UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO MESTRADO ACADÊMICO

NAÍLA GONÇALVES

O USO DE ALIQUOTAS DIFERENCIADAS DE IPTU PARA AS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E A FUNÇÃO SOCIOAMBIENTAL DA PROPRIEDADE

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO MESTRADO ACADÊMICO

NAÍLA GONÇALVES

O USO DE ALIQUOTAS DIFERENCIADAS DE IPTU PARA AS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E A FUNÇÃO SOCIOAMBIENTAL DA PROPRIEDADE

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Acadêmico em Direito da Universidade de Caxias do Sul como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Leonardo da Rocha

Souza

CAXIAS DO SUL

2016

G635u Gonçalves, Naíla

O uso das alíquotas diferenciadas de IPTU para as áreas de preservação permanente e a função socioambiental da propriedade / Naíla Gonçalves. - 2016.

120 f.: il.

Dissertação (Mestrado) - Universidade de Caxias do Sul, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2016.

Orientação: Leonardo da Rocha de Souza.

1. IPTU. 2. Áreas de proteção permanente. 3. Tributação ambiental. 4. Políticas públicas. 5. Gestão ambiental. I. Souza, Leonardo da Rocha de, orient. II. Título.



"O uso das alíquotas diferenciadas de IPTU para as áreas de preservação permanente e a função socioambiental da propriedade".

Naíla Gonçalves

Dissertação de Mestrado submetida à Banca Examinadora designada pela Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Direito - Mestrado da Universidade de Caxias do Sul, como parte dos requisitos necessários para a obtenção do título de Mestre em Direito, Área de Concentração: Direito Ambiental.

Caxias do Sul, 30 de setembro de 2016.

Prof. Dr. Leonardo da Rocha de Souza (Orientador) Universidade de Caxias do Sul

Prof. Dr. Anderson Vichinkeski Teixeira Universidade do Vale do Rio dos Sinos

Profa. Dra. Márcia Andrea Bühring Universidade de Caxias do Sul

Prof. Dr. Sérgio Francisco Carlos Graziano Sobrinho Universidade de Caxias do Sul



CIDADE UNIVERSITÁRIA

Rua Francisco Getúlio Vargas, 1130 – B. Petrópolis – CEP 95070-560 – Caxias do Sul – RS – Brasil
Ou: Caixa Postal 1352 – CEP 95020-972 – Caxias do Sul – RS – Brasil
Telefone / Telefax (54) 3218 2100 – www.ucs.br
Entidade Mantenedora: Fundação Universidade de Caxias do Sul – CNPJ 88 648 761/0001-03 – CGCTE 029/0089530

"Assim como os meus ancestrais plantaram para mim antes que eu nascesse, assim eu planto para os que virão depois de mim."

Antiga Escritura Hebraica

AGRADECIMENTOS

Inicialmente agradeço a meu amado marido Carlos Alberto Lopes pelo estímulo, confiança, apoio e parceria para realização deste sonho.

Ao meu orientador Prof. Dr. Leonardo da Rocha Souza por dividir seus conhecimentos, sempre incentivando, impulsionando e oportunizando momentos de leitura, reflexão e grandes debates.

À prof. Dra. Márcia Andrea Buhring pelo incentivo, carinho e troca de conhecimentos.

Ao professor Prof. Dr. Carlos Alberto Lunelli pelos conselhos na elaboração do projeto de pesquisa.

Ao Prof. Airton Guilherme Berger Filho pela experiência em compartilhar seus ensinamentos no estágio docente.

Aos Professores Doutores Wilson Antônio Steinmetz, Agostinho Oli Koppe Pereira, Clóvis Eduardo Malinverni da Silveira, Jéferson Dytz Marin, Adir Ubaldo Rech, Caroline Ferri, Enzo Bello, Mara de Oliveira, Maria Carolina Rosa Gullo, Sandro Trescastro Burgue e Alindo Butzke, pela doação e incentivo ao conhecimento.

Às funcionárias Francielly Pattis e Tatiana Fernandes Assoni de Oliveira pela atenção e cuidados.

À inestimável turma de 2014 pela troca de conhecimento, intermináveis debates, momentos inesquecíveis e amizade eterna.

Aos meus amigos pela compreensão e apoio, em especial meu sobrinho Bruno Folharini pela ajuda.

E por fim, aos meus pais Antenor e Glória Suzete e irmão Daniel por serem a base de todas as minhas conquistas.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT Associação Brasileira de Normas Técnicas

APP Áreas de Preservação Permanente

Art. Artigo

CC Código Civil

CF Constituição Federal

CTN Código Tributário Nacional

IPTU Imposto Predial e Territorial Urbano

ITR Imposto Territorial Rural

SNUC Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza

UC Unidade de Conservação

RESUMO

Esta dissertação propõe que os Municípios tributem áreas urbanas de preservação permanente com parâmetros diferentes em relação às áreas urbanas comuns, com objetivo de incentivar os proprietários de áreas de preservação permanente. Diante disso, este trabalho analisou as condições para compensações de reserva legal que podem trazer benefícios reais para a natureza (implicações ambientais), enquanto reduz o impacto dessas medidas sobre a propriedade privada e/ou produção agrícola/comercial/industrial (implicações econômicas). Para efetivação desta pesquisa realizou-se com base em revisão bibliográfica, dados oficiais dos Municípios, teses publicadas e decisões judiciais que tenham discutido algum ponto relevante da pesquisa. Como resultado constatou-se a importância das ferramentas legislativas para que a propriedade abarque sua função socioambiental, assim como o Município que delibera o IPTU para uma função extrafiscal com o intuito de proteger a natureza está buscando, na verdade, estimular ou desestimular determinadas condutas relativas ao meio ambiente.

Palavras-Chave: IPTU. Áreas de Proteção Permanente. Tributação Ambiental. Políticas Públicas. Gestão Ambiental.

ABSTRACT

This dissertation proposes that the Municipalities tax urban areas of permanent preservation with different parameters in relation to the common urban areas, in order to encourage owners of permanent preservation areas. This paper analyzes the conditions for legal reserve compensation that can bring real benefits to nature (environmental implications), while reducing the impact of these measures on private property and / or agricultural / commercial / industrial production (economic implications). In order to carry out this research, it was carried out based on a bibliographical review, official data of the Municipalities, published theses and judicial decisions that have discussed some relevant point of the research. As a result, it was noted the importance of legislative tools for ownership to encompass its socioenvironmental function, as well as the Municipality that deliberates the IPTU for an extra-fiscal function in order to protect nature is actually seeking to stimulate or discourage certain relative behaviors to the environment.

Keywords: IPTU. Areas of Permanent Protection. Environmental Taxation. Public Politic. Environmental management.

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	9
2.	PROTEÇÃO AMBIENTAL, TRIBUTAÇÃO E PROPRIEDADE	13
2.	1. DIREITOS E PROTEÇÃO AMBIENTAL: ASPECTOS INTRODUTÓRIOS	13
2.	2. O DIREITO TRIBUTÁRIO E A PROPRIEDADE	21
	2.2.1. Função socioambiental da propriedade	23
	2.2.2. O Imposto Sobre a Propriedade	25
3.	REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	27
3.1	. COMPOSIÇÃO E DEFINIÇÕES DA REGRA MATRIZ DE INCIÊNCIA	
TR	IBUTÁRIA	27
3.	3. EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE INDUÇÃO DE CONDUTAS	61
4.	PRESSUPOSIÇÕES DA GRADAÇÃO DE IPTU	66
4.	1. O MUNICÍPIO E A SUA CAPACIDADE DE TRIBUTAR	68
	2. NOVAS EXPECTATIVAS DO PRINCÍPIO DA FUNÇÃO SOCIOAMBIENTAL DA ROPRIEDADE	75
4.	3. A POLÍTICA DAS CIDADES E O MEIO AMBIENTE	79
4.	4. A EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL DO IPTU	87
	4.4.1. A extrafiscalidade ambiental no município	90
	4.4.2. A progressividade do IPTU e sua conexão com a política de	
	desenvolvimento urbano	93
	4.4.3. O IPTU progressivo	96
	4.4.4. O IPTU sobre unidades de conservação	103
	4.4.5. O IPTU sobre Áreas de Proteção Permanente	107
5. (CONSIDERAÇÕES FINAIS	111
RE	FERÊNCIAS	115

1. INTRODUÇÃO

O direito e seus instrumentos são responsáveis desde a sua origem por delimitar problemas e apresentar soluções nas mais diversas áreas da sociedade. O que se busca continuamente é a eficácia do Direito. O progresso das sociedades levou ao desenvolvimento dos ramos jurídicos como um todo. Na era da globalização um ramo do Direito tem se destacado, o Direito Ambiental, que agora mais do que nunca é o responsável por tratar de assuntos relevantes para a sociedade.

A conservação da biodiversidade tem sido agenda política de muitos países, desde a Convenção sobre a Diversidade Biológica em 1992 (RIO 92). Considerando-se que a perda de habitat é a principal ameaça para a biodiversidade, as estratégias de proteção mais eficazes procuram limitar as mudanças no uso da terra em áreas que são importantes para a conservação, e a imposição de limites sobre as ações humanas.¹

A imposição desses limites, no entanto, pode levar a conflitos intensos, especialmente quando eles interferem com a produtividade de terras privadas ou a liberdade de proprietários em tomar decisões sobre o uso de suas terras. Como resultado desses conflitos, não foi fácil encontrar um meio de utilização de terrenos privados, preservando o patrimônio natural.

Apesar dessas dificuldades, a comunidade conservacionista tem sido cada vez mais presente no desenvolvimento de estratégias para garantir que a criação de gado e atividades agrícolas possam continuar salvaguardando simultaneamente a conservação da biodiversidade e a geração de serviços ambientais.

A importância de áreas privadas para fins de conservação é justificada pelo fato de que elas constituem a maior parte do território de muitos países. Elas abrangem uma grande parte do nosso planeta e os recursos de que a biota depende

No Brasil, de um total de 850 Mha², 605Mha (71%) estão registrados no Sistema Nacional de Cadastro Rural do Incra (Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária) como propriedades rurais. Além disso, de toda a vegetação nativa

_

¹ http://www.mma.gov.br/biodiversidade/convencao-da-diversidade-biologica.

² Mha = milhões de hectares

ainda existente no país (537Mha), a maioria (367Mha) é encontrada em áreas privadas utilizadas para produção agrícola³.

Assim, as áreas de propriedade privada são um componente essencial da conservação da biodiversidade no Brasil. A fim de que a exploração econômica de terras possa ter lugar, assegurando a manutenção de uma quantidade mínima de serviços ambientais, proprietários rurais no Brasil são obrigados a preservar áreas naturais em suas propriedades nas Áreas de Preservação Permanente (APPs) e nas chamadas reservas legais⁴.

APPs e reservas legais são tipos de áreas naturais protegidas de forma obrigatória. Elas são atualmente regulamentadas pelo Código Florestal (Lei nº 12.727, de 17 de outubro de 2012⁵). Essa legislação se estabelece para a proteção territorial dos principais ecossistemas brasileiros e para regular a exploração dos recursos florestais.

Áreas de Proteção Permanente (APPs) são definidas como áreas, sejam cobertas por vegetação ou não, situadas ao longo de cursos de água, em torno de fontes de água, encostas íngremes e em áreas de mais de um mil e oitocentos metros de altitude. Por outro lado, as reservas legais abrangem uma porcentagem da área de uma propriedade (onde seu valor dependerá da região e do bioma onde o imóvel está localizado), onde a vegetação nativa tem de ser mantida. A sua exploração econômica só é permitida com a condição de que o manejo sustentável seja adotado⁶.

Vale aqui citar que a vasta conceituação das APPs tem gerado polêmicos debates sobre seu aproveitamento no contexto urbano, onde é conhecido o crescente adensamento demográfico e a apropriação desordenada do solo, inclusive de áreas de preservação permanente que tornam-se risco para a população local (como a localização ribeirinha) torna-se difícil harmonizar o exercício do direito à moradia, de livre circulação e o desenvolvimento socioeconômico com os princípios da preservação do meio ambiente.

⁵ Altera a Lei no 12.651, de 25 de maio de 2012, que 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; e revoga as Leis nos 4.771, de 15 de setembro de 1965, e 7.754, de 14 de abril de 1989, a Medida Provisória no 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, o item 22 do inciso II do art. 167 da Lei no 6.015, de 31 de dezembro de 1973, e o § 20 do art. 40 da Lei no 12.651, de 25 de maio de 2012.

⁶ Lei nº 12.727, de 2012, art.3.

_

³ INCRA (2015). Disponível em: www.incra.gov.br. Acesso em 12 nov. 2015.

⁴ BRASIL (Lei nº 12.727, de 2012).

Neste trabalho o enfoque são as políticas tributárias de cuidado diferenciado, gradativas, incidentes sobre a propriedade territorial urbana – IPTU, quando a mesma é exercida em terrenos onde existam áreas de preservação permanente.

Assim, o problema de pesquisa é: devem ou não os Municípios tributarem as áreas urbanas de preservação permanente nos mesmos parâmetros das áreas urbanas comuns? Busca-se a resposta, se estariam os Municípios infringindo a Lei de Responsabilidade Fiscal no que se refere à renúncia de receita ao legislar de forma menos onerosa aos contribuintes, com objetivo de incentivar os proprietários de áreas de preservação permanente.

Dessa forma, considerando a função social da propriedade privada, bem como o dever constitucional de preservação ambiental, será proposto o uso de alíquotas diferenciadas, gradativas, para os proprietários de terrenos onde se encontram áreas de preservação permanente, como forma de incentivo à preservação ambiental.

A edificação do estudo está vinculada à linha de pesquisa "Direito, políticas públicas e desenvolvimento socioeconômico", ressaltando as políticas públicas e a harmonização do desenvolvimento socioeconômico com as áreas de proteção ambiental. Dessa forma, o problema, o tema e os objetivos propostos nesta pesquisa pretendem contribuir com a principal interpretação, que é a de questionar a possibilidade de aproximar a sociedade e o governo na busca por soluções práticas nas causas concernentes à proteção ambiental em zonas urbanas.

Em face disso, o objetivo deste estudo é analisar em que condições as compensações de reserva legal (principalmente no que diz respeito às questões atinentes a cobrança de IPTU/ITR) podem trazer benefícios reais para a natureza (implicações ambientais), enquanto reduz o impacto dessas medidas sobre a propriedade privada e/ou produção agrícola/comercial/industrial (implicações econômicas). Este estudo reúne as diferentes perspectivas apresentadas na literatura sobre o mecanismo de compensação, com base nos critérios legais atualmente em vigor.

Para realização desta pesquisa serão utilizadas as referências bibliográficas apresentadas no projeto, bibliografia complementar no decorrer da pesquisa,

publicações na web, dados oficiais dos Municípios, teses publicadas e decisões judiciais que tenham discutido algum ponto relevante da pesquisa.

A metodologia empregada na pesquisa será hipotética-dedutiva, visando compreender a realidade atual, mediante questionamentos dogmáticos e filosóficos para chegarmos à conclusão prática do objeto da pesquisa, partindo-se do geral da doutrina sobre tributação ambiental para o particular da diferenciação de alíquotas de IPTU em APPs.

