contexto econômico e social.

Ademais, ainda nos dizeres dos professores Jonathan Barros Vita e Jordana Viana Payão, o Direito atua para regulação do comportamento humano, enquanto a Economia estuda mecanismos que induzem ou não o comportamento humano ante a escassez de recursos e consequências desta. Ademais, emprega-se teoria e prática econômicas para expansão da compreensão do Direito por meio da análise econômica, de modo a desenvolver, aplicar e efetivar a norma jurídica. (2018, p. 205).

No âmbito do Direito Privado, Luciano Benetti Timm (2009, p. 39), por exemplo, defende o aplicação da Análise Econômica do Direito para explicar a função social dos contratos em ambiente de mercado, a fim de se alcançar entendimento mais eficaz sobre externalidades de contratos, de modo que haja menores prejuízos à coletividade e maior eficiência social.

No entanto, ao se estudar o Direito Tributário brasileiro, verifica-se que seus estudos permanecem muito restritos ao estudo da norma tributária, o que acaba por restringir seu potencial, dado seu papel essencial para fins de promoção dos objetivos fundamentais da República, determinados na Constituição.

Desse modo, direcionando a Análise Econômica aos estudos de Direito Tributário, faz-se necessária uma análise prática, vez que o tributo não tem como única e exclusiva função a de arrecadação de rendas aos cofres públicos, pois, considerando exigências da própria Constituição Federal, a tributação deve promover a justiça distributiva, garantindo

serviços aos que necessitam, por meio de tributação de quem possui recursos, bem como a indução de comportamentos por meio da extrafiscalidade. (FOLONI, 2016, p. 70).

É visando a otimização dos recursos naturais que os mecanismos de Análise Econômica do Direito emergem significativamente para a construção da prestação jurisdicional em matéria ambiental, possibilitando a tributação ambiental.

Diante disso, utiliza-se da Análise Econômica do Direito para inferir as normas mais eficientes na busca pelo meio ambiente equilibrado e bem-estar de todos.

As áreas de preservação permanente e de reserva legal, como abordado ao longo do trabalho, são fundamentais para atingir os fins almejados pela norma ambiental.

A solução reside na tração estrutural, ou “*structural drift*”, entre os tributos ITR e ITCMD, vez que o “*structural drift*”, nas palavras do professor Jonathan Barros Vita, demonstra que sistemas jurídicos, ou mesmo partes de um mesmo sistema, podem reproduzir estruturas similares. (2018, p. 521).

E é através desta solução que se constata uma verdadeira “intertextualidade” entre impostos sobre propriedades, quais sejam Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e o ITCMD.

Nesse sentido, verifica-se decisões na jurisprudência mais recente, especialmente no Estado de São Paulo, que consideram ilegal a utilização do valor venal de referência, que como já vimos, é o valor estimado de um determinado bem, estipulado pelo Poder Público. Utilizam-se, pois, deste valor de referência, tanto para apurar base de cálculo do ITBI, pelo Município de São Paulo, quanto para base de cálculo do ITCMD, pelo Estado de São Paulo.²³²⁴

No caso do ITBI, o TJSP tem entendido que o imposto deve ser recolhido com base no valor da transação, ou com base no valor venal do bem para fins de IPTU, afastando, por

²³ “APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA – Mandado de Segurança – Município de São Paulo – ITBI – Impetração para garantir o direito líquido e certo de recolhimento do tributo com base no valor venal do imóvel utilizado para fins de IPTU, quando maior que o valor da transação – Ilegalidade na adoção de valor de referência como base de cálculo – Lei Municipal nº 14.256/06 – Declaração de inconstitucionalidade dos artigos 7º-A, 7º-B e 12, da Lei nº 11.154/91, do Município de São Paulo, pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça – Sentença que concedeu a segurança para determinar que a base de cálculo do ITBI seja o valor venal utilizado para o IPTU, quando maior que o valor da transação, em consonância com a tese jurídica fixada no IRDR nº 2243516-62.2017.8.26.0000 (Tema 19 TJSP) – Recursos improvidos”. (Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Apelação/Remessa Necessária nº 1050027-44.2019.8.26.0053, Relator: Rezende Silveira, DJE 28.02.2020).

²⁴ “APELAÇÃO/Reexame necessário – Mandado de Segurança – ITBI – Base de cálculo do tributo – Tema 19 – TJSP que fixou a tese da base de cálculo do ITBI, devendo corresponder ao valor venal do imóvel ou ao valor da transação, prevalecendo o que for maior – Recursos desprovidos”. (Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Apelação/Remessa Necessária nº 1039329-76.2019.8.26.0053, Relator: Henrique Harris Júnior, DJE 28.02.2020).

consequente o valor venal de referência. Doutra banda, na hipótese do ITCMD, o TJSP entende que a base de cálculo é o valor venal para fins de IPTU e não o valor venal de referência.²⁵

²⁵ “MANDADO DE SEGURANÇA. Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. Ato coator que pretende o recolhimento nos termos do Decreto Estadual nº 55.002/2009. Inadmissibilidade. Referido decreto, ao estabelecer que a base de cálculo será o valor venal de referência do ITBI, extrapolou o limite regulamentador e ofendeu o princípio da legalidade. Inteligência do artigo 146, III da Constituição Federal e do artigo 97, inciso II e § 1º do Código Tributário Nacional. Remessa necessária improvida”. (Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Remessa Necessária nº 1047633-64.2019.8.26.0053, Relator: Moacir Peres, DJe 28.02.2020).