No primeiro capítulo serão tratados os elementos norteadores do tema a da presente dissertação. Inicialmente, trabalham-se aspectos gerais sobre tributação, proteção ambiental e função socioambiental da propriedade. No decorrer do trabalho configura-se a questão a partir do conhecimento inicial sobre os diversos "benefícios fiscais" que se dá em âmbito federal com relação ao ITR (Imposto Territorial Rural). Porém, com relação ao IPTU, tributo objeto deste estudo e de maior impacto financeiro aos contribuintes, percebe-se que estes "benefícios fiscais" são pontuais, limitados no tempo e/ou de caráter político.

No segundo momento será realizada uma análise sobre políticas públicas e jurisprudência, onde prevalece o alicerce inicial de que o imposto sobre a propriedade predial privada no Brasil sempre se notabilizou pela discussão da competência para a instituição, arrecadação e destinação dos recursos. Também será discutida a extra fiscalidade como forma de política pública.

No último capítulo, serão vinculadas as pressuposições da gradação de IPTU, considerando os conceitos na legislação quanto ao Município e à sua capacidade de tributar, com novas expectativas do princípio da função socioambiental da propriedade. Também será abordada a tributação e o meio ambiente urbano, a política das cidades e o meio ambiente, por conseguinte a extrafiscalidade ambiental do IPTU e a extrafiscalidade ambiental no Município. Logo após o abarcamento da extrafiscalidade, será abordada a progressividade do IPTU e sua conexão com a política de desenvolvimento urbano, sobre unidades de conservação e finalmente sobre áreas de proteção permanente.

2. PROTEÇÃO AMBIENTAL, TRIBUTAÇÃO E PROPRIEDADE

O Direito Ambiental passou, a partir dos problemas ambientais em evidencia, e amplamente discutidos no âmbito mundial, ser o principal instrumentos regulador das decisões políticas e sociais acerca da matéria. O panorama jurídico passou desta forma a ser introduzido nos textos constitucionais, sendo a ideia de proteção ao meio ambiente albergada pela Constituição Federativa do Brasil.

Ao tratar-se de Direito Civil no tocante aos direitos de propriedade e Direito Tributário, no que se refere à cobrança de IPTU das áreas de preservação permanente, considerando-se a função social da propriedade, verifica-se que através da extrafiscalidade dos tributos possa-se atingir a consecução do direito ao meio ambiente protegido e sustentável, garantindo-se os direitos das presentes e futuras gerações.

2.1. DIREITOS E PROTEÇÃO AMBIENTAL: ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

No presente capítulo serão abordados os aspectos históricos das diversas áreas do Direito que formar as premissas do direito ambiental.

A partir das considerações históricas, constitucionais e entendimentos doutrinários que deram a base para esta disciplina de suma importância para o Direito e para a sociedade, chegaremos as conclusões e os objetivos abordados na presente pesquisa.

O direito ambiental é uma disciplina relativamente nova comparada a outros assuntos. Há pouco tempo essa matéria ainda era vista como um braço do direito administrativo do Estado, não possuindo características próprias.

Atualmente o direito ambiental adquiriu sua autonomia e passou a ter uma definição própria, Antunes dá uma definição bastante completa ao dizer:

Entendo que o Direito Ambiental pode ser definido como um direito que se desdobra em três vertentes fundamentais, que são constituídas pelo direito ao meio ambiente, direito sobre o meio ambiente e direito do meio ambiente. Tais vertentes existem, na medida em que o Direito Ambiental é

um direito humano fundamental que compre a função de integrar os direitos a saudável qualidade de vida, ao desenvolvimento econômico e a proteção dos recursos naturais. Mais do que um direito autônomo [...] O direto Ambiental, portanto, tem uma dimensão humana, uma dimensão ecológica e uma dimensão econômica que se devem harmonizar sob o conceito de desenvolvimento sustentado. ⁷

Mais preocupado com o termo jurídico, Milaré define Direito Ambiental como "[...] o complexo de princípios e normas coercitivas reguladoras das atividades humanas que, direta ou indiretamente, possam afetar a sanidade do ambiente em sua dimensão global, visando a sua sustentabilidade para os presentes e futuras gerações". ⁸

Analisando o direito brasileiro em si, as constituições que precederam a de 1988 não se preocuparam com a proteção do ambiente de forma específica e global. Nelas jamais foi empregada a expressão meio ambiente, proteção de ecossistema, ou responsabilidade por poluição, caracterizando a falta de preocupação e relevância desse assunto.

Isso não significa que não houve menção ou vislumbre das questões ambientais. Antunes nos leciona sobre o desenvolvimento ambiental nas constituições anteriores a de 1988 ⁹:

Por exemplo, a constituição do Império de 1824 cuidou para a proibição de indústrias contrárias à saúde do cidadão, conforme artigo 169 delegando isso às Câmaras Municipais, já trazendo certo avanço para o contexto da época. A constituição Republicana de 1891, já atribuía competência legislativa à União para legislar sobre as minas e terras, pelo artigo 34.

A constituição de 1934 já evoluiu, no sentido de atribuir à União competência em matéria de riquezas do subsolo, mineração, metalúrgica, águas, energia hidrelétrica, florestas, caça, pesca, e sua exploração, pelo artigo 5º inciso XIX.

A Carta de 1937 confirmou a competência, agora privativa da União para os bens de domínio federal, minas, metalurgia, energia hidráulica, águas, florestas, caça e pesca assim como a exploração, conforme artigo 16 inciso XIV. Também se preocupou com a proteção dos monumentos históricos, artísticos e naturais, bem

ANTUNES, Paulo de Bessa. *Direito Ambiental.* 16. ed ver. atual. e ampl. Porto Alegre: Atlas, 2014. p. 11.

⁸ MILARÉ, Édis. *Direito do ambiente*: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário. 10. ed ver. atual. e ampl. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2015. p. 134

⁹ ANTUNES, Paulo de Bessa. *Direito Ambiental.* 16. ed ver. atual. e ampl. Porto Alegre: Atlas, 2014.

como das paisagens e locais especialmente dotados pela natureza, conforme artigo 134.

A constituição de 1946, além de manter a defesa do patrimônio histórico, cultural e paisagístico, pelo artigo 175, permaneceu o entendimento como a competência da União para legislar sobre as riquezas do subsolo, mineração, metalurgia, as águas, energia elétrica, florestas, caça e pesca pelo artigo 5º inciso XV.

Também a constituição de 1967 manteve a necessidade de proteção do patrimônio histórico, cultural e paisagístico, de acordo com o artigo 172, parágrafo único. E conservou á União as mesmas atribuições da constituição anterior.

A carta de 1969, emenda outorgada pela Junta Militar à constituição de 1967, cuidou também para manter a competência legislativa da União os assunto ligados à energia, agora elétrica, térmica, nuclear ou de qualquer outra natureza.

Da comparação entre as várias constituições brasileiras, é possível extrair alguns traços comuns. Desde a Constituição de 1934, todas mantiveram a competência da União em matéria de riquezas do subsolo, mineração, metalúrgica, águas, energia hidrelétrica, florestas, caça, pesca e sua exploração. E a partir de 1937 todas se preocuparam com a proteção dos monumentos históricos, artísticos e naturais, bem como das paisagens e locais especialmente dotados pela natureza.

Entretanto o legislador constitucional não se preocupou em proteger o meio ambiente e suas peculiaridades, mas adentrou o assunto casualmente ao tratar de alguns elementos como pesca e caça, ou ao tratar de matérias similares como saúde e propriedade¹⁰.

Somente a constituição de 1988 que pode ser denominada "verde", tal o destaque que dá a proteção ao meio ambiente. Conforme ressalta Milaré, essa constituição fez um progresso notável dando ao meio ambiente uma disciplina rica e dedicando um capítulo próprio marcado por intensa preocupação ecológica. 11 Ressaltando a necessidade de conviver juntamente com o meio ambiente, tutelando sua proteção e importância do já defasado patrimônio natural do Estado.

MILARÉ, Édis. *Direito do ambiente*: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário. 10. ed ver. atual. e ampl. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2015.

_

¹⁰ MILARÉ, Édis. *Direito do ambiente*: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário. 10. ed ver. atual. e ampl. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2015.

É considerado um dos documentos mais avançados do mundo em matéria ambiental, trazendo dispositivos espalhados por todo o corpo do texto, como especialmente no Capítulo VI, no Título VIII, dirigido à Ordem Social, mas também inúmeros outros regramentos insertos ao longo do texto nos mais diversos títulos e capítulos, dando um enfoque multidisciplinar da matéria.

Hoje em dia se concretizou principalmente a partir dos congressos em favor do meio ambiente, como o Encontro Rio (1992), Conferencia da ONU (1972) e pela Carta da Terra (1997), o direito a todos de um meio ambiente equilibrado, garantindo, portanto, a qualidade de vida e protegendo a todos contra os abusos ambientais de qualquer natureza. Essa definição foi consagrada pela constituição de 1988 em seu artigo 225 que legisla:

> 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. 12.

Esse artigo é considerado cláusula pétrea, e passou a ser um principio do direito ambiental brasileiro, com qualidade de direito fundamental da pessoa humana.¹³ Ao falar sobre direitos fundamentais da pessoa humana se equipara o direito ambiental como garantia aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade¹⁴. Nesse ponto o Estado assume a responsabilidade primaria de garantir a todos, um ambiente digno, agora e para o futuro.

Importante salientar que nem sempre os problemas ambientais podem ser resolvidos isoladamente. Algumas questões, devido sua relevância, grau de complexidade e riscos ao planeta, devem ser tratadas no âmbito internacional.

Para Guerra¹⁵, o Direito Internacional do Meio Ambiente consiste em:

¹² BRASIL. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm Acesso em: 06 nov. 2015.

Al GRANZIERA, Maria Luiza Machado. Direito Ambiental. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro, Atlas, 2011. p. 81.

¹⁴ BRASIL. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm Acesso em: 06 nov. 2015.

15 GUERRA, Sidney Cesar Silva. Direito Internacional Ambiental: breve reflexão. Revista direitos fundamentais &

⁽UniBrasil), 2, 1-12, disponível http://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/191/183, acessado em: 05/10/2016.

Um conjunto de normas que criam direitos e deveres para os vários atores internacionais (e não apenas os Estados), numa perspectiva ambiental, atribuindo igualmente responsabilidades e papéis que devem ser observados por todos no plano internacional, visando a melhoria da vida e qualidade de vida, para as presentes e futuras gerações.

Se olharmos para o âmbito internacional, a denominação direito internacional ambiental, atualmente aceita por inúmeros autores e organizações não governamentais, foi somente reconhecida pela Assembleia Geral das Nações Unidas na resolução com a qual convocou a Conferência sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento em junho de 1992.

Entretanto, seguindo a tendência internacional principalmente após a Declaração de Estocolmo, na Suécia, que apresenta princípios que devem ser observados pelos Estados em termos ambientais, começa a se construir uma "nova" disciplina jurídica.

Segundo o discurso de Sigueira Castro¹⁶ a conscientização da necessidade de um humanismo ecológico trouxe o crescimento desse novel ramo jurídico para o Direito atual, originalmente normas e princípios ambientais fragmentados por parte dos Estados, se direcionaram para uma consolidação do Direito Internacional Ambiental.

Uma boa definição é o apontamento de Varella¹⁷, em que o direito internacional ambiental se consolida como um conjunto de normas complexas, que necessitam de sua efetivação global e organizada, garantindo a participação democrática de todos os países para garantir um bem maior. A evolução do direito internacional ambiental pode ser entendida então como o conjunto de normas que criam direitos e deveres para os sujeitos internacionais, em matéria ambiental, responsabilidades para todos trazendo obterem а qualidade de vida. desenvolvimento sustentável e proteção da natureza.

O direito ambiental possui alguns princípios considerados significativos pela maioria dos doutrinadores, aqui se pode citar: Principio da proteção e prevenção ambiental, Principio do controle do poluidor pelo Poder Publico, Principio da consideração da variável ambiental no processo decisório de políticas de desenvolvimento, Principio da participação comunitária ou democrática, Principio do

VARELLA, Marcelo dias. Direito Internacional econômico ambiental. Belo Horizonte; Del Rey, 2004, p. 54.

¹⁶ CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. A constituição aberta e os direitos fundamentais: ensaios sobre o constitucionalismo pós-moderno e comunitário.2ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 700.

poluidor pagador, Principio da função socioambiental da propriedade e Principio da Cooperação entre os povos.

Principio da proteção e prevenção ambientais, também conhecidos como precaução e prevenção. Conforme resume Milaré¹⁸, esse princípio se subdivide em dois, é caracterizado que a prevenção trata de riscos ou impactos já conhecidos pela ciência, que devem ser evitados, enquanto a precaução ou proteção se preocupa com riscos incertos, aqueles que só podem ser imaginados. O Artigo 225 da Carta Magma, fala sobre o dever do Poder Público e da coletividade de proteger e preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações. Fundamenta e diz respeito ao principio que determina a adoção de políticas públicas de defesa dos recursos ambientais como uma garantia da pessoa humana.

Ao se falar sobre direito ambiental se fala sobre um direito que é estendido a todos, sendo, deste modo, de interesse publico. Disso se tira a conclusão que a todos pertence o direito de usufruir, juntamente com a obrigação de respeitar o meio ambiente, proibindo ao indivíduo usufruir o meio ambiente particularmente. Isso é caracterizado como um direito indisponível, por fazer parte das clausulas pétreas. Milaré nesse sentido ressalta que "Resulta das atribuições e intervenções do Poder Público necessárias a manutenção, preservação e restauração dos recursos ambientais" ¹⁹.

Para chegar ao explorado no parágrafo anterior, adentramos ao Principio do controle do poluidor pelo Poder Publico, significa que cabe ao Estado, através das policias administrativas, definir, fiscalizar e orientar todos quanto aos seus limites em usufruir o meio ambiente, por meios educativos e tecnológicos visando o coletivo. Garantindo a efetivação do artigo 225 da constituição federal com o artigo 23, caput, IV, VI e VII da referida constituição²⁰. Ainda se observa que o Estado deve punir o individual que causar dano ambiental.

¹⁸ MILARÉ, Édis. *Direito do ambiente*: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário. 10. ed ver. atual. e ampl. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2015.

¹⁹ MILARÉ, Édis. *Direito do ambiente*: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário. 10. ed ver. atual. e ampl. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2015, p. 826.

²⁰ 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. E Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: IV - impedir a evasão, a destruição e a descaracterização de obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico ou cultural; VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas; VII - preservar as florestas, a fauna e a flora.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em 20 out. 2015.

Milaré²¹ diz que esse princípio da consideração da variável ambiental no processo decisório de políticas de desenvolvimento leva em conta a variável ambiental em qualquer ação ou decisão, pública ou privada, que possa causar algum impacto negativo sobre o meio ambiente.