CONCLUSÃO

O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, é garantia constitucional, cuja defesa é um dos princípios gerais da atividade econômica.

Com o advento da tributação ambiental, aliada aos princípios constitucionais tributários, o Estado é capaz de promover a sustentabilidade do meio ambiente, aplicando limitações constitucionais ao poder de tributar.

A tributação com finalidade ambiental possui limitações que beneficiam o meio ambiente quando o causador de danos é tributado mais severamente caso não cessem os danos ou os reduzam, e aquele que não produz danos fica isento de tributação.

Dessa forma, o fenômeno da extrafiscalidade tributária ambiental incentiva a adoção de atitudes ecologicamente equilibradas por intermédio da instituição de incentivos fiscais em prol da sustentabilidade. Em suma, a extrafiscalidade é o ponto que evidencia, na prática, a instrumentalização da tributação como forma de proteção ao meio ambiente.

O ITCMD é espécie tributária de competência dos Estados e do Distrito Federal. Já as Áreas de Preservação Permanente (APP) e de Reserva Legal (RL) possuem base constitucional e legislação ambiental específica, e influenciam diretamente na valoração do Imposto Territorial Rural (ITR).

A utilização por parte de alguns entes federativos da base de cálculo do ITR como referencial para aplicação da base de cálculo do ITCMD, assim como decisões judiciais emanadas nesse mesmo sentido, demonstra uma tração estrutural entre esses tributos.

Analisando as leis, decretos e regulamentos estaduais e distritais do ordenamento jurídico brasileiro sobre ITCMD, resta evidente a escassez de disposições voltadas ao Direito Ambiental, gerando insegurança jurídica quando da apuração do ITCMD de imóveis abrangidos por APP e RL.

O resultado do estudo mostrou que menos da metade dos Estados brasileiros fazem menção à base de cálculo do ITR em suas legislações sobre ITCMD, e que mesmo os Estados que a utilizam como referencial mínimo, determinam por decretos outras formas de valoração dos imóveis rurais, majorando a base de cálculo do ITCMD sem estabelecer a possibilidade da dedução das áreas de preservação permanente e de reserva legal, obrigando o contribuinte ao pagamento de valores indevidos de ITCMD.

Apenas um Decreto Estadual, do Estado de Santa Catarina, estabelece expressamente que o contribuinte poderá comprovar a existência de área de preservação permanente no

imóvel objeto de transmissão, a fim de, havendo discordância, impugnar o valor de base de cálculo apurado pelo Fisco.

As leis estaduais utilizam-se de expressões como “valor de mercado”, ou “valor comercial”, sendo sinonimizadas a valor venal, mas sem apresentar definições precisas para chegar a esses valores, dando margem a interpretações diversas pelos agentes públicos.

Como estudado em capítulo próprio, as APP e RL não geram proveitos econômicos ao proprietário do imóvel em que essas se situam, em razão de restrições legais ambientais impostas pelo Estado para o bem estar da coletividade.

Partindo-se de uma Análise Econômica do Direito, conclui-se pela não incidência do ITCMD das áreas de proteção permanente e de reserva legal nas transmissões causa morte ou doação, uma vez que essas áreas não trazem proveito econômico para o adquirente do bem.

Dessa forma, deverá o ente tributante editar norma autorizando a dedução da base de cálculo às Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal na apuração do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação.

REFERÊNCIAS

ACRE. Lei Complementar nº 271 de 27 de dezembro de 2013: Dispõe sobre o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD. Rio Branco, AC: Assembleia Legislativa do Estado do Acre, 2013.

ACSELRAD, Henri. **Encontros e caminhos: formação de Educadoras(es) ambientais e coletivos educadores.** Brasília: MMA, Diretoria de Educação Ambiental, 2005.

ACSELRAD, Henri. Justiça ambiental e construção social do risco. **Revista Desenvolvimento e Meio Ambiente**, Rio de Janeiro, n. 5, p. 49-60, jan/jun 2002.

ACSELRAD, Henri; MELLO, Cecília Campello do Amaral; BEZERRA, Gustavo das Neves. **O que é justiça ambiental.** Rio de Janeiro: Garamond, 2009.

ALAGOAS. Decreto nº 10.306 de 24 de fevereiro de 2011: Aprova o Regulamento do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, de que tratam os arts. 162 a 183 da Lei 5.077, de 12 de junho de 1989. Maceió, AL: PALÁCIO REPÚBLICA DOS PALMARES, 2011.

ALAGOAS. Lei nº 5.077 de 12 de junho de 1989: Institui o Código Tributário do Estado de Alagoas. Maceió, AL: Poder Legislativo, 1989.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado.** 7. ed. Rio de Janeiro: Método, 2013.

AMAPÁ. Decreto nº 3.601 de 29 de dezembro de 2000: Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens e direitos - ITCMD. Macapá, AP: Governador do Estado do Amapá, 2000.