É claro que cada decisão tomada, tanto publica quanto privada, pode causar impactos ambientais, portanto este princípio que foi aplicado a partir do final dos anos 60, aborda sobre a obrigação de se analisar as variáveis ambientais, fazer estudos de impactos e outras medidas, assim respeitando o inciso V, do parágrafo 1°, do artigo 225 da constituição. Esse princípio também foi consagrado em nível internacional pela Declaração do Rio de Janeiro de 1992 no princípio 17.

Importante também o Princípio da participação comunitária ou democrática. Segundo este princípio, que não é aplicado somente no direito ambiental, para que sejam instituídas políticas ambientais é fundamental a cooperação entre o Estado e a comunidade através de informação e participação, conforme explica Antunes²².

Além disso, está ligado ao direito à participação, pois a conscientização depende também do Estado que deve garantir à sociedade acesso às informações, e assim podem difundi-las, auxiliar nas soluções e ter ajuda do Estado. Sintetizando esse principio garante ao cidadão o direito pleno de participar na elaboração e na execução das políticas públicas ambientais. Esse princípio está incorporado no artigo 5º, inciso XXIII e artigo 225 parágrafo 1º inciso IV da Constituição Federal.

Principio do poluidor pagador. Neste principio, é garantida a responsabilização de quem polui. É realizado um estudo de custo social da poluição gerada que será cobrado pelo Estado dos responsáveis. A importância desse principio é explicada por Antunes ²³, ao informar que:

[...] o mercado não atua tão livremente como está teoricamente estruturado, principalmente pela ampla utilização de subsídios ambientais, a saber, por práticas econômicas que são utilizadas em detrimento da qualidade ambiental.

Assim, as empresas no processo produtivo, além de utilizarem dos recursos do meio ambiente, também produzem resíduos poluentes, e enquanto o produtor

_

²¹ MILARÉ, Édis. *Direito do ambiente*: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário. 10. ed ver. atual. e ampl. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2015.p. 826.

²² ANTUNES, Paulo de Bessa. *Direito Ambiental.* 16. ed ver. atual. e ampl. Porto Alegre: Atlas, 201, p. 32. ANTUNES, Paulo de Bessa. *Direito Ambiental.* 16. ed ver. atual. e ampl. Porto Alegre: Atlas, 2014, p. 41.

fica com o lucro, uma coletividade é lesada pelo meio ambiente atingido. Esse princípio visa criar a consciência de que o meio ambiente deve ser preservado, inclusive no processo de produção e desenvolvimento.

Principio da função sócio ambiental da propriedade. A propriedade, segundo a constituição de 1988 tem sua função social, conforme o artigo 182 parágrafo 2°. Essa função social abarca a função ambiental também, ou seja, garantia de preservar a flora, fauna, belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitar a poluição. Conforme bem ressalta Milaré²⁴ que cita Álvaro Luiz Valery Mirra:

[...] a função social e ambiental não constitui um simples limite ao exercício de direito de propriedade, como aquela restrição tradicional, por meio da qual se permite ao proprietário, no exercício do seu direito, fazer tudo que não prejudique a coletividade e o meio ambiente. Diversamente, a função social e ambiental vai mais longe e autoriza até que se imponha ao proprietário comportamentos positivos, no exercício do seu direito, para que a sua propriedade concretamente se adeque a preservação do meio ambiente.

O princípio da Cooperação entre os povos trata primeiramente do reconhecimento da interdependência entre os países quanto ao meio ambiente. Os atos não são isolados, a poluição de um Estado afeta os demais e até o globo.

Portanto existe uma necessidade de maior integração e cooperação entre todos os povos e Estados, para discutir o assunto meio ambiente, criar políticas ambientais, resolver problemas, bem como difundir a consciência de proteção a todo custo do meio ambiente. Esse princípio é consagrado pela Carta Magna em seu artigo 4, inciso IX que estabelece a "cooperação entre os povos para o progresso da humanidade" ²⁵

Também determinado pela carta Magna o que torna relevante par ao presente Estudo que (...) o Poder Público deverá "preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e promover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas", como dispõe o inciso I do §1° do art. 225.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em 20 out. 2015.

²⁴ MILARÉ, Édis. *Direito do ambiente*: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário. 10. ed ver. atual. e ampl. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2015, p. 832.

2.2. O DIREITO TRIBUTÁRIO E A PROPRIEDADE

Sobre a propriedade Coulanges²⁶ discorre:

Há três coisas que desde os tempos mais remotos se encontram conexas e firmemente estabelecidas nas sociedades antigas: a religião doméstica, a família e o direito de propriedade; três coisas que demonstram a manifesta relação entre si e sua origem e que parecem ter sido inseparáveis.

Na compreensão de Locke²⁷, o Estado se moldou a partir de um "contrato social" entre os indivíduos, objetivando uma convivência mais confortável, segura e pacífica. Tais objetivos poderiam ser obtidos por meio da preservação do direito de propriedade e da proteção dos direitos comuns.

Na mesma esteira, Appio²⁸ cita os ensinamentos de Hobbes que fundamentava sua concepção sobre a origem do Estado na "opção humana de convivência social que pressupõe a renúncia de prerrogativas individuais, em benefício da coletividade".

Para Rousseau²⁹, com a formação do "contrato social" concebido por Locke, "o homem perde a liberdade natural e um direito ilimitado a tudo quanto deseja alcançar, mas ganha a liberdade civil e o direito de propriedade sobre tudo o que possui". Por seu entendimento, quando a liberdade natural ficava limitada pelas forças do indivíduo, a liberdade civil, passaria a ser limitada pelo poder do Estado.

As origens históricas da tributação da propriedade predial remontam desde os tempos do Império Romano, onde já era possível identificar as primeiras noções de limitação do exercício ao direito absoluto de propriedade.

Segundo afirmam os historiadores do direito tributário, a Lei das XII Tábuas já previa limitações ao uso da propriedade, mantendo-se ao longo do tempo com as mesmas características, até que viesse o Direito a consagrar na qualidade de dogma jurídico a supremacia absoluta do direito de propriedade.

-

²⁶ COULANGES, Fustel de, A cidade antiga. Trad. Jean Melville. São Paulo: Martin Claret, 2002.

²⁷ LOCKE, John. Segundo tratado sobre o governo civil e outros escritos: ensaio sobre a origem, os limites e os fins verdadeiros do governo civil. 3. ed. Tradução de Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. Petrópolis: Editora Vozes, 2001, p. 139.

²⁸ APPIO, Eduardo. Teoria Geral do Estado e da Constituição. Curitiba: Juruá, 2005, p. 27.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. Do Contrato Social: Ensaio sobre a origem das línguas. Tradução de Lourdes Santos Machado. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1999, p. 77-78.

Exemplo desta importância encontra-se no Direito francês à época da Revolução de 1789, e que inspiraria o Código Civil (de Napoleão) de 1804, significativamente chamado de Código da Propriedade, que dispõe em seu art. 17, "la propriété étant un droit inviolable et sacré". Da França para o mundo. A influência dessa visão alicerçou raízes profundas na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, consagrando-se como um direito sagrado e inviolável³⁰.

As raízes da tributação da propriedade predial, no Brasil, encontraram-se inseridas no século XVIII, sob a denominação de décima sobre as casas das cidades marítimas₃₁.

Na Itália, à época de sua unificação (segunda metade do Séc. XIX), existiu uma grande diversidade de modelos de tributação nos diferentes reinos unificados. Anos mais tarde (1863) com a unificação dos modelos tributários, a Itália criou o Imposto sobre *Ricchezza Mobile*. Tratava-se de um sistema tributário com caráter exclusivamente real, já que as rendas singulares provenientes de terrenos, construções e riqueza móvel, correspondiam à base de cálculo da respectiva tributação de forma objetiva, não levando em consideração a situação particular do proprietário, ou do sujeito recebedor da renda. Isto ocorreu em virtude das ideias nascidas na revolução francesa, e que visavam impedir a criação de privilégios a um certo grupo de pessoas e, portanto, todos deveriam ser tributados igualmente, proporcionalmente as posses e bens que possuíam.

Na Inglaterra, assim como nos Estados Unidos, em contrapartida, a tributação preferencialmente incidia sobre as rendas do contribuinte, independentemente do valor da propriedade que este detinha.

O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, em seus art. 32 a 34, definem a natureza jurídica do imposto, a base de cálculo e o contribuinte, as alíquotas aplicadas são definidas no Código Tributário Municipal. Inegáveis avanços legislativos seriam percebidos com a vinda de D. João VI ao Brasil. Foi o caso do alvará de 1808, que incluiria o imposto sobre a propriedade predial (com sentido abrangente) em nosso direito. Esta modalidade tributária, por ser a mais logicamente aferível no plano dos fatos, haja vista que necessitaria

³⁰ MARTINS, Ives Gandra Da Silva. *O Tributo:* Reflexão Multidisciplinar Sobre Sua Natureza. São Paulo: Forense, 2008.

³¹ AMED, Fernando Jose. *História dos Tributos no Brasil*. São Paulo: Nobel, 2000.

apenas do reconhecimento da titularidade de uma propriedade, não mais deixaria de ser regulamentada no Direito brasileiro³².

2.2.1. Função socioambiental da propriedade

No Brasil, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 5°, inciso XXII, garante o direito à propriedade. Em contrapartida, o inciso XXIII, do referido artigo determina que a propriedade "atenderá à sua função social".

A concepção atual de função socioambiental da propriedade é muito mais abrangente do que os conceitos originários sobre "função social da propriedade".

O princípio da função social da propriedade tem sido definido de forma ambígua na doutrina brasileira muitas vezes pela confusão que dele se faz com os sistemas de limitação da propriedade.

Porém, estes institutos não se confundem na medida que limitações da propriedade dizem respeito ao exercício do direito, referem-se ao proprietário, enquanto que a função social interfere com a estrutura do direito propriamente dito.

Neste diapasão, José Afonso da Silva³³ assevera que "a função social da propriedade não se confunde com os sistemas de limitação da propriedade. Estes dizem respeito ao exercício do direito, ao proprietário; aquela, à estrutura do direito mesmo, à propriedade...".

O autor segue a afirmação ensinando que³⁴:

Com essa concepção é que o intérprete tem que compreender as normas constitucionais, que fundamentam o regime jurídico da propriedade: sua garantia enquanto atende sua função social, implicando uma transformação destinada a incidir, seja sobre o fundamento mesmo da atribuição dos poderes ao proprietário, seja, mais concretamente, sobre o modo em que o conteúdo do direito vem positivamente determinado; assim é que a função social mesma acaba por posicionar-se como elemento qualificante da situação jurídica considerada, manifestando-se, conforme as hipóteses, seja como condição de exercício de faculdades atribuídas, seja como obrigação de exercitar determinadas faculdades de acordo com modalidades preestabelecidas. Enfim, a função social se manifesta na própria

33 SILVA, José Afonso da. *Direito Ambiental Constitucional*. 10a Ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

³² AMED, Fernando Jose. *História dos Tributos no Brasil*. São Paulo: Nobel, 2000

³⁴ SILVA, José Afonso da. *Direito Ambiental Constitucional*. 10^a Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 273.

configuração estrutural do direito de propriedade, pondo-se concretamente como elemento qualificante na predeterminação dos modos de aquisição, gozo e utilização dos bens.

Por fim, concluindo a assertiva de José Afonso da Silva³⁵, o autor esclarece as limitações do direito à propriedade de forma abrangente:

O certo, e ninguém hoje nega isso, é que a propriedade privada (e a pública também) sujeita-se a limites que são impostos como pressupostos para seu integral reconhecimento pela ordem jurídica e outros que lhe são agregados casuisticamente, diante de fatos que só se manifestam no instante em que o direito, consolidado e plenamente ajustado ao ordenamento, é exercitado... De uma maneira simplificada, o direito de propriedade dá ao seu titular o poder de exclusão (= reivindicação), uso, gozo, disposição e transmissão. Esses aspectos derivam, genérica e abstratamente, da previsão constitucional da propriedade, mas têm seu conteúdo final definido pela legislação infraconstitucional, fundamentalmente pelo Código Civil e normas extravagantes. Ou seja, `à lei é que determina o conteúdo normal do direito de propriedade, excluindo, assim, certas faculdades que teriam fundamento no conceito de propriedade, encarado sob um critério abstrato'.

Por isso é que se conclui que o direito de propriedade não pode mais ser tido como um direito individual. A inserção do princípio da função social, sem impedir a existência da instituição, modifica sua natureza.

Hodiernamente, a preocupação com o meio ambiente e o respeito aos preceitos dispostos no art. 225, da CF/88, se sobrepõem a concepção civil de propriedade privada, devendo as normas seguirem os princípios constitucionais norteadores. No que diz respeito aos conceitos civis de propriedade, define-se juridicamente mediante as condições previstas no Código Civil Brasileiro.

Ingo Wofgang Sarlet e Tiago Fensterseifer³⁶ afirmam que a jurisprudência brasileira, orientada pelo Superior Tribunal de Justiça, tem firmado entendimento que:

Independentemente da culpa do proprietário da degradação ambiental constatada em sua propriedade, o mesmo tem a obrigação, de natureza *propter rem*, de repará-lo, assim como não cabe direito à indenização em virtude de restrições ao direito de propriedade decorrentes de regime especial de proteção ambiental.

Nesta linha, cita-se o entendimento de Adir Ubaldo e Adivandro Rech³⁷, ao afirmarem que "(...) o compromisso imposto aos administradores locais é de resgate

³⁶ SARLET, Ingo Wolfgang e FENSTERSEIFER, Tiago. *Direito Constitucional Ambiental:* Constituição, Direitos Fundamentais e Proteção do Ambiente. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2013.

_

³⁵ SILVA, José Afonso da. *Direito Ambiental Constitucional*. 10^a Ed. São Paulo: Malheiros, 201,. p. 274.

histórico das cidades, recompor o presente, ordenando e organizando a vida urbana, como lugar e forma de viver a cidadania e assegurar a dignidade para todos".

2.2.2. O Imposto Sobre a Propriedade

O denominado imposto sobre a propriedade é um imposto ao qual o proprietário é obrigado a pagar, é um tributo compulsório aos proprietários de bens imóveis.

O imposto é cobrado e arrecadado pela autoridade de governo da jurisdição em que o imóvel está localizado; pode ser pago a um governo nacional, um estado federado, uma região do condado ou geográfica, ou um município. No caso de algumas federações, várias jurisdições podem tributar a mesma propriedade.

Sob um sistema de imposto sobre a propriedade, o governo exige e/ou realiza uma avaliação do valor monetário de cada propriedade e o imposto é avaliado em proporção a esse valor. As formas de imposto sobre a propriedade utilizados variam entre os países e jurisdições. Os bens imóveis são muitas vezes tributados com base em sua classificação.

A classificação é o agrupamento de propriedades com base em uso semelhante. Assim, propriedades em diferentes classes são tributadas a taxas diferentes. Exemplos de diferentes classes de ativos são residenciais, comerciais, industriais e rurais. A avaliação fiscal especial é muitas vezes confundida com imposto sobre a propriedade. Estas são duas formas distintas de tributação: um (*imposto ad valorem*) que depende do valor de mercado do imóvel a ser tributado para a justificação, e a outra (avaliação especial) que baseia-se em um acessório especial chamado de "benefício" para a sua justificação.

Sobre a origem histórica do IPTU Sacha Calmon Navarro Coelho³⁸ preleciona que o referido imposto "é uma criação do regime republicano, embora já houvesse algumas tentativas no alvorecer do Império de se dar uma melhor destinação à

³⁷ RECH, Adir Ubaldo; RECH, Adivandro. *Zoneamento Ambiental como plataforma de planejamento da sustentabilidade:* instrumentos de uma gestão ambiental, urbanística e agrária para o desenvolvimento sustentável. Caxias do Sul, RS: Educs, 2012.

³⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro:* comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, artigo por artigo. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 358.

propriedade territorial. Isto porque, estava nas cogitações do governo a ideia, nascida para combater a propriedade de terras sem edificações e sem cultura". 39

O Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) é um imposto Municipal, instituído pela Constituição Federal de 1988, cuja incidência se dá sobre a propriedade urbana. A harmonização entre os incisos XXII e XXIII do art. 5º da Constituição Federal de 1988, condiciona a utilização da propriedade privada a uma destinação social. Assim, tem-se que a social função da propriedade privada está contida na terceira geração de direitos⁴⁰ e representa o resguardo a um meio ambiente saudável.

A respeito dos direitos de terceira geração, Norberto Bobbio⁴¹, afirma que a mesma "se manifesta no direito de viver em um ambiente não poluído."

O IPTU tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de propriedade imóvel localizada em zona urbana ou extensão urbana. Ocorre que, existem propriedades que estão localizadas em áreas urbanas, porém estas áreas são consideradas como APP's, ou Áreas de Preservação Permanente, instituídas pelo Novo Código Florestal, através da Lei 12.261, de 25 de maio de 2012, que passou a dispor sobre a proteção da vegetação nativa; alterou 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; revogou as Leis nos 4.771, de 15 de setembro de 1965 (antigo Código Florestal), e 7.754, de 14 de abril de 1989, e a Medida Provisória no 2.166-67, de 24 de agosto de 2001.

Em arremate ao seu raciocínio a propósito da tributação sobre o solo urbano, o autor acima referido enfatiza que 'ninguém ignora que a terra foi uma das primeiras expressões de valor consideradas como indício de riqueza, que sempre chamou a atenção do fisco' (*idem*, ob. Cit. P. 395). Referida nomenclatura, melhor dizendo, tal denominação tinha razão de ser posto pagar o proprietário do imóvel urbano dez por cento de seu valor líquido. ⁴⁰ "Os direitos de terceira geração, como o de viver num ambiente não poluído, não poderiam ter sido sequer

⁴¹ BOBBIO, Norberto. *A Era dos Direitos*. Tradução Nelson Coutinho: Apresentação de Celso Lafer. Nova Edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, 7ª impressão, p. 09-10.

_

³⁹ "O imposto é avelhantado. Mostra-o Carlos Valder³⁹, ao abarcar o rascunho histórico da exação lê-se: "Sob a denominação de 'décima urbana', o imposto sobre a propriedade predial teve sua cobrança iniciada no século passado, precisamente em 1808, embora sua origem seja remotíssima e encontrada em vários países pois, segundo Bernardino Ribeiro de Moraes (Curso de Direito tributário: sistema tributário da Constituição de 1969, são Paulo, Ed. Ver. Dos Tribunais, 1979, p. 395), já havia o '*tibutum soli*' em Roma.

[&]quot;Os direitos de terceira geração, como o de viver num ambiente não poluído, não poderiam ter sido sequer imaginados quando foram propostos os de segunda geração, do mesmo modo como estes últimos (por exemplo, o direito à instrução ou à assistência) não eram sequer concebíveis quando foram promulgadas as primeiras declarações setecentistas. Essas exigências nascem somente quando nascem determinados carecimentos".

3. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Para uma melhor compreensão dos objetivos propostos na presente pesquisa, ilustra-se a justificação para gradação do IPTU em áreas de APP, através do estudo da regra matriz de incidência tributária.

Assim, para uma melhor compreensão do capítulo, vamos iniciar estudando a composição e definições da regra matriz de incidência tributária.

A denominada regra-matriz de incidência tributária, segundo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho⁴², é uma norma jurídica, geral e abstrata que descreve uma hipótese "X", devendo ter como consequente "Y", e uma disposição de condutas.

A norma tributária, em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição.

.

3.1 . COMPOSIÇÃO E DEFINIÇÕES DA REGRA MATRIZ DE INCIÊNCIA TRIBUTÁRIA

Segundo os ensinamentos do professor Carvalho, a regra-matriz, têm em sua estrutura os elementos: antecedente e consequente.

Nos elementos antecedente e consequente temos respectivamente os critérios: material, temporal, espacial, o pessoal e o quantitativo.

A hipótese ou antecedente, nas lições do professor Carvalho tem linguagem descritiva, coletando os elementos de fato da realidade social que almeja disciplinar

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 14ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.p. 235, 236, 248.

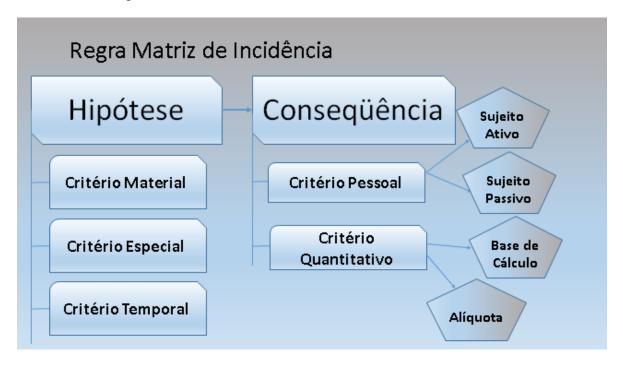
e os qualifica normativamente como fatos jurídicos, condicionando-os ao espaço e ao tempo. Assim, nestes elementos são abordados os critérios material, temporal e espacial, respondendo as questões de: Como? Onde? e Quando?, pode se considerar ocorrido o fato imponível.

Igualmente, na hipótese, contém subsídios para a identificação de eventos com expressão econômica, caracterizando o critério quantitativo, fixado no consequente da regra matriz de incidência tributária.

Pode-se descrever, segundo Carvalho, a regra matriz de incidência tributária da seguinte forma, elencando seus critérios:

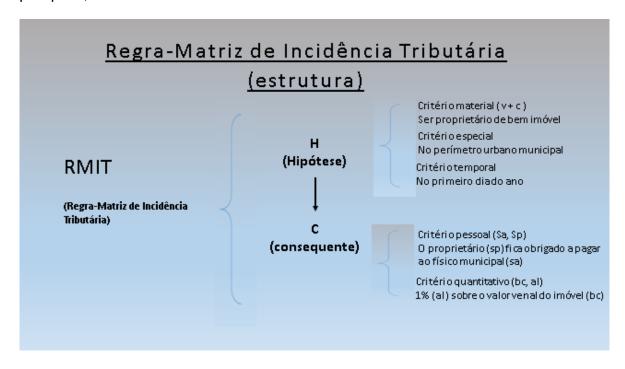
- a) critério material: é a própria essencialidade do fato descrito na hipótese de incidência. É o verbo e seu complemento que delimita qual ação (vender mercadoria, auferir renda etc.) ou estado (ser proprietário etc.) será exigida para que haja a incidência tributária;
- b) critério temporal: indica o exato momento em que o fato imponível ocorre. Opostamente, a vigência da lei no tempo tem referência com a unidade de tempo em que é possível a propagação dos efeitos da norma;
- c) critério espacial: é o espaço físico em que a relação jurídica pode passar a existir. Diversamente, a vigência territorial reflete a repartição de competência tributária, e, logo, ao âmbito de validade da norma jurídica.
- d) critério pessoal: relaciona o sujeito passivo e o ativo da obrigação tributária, considerando o primeiro como o realizador do fato imponível, ou que tenha alguma ligação, e o segundo sendo aquele apto juridicamente a figurar como pretensor do crédito tributário;
- e) critério quantitativo: manifestação do artigo 3º do CTN, asseverando que a norma jurídica tributária deve, além de prever o verbo e o complemento (ou seja, a materialidade da hipótese), o momento que surge a obrigação, o local, e os sujeitos, expressar os parâmetros necessários para a aferição do valor que refletirá o conteúdo da prestação pecuniária, quais sejam, a base de cálculo e a alíquota. A base de calculo é a grandeza utilizada para mensurar a materialidade. Já, a alíquota, é um fator complementar aplicável sobre àquela para determinar precisamente o valor da prestação pecuniária, pode ser fracionada, percentual, ou não, desde que representada monetariamente.

Graficamente, para melhor visualização, pode-se definir a regra matriz de incidência da seguinte forma:



(Fonte: elaborado pela autora)

Definindo, portanto a regra matriz do IPTU, imposto objeto da presente pesquisa, temos:



(Fonte: elaborado pela autora)

Pode-se dizer, portanto, forte nas palavras de Carvalho, que a norma jurídica é uma significação, um sentido obtido pelo intérprete da norma a partir de uma linguagem prescritiva válida no ordenamento jurídico em vigor, imbuída de enunciados e significados capazes de instalar uma relação jurídica.

A norma jurídica poderá ser geral e abstrata, ou individual e concreta. Sendo a primeira caracterizada quando a prescrição normativa indicar fatos hipotéticos que, se realizados no plano concreto, veiculam uma obrigação a qualquer que o tenha pratica. Já a segunda individualizará o fato que desencadeou a obrigação e a impingirá a alguém determinado.

Como aponta Diego Martin Farrell⁴³: "Las normas jurídicas se consideran válidas cuando concuerdan con el critério adoptado por el jurista. Puede decirse, entonces, que la validez no es uma propriedad de las normas, sino una relación entre la norma y el critério elegido; cuando la norma se ajusta al critério se la considera válida"

Portanto, ao legislar a favor da proteção ambiental nas áreas de preservação permanente, de forma extrafiscal, beneficiando o contribuinte proprietário destas áreas, estará o Município (sujeito ativo da obrigação tributária), respeitando as prescrições normativas chegando-se ao mínimo irredutível da manifestação do deôntico⁴⁴ imposta pela norma tributária caracterizadora do IPTU.

3.2. FISCALIDADE E EXTRAFISCALIDADE DO IPTU

O imposto sobre a propriedade predial privada no Brasil sempre se notabilizou pela discussão da competência para a instituição, arrecadação e destinação dos recursos.

Inicialmente, na Constituição de 1891, não se distinguia o imposto em modalidades, urbano, rural e predial, pois sua previsão genérica atingia a todas as modalidades e pertenceria à esfera de competências dos Estados. Seria a Constituição de 1934 a primeira a estabelecer dois impostos: o predial e o territorial

⁴⁴ A palavra deôntico tem sua origem na palavra grega DEON (o que é obrigatório). Deôntico se refere ao princípio da obrigação e da permissão . No Direito, o ordenamento jurídico tem caráter normativo ou deôntico, traduzidas no "obrigatório", no permitido e no proibido, por Lourival Vilanova.

⁴³ FARREL, Diego Martin, "Hacia um critério de validez", Buenos Aires, Abeledo Pierrot, 1992.

urbano, o mesmo percebendo-se na Carta Política de 1937, com a distinção de que nesta pluralidade ocorreria a repartição de competências entre Estados e Municípios.

A Constituição de 1946, de sua parte, muito embora mantivesse a mesma repartição de competências, unificaria, entretanto, o imposto municipal sob o nome de Imposto Predial e Territorial Urbano – o IPTU, designação que desde então não mais foi abandonada.

Hugo de Brito Machado⁴⁵ comenta sobre a instituição do IPTU:

O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é da competência dos Municípios (CF, art. 156, inc. I, e CTN, art. 32). Embora existam referências doutrinárias a esse imposto como sendo velho na competência dos Municípios, o certo é que a Constituição de 1891 o situava na competência dos Estados (art. 9º, item 2º). A Constituição de 1934, todavia, colocou na competência dos Municípios o imposto predial, que arrolou juntamente com o territorial urbano, considerando-os dois impostos diferentes e determinando que o primeiro fosse cobrado sob a forma de décima ou cédula de renda (art. 13, § °, II). Na Constituição de 1937 também foi feita distinção entre o imposto predial e territorial. Aos estados foi atribuído o imposto sobre a propriedade territorial, exceto a urbana (art. 23, inc. I, letra "a"). Já aos Municípios foi atribuída a competência para instituir o imposto predial e o territorial urbanos (art. 24, inc. II). A partir da Constituição de 1946 parece ter havido uma unificação desses impostos, que passaram a integrar um só, com o nome de imposto predial e territorial urbano (art. 29, inc. I), da competência dos Municípios.

Tanto com a Constituição de 1967, como na Emenda nº 1, de 1969, o IPTU se manteria na esfera de competência municipal, muito embora o seu congênere rural, o ITR, passasse à competência União, a despeito do fato de que o produto de sua arrecadação viesse a ser também destinado aos municípios onde se situassem tais imóveis rurais. Esta configuração jurídica, é preciso afirmar, manteve-se na Constituição de 1988, reduzindo-se, apenas, a destinação dos recursos provenientes do Imposto Territorial Rural a apenas 50% do montante arrecadado.

A Constituição Federal, em seu Art. 156, inciso I, define a competência Municipal para a instituição do IPTU. Seguindo suas origens históricas, o legislador constitucional não provocou grandes alterações na previsão do Imposto Predial e Territorial Urbano, nos seguintes termos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

.

⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. IPTU. Ausência de progressividade. Distinção entre progressividade e seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 31, 1998, p. 328.

I - propriedade predial e territorial urbana;

[...]

§ 1º - O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

Pretendia o legislador constitucional brasileiro, ao criar a regra do §1º, conferir ao IPTU fins extrafiscais, haja vista que a de aplicação alíquotas progressivas haveriam de agir como meio auxiliar na realização da função social da propriedade, a que faz referência o art. 182, §§ 2º e 4º da CF.⁴⁶

Como se lê, portanto do inciso II do §4º, do art. 182, da CF/88, a instituição de imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana será progressiva no tempo como medida sancionatória.

Estabelece-se, assim, uma evidente dicotomia que separa o fim extrafiscal, da finalidade puramente fiscal. A primeira como dissemos, objetiva, não a arrecadação pura e simples, mas um fim social, uma quase sanção ao proprietário que não atua junto ao esforço do município na realização do seu plano diretor.

Daí o porquê da necessidade de uma ampla e anterior legislação interna, definidora não apenas da realidade local, anotando quais fossem os imóveis não edificados, subutilizados e não utilizados, mas também os conceituando e prevendo, ainda, as alterações e projeções futuras. A segunda, que é a finalidade puramente fiscal, contrariamente à primeira, pouco se importa com o fim específico ou com a destinação dos recursos arrecadados pelo tributo, esta existe apenas, e tão somente, para um incremento de receita.

O fato é que, sem atentar a estas limitações específicas, diversos municípios passaram a instituir seus IPTU's com alíquotas progressivas, não em razão de um projeto que visasse atingir a função social da (fim extrafiscal = progressividade específica e no tempo) propriedade, mas puramente para implementar a arrecadação tributária (fim fiscal = progressividade genérica).

valor real da indenização e os juros legais.