AMAPÁ. Lei nº 400 de 22 de dezembro de 1997: Dispõe sobre a consolidação e alterações, dando nova redação ao Código Tributário do Estado do Amapá, Lei nº 0194, de 29 de dezembro de 1994. Macapá, AP: Assembleia Legislativa do Estado do Amapá, 1994.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

AMAZONAS. Lei Complementar nº 19 de 29 de dezembro de 1997: Institui o Código Tributário do Estado do Amazonas e dá outras providências. Manaus, AM: Assembleia Legislativa, 1997.

ARAÚJO, Petronio Baptista de. **O impôsto sobre a transmissão da propriedade.** Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1954.

ART, Henry Williams. **Dicionário de ecologia e ciências ambientais.** Tradução de Mary Amazonas Leite de Barros. São Paulo: Editora da Unesp; Melhoramentos, 2001.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. NBR 14653-1: Avaliação de bens Parte 1: Procedimentos gerais: Referências. Rio de Janeiro, 2001.

ASSOCIAÇÃO DOS ADVOGADOS DE SÃO PAULO (AASP). Apontamentos sobre o itemd no estado de São Paulo. São Paulo, jan. 2019.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v. 23, n. jan/mar., p. 233-238, 1990.

BAHIA. Decreto nº 2487 de 16 de junho 1989: Regulamenta a cobrança do Imposto sobre Transmissão "CAUSA MORTIS" e doação de quaisquer bens ou direitos (ITD). Salvador, BA: Governador do Estado da Bahia, 1989.

BAHIA. Lei Ordinária nº 4.826, de 27 de janeiro de 1989: Institui o Imposto sobre Transmissão "CAUSA MORTIS" e doação de quaisquer bens ou direitos (ITD). Salvador, BA: Assembleia Legislativa, 1989.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao poder de tributar.** 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BECK, Ulrich. **Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade.** Tradução de Sebastião Nascimento. 2. ed. São Paulo: 34, 2010.

BENJAMIN, Antônio Herman de Vasconcelos e. A natureza no direito brasileiro: coisa, sujeito ou nada disso. **Caderno jurídico, Escola Superior do Ministério Público**, n. 2, jul., 2001.

BERCOVICI, Gilberto. **Dilemas do Estado federal brasileiro.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

BOLZAN, Giovana. **Tributação ambiental e capacidade contributiva.** 2012. 75 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Curso de Ciências Jurídicas e Sociais, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013.

BORGES, Luís Antônio Coimbra; REZENDE, José Luiz Pereira de; PEREIRA, José Aldo Alves. Evolução da legislação ambiental no Brasil. **Revista em Agronegócios e Meio Ambiente**, v. 2, n. 3, p. 447-466, set-dez, 2009.

BRASIL. Constituição Brasileira (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm.

BRASIL. Constituição (1891). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm.

BRASIL. Decreto nº 23.793, de 23 de janeiro de 1934: Approva o código florestal que com este baixa. Rio de Janeiro, RJ: Senado, 1934.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002: Institui o Código Civil. Brasília, DF: Senado, 2002.

BRASIL. Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012: Dispõe sobre a proteção da vegetação nativa; altera as Leis nºs 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, e 11.428, de 22 de dezembro de 2006; revoga as Leis nºs 4.771, de 15 de setembro de 1965, e 7.754, de 14 de abril de 1989, e a Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Brasília, DF: Senado, 2012.

BRASIL. Lei nº 4.382, de 19 de setembro de 2002: Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR. Brasília, DF: Senado, 2002.

BRASIL. Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964: Dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências. Brasília, DF: Senado, 1964.

BRASIL. Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965: Institui o novo Código Florestal. Brasília, DF: Senado, 1965.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Senado, 1966.

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. Brasília, DF: Senado, 1981.

BRASIL. Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996: Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. Brasília, DF: Senado, 1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 112. O imposto de transmissão causa mortis é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão. Publicação: DJ de 05/03/1964. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=112.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em 13 mai. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 113. O imposto de transmissão "causa mortis" é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação. Publicação: DJ de 05/12/1962. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=113.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em 13 mai. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 114. O imposto de transmissão causa mortis não é exigível antes da homologação do cálculo. ARE 768.206 AgR, rel. min. Cármen Lúcia, 2ª T, j. 15-10-2013, DJE 214 de 29-10-2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2004>. Acesso em 13 mai. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 331. É legítima a incidência do imposto de transmissão "causa mortis" no inventário por morte presumida. Publicação: DJ de 22/11/1962. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=331.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em 13 mai. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 590. Calcula-se o imposto de transmissão causa mortis sobre o saldo credor da promessa de compra e venda de imóvel, no momento da abertura da sucessão do promitente vendedor. AI 733.976 AgR, rel. min. Dias Toffoli, 1ª T, j. 11-12-2012, DJE 25 de 6-2-2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=3556>. Acesso em 13 mai. 2020.

BUFFON, Marciano. A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana. 2007. 370 p. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Programa de Pós-graduação, Universidade do Vale dos Sinos - Unisinos, São Leopoldo, 2007.

BULLARD, Robert Doyle. Enfrentando o Racismo Ambiental no século XXI. In: ACSELRAD, Henri; HERCULANO, Selene; PÁDUA, José Augusto (orgs.). Justiça ambiental e cidadania. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 2004.

CARNEIRO, Cláudio. Impostos federais, estaduais e municipais. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, José Candido de Melo. A conservação da natureza e recursos naturais na Amazônia brasileira. Rio de Janeiro: Fundação IBGE - Serviço Gráfico, 1977.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CASSONE, Vittorio. Direito tributário. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. Tributos em espécie. 2. ed. Bahia: Juspodivm, 2015.

CEARÁ. Decreto nº 32.082 de 11 novembro de 2016: Regulamenta a Lei nº 15.812, de 20 de julho de 2015, que dispõe acerca do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD). Fortaleza, CE: Palácio da Abolição, Governo do Estado do Ceará, 2015.

CEARÁ. Lei nº 15.812 de 20 de julho de 2015: Dispõe acerca do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis E Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD. Fortaleza, CE: Assembleia Legislativa, 2015.

CONFERÊNCIA DAS NAÇÕES UNIDAS SOBRE O MEIO AMBIENTE HUMANO. Declaração de Estocolmo sobre o ambiente humano, 5 a 16 de junho de 1972. Disponível em:

<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Meio-Ambiente/declaracao-de-estocolmo-sobre-o-ambiente-humano.html>. Acesso em: 02 out. 2019.

CORRÊA, Alexandre Augusto de Castro. Notas sobre a história dos impostos em direito romano. **Revista da Faculdade de Direito Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 66, p. 97-104, 1971.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. **Revista Lusíada Direito e Ambiente**, Lisboa, n. 2-3, p. 329-348, 2011.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COSTA, Wilma Peres. **O império do Brasil: dimensões de um enigma**. Almanack Braziliense, n. 1, p. 27-43, 2005.

DIAS, Maria Berenice. **Manual das sucessões**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

DISTRITO FEDERAL. LEI Nº 3.804, DE 08 DE FEVEREIRO DE 2006: Dispõe quanto ao Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, e dá outras providências. Distrito Federal: Câmara Legislativa do Distrito Federal, 2006.

DISTRITO FEDERAL. Decreto nº 34.982, de 19 de dezembro de 2013: Regulamenta o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, e dá outras providências. Distrito Federal: Governador do Distrito Federal, 2013.

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

ENCONTRO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 2015, Presidente Prudente. Toledo Prudente Centro Universitário, Sistema tributário nacional. ISHIDA, Maria Clara Yuki; MARTELLI, Ana Laura Teixeira. 2015.

ESPÍRITO SANTO. Decreto nº 3.469-R, de 19 de dezembro de 2013: Regulamenta o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD). Vitória, ES: Palácio Anchieta, 2013.

ESPÍRITO SANTO. Lei nº 10.011 de 20 de maio 2013: Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD). Vitória, ES: Assembleia Legislativa, 2013.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação - ITCMD**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

FISCHER, Octavio Campos. Regra-matriz de incidência tributária e segurança jurídica. **Revista Internacional Consinter de Direito**, a. 5, n. 8, 2018.

FOLLONI, André; RICCI, Henrique Cavalheiro. Tributação ambiental e as limitações constitucionais ao poder de tributar. **Revista Argumentum**, Marília, n. 15, p. 269-290, 2014.

FOLLONI, André. O papel do direito tributário no desenvolvimento nacional. *In*: SIMM, Camila Beatriz; DUARTE, Francisco Carlos. Análise Econômica do Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília**. v. 10, n. 1, jan./jun. 2016.

GODOY, Sandro Marcos. **O meio ambiente e a função socioambiental da empresa**. Birigui: Boreal, 2017.

GOIÁS. Decreto nº 4.852 de 29 de dezembro de 1997: Regulamenta a Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, que instituiu o Código Tributário do Estado de Goiás. Goiânia, GO: Palácio do Governo do Estado de Goiás, 1997.

GOIÁS. Lei nº 11.651 de 26 de dezembro de 1991: Institui o Código Tributário do Estado de Goiás. Goiânia, GO: Assembleia Legislativa do Estado de Goiás, 1991.

GRISI, Breno Machado. **Glossário de ecologia e ciências ambientais**. 3. ed. João Pessoa, 2007.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

HERCULANO, Selene. Resenhando o debate sobre justiça ambiental: produção teórica, breve acervo de casos e criação da rede brasileira de justiça ambiental. **Revista Desenvolvimento e Meio Ambiente**, Rio de Janeiro, n. 5, p. 143-149, jan/jun 2002.

INGROSSO, Gustavo. **Diritto finanziario**. Napoles: Casa editrice Dott Eugenio Jovene, 1956.

ITCMD, Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação. Sustentabilidade Econômica das Organizações da Sociedade Civil. 2018. Disponível em: <https://gife.org.br/osc/itcmd/>. Acesso em: 15 nov. 2019.

LAUREANO, Delze dos Santos; MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. Código Florestal e catástrofes climáticas. *In*: GARCIA, Yara Manfrin. **O código florestal brasileiro e suas alterações no congresso nacional**. Departamento de Geografia da FCT/UNESP, Presidente Prudente, n. 12, v.1, jan/jun., p. 54-74, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Luiza Vaccaro Mello. **Semelhanças e diferenças entre direito financeiro e direito tributário**. 2014. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/36935/semelhancas-e-diferencas-entre-direito-financeiro-e-direito-tributario>. Acesso em: 05 nov. 19.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MAGALHÃES, Juraci Perez. **A evolução do direito ambiental no Brasil**. 2. ed. São Paulo: J. Oliveira, 2002.