⁴⁶ Constituição Federal de 1988: "Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem estar de seus habitantes. (...) § 2º - A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor. (...) § 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: I - parcelamento ou edificação compulsórios; II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o

Sobre a função da progressividade dos tributos comenta Hugo de Brito Machado⁴⁷:

> A principal função da progressividade dos tributos é a redistribuição de riqueza. Com o tributo progressivo, o que tem mais paga não apenas proporcionalmente mais, porém mais do que isto, paga progressivamente

> O imposto progressivo tem sido, por isto mesmo, preconizado pelos socialistas como instrumento de reforma social, valendo o Registro de Souza Franco, acima citado, que lembra a ênfase dada ao tributo progressivo pelo Manifesto do Partido Comunista, de Marx e Engels.

Ora, a Constituição fora clara e objetiva ao determinar que o IPTU somente pudesse ser progressivo em razão de sua extra fiscalidade, qual seja, atingir o fim social da propriedade, podendo ser instituída apenas para a exigência de proprietários de imóveis que não cumprissem a função social, e com elevação temporal, na medida em que esta situação de antijuridicidade permanecesse.

Sobre a progressividade extrafiscal leciona Carlos Araújo Leonetti⁴⁸, que "no caso da progressividade do IPTU, a situação mudou e substancialmente: os efeitos buscados consistem na concreção do que preceitua a Constituição, isto é, que a propriedade cumpra sua função social".

Roque Antônio Carrazza⁴⁹, sobre a progressividade, assevera:

A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o nosso sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, entre nós, as injustiças fiscais. Sem impostos progressivos, não há como atingir-se a tão almejada igualdade tributária. Imposto com alíquota fixa perpetua as injustiças fiscais, porque trata de maneira idêntica contribuintes que não são iguais. Pelo contrário, com a progressividade, os impostos conseguem ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes.

Sobre a personalização dos impostos na revisão da obra Direito Tributário Brasileiro de Aliomar Baleeiro, cita-se acórdão do Supremo Tribunal Federal referente a progressividade⁵⁰:

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. IPTU. Ausência de progressividade. Distinção entre progressividade e seletividade. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 31, 1998, p. 87.

48 LEONETTI, Carlos Araújo. O IPTU e a função social da propriedade. Revista Dialética de Direito Tributário,

São Paulo, n. 37, 1998, p.25.

49 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores,

⁵⁰ MESA de Debates "B". Progressividade no IPTU e no imposto sobre doações. Presidente da Mesa: Prof. José Artur Lima Gonçalves Membros da Mesa: Prof. Estevão Horvath, José Souto Maior Borges e Yoshioki Ichihara. Revista de Direito Tributário, n. 85, Malheiros, 2002, p. 45-46.

A progressividade nos tributos é a melhor técnica de personalização dos impostos, como determina o art. 145, §1º, da Constituição Federal. Tais renúncias seriam as isenções de receitas que são compensadas por meio da elevação das alíquotas incidentes sobre os bens de maior valor, progressividade, a fim de que o montante da arrecadação se mantenha no mesmo nível. É o aspecto pelo qual as vezes não se atenta, mas se quer manter o mesmo valor da arrecadação ainda por cima e aplicar-se a Constituição, nada melhor do que aplicar-se a progressividade, porque esta se tirando de uns que podem mais em benefício de outros que podem menos, e o valor, até se formos pensar neste objetivo de manter a arrecadação como está, já se resolveria também esta questão.

O legislador constitucional, no entanto, atendendo aos clamores dos municípios, percebeu a necessidade do levantamento do limite fiscal e do impacto que este impedimento acarretaria na saúde financeira dos municípios. Atendeu, finalmente, a demanda municipal e fez incluir Emenda Constitucional que estipulasse a progressividade fiscal, retirando o entrave sancionatório e extrafiscal previsto no art. 156, § 1º.

Em 22 de março de 2000, era publicada a Emenda Constitucional nº 29 que instituía nova redação ao art. 156, §1º:

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Travou-se, assim, um amplo debate nacional que culminaria na edição da Súmula 668⁵¹, do Superior Tribunal de Justiça – STF, em 2003, declarando que: "É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido antes da emenda constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana".

O resultado prático da alteração constitucional promovida pela Emenda Constitucional nº 29/2000, foi o de justamente instituir outras duas modalidades diversas de alíquotas para o IPTU, junto à progressividade específica do fim extrafiscal, que é a progressividade no tempo (art. 182, §§ 2º e 4, II). Devem, portanto, somar-se a esta, a seletividade prevista no novel art. 156, §1º, II e a progressividade meramente fiscal e genérica em função do valor do imóvel, do art. 156, §1º, I.

⁵¹ Súmula 668, do Superior Tribunal de Justiça, aprovada em sessão plenária de 24/09/2003. Publicada no DJ de 09/03/2003. P. 04; DJ de 10/10/2003, p. 04 e DJ de 13/10/2003, p. 04

No caso do IPTU, a descrição primária e pré-existente à Constituição é aquela que se encontra transcrita no art. 32 do CTN/66, segundo o qual:

> CTN Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Sua leitura deve ser atenta, no entanto, porque a Constituição Federal foi bastante mais sucinta na redação do texto legal, apontando apenas o nome do tributo como elemento para o seu fato gerador, ao descrever no art. 156, I, que: Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana.

Como se vê, o Código Tributário Nacional aponta elementos como a propriedade, o domínio útil, posse de imóvel natural ou com acessão física (edificações), o prédio e a sua localização em zona urbana, expandindo o critério contido na Constituição Federal.

Sobre a controvérsia da natureza do IPTU Kiyoshi Harada⁵² esclarece que:

Ironicamente, o IPTU, outrora protótipo de imposto de natureza real, vem caminhando no sentido de sua personalização, de forma cada vez mais crescente. Prédios situados nas periferias, habitados por seus proprietários, são isentos. Proliferam-se as legislações especiais instituindo os mais diversos privilégios fiscais (isenção, redução de alíquota, redução de base de cálculo etc.), tudo em função de aspectos subjetivos do contribuinte. Essa inversão vem ocorrendo, de forma cada vez mais acentuada, a partir do advento da Súm. 539 do STF, que prescreve: "É constitucional a lei do Município que reduz o imposto predial urbano sobre imóveis ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro".

No que diz respeitos a divisão na doutrina se o IPTU é imposto de natureza real ou imposto de natureza pessoal, Kiyoshi Harada⁵³ define que "a toda evidência, a divisão dos impostos em reais e pessoais, segundo a doutrina clássica, já perdeu a nitidez. Só o exame do fato gerador do imposto, em todos os seus aspectos, possibilitará a sua classificação."54

e de Finanças Públicas, São Paulo, n. 45, 2002, p. 168. ⁵³ HARADA, Kiyoshi. Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana e progressividade. *Revista Tributária* e de Finanças Públicas, São Paulo, n. 45, 2002

⁵² HARADA, Kiyoshi. Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana e progressividade. *Revista Tributária*

⁵⁴ Harada afirma que entretanto, o STF decidiu que o IPTU não poderá ser graduado segundo a capacidade contributiva por ser imposto de natureza real (Recursos Extraordinários 153.771; 192.732; 193.997; 194.036; 197.676; e 204.827). Diga-se, de passagem, que essas decisões da Corte Suprema, data venia, não guardam harmonia com o teor da sua Súm. 539. A verdade é que essa classificação nunca decorreu de disposição legal.

O autor traz à discussão o princípio da capacidade contributiva como característica classificativa natureza do IPTU ao afirmar que o imposto não recai sobre a propriedade, mas sim sobre a capacidade contributiva do proprietário do imóvel

Nesta linha, sobre a capacidade contributiva, discorre Roque Antônio Carrazza⁵⁵:

Em suma, o que estou pretendendo significar é que o princípio da capacidade contributiva, independentemente da existência do Plano Diretor do Município, exige que a tributação, por via do IPTU, seja maior ou menor, de acordo com o maior ou menor valor venal do imóvel urbano. Já o §1º da art. 156, da Constituição, permite que, em havendo Plano Diretor, as alíquotas do IPTU variem para menos ou para mais, conforme o imóvel urbano realize melhor ou pior sua função social.

No campo tributário, a reação jurídica não se instaura entre o sujeito ativo e o objeto do direito, no caso a "coisa", conforme pondera Carlos Valder⁵⁶, sobre a natureza do IPTU:

Ela retrata os sujeitos do direito obrigacional: o titular e o devedor, isto e, o sujeito ativo e o sujeito passivo (contribuinte ou responsável). De modo que não há imposto real, porquanto, em qualquer circunstância, vincula-se a pessoa, que detém o domínio sobre o direito dos bens enquanto unidades econômicas.

Não se pode assim, deixar de colacionar a posição sobre a natureza do IPTU desenvolvida por Mizabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho⁵⁷,

Outrossim, quando se fala em imposto real - imposto de natureza real seria a expressão mais adequada – não significa que o imposto grava a propriedade em si, mas sim que grava *uma manifestação da capacidade contributiva*

contributiva.

55 CARRAZZA, Roque Antonio. A progressividade na ordem tributária. *Revista de Direito Tributário*, n. 64, 1994, p. 50

p.50. ⁵⁶ NASCIMENTO, Carlos Valder do. *A questão da progressividade do IPTU. Revista Tributária e de Finanças Publicas*, São Paulo, n. 54, 2004, p. 71-72.

⁵⁷ DERZI, Mizabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Intributabilidade pelo IPTU e pelo ITR das Vias Férreas cedidas a empresas delegatórias de serviços públicos. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 42, 1999, p.143-145. "Em primeiro lugar a diferença entre imposto real e pessoal não é jurídica. Em segundo lugar, quem paga o imposto é a pessoa, e não a coisa. Em terceiro lugar, inexiste no direito brasileiro disposição expressa ou implícita proibindo o legislador de levar em consideração a pessoa do proprietário. Pelo contrário, a Constituição prestigia a pessoalidade (art. 145, § 1º). Em quarto lugar, o CTN declara expressamente que o IPTU é um imposto sobre o patrimônio, e patrimônio é categoria jurídica, a denunciar um direito, o de propriedade, objeto da relação jurídico tributária do IPTU. A Constituição, ao dizer que o Município é competente para instituir imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, enuncia, por elipse, um tributo sobre o direito de propriedade das coisas imóveis. A coisa serve apenas para fixar o âmbito de validade territorial da regra de competência. Vale dizer, a permissão é para tributar o direito de propriedade sobre imóveis localizado em zona urbana (os sítios em área rural sujeitam os seus proprietários ao ITF, de competência da União). [...] A questão de fundo refere-se ao conceito técnico-jurídico de propriedade. Segundo o Código Civil, diferem os conceitos de propriedade, domínio útil e posse. O conceito de propriedade é mais amplo do que o de posse. Esse último é o exercício de fato dos poderes constitutivos do domínio ou propriedade, ou de algum deles somente, como no caso de direito real sobre propriedade alheia. E a posse se divide em direta e indireta. Direta, para quem detém materialmente a coisa, e indireta, para o proprietário que a cedeu a outrem. É que as

quando afirmam ser o fato gerador do IPTU direito exclusivo e pessoal de propriedade de imóvel situado em zona urbana.

O Professor Victor Uckmar⁵⁸ considerava a progressividade do IPTU como: "Evidente absurdo de alíquotas progressivas para os impostos reais."

Entendo ser o imposto sobre a propriedade imobiliária um imposto de natureza essencialmente real, Hector B. Villegas⁵⁹ assim leciona:

Impuestos reales y personales – Conforme a esta classificacion, son impuestos personales aquellos que tienem em cuenta la especial situación del contribuinte, valorando todos os elementos que integran el concepto de su capacidad contributiva. Por ejemplo, la imposición progresiva sobre la renda global que tiene em cuenta situaciones como las cargas de família, el origen de la renda, etc.

E continua Sacha Calmon Navarro Coelho⁶⁰ sobre a caracterização do direito de propriedade atingido pelo IPTU, afirma:

A posse é um *direito* (é um interesse juridicamente protegido) não constante da relação dos direitos reais do art. 674 do Código Civil, *e com razão*. A posse, não obstante, é um estado de fato jurídico que a lei protege em atenção à propriedade, da qual é *manifestação exterior*.

No sistema do Código Tributário Nacional a posse radica uma hipótese de "fato gerador por extensão". (...)

A hipótese de incidência básica do IPTU, portanto, harmonizados a Constituição e o Código Tributário Nacional, é o direito de propriedade sobre imóveis ou sua posse, como a externalização do domínio ou o direito do enfiteuta sobre a coisa alheia, por configurar uma "quase propriedade" (propriedade de fato *ex vi lege*).

Esse é o núcleo da hipótese de incidência do IPTU, sua materialidade ou, noutro giro, seu aspecto material.

Talvez a maior dificuldade que enfrente a doutrina brasileira tributária em matéria de IPTU seja justamente a leitura do fato gerador descrito no art. 32 do CTN com as adaptações que lhe impõe a Constituição Federal. Veja-se, por exemplo, que o CTN estabelece a propriedade como elemento do fato gerador, dando ao tributo um caráter eminentemente real, ou seja, incidente sobre a coisa. O mesmo ocorre

-

faculdades da propriedade podem estar atribuídas a pessoas diversas, como no caso da locação ou do usufruto. Assim – e isso é o que importa- pode haver posse (autônoma) sem propriedade."

⁵⁸ UCKMAR, Victor, Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário, trad. Marco Aurélio Greco, § 12, pág. 82. Revistas dos Tribunais, São Paulo, 1976.

⁵⁹ VILLEGAS, Hector B., Elementos de Finanzas Públicas Mexicana – Los Impurestos – 14ª ed. Editorial Porruá S.A., 1972, pág. 248. VILLEGAS, Hector B., Elementos de Finanzas Públicas Mexicana – Los Impurestos – 14ª ed. Editorial Porruá S.A., 1972, pág. 248.

⁶⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro:* comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, artigo por artigo. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 352; 354-355.

com a Constituição Federal, que descreve o IPTU como imposto sobre a propriedade predial territorial e urbana.

Sobre o fato gerador do tributo, pondera Kiyoshi Harada⁶¹, que "nos termos do art.118 do CTN, a validade, a nulidade ou a anulabilidade do título jurídico da propriedade são irrelevantes para o cumprimento da obrigação tributária, que nasce da ocorrência do fato gerador."

Ocorre que referente ao conceito de propriedade para efeitos de aplicação do direito tributário, há de respeitar as definições que adotadas no direito privado, como aliás, prescreve o Art. 110, do CTN:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Ao se tratar de IPTU, principalmente em relação às áreas de preservação permanente, as definições civis de propriedade entram em conflito com as leis tributárias.

Os conceitos e definições de propriedade bem como os direitos e deveres de seus detentores, tanto públicos como privados, vem evoluindo a cada século e com isso, cada vez mais se buscam meios tanto jurídicos como políticos, de proteção ao meio ambiente equilibrado e sustentável.

No caso, haveria vinculação da definição de propriedade, constante do Código Civil, no âmbito do Direito Tributário, segundo a prescrição do artigo 110 do CTN. 62

Este é o posicionamento, dentre outros, de Jayr Viégas Gavaldão Jr. ⁶³ que, sustenta que a hipótese de incidência do IPTU "está confinada ao conceito jurídico de propriedade, cuja definição exclui outras relações jurídicas que, em que pese

-

⁶¹ HARADA, Kiyoshi. Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana e progressividade. *Revista Tributária* e *de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 45, 2002, p. 165.

⁶² Art. 110, CTN: "A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias".

⁶³ GAVALDÃO Jr., Jayr Viegas. *IPTU Aspectos Jurídicos relevantes*. Obra coletiva, Coord. Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin, 2002, p. 305.

assemelhadas, não reservam aos sujeitos ativos nela contemplados todos os direitos imanentes ao domínio pleno".

Paulo Natalício Weschenfelder⁶⁴, define que o conceito de propriedade evoluiu com relação às questões coletivas e sociais, com a chegada dos "direitos de terceira dimensão", termo utilizado pelo autor para definir as gerações futuras. E seguindo esta evolução, em atenção às questões ambientais, o autor destaca a cautela do poder constituinte na previsão definida no art. 225, caput, da CF/88.

Não podemos dissociar os direitos dos detentores (individuais ou coletivos, públicos ou privados) da propriedade, dos deveres dos mesmos em preservar o meio ambiente.

Guilherme José Purvin de Figueiredo⁶⁵, em sua obra, cita os precedentes previstos no direito tributário com fins de preservação ambiental, trazendo à tona aspectos ligados à singularidade dos imóveis, tal como a existência de área de preservação permanente para fins de cobrança de IPTU e exclusão dessa área da base de cálculo do tributo como forma de incentivo a preservação do meio ambiente:

> No direito tributário positivo brasileiro existem vários precedentes voltados à proteção do meio ambiente, tais como exclusão da base de cálculo do imposto territorial rural das áreas de preservação permanente, isenção de imposto territorial rural incidente sobre a área de reserva legal e fixação da tributação e dos incentivos fiscais como instrumentos para a proteção do meio ambiente, a promoção de seu uso racional e o estímulo à recuperação ambiental na política nacional para a agricultura (Lei 8.171/91, art. 3º, III e art. 4º, XIV).

Tendo em vista a impossibilidade de o homem sobreviver em um meio ambiente totalmente deteriorado e o crescente desenvolvimento econômico que muitas vezes exige tal prática, Celso Ribeiro de Bastos⁶⁶ assenta que:

⁶⁴ WESCHENFELDER, Paulo Natalício. Do direito constitucional ao meio ambiente equilibrado: a construção de uma cultura. Caxias do Sul, RS: Educs, 2012. p. 27. "Focada primeiramente como um direito subjetivo individual, a propriedade aos poucos evoluiu para uma concepção mais preocupada com o coletivo e o social, notadamente com a chegada dos direitos de terceira dimensão, que são transindividuais. É nessa caminhada evolutiva que a CF, no título Dos Direitos e Garantias Fundamentais, estabelece: "É garantido o direito de propriedade (art. 5º, inc. XXII). Ao mesmo tempo, estabelece imperativamente (atenderá): "A propriedade atenderá a sua função social" (art. 5º, inc. XXIII). No capítulo Dos Princípios Gerais da Atividade Econômica, a CF estabelece como princípios a propriedade privada e a função social da propriedade (art. 170, inc. II e III). Da mesma forma, o princípio da função social da propriedade tem conteúdo próprio relativamente às propriedades urbana e rural (art. 182 e 186)."

FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin de. A propriedade no direito ambiental. 3ª Ed., revista, atualizada e ampliada. SP. RT, 2008.

66 BASTOS, Celso Ribeiro. *Direito Econômico Brasileiro*. São Paulo: IDDC, 2000. p. 144.

A defesa do meio ambiente é, sem dúvida, um dos problemas mais cruciais da época moderna. Os níveis de desenvolvimento econômico, acompanhados da adoção de práticas que desprezam a preservação do meio ambiente, tem levado a uma gradativa deterioração deste, a ponto de colocar em perigo a própria sobrevivência do homem.

Estas afirmações dos autores legitimam com a necessidade de utilização dos meios jurídicos com função promocional do direito tributário, exprimindo-se pela extrafiscalidade por estímulos positivos, que visem a preservação ambiental.

Assim, se a propriedade possui restrições legais que afetam sua utilização econômica ou sua função social, os contribuintes merecem um tratamento tributário diferenciado, especialmente quanto aos tributos que incidem sobre a propriedade, no presente caso, o IPTU de áreas de preservação permanente.

Ao compulsar o Código Civil, e analisar o que prescreve a doutrina brasileira que lhe dá fundamento, verifica-se que o legislador adotou para o estudo dos direitos reais, dentre eles a posse e a propriedade, a teoria objetiva de Jhering⁶⁷, pela qual a posse é uma exteriorização da propriedade, e dos poderes a eles inerentes, sendo definida como *os poderes de fato constitutivos do domínio, ou propriedade.* Daí por que, quando a Constituição refere que o tributo incide sobre a propriedade, não deixa de referir também aqueles casos em que o titular da posse exerce a condição de utilização econômica deste direito. E como o direito tributário incide sobre os fenômenos econômicos, nada mais natural que o IPTU recaia também sobre o seu possuidor.

Mesmo porque, o art. 145, III, §1º da CF/88, estabelece como regra geral, que os impostos serão, sempre que possível, pessoais e graduados pela capacidade econômica. Como o possuidor é quem pode utilizar o imóvel, e dele aproveitar os frutos, nada mais natural que sobre ele recais a exação tributária.

Assim é que, se não é a propriedade o elemento objeto da tributação, de acordo com a correta leitura do texto constitucional, então é forçoso reconhecer que o tributo incide sobre um direito pessoal, que é o estado de fato correspondente ao direito de propriedade, a que convencionamos chamar de posse. Logo, o fato gerador da hipótese de incidência não caracteriza o IPTU como imposto como real, porém pessoal, e aqui reside o falso dilema sobre tal dicotomia, veja-se:

⁶⁷ JHERING, Rudolf Von. Teoria Simplificada da Posse.Tradução de Vicente Sabino Junior. São Paulo: Bushatsky, 1974.

"Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. IPTU E TCL. PROMESSA DE COMPRA E VENDA REGISTRADA NO ÁLBUM IMOBILIÁRIO. É contribuinte do IPTU, o proprietário do imóvel, o titular do domínio útil, ou seu possuidor (art. 34 do CTN). O legislador municipal pode eleger o sujeito passivo do tributo, contemplando qualquer das situações previstas no CTN. Precedentes do STJ. Comprovado que a promessa de venda foi devidamente registrada no ofício imobiliário, conferindo direito real ao compromissário, nos termos do art. 5º do Decreto Lei n. 58/1937 e art. 1225, VII do CC, bem como, devidamente averbado o nome do contribuinte no setor competente da Prefeitura, não pode a empresa vendedora do imóvel, figurar na execução fiscal que visa a cobrança do IPTU. Inexistência de relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador do tributo (art. 121, § único do CTN). Apelação provida. (Apelação Cível Nº 70064972516, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marco Aurélio Heinz, Julgado em 02/09/2015)."

Fica claro, portanto, que a complexidade do tema nos obriga a avançar em cada um destes termos, e precisá-los para bem compreender o IPTU, uma vez que os conceitos acima declinados são usualmente concebidos no direito tributário de modo diverso da técnica jurídica de outros ramos do direito.

Werner Nabiça Coelho⁶⁹ comenta os enfoques do direito de propriedade:

Tributos sobre o direito de usar - Incidem sobre a posse direta ou indireta do bem imóvel, tomando por base de cálculo o valor do imóvel em sua configuração de capital imobilizado, representando ora no valor venal do terreno, e/ou benfeitorias, ora no valor da terra nua, são exemplos o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) e o Imposto Territorial Rural (ITR), e, excepcionalmente, quando da realização de obras púbicas, que aumentem o valor venal do imóvel, caberá a Contribuição de Melhoria (CM) e:

Tributos sobre o direito de gozar- Incidem sobre os frutos da propriedade imóvel; a base de cálculo é o acréscimo patrimonial conferido pela exploração econômica do bem. São exemplos o Imposto de Renda (IR) e, eventualmente, poderá sofrer incidência de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), que poderia incidir sobre as receitas dos alugueres, por exemplo; e

Tributos sobre o direito de dispor- Incidem sobre o preço do imóvel quando este é objeto de negócio jurídico que disponha de sua transmissão, doação, ou gravá-la de ônus reais; a base de cálculo é o preço definido no negócio jurídico, seja no instrumento contratual de venda e compra de imóveis, na doação ou no contrato de hipoteca; são exemplos o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) *inter vivos* e *causa mortis*.

Direito de propriedade como se vê não é tributado pelo IPTU. A partir da descrição do fato gerador feito pela Constituição Federal, muito embora o termo técnico IPTU seja usualmente conhecido como um imposto sobre a propriedade, o fato é que, na prática, o que se tributa não é o patrimônio imóvel em si considerado,

⁶⁹ COELHO, Werner Nabiça. O *IPTU associado à progressividade fiscal resulta em bitributação. Revista Tributaria e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 52, 2003, p. 35-36.

-

⁶⁸ Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível nº 70064972516. 21ª Câmara Cível. Realtor: Des. Marco Aurélio Heinz. Julgado em 02/09/2015.

mas sim o direito de propriedade que nele é exercido, e o que ele representa para o contribuinte.

O proprietário paga o IPTU exatamente por ser o titular da posse, ainda que não a exerça, o mesmo valendo para o possuidor que detém a coisa em seu nome, com ânimo de proprietário – aqui excluída a locação, a despeito do fato da Lei de Locações prever expressamente esta possibilidade.

O domínio útil também é critério para a tributação. Trata-se do caso típico do aforamento ou da enfiteuse, em que domínio (direitos da propriedade = uso, gozo, fruição e disposição) é desmembrado em domínio direto, que é aquele pertencente ao senhorio, ou legítimo proprietário, e o domínio útil, que é justamente aquele pertencente ao foreiro, que detém a parte do domínio que serve para a utilização e fruição do bem.

Imóvel por natureza ou acessão física (edificações) é outro elemento constante no CTN que é extremamente elementar esclarecer, pois diz respeito ao conceito de imóvel, seja por natureza, ou seja, da terra nua, sem edificação, como por acessão física, ou seja, com edificação. Ambos são tributados pelo IPTU.

Não é abstruso entender que o imóvel deva existir fisicamente para que ocorra a incidência do tributo. Ocorre que, num dado momento da história, por razões de ordem de comodidade política, a propriedade nua era considerada propriedade rural, e a edificação era considerada propriedade urbana. Daí porque, o legislador constitucional definiu o imposto como predial, territorial e urbano, do que decorre que qualquer imóvel, seja a propriedade nua como a propriedade que é edificada (acessão física), são considerados elementos integrantes do fato gerador do IPTU.

Por definição, o imóvel (prédio) há de estar incorporado de modo permanentemente ao solo, o que necessariamente exclui barracas, acampamentos, casas sobre carros, etc., além de necessitar servir para habitação ou exercício de quaisquer atividades, pouco importando se as edificações sejam subterrâneas, tais como redes de esgoto, pavimentação, subsolo e outros.

De outra parte, exige-se a habitabilidade, o exercício ou a potencialidade de exercício como elementos indispensáveis à compreensão tributária de imóvel para efeito de incidência do IPTU. Daí porque não é tributável, por exclusão, as

edificações paralisadas, em andamento, interditadas, condenadas, desapossadas, etc. Para estes casos, muito embora incida o IPTU sobre o terreno, impõe-se ao administrador aplicar o IPTU correlato à função social da propriedade, se quiser, como medida sancionatória de uma política de cidade, a exemplo do que autoriza o art. 182, §§ 2º e 4º, II.

A localização em zona urbana da mesma forma é elemento do fato gerador da hipótese de incidência do IPTU. Diz respeito a sua localização em zona urbana, e enseja mais dificuldade do que possa aparentemente aparentar.

De um modo genérico e simples, o terreno ou prédio há de se situar em zona urbana para haver a incidência do tributo. Para muitos municípios, no entanto, não são claros os critérios de delimitação da zona urbana, especialmente quando localizados em meio a zonas rurais. Há, por isso, uma tendência indisfarçável e indiscriminada de generalização do "território urbano" para efeito de tributação do IPTU, do qual resultam muitas ilegalidades.⁷⁰

Em vista disto, o administrador deve atentar-se às determinações do art. 32, §§ 1º e 2º do CTN, que parametrizam as áreas urbanas⁷¹

O fato destas determinações estarem previstas no CTN, no entanto, não vincula o município, que por força de sua autonomia municipal pode agregar novos critérios, muito embora seja-lhe vedado alterá-los. Assim sendo, para que o

⁷⁰ EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS DO DEVEDOR. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. IMÓVEL SITUADO NA ZONA URBANA DO MUNICÍPIO COM DESTINADO COMPROVADAMENTE À EXPLORAÇÃO AGRÍCOLA. NÃO INCIDÊNCIA. NEGADO SEGUIMENTO AO RECURSO. REEXAME NECESSÁRIO NÃO CONHECIDO. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação em Reexame Necessário nº 70010776060. Relator Des. Sergio Luiz Grassi Beck. Julgado em 14 de março de 2005.

EMENTA: REEXAME NECESSÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL E IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO. CRITÉRIO DISTINTIVO ENTRE ÁREA URBANA E RURAL. O IPTU incide sobre os imóveis situados na zona urbana, definida em lei do município. Essa é a regra geral, constante do art. 32 do CTN, que o Decreto-lei nº 57/66 excepcionou, para incluir na competência tributária municipal os imóveis rurais utilizados exclusivamente como sítios de recreio (art. 14) e dela excluir os imóveis situados em zona urbana utilizados em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuniária ou agroindustrial (art. 15). Ainda, relevante para definir a incidência do tributo, a destinação econômica da área tributável. SENTENÇA MANTIDA EM REEXAME NECESSÁRIO. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Reexame Necessário nº 70010873230. Relator: Des. Liselena Schifino Robles Ribeiro, Julgado em 09 de marco de 2005

^{70010873230.} Relator: Des. Liselena Schifino Robles Ribeiro. Julgado em 09 de março de 2005.

71 Código Tributário Nacional: Art. 32: § 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

^{§ 2}º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

município possa expandir a sua arrecadação tributária, e efetivamente transformar uma dada zona rústica em urbana, impende que tais melhorias sejam construídas.

Entende-se justamente o elemento que delimita a incidência do tributo no espaço como critério espacial, o que no caso do IPTU, nos leva à definição e estudo do conceito de zona urbana para efeito da incidência do tributo.

Trata-se, na verdade, de um dos mais tormentosos temas deste imposto, haja vista a grande diversidade de elementos informativos do conceito de zona urbana e rural. Variados são os conceitos encontrados nos mais díspares ramos do direito: dentre eles o Código de Águas, o Código de Trânsito Brasileiro, o Código Sanitário, os critérios naturais das políticas urbanas aplicadas, o critério do Direito Ambiental e o próprio critério apresentado pelo art. 32, §§ 1 º e 2º do CTN.