MARANHÃO. Lei nº 7.799 de 19 de dezembro de 2002: Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. São Luís, MA: Assembleia Legislativa do Estado, 2002.

MATO GROSSO DO SUL. Decreto nº 5.087 de 04 de maio de 1989: Regulamenta a exigência do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD). Campo Grande, MS: Governador do Estado de Mato Grosso do Sul, 1989.

MATO GROSSO DO SUL. Lei nº 1.810 de 22 dezembro 1997: Dispõe sobre os tributos de competência do Estado e dá outras providências. Campo Grande, MS: Assembleia Legislativa, 1997.

MATO GROSSO. Decreto nº 2.125, de 11 de dezembro de 2003: Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos - ITCD. Cuiabá, MT: Palácio Paiaguás, 2003.

MATO GROSSO. Lei nº 7.850, de 18 de dezembro de 2002: Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de quaisquer Bens ou Direitos - ITCD. Cuiabá, MT: Governador do Estado de Mato Grosso, 2002.

MATO GROSSO. PORTARIA Nº 182/2009-SEFAZ: Dispõe sobre o cumprimento das obrigações acessórias e os procedimentos administrativos pertinentes ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD, institui a Guia de Informação e Apuração do ITCD, emitida por processamento eletrônico de dados – GIA-ITCD Eletrônica, e dá outras providências. Cuiabá, MT: Secretário Adjunto da Receita Pública, 2009.

MAZZILLI, Hugo Nigro. **A defesa dos interesses difusos em juízo: meio ambiente, consumidor, patrimônio cultural, patrimônio público e outros interesses**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. **IPTU e ITR: (teoria e prática)**. São Paulo: Dialética, 2015.

MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente: a gestão ambiental em foco**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente: doutrina, jurisprudência, glossário**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

MINARDI, Josiane. **Manual de direito tributário**. 5. ed. Salvador: JusPodivm, 2018.

MINAS GERAIS. Decreto nº 43.981, de 3 de março de 2005: Regulamenta o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD. Belo Horizonte, MG: Palácio da Liberdade, 2005.

MINAS GERAIS. Lei nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003: Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD. Belo Horizonte, MG: Povo de Minas Gerais, por seus representantes, 2003.

MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE. Áreas de preservação permanente urbanas. 2012. Disponível em: <https://www.mma.gov.br/cidades-sustentaveis/areas-verdes-urbanas/%C3%A1reas-de-prote%C3%A7%C3%A3o-permanente.html>. Acesso em: 18 nov. 2019.

MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE. Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, 3 a 4 de junho de 1992. Disponível em: www.meioambiente.pr.gov.br/arquivos/File/agenda21/Declaracao. Acesso em: 02 out. 2019.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental**: a função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1980.

OLIVEIRA, Thaís Soares de; VALIM, Beijanicy Ferreira da Cunha Abadia. **Tributação ambiental**: a incorporação do meio ambiente na reforma do sistema tributário nacional. *In*: SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos (org.). Reforma tributária: Ipea-OAB/DF. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018. p. 129-148.

PADILHA, Norma Sueli. **Do meio ambiente do trabalho equilibrado**. São Paulo: LTr, 2002.

PARÁ. Decreto nº 2.150, de 4 de abril de 2006: Dispõe sobre os procedimentos relativos à avaliação, à base de cálculo e ao controle do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD, e dá outras providências. Belém, PA: Palácio do Governo, 2006.

PARÁ. Lei nº 5.529, de 5 de janeiro de 1989: Estabelece normas à cobrança do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos. Belém, PA: Assembleia Legislativa do Estado do Pará, 1989.

PARAÍBA. Decreto Regulamentar de nº 33.341 de 27 de setembro de 2012: Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), de que trata a Lei nº 5.123, de 27 de janeiro de 1989. João Pessoa, PB: Palácio do Governo do Estado da Paraíba, 2012.

PARAÍBA. Lei nº 5.123 de 27 de janeiro de 1989: Institui o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, e dá outras providências. João Pessoa, PB: Poder Legislativo, 1989.

PARANÁ. Lei nº 18.573/2015 de 30 de setembro de 2015: Instituição do Fundo Estadual de Combate à Pobreza do Paraná, disposição quanto ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, e adoção de outras providências. Curitiba, PR: Assembleia Legislativa do Estado do Paraná, 2015.

PARANÁ. Resolução SEFA Nº 1527 DE 21/12/2015: Regulamenta a Lei nº 18.573, de 30 de setembro de 2015, que institui o Imposto de Transmissão "Causa Mortis" e Doações de quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD. Curitiba, PR: Secretário de Estado da FAZENDA, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais.** 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

PAYÃO, Jordana Viana; VITA, Jonathan Barros Vita (2018). Desafios regulatórios do Caso Airbnb: a intervenção do Estado no modelo econômico colaborativo | Regulatory challenges of the Airbnb case: The State intervention in the sharing economy model. **Revista Justiça Do Direito**, 32(1), 203-230. <https://doi.org/10.5335/rjd.v32i1.7855>.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. O que é isenção. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, a. 6, n. 51, 2001. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/2055>. Acesso em: 3 nov. 2019.