Três foram os posicionamentos que se originaram. O primeiro deles tutelava a defesa da autonomia municipal frente à ingerência do direito tributário em matéria de repartição de competência. Por esta, o art. 32 do CTN não prevalece sobre a lei municipal, uma vez que esta possui plena autonomia constitucional para definir os critérios de ordenamento municipal.

Uma segunda tese seguiu-se, afirmando a necessidade de uma adequação dos critérios expostos pelo art. 32 do CTN, com a autonomia municipal. Por ele, mantinha-se inalterada a competência dos municípios, podendo estes, nos limites definidos pelo CTN, regulamentar livremente seu ordenamento urbano.

Ambas as primeiras posições, no entanto, não resistiam ao fato de que permitir-se a livre disposição do ordenamento equivaleria a colocar municípios em estado de guerra com a União, a quem compete instituir e arrecadar o imposto congênere, incidente sobre a zona rural – o ITR. Esta, aliás, é a tese abordada pela terceira corrente, segundo a qual, se é certo que o município tem autonomia para definir o que é zona urbana, não é menos certo que a União terá autonomia para definir o que seja zona rural!

Trata-se, assim, de caso clássico de conflito de competência em matéria tributária, para o qual a Constituição Federal prevê mecanismos de solução. É o que dispõe o art. 146, I da CF/88, ao dispor que: "Art. 146: Cabe à Lei Complementar: I – Dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios."

Assim sendo, o Art. 32 do CTN, muito embora implique em restrição da autonomia municipal, tem perfeita aplicabilidade para efeito de definir os critérios delimitadores da zona urbana e rústica ou rural.

Deste conceito técnico do art. 32 do CTN, podemos extrair basicamente três modalidades de zona urbana: zona urbana por natureza; zona urbana por equiparação; áreas urbanizáveis e de expansão urbana.

O fato é que a definição de zona urbana não poderia ser uma mera criação do legislador, colocado deliberadamente como obstáculo à arrecadação do município. Trata-se ele de um imperativo lógico e que diz respeito a um possível conflito de competência de repartições públicas, haja vista que o que não for urbano será rural, do que resulta ou a incidência do ITR, da competência da União, ou do IPTU, da competência do município.

Foi justamente para evitar conflitos de competências como este, nos casos em que há divergência de entendimento entre o Município e a União, aquele alegando tratar-se de zona urbana, este de rural, que o CTN determinou critério objetivos para a configuração da zona.

Por critério temporal, todavia, entende-se o momento fictício, o átimo temporal, para que se considere ocorrida a incidência do IPTU.

Por incidir o IPTU sobre prédio e terrenos urbanos, logicamente que a sua ocorrência no tempo somente pode ser definida com a estipulação de uma data fictícia e aleatória, sendo que o único elemento possível de ser aferido diz respeito ao princípio da anualidade, informado pelo direito financeiro (Lei Orçamentária Anual e Lei de Responsabilidade Fiscal), através do qual pode-se inferir por ficção que o fato gerador ocorrerá uma vez a cada ano, coincidindo com o calendário do exercício financeiro municipal.

Portanto, na ausência de uma data base pré-definida em lei, ou de um evento passível de definição no tempo, os municípios optam por estabelecer aleatoriamente os primeiros meses do ano na qualidade de aspecto temporal da hipótese de incidência. Uma vez o definindo, vincula-se à administração a decisão tomada em lei, sendo expressamente inexistente qualquer tributação anterior à data definida.

Desse fato, no entanto, não se retira a impossibilidade de o município antecipar a receita, propondo aos contribuintes que adiantem o pagamento do IPTU

com descontos de diversas ordens. Tal medida não implica em antecipação do critério temporal, pois depende da adesão espontânea do contribuinte, sem a qual o tributo somente ocorrerá na data prevista na lei municipal.

Outro elemento do aspecto temporal da hipótese de incidência, diz respeito à conclusão da edificação. Como visto acima, a leitura *a contrario senso* dos elementos da habitabilidade, bem como da utilidade deste imóvel, levam à impossibilidade de cobrança do tributo incidente sobre a edificação. São os casos das obras inacabadas, dos desapossamentos, etc. Tal fato aplica-se plenamente nas edificações horizontais e verticais de prédios e condomínios. O prédio, por mais alto que seja, enquanto não estiver devidamente concluído não ensejará para cada unidade construída a sujeição individualizada do pagamento do IPTU. De tal fato retiramos a importante situação de que, ao término da construção configura-se o elemento temporal importante para a inscrição do imóvel e a permissão para a cobrança do IPTU.

A construção das melhorias, todavia, não necessita ser levada a cabo pela administração do município. Há ocasiões em que a própria expansão e modernização do município proporcionam investimentos privados que, de per se, resultam nos aprimoramentos exigidos pela Lei.

A segunda modalidade é a chamada zona urbana por equiparação, e se encontra prevista no art. 32, § 2º do CTN, na parte em que refere que certas áreas poderão ser consideradas urbanas, "mesmo que localizadas fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior".

A dificuldade que surge do critério da equiparação, reside no fato de que ela ocorre fora das fronteiras delimitadas pela lei municipal para a definição da zona urbana. Subsiste, no entanto, a expressa autorização legal. E não sendo possível valer-se do critério territorial da lei municipal, torna-se necessária a adoção de um critério auxiliar para sua definição, qual seja: ou caracterizá-lo por equiparação em face da localização do imóvel, ou assim considerá-lo diante da destinação fornecida ao imóvel!

Ambos os critérios possuem vantagens e desvantagens, sendo forçoso reconhecer que o critério da destinação é o mais complexo e de difícil compreensão, diante da necessidade de uma verificação objetiva deste destino, e da

impossibilidade de se definir um destino como sendo meramente rural ou rústico ou urbano – até porque pode haver prédio tipicamente rústico em zona urbana, sem prejuízo da cobrança do tributo.

A tendência legislativa inclinava-se para a teoria que defendia a adoção do critério da destinação para a definição da zona urbana por equiparação. No mesmo andar, seguiu a legislação brasileira, que no art. 15 do DL 57/66, que altera dispositivos do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural, utilizou abertamente o critério da destinação, para restringir as hipóteses de equiparação feitas pelos municípios.

DL 57/66

Art. 15. O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados. (Revogação suspensa pela RSF nº 9, de 2005).

Veja-se que, se o imóvel rústico for destinado e comprovadamente utilizado para a exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, não poderá incidir a equiparação autorizada pelo art. 32 do CTN.

Trilhando este mesmo caminho, a Lei 5868/72, que regulamentou o ITR, em seu art. 6º, consagrou o princípio da destinação, afastando de modo claro e insofismável o critério da localização, revogando o art. 6º do DL 57/66.

Art. 6º - Para fim de incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, a que se refere o art. 29 da Lei número 5.172, de 25 de outubro de 1966, considera-se imóvel rural aquele que se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial e que, independentemente de sua localização, tiver área superior a 1 (um) hectare.

Parágrafo único. Os imóveis que não se enquadrem no disposto neste artigo, independentemente de sua localização, estão sujeitos ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, a que se refere o Art. 32 da Lei número 5.172, de 25 de outubro de 1966.

A toda evidência, a matéria colocava em choque a competência do município para definir a zona urbana, por equiparação, frente a União Federal. Com o agravante de que o critério da destinação, da forma como colocado, por força da exceção do parágrafo único, enfrentava-se frente a uma paradoxal e incompreensível incongruência, na medida em que previa que mesmo quando o imóvel fosse destinado para os fins ali elencados se não possuíssem mais do que 01

(um) Hectare, seriam considerados sujeitos ao IPTU, independentemente de sua localização, criando assim um terceiro e novo critério – o da mensuração do imóvel, independentemente de sua localização ou destinação!

É fato, ainda, que o STF, no julgamento do recurso extraordinário 140.773-5/210 – SP, declarou a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei. 5868/72, que revogou o art. 15 do DL 57/66. Disso resultou a necessidade de uma compatibilização de ambos os critérios, tendo sido reiteradamente declarado pelo STJ a plena vigência do critério da destinação, a exemplo:

TRIBUTÁRIO. IPTU. ITR. FATO GERADOR. IMÓVEL SITUADO NA ZONA URBANA. LOCALIZAÇÃO. DESTINAÇÃO. CTN, ART. 32. DECRETO-LEI N. 57/66. VIGÊNCIA. 1. Ao ser promulgado, o Código Tributário Nacional valeu-se do critério topográfico para delimitar o fato gerador do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR): se o imóvel estivesse situado na zona urbana, incidiria o IPTU; se na zona rural, incidiria o ITR. 2. Antes mesmo da entrada em vigor do CTN, o Decreto-Lei nº 57/66 alterou esse critério, estabelecendo estarem sujeitos à incidência do ITR os imóveis situados na zona rural quando utilizados em exploração vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial. 3. A jurisprudência reconheceu validade ao DL 57/66, o qual, assim como o CTN, passou a ter o status de lei complementar em face da superveniente Constituição de 1967. Assim, o critério topográfico previsto no art. 32 do CTN deve ser analisado em face do comando do art. 15 do DL 57/66, de modo que não incide o IPTU quando o imóvel situado na zona urbana receber quaisquer das destinações previstas nesse diploma legal. 4. Recurso especial provido. 72

1. Não pode ser conhecido o recurso especial na parte em que se discute a existência, ou não, dos melhoramentos indicados no § 1º do art. 32 do CTN na zona em que se situa o imóvel do recorrente, pois tal questão somente pode ser resolvida pela análise do material fático-probatório dos autos, o que é vedado pela Súmula 07 desta Corte. 2. O Código Tributário Nacional, ao dispor acerca do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, definiu sua hipótese de incidência nos seguintes termos: Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município. Após a promulgação do CTN, ocorrida em 25 de outubro de 1966, foi editado o Decreto-Lei nº 57, de 18 de novembro de 1966, dispondo, entre outros temas, acerca do lançamento e da cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

RELATÓRIO E VOTO o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sôbre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados. Posteriormente, tratou da matéria o art. 6º e parágrafo único da Lei nº 5.868/72 nos seguintes termos: Art. 6º - Para fim de incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, a que se refere o Art. 29 da Lei número 5.172, de 25 de outubro de 1966, considera-se imóvel rural aquele que se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial e que, independentemente de sua localização, tiver área superior a 1 (um) hectare. Parágrafo único. Os imóveis que não se enquadrem no disposto neste artigo, independentemente de sua localização, estão sujeitos ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, a que se refere o Art. 32 da Lei número 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Tal norma, entretanto, é inaplicável ante a declaração de sua inconstitucionalidade formal pelo STF (RE nº 93.850-8-MG, Plenário, Min. Moreira Alves, DJ de 27.08.82) e a posterior suspensão de sua execução por meio da Resolução 313/83 do Senado Federal.

-

Superior Tribunal de Justiça. REsp 492869 / PR RECURSO ESPECIAL 2003/0011619-3. Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI. Primeira Turma. Julgado em 15 de fevereiro de 2005. Publicado no DJ 07/03/2005 p. 141 e RDDT vol. 117 p. 161. O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI (Relator):

VOTO O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI (Relator):

Em conclusão, por força destas determinações em que prevalece o critério da destinação frente ao critério da localização, temos que não incide IPTU nas zonas consideradas rurais por destinação, mesmo que localizadas dentro do território urbano, o inverso servindo para a cobrança do IPTU por equiparação, nos imóveis que não tiverem tal destinação, mesmo que fora das zonas consideradas urbanas.

O último critério existente pela Lei, diz respeito às áreas urbanizáveis e de expansão urbana, conforme art. 32, §2º do CTN, quando refere que "a lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas" definidas por lei como urbana.

Importa observar que somente a lei municipal poderá efetuar tal consideração, dentro de uma sistemática de política de desenvolvimento urbano (v. art. 182, *supra* da CF), haja vista que impende sobre a administração municipal uma

Finalmente, sobrevieram as Leis nºs 8.847/94 e 9.393/96, as quais dispuseram acerca do ITR. A última revogou a primeira quase integralmente e assim estabeleceu no seu art. 1º: Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, 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. Vem entendendo a jurisprudência do STF que o Decreto-Lei 57/66 foi recepcionado pela Constituição de 1967 com status de lei complementar, antes mesmo da entrada em vigor do CTN, em 1º de janeiro de 1967. Dessa forma, ao entrar em vigor, o CTN já contemplava a alteração supra, conforme consta no seguinte precedente da Suprema Corte (Recurso Extraordinário nº 140.773-SP, Plenário, Min. Sydney Sanches, DJ de 04.06.99):"(...) 2. Antes mesmo que o C.T.N. entrasse em vigor, o que ocorreu a 1º de janeiro de 1967 (art. 218), seu art. 32 foi alterado pelo art. 15 do Decreto-Lei n. 57, de 18.11.1966, 'in verbis' (fl. 5): 'Art. 15 – O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sôbre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados.'

3. Esse Decreto-Lei n. 57/66 também foi recebido, não só como lei formal, atendido, assim, também no caso, o princípio da legalidade, mas como de natureza complementar pela C.F. de 1967 e pela E.C n. 1/69 e por isso, o Supremo Tribunal Federal, em acórdão de que foi Relator o eminente Ministro XAVIER DE ALBUQUERQUE, no R.E. n. 76.057 (RTJ 70/479) (fls. 111 destes autos), decidiu: Documento: 1596330 - RELATÓRIO E VOTO 'Imposto territorial urbano. Não incide sobre imóvel utilizado na exploração agropastoril, ainda que situado nos limites da zona urbana, definida em lei municipal. Negação de vigência, pelas instâncias ordinárias, ao art. 15 do DL 57, de 18.11.66, modificador da norma contida no art. 32 do Código Tributário Nacional. Recurso extraordinário conhecido e provido. (...)" No mesmo sentido, confira-se o RESP 472.628, Min. João Otávio de Noronha, 2ª Turma, DJ de 27.09.2004, assim ementado: TRIBUTÁRIO. IPTU E ITR. INCIDÊNCIA. IMÓVEL URBANO. IMÓVEL RURAL. CRITÉRIOS A SEREM OBSERVADOS. LOCALIZAÇÃO E DESTINAÇÃO. DECRETO-LEI N. 57/66. VIGÊNCIA. 1. Não se conhece do recurso especial quanto a questão federal não prequestionada no acórdão recorrido (Súmulas n. 282 e 356/STF). 2. Ao disciplinar o fato gerador do imposto sobre a propriedade imóvel e definir competências, optou o legislador federal, num primeiro momento, pelo estabelecimento de critério topográfico, de sorte que, localizado o imóvel na área urbana do município, incidiria o IPTU, imposto de competência municipal; estando fora dela, seria o caso do ITR, de competência da União. 3. O Decreto-Lei n. 57/66, recebido pela Constituição de 1967 como lei complementar, por versar normas gerais de direito tributário, particularmente sobre o ITR, abrandou o princípio da localização do imóvel, consolidando a prevalência do critério da destinação econômica. O referido diploma legal permanece em vigor, sobretudo porque, alçado à condição de lei complementar, não poderia ser atingido pela revogação prescrita na forma do art. 12 da Lei n. 5.868/72. 4. O ITR não incide somente sobre os imóveis localizados na zona rural do município, mas também sobre aqueles que, situados na área urbana, são comprovadamente utilizados em exploração extrativa, vegetal, pecuária ou agroindustrial. 5. Recurso especial a que se nega provimento. 3. Diante do exposto, dou provimento ao recurso especial para restabelecer integralmente a sentença. É o voto.

série de obrigações de natureza política e urbanística, tanto que o tributo originariamente fora previsto como método para assegurar que o imóvel cumprisse sua função social. Por esta razão a lei faz referência a existência de projetos de loteamentos aprovados, os quais se destinem à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora da zona urbana.