PEREIRA, Polyana Faria; SCARDUA, Fernando Paiva. Espaços territoriais especialmente protegidos: conceito e implicações jurídicas. **Revista Ambiente & Sociedade**, Campinas, v. 11 n. 1, Jan-Jun, 2008.

PERNAMBUCO. Decreto Estadual nº 35.985, de 13 de dezembro de 2010: Regulamenta a Lei nº 13.974, de 16 de dezembro de 2009, que trata do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ICD. Recife, PE: Palácio do Campo das Princesas, 2010.

PERNAMBUCO. Lei nº 13.974, de 16 de dezembro de 2009: Dispõe sobre a legislação tributária do Estado relativa ao Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ICD. Recife, PE: Assembleia Legislativa, 2009.

PIAUI. Lei nº 4.261 de 01 de fevereiro de 1989: Disciplina o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de quaisquer Bens ou Direitos, previstos na alínea a, do inciso I, do artigo 155, da Constituição Federal. Teresina, PI: PALÁCIO DE KARNAK, 1989.

PRAES, Elaine Oliveira. Código florestal brasileiro: evolução histórica e discussões atuais sobre o novo código florestal. **VI Colóquio Internacional – “educação e contemporaneidade”**. São Cristóvão, 2012.

RAMMÊ, Rogério Santos. **Da justiça ambiental aos direitos e deveres ecológicos: conjecturas políticas-filosóficas para uma nova ordem jurídico-ecológica.** Caxias do Sul: Educ, 2012.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **As concessões de incentivos fiscais ambientais e o princípio da igualdade tributária**. 2010. Disponível em: www.publicadireito.com.br/desenv_econom_maria_de_fatima_ribeiro. Acesso em: 09 nov. 2019.

RIBEIRO, Maria de Fátima; PAIANO, Daniela Braga e CARDOSO, Sérgio. **Tributação ambiental no desenvolvimento econômico: considerações sobre a função social do tributo**, 2008. Disponível em: <http://www.diritto.it/pdf/26102.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2019.

RIO DE JANEIRO. Lei nº 7.174 de 28 de dezembro de 2015: Dispõe sobre o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITD), de competência do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, RJ: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, 2015.

RIO DE JANEIRO. Resolução da Secretaria da Fazenda Estadual de nº 182 de 26 de dezembro de 2017: Regulamenta a Lei nº 7.174, de 28 de dezembro de 2015, que institui as declarações de Herança Escritura Pública, de Herança Processo Judicial, de doações e demais naturezas e a guia de lançamento de ITD a ser emitida pela internet, dispõe sobre normas de cálculo, e dá outras providências. Rio de Janeiro, RJ: Secretário de Estado de Fazenda e Planejamento, 2015.

RIO GRANDE DO NORTE. Decreto nº 22.063 de 07 de dezembro de 2010: Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), de que trata a Lei nº 5.887, de 15 de fevereiro de 1989. Natal, RN.

RIO GRANDE DO NORTE. Lei nº 5887 de 15 de fevereiro de 1989: Institui o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens e Direitos - ITCD e dá outras providências. Natal, RN: Assembleia Legislativa, 1989.

RIO GRANDE DO SUL. Decreto nº 33.156, de 31 de março de 1989: Regulamenta o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos. Porto Alegre, RS: Palácio Piratini, 1989.

RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 8.821 de 27 de janeiro de 1989: Institui o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação, de quaisquer bens ou direitos. Porto Alegre, RS: Assembleia Legislativa, 1989.

RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Elementos de direito ambiental: parte geral**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

RONDÔNIA. Decreto nº 15.474 de 29 de outubro de 2010: Aprova o Regulamento do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD. Porto Velho, RO: Palácio do Governo do Estado de Rondônia, 2010.

RONDÔNIA. Lei nº 959 de 28 de dezembro de 2000: Institui o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD. Porto Velho, RO: Assembleia Legislativa, 2000.

RORAIMA. Lei nº 59 de 28 de dezembro de 1993: Dispõe sobre o Sistema Tributário Estadual e dá outras providências. Boa Vista, RR: Palácio Senador Hélio Campos, 1993.

SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do direito tributário ambiental**. São Paulo: Quarter Latin, 2005.

SANTA CATARINA. Decreto nº 2884, de 30 de dezembro de 2004: Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos do Estado de Santa Catarina - RITCMD-SC. Florianópolis, SC: Governador do Estado de Santa Catarina, 2004.

SANTA CATARINA. Lei 13.136, de 25 de novembro de 2004: Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD. Florianópolis, SC: Assembleia Legislativa, 2004.

SÃO PAULO. Decreto nº 46.655, de 01 de abril de 2002: Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - (ITCMD), de que trata a Lei nº 10.705, de 2000, alterada pela Lei nº 10.992, de 2001. São Paulo, SP: Palácio dos Bandeirantes, 2002.

SÃO PAULO. Lei nº 10.705 de 28 de dezembro de 2000: Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. São Paulo, SP: Assembleia Legislativa, 2000.

SECRETARIA DE AGRICULTURA E ABASTECIMENTO. Instituto de Economia Agrícola (IEA). São Paulo. Disponível em: <http://www.iea.agricultura.sp.gov.br/out/instituto.php>. Acesso em: 12 abr. 2020.

SERGIPE. Decreto nº 29.994 de 04 de maio de 2015: Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - RITCMD, de que trata a Lei nº 7.724, de 08 de novembro de 2013. Aracajú, SE: Governador do Estado, 2015.

SERGIPE. Lei nº 7724 de 08 de novembro de 2013: Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, e dá outras providências. Aracajú, SE: Assembleia Legislativa do Estado, 2013.

SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SIRVINSKAS, Luís Paulo. **Manual de direito ambiental**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e meio ambiente**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial. REsp 1150356/SP. Relator: Ministro Luiz Fux. DJe: 25/08/2010. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1150356&repetitivos=JULGADO+>

E+CONFORME+E+%22RECURSOS+REPETITIVOS%22&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true. Acesso em: 13 mai. 2020.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial. REsp 1728308/SP. Relator: Ministro Herman Benjamin. DJe: 25/05/2018. JusBrasil, 2018. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/523916632/recurso-especial-resp-1658648-sp-2017-0014927-4/inteiro-teor-523916641?ref=juris-tabs>. Acesso em: 12 abr. 2020.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp 1.751.332-DF. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. DJe 03/10/2018. Disponível em: http://www.stj.jus.br/docs_internet/informativos/PDF/Inf0636.pdf. Acesso em: 13 mai. 2020.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Extraordinário. RE 562045 RS 2013/562045-0. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. DJ: 27/11/2013. JusBrasil, 2013. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2554479>. Acesso em: 27 out. 2019.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo 1.162.883 São Paulo. Relator: Ministro Dias Toffoli. DJe: 09.11.2018. Disponível em: file:///C:/Users/User/Downloads/texto_15339019521.pdf.

SUSTENTABILIDADE, Dicionário online de português, 06 abr. 2019. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/sustentabilidade/>. Acesso em: 06 abr. 2020.

TIMM, Luciano Benetti. Ainda sobre a Função Social do Direito Contratual no Código Civil brasileiro: justiça distributiva versus eficiência econômica. **Revista da Associação Mineira de Direito e Economia.** v. 2 (2009). Disponível em: <http://www.revista.amde.org.br/index.php/ramde/article/view/26>. Acesso em: 13 mai. 2020.

TOCANTINS. Lei nº 1.287, de 28 de dezembro de 2001: Código Tributário do Estado do Tocantins. Palmas, TO: Assembleia Legislativa do Estado do Tocantins, 2001.

TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados "tributos ambientais". *In:* TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental.** São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Heleno Taveira. Descompasso entre as políticas ambiental e tributária. **Revista Consultor Jurídico,** 2012. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-jun-20/consultor-tributario-descompasso-entre-politicas-ambiental-tributaria>. Acesso em: 06 maio 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** Rio de Janeiro: Renovar, 2005a.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário:** valores e princípios constitucionais tributários. v. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Apelação nº 1028814-54.2014.8.26.0506. Relator: Desembargador Djalma Lofrano Filho. DJ: 06/04/2016. JusBrasil, 2016. Disponível em:

<https://tjsp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/339591651/apelacao-apl-10288145420148260506-sp-1028814-5420148260506>.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI**. Curitiba: Juruá, 1993.

VITA, Jonathan Barros. Economia digital/disruptiva: (re)analisando o conceito de estabelecimento tributário no direito brasileiro e internacional. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**. São Paulo, 2018. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/economia-digital-disruptiva-reanalizando-o-conceito-de-estabelecimento-tributario-no-direito-brasileiro-e-internacional-de-jonathan-barros-vita/>. Acesso em 13 mai. 2020.

WAINER, Ann Helen. **Legislação ambiental brasileira: subsídios para a história do direito ambiental**. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. A efetividade e a eficiência ambiental dos instrumentos econômico-financeiros e tributários: ênfase da prevenção. A utilização econômica dos bens ambientais e suas implicações. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.) **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

ANEXO

ESTADOS	LEGISLAÇÃO	DESCRIÇÃO	DATA	OBS.
ACRE	Lei Complementar nº 271	Dispõe sobre o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD	27 de dezembro de 2013	Art. 10
AMAZONAS	Lei Complementar nº 19	Código Tributário do Estado do Amazonas	29 de dezembro de 1997	Art. 120
PARÁ	Lei nº 5.529	Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação de quaisquer bens ou direitos	5 de janeiro de 1989	Art. 9º-A
	Decreto nº 2.150	Dispõe sobre os procedimentos relativos à avaliação, à base de cálculo e ao controle do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD no Estado do Pará	4 de abril de 2006	Art. 2º
AMAPÁ	Lei nº 400	Código Tributário do Estado do Amapá	22 de dezembro de 1997	Art. 77
	Decreto nº 3.601	Aprova o regulamento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens e direitos	29 de dezembro de 2000	Art. 6º, II
RORAIMA	Lei nº 59	Sistema Tributário Estadual	28 de dezembro de 1993	Art. 77
RONDÔNIA	Lei nº 959	Institui o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos	28 de dezembro de 2000	Artigos 4 e 4-F
	Decreto nº 15.474	Regulamento do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD	29 de outubro de 2010	Art. 11, II
TOCANTINS	Lei nº 1.287	Código Tributário do Estado	28 de dezembro de 2001	Art. 60
	Decreto nº 5.425	Aprova o Regulamento do Imposto sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD	4 de maio de 2016	Art. 5º, §4º

MARANHÃO	Lei nº 7.799	Sistema Tributário do Estado do Maranhão	19 de dezembro de 2002	Art. 180
PIAUI	Lei nº 4.261	Disciplina o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de quaisquer Bens ou Direitos	01 de fevereiro de 1989	Art. 9º
CEARÁ	Lei nº 15.812	Dispõe acerca do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de Quaisquer Bens Ou Direitos - ITCD	20 de julho de 2015	Art. 11
	Decreto nº 32.082	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos	11 novembro de 2016	Art. 22, §5º
RIO GRANDE DO NORTE	Lei nº 5.887	Institui o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens e Direitos - ITCD	15 de fevereiro de 1989	Art. 5º
	Decreto nº 22.063	Regulamenta a Lei 5887/89	07 de dezembro de 2010	Art. 13
PARAÍBA	Lei nº 5123	Institui o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos	27 de janeiro de 1989	Art. 8º
	Decreto Regulamentar de nº 33.341	Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD	27 de setembro de 2012	Art. 9º
PERNAMBUCO	Lei nº 13.974	Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ICD	16 de dezembro de 2009	Art. 5º
	Decreto Estadual nº 35.985	Regulamenta a Lei nº 13.974/2009	13 de dezembro de 2010	Art. 5º
ALAGOAS	Lei nº 5.077	Código Tributário do Estado	12 de junho de 1989	Art. 167
	Decreto nº 10.306	Regulamento do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD	24 de fevereiro de 2011	Art. 10

BAHIA	Lei Ordinária nº 4.826	Institui o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens Ou Direitos - ITD	27 de janeiro de 1989	Art. 10
	Decreto nº 2.487	Regulamenta a cobrança do Imposto sobre Transmissão "CAUSA MORTIS" e doação de quaisquer bens ou direitos - ITD	16 de junho de 1989	Art. 29, III
SERGIPE	Lei nº 7.724	Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD	08 de novembro de 2013	Art. 10
	Decreto nº 29.994	Regulamento do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos	04 de maio de 2015	Art. 15
MATO GROSSO	Lei nº 7.850	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de quaisquer Bens ou Direitos - ITCD	18 de dezembro de 2002	Art. 9º e Art. 15
	Decreto nº 2.125	Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos - ITCD	11 de dezembro de 2003	Artigo 14, inciso II
	Portaria nº 182/2009	Dispõe sobre o cumprimento das obrigações acessórias e os procedimentos administrativos pertinentes ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD	09 de outubro de 2009	Art. 18
GOIÁS	Lei nº 11.651	Código Tributário do Estado de Goiás	26 de dezembro de 1991	Art. 77
	Decreto nº 4.852	Regulamenta a Lei nº 11.651/91	29 de dezembro de 1997	Artigo 377, §3º, III
MATO GROSSO DO SUL	Lei nº 1.810	Dispõe sobre os tributos de competência do Estado	22 dezembro 1997	Art. 127
	Decreto nº 5.087	Regulamenta a exigência do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos	04 de maio de 1989	Art. 6

		(ITCD)		
DISTRITO FEDERAL	Lei nº 3.804	Dispõe quanto ao Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD	08 de fevereiro de 2006	Art. 7º
	Decreto nº 34.982	Regulamenta o ITCD	19 de dezembro de 2013	Artigo 11, §1º
MINAS GERAIS	Lei nº 14.941	Dispõe sobre Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD	29 de dezembro de 2003	Art. 4º e Art. 6º
	Decreto nº 43.981	Regulamenta o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD	3 de março de 2005	Art. 14
ESPÍRITO SANTO	Lei nº 10.011	Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD	20 de maio 2013	Art. 10, §5º, inciso II
	Decreto nº 3.469-R	Regulamenta o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - RITCMD	19 de dezembro de 2013	Art. 10
RIO DE JANEIRO	Lei nº 7.174	Dispondo sobre o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITD	28 de dezembro de 2015	Art. 14 e Art. 24
	Resolução da Secretaria da Fazenda Estadual de nº 182	Regulamenta a Lei nº 7.174/2015	26 de dezembro de 2017	Art. 19, §2º
SÃO PAULO	Lei nº 10.705	Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD	28 de dezembro de 2000	Art. 9º e Art. 13

	Decreto nº 46.655	Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD	01 de abril de 2002	Art. 16
PARANÁ	Lei nº 18.573/2015	Dispõe sobre a instituição do Fundo Estadual de Combate à Pobreza do Paraná, disposição quanto ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos	30 de setembro de 2015	Art. 17 e Art. 18
	Resolução da Secretaria da Fazenda Estadual de nº 1.527/2015	Regulamentar a Lei nº 18.573/2015	06 de janeiro de 2016	Art. 12
SANTA CATARINA	Lei nº 13.136	Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD	25 de novembro de 2004	Art. 7º
	Decreto nº 2.884	Regulamento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos do Estado de Santa Catarina - RITCMD-SC	30 de dezembro de 2004	Art. 6º, §1º, II
RIO GRANDE DO SUL	Lei nº 8.821	Institui o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação	27 de janeiro de 1989	Art. 12
	Decreto nº 33.156	Regulamenta o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos	31 de março de 1989	Art. 14