Sacha Calmon Navarro Coelho⁷³ em análise sobre a instituição do IPTU e a submissão do devido processo legal, assim leciona:

Todavia, tudo há de ser feito catando submissão ao devido processo legal (due process of law).

- a) Há de se observar as diretrizes federais, fixadas em lei, para a política urbana (normas gerais), porquanto o direito de propriedade e as suas restrições dimanam de fontes legislativas da União, embora as restrições administrativas caibam às pessoas políticas em geral.
- b) Há que existir plano diretor aprovado pela Câmara Municipal
- c) Há que ser obedecido o rol de providências do art. 18, § 4º, pela ordem.
- d) Deve-se cuidar para que no caso do parcelamento e da edificação compulsória tenha o proprietário tempo hábil, factível, razoável, para promover a determinação municipal.
- e) Há que se caracterizar legalmente, à luz de critérios objetivos, a não utilização e a subutilização dos terrenos urbanos.
- f) Há que se observar normas procedimentais fixadas em lei (notificação/resposta). Pode ocorrer de alguém ter herdado um bom e amplo terreno e não ter condições de edificá-lo. Tem filhos e deseja que o imóvel passe a eles etc. Ora, a publicidade do ente municipal enfraqueceria a posição de vendedor do proprietário, mormente em cidades de menor porte.

A base de cálculo do IPTU encontra-se expressamente prevista no art. 33 do Código Tributário Nacional, que é definida como o valor venal do imóvel:

Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

Sobre o valor venal, afirma Kiyoshi Harada⁷⁴ que, conforme conceituação da doutrina, seguida pela jurisprudência, "valor venal é aquele que o imóvel alcançará para compra e venda, à vista, segundo as condições usuais do mercado de imóveis.

⁷⁴ HARADA, Kiyoshi. Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana e progressividade. *Revista Tributária* e de Finanças Públicas, São Paulo, n. 45, 2002, p. 167.

⁷³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro:* comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, artigo por artigo. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 357.

Está abrangida nessa conceituação a variação de 10% para mais ou menos, que é usual nos laudos avaliatórios elaborados por peritos qualificados".

O valor venal do imóvel é o preço alcançado por este nas operações de compra e venda à vista, consideradas as condições normais do mercado imobiliário. Trata-se de um critério indispensável para a eliminação das diversas fontes de informação do preço de um determinado bem – pois há, além deste, também o valor histórico, o valor locativo, o valor especulativo, o valor justo, o valor de seguro, o valor contábil, etc.

O valor venal, de sua parte, é apurado segundo estimativa fiscal que será efetuada oportunamente pelo executivo municipal. Nesta, poderão ser considerados, dentre outros elementos, os valores correntes das transações de bens da mesma natureza no mercado imobiliário, valores de cadastro, declaração do contribuinte na guia de imposto, características do imóvel como forma, dimensões, tipo, utilização, localização, estado de conservação, custo unitário de construção, infraestrutura urbana, e valores das áreas vizinhas ou situadas em zonas economicamente equivalentes.

Sobre delimitação da base de cálculo, preleciona Hugo de Brito Machado⁷⁵:

Na delimitação da base de cálculo", diz o parágrafo único do art. 33 do CTN, "não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente, ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade". Essa regra tem por fim evitar controvérsia a respeito do próprio conceito de imóvel por acessão física. Quis o CTN tornar indiscutível a exclusão dos bens de que trata o art. 43, inciso III, do Código Civil, que em certas circunstâncias poderiam ser confundidos com os imóveis por acessão física. Na verdade, porém, tal regra é perfeitamente dispensável, eis que os bens de que trata o art. 43, inciso III, do Código Civil são denominados imóveis *por acessão intelectual*, e não se incluem na própria descrição do fato gerador do imposto, contida no art. 32 do CTN, não havendo, assim, como se pudesse admitir inclusão do valor destes na base de cálculo respectiva.

Importa destacar, que a definição do valor venal há de ser estipulada em Lei do Município, podendo esta lei conter índices de reajuste anual para assim tentar evitar que a planta de valores aprovada por lei, fique desatualizada em virtude das constantes alterações que ocorrem no mercado de imóveis.

⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito. IPTU. Ausência de progressividade. Distinção entre progressividade e seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 31, 1998, p. 333.

Alguns critérios podem ser utilizados como base para a obtenção do valor venal, dentre os quais destaca-se a necessária organização administrativa do município. Como visto, o IPTU também exerce uma finalidade extrafiscal, qual seja, a de incentivar o desenvolvimento de certas regiões, e de sua função social. Para este fim, torna-se necessária a instituição de critérios objetivos plenamente definidos no plano diretor do município, contendo tabelas, pautas, plantas, listas ou mapas de valores, bem como a estipulação e regulação de índices quantificadores. Tratam-se de critérios objetivos indispensáveis a impedir a utilização política e discricionária do tributo.

De outra parte, na observação destes critérios, nada impedirá a modificação parcial, e até mesmo individualizada, para efeito de cálculo do valor venal do imóvel, desde que esta ocorra por meio de lei formal. É o caso típico, de melhorias feitas em uma determinada região, ou imóvel individual, do município. Por exemplo, no local onde havia vinte casas de madeira, sobre um terreno de cinco mil metros quadrados, com precária infraestrutura urbana, seja construído um *shopping center* que, a um só tempo, implique na imediata expansão e valorização dos imóveis lindeiros.

Resta destacar, a necessária observância dos índices oficiais, por parte dos municípios, no momento da atualização do valor venal dos imóveis, de modo geral ou mesmo individual, desde que a Lei Municipal assim o preveja. Neste ponto, calha lembrar as limitações da súmula 160 (STJ): "É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária".

Esta súmula, no entanto, não pode ser compreendida em sua interpretação literal. Sua aplicação se dá nos casos em que o município não estipulou índice de atualização oficial próprio na lei instituidora do tributo. Sendo assim, não possível a atualização do IPTU por meio de decreto municipal, mas somente por intermédio lei em sentido formal.

Ainda, sem impedir que o IPTU exerça a sua finalidade extrafiscal no tempo (progressividade específica), prevista como instrumento sancionatório de realização da função social da propriedade, o imposto poderia ser progressivo, a um só tempo, também em razão do valor do imóvel (progressividade genérica), e seletivo em face de sua localização e uso.

Com relação à alíquota, integrante do critério quantitativo da obrigação tributária do IPTU, na medida em que incide sobre a base de cálculo, em valor percentual, sendo que, no caso do IPTU, possui a singular capacidade de incidir em mais de uma modalidade diversa, quais sejam: a) alíquota progressiva em relação ao valor do imóvel, possuindo caráter puramente fiscal e arrecadatório; b) alíquota seletiva, ou em razão do local e/ou uso do imóvel, também com caráter fiscal e meramente arrecadatório e; c) alíquota progressiva e sancionatória no tempo, com caráter extrafiscal, apurado em razão da função social da propriedade.

Ione Dolácio de Oliveira⁷⁶, ao comentar sobre a progressividade do IPTU, assevera:

O texto constitucional contenta-se, portanto, com a *graduação* dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, o que pode ser feito, observada as exigências expressas constitucionais, tanto pelo critério da proporcionalidade quanto pelo critério da progressividade. Pelo primeiro, enquanto aumenta a base de cálculo, a alíquota permanece a mesma; pela progressividade, à medida que aumenta a base de cálculo, aumenta a alíquota.

Prevaleceu, originariamente, a tese de que os impostos reais, por serem aqueles que recaem sobre a coisa, não refletem, necessariamente, a capacidade contributiva de seu proprietário, não podendo admitir assim a progressividade, que somente estaria autorizada para fins extrafiscais, por possuir natureza meramente sancionatória e de estímulo à realização da função social da propriedade.

Sobre a temática da classificação dos impostos em razão da pessoa, Ives Gandra e Aires Fernandino⁷⁷ ensinam que os impostos reais são aqueles impostos que incidem de maneira objetiva, sem levar em consideração a situação pessoal do contribuinte:

Segundo o critério do objeto, denominam-se reais os impostos que tomam em consideração manifestações objetivas e concretas do patrimônio, isoladamente considerado, sem analisar a situação do titular desses bens. São pois, os que gravam determinadas coisas, sem consideração à riqueza global dos contribuintes.

[...]

Ora, no caso da progressividade, é inquestionável eu a Emenda 29/2000 não apenas tende a abolir, como, de fato, aniquila, suprime, destrói, anula a

hermenêutico da unidade da Constituição. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 89, 2000, p. 263-264.

OLIVEIRA, Yone Dolácio de. Progressividade do IPTU e princípios da capacidade contributiva e da redistribuição. Cadernos de Direito Tributário e de Finanças Públicas, São Paulo, n. 17, 1996. p. 41-42.
 MARTINS e BARRETO apud LOBO, Marcelo Jatobá. A progressividade fiscal do IPTU à luz do princípio

restrição posta pelo princípio de que progressivos só podem ser os impostos pessoais.

Os autores⁷⁸ afirmam posição contrária a possibilidade de incidência progressiva do IPTU, tendo em vista entendimentos mais ortodoxos e fechados e respeito do tema, que admitem a possibilidade de incidência progressiva apenas para os impostos classificados como pessoais – aqueles que levam em consideração aspectos subjetivos do contribuinte, tal como a renda anual, por exemplo – e não deixam dúvida sobre sua posição acerca da natureza de imposto real do IPTU.

Marcelo Jatobá⁷⁹, por sua vez, nega completamente a existência de uma classificação de impostos em reais e pessoais, bem como entende não haver qualquer inconstitucionalidade na Emenda 29, tendo em vista a inexistência de direito a não ser tributado de modo progressivamente por impostos reais, e conclui sobre o IPTU:

Ao cabo deste ensaio. Pode-se concluir que todos os impostos devem atender, em maior ou menor grau, à exigência de personalização da carga tributária, veiculada pelo art. 145, § 1º, da Constituição da República. Não há, pois, "impostos reais", assim entendidos aqueles cujo critério quantitativo deixa de ser influenciado pela referida exigência⁸⁰. Também não há "impostos pessoais", porquanto carece de sentido cogitar de uma classe (p) que não possua um complemento (-p).

Da conclusão anterior, chega-se a uma outra: a Emenda 29 não é inconstitucional por ferir um suposto direito a não ser tributado

MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Aires Fernandino. Por ofensa à cláusulas pétreas, a progressividade prevista na Emenda 29/2000 é inconstitucional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 80, p.105-206, 2002, p. 119-120. "Induvidosa é a afirmação de que o IPTU é imposto real. Basta lembrar que o seu fato gerador é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel urbano. A Suprema Corte, escudada principalmente nas fecundas lições do eminente Min. Moreira Alves, salienta que a progressividade não é aplicável a todos os tributos, não podendo alcançar os impostos diretos reais, que dizem respeito a rendimentos singulares, como é o caso de terrenos ou de construções. Prossegue o ínclito Ministro afirmando que esses impostos devem ser necessariamente proporcionais, pois, se assim não for, estar-se-á a gravar mais fortemente aquele que recebe rendimento proveniente de uma fonte de renda, em comparação com o outro, que recebe renda igual, embora produzida por fontes de renda diversas. Conclui, destacando que '[...] o campo em que deve sobretudo operar a progressão é o do imposto pessoal sobre rendimentos do sujeito."

LOBO, Marcelo Jatobá. A progressividade fiscal do IPTU à luz do princípio hermenêutico da unidade da Constituição. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 89, 2000, p. 267.

⁸⁰ Certo, há impostos em que, mercê da estrutura de sua regra matriz constitucional, a personalização da carga tributária não se destina aos contribuintes. É o caso do ICMS e do IPI. Nestes tributos, não serão os sujeitos que realizam o fato imponível que irão suportar o impacto econômico da carga tributária, mas os consumidores finais. Tais exações não deixam de ser, contudo, inspiradas pela pessoalidade. Basta lembrar que a elas foi reservada a técnica da seletividade de alíquotas, por cujo intermédio tornam-se um pouco mais pessoais, tendo em conta não a condição contribuinte, mas do consumidor do bem ou serviço. O produto supérfluo, ordinariamente adquirido pelos mais ricos, deve sofrer uma oneração maior do que o gênero de primeira necessidade, do qual os mais pobres não podem prescindir. Busca-se, tal qual sucede com o IR, com o IPTU ou qualquer outro imposto, a personalização da carga tributária. Tirante o destinatário dessa personalização, a diferença é, insistase, apenas quantitativa. Nos impostos que "repercutem", a pessoalidade faz-se sentir com menor intensidade, já que os mais pobres pagarão, pelos produtos que lhe são acessíveis, o mesmo valor a ser despendido pelos mais ricos. Logo, conquanto não deixem de ser por ela inspirados, acabam satisfazendo menos à pessoalidade do eu os demais impostos. (LOBO, 2000, p.267)

progressivamente por impostos reais simplesmente porque não existem, no sistema tributário brasileiro, exações que possam ser assim classificadas.

Nada obsta, portanto, a que o IPTU seja progressivo em função do valor do imóvel urbano. Essa conclusão- que evidentemente não é a única possível-decorre de uma interpretação sistemática apoiada no princípio hermenêutico da unidade da Constituição.

Ives Gandra da Silva Martins e Aires Fernandino Barreto⁸¹ resumem a questão da progressividade:

Em suma, há progressividade quando a lei discrimina o tratamento tributário:

- a) Estabelecendo alíquotas progressivamente mais elevadas em razão da maior grandeza da expressão econômica da matéria tributável; ou,
- b) Prescrevendo alíquotas tanto mais elevadas quanto mais o comportamento do contribuinte se distancie da atingimento de certa finalidade por ela (lei) visada, relacionada ao fato tributário.

Também sobre a progressividade do IPTU Hugo de Brito Machado⁸² adota posição intermediária a respeito de sua constitucionalidade, subdividindo a progressividade em simples e graduada, sustentando ser a graduada constitucional e a simples inconstitucional.⁸³

⁸¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Aires Fernandino. Por ofensa à cláusulas pétreas, a progressividade prevista na Emenda 29/2000 é inconstitucional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 80, p.105-206, 2002, p. 111.

p.105-206, 2002, p. 111.

be MACHADO, Hugo de Brito. IPTU. Ausência de progressividade. Distinção entre progressividade e seletividade. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 31, 1998, p. 20.

Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 31, 1998, p. 20.

83 MACHADO, Hugo de Brito. IPTU. Ausência de progressividade. Distinção entre progressividade e seletividade. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 31, 1998. "Ocorre que em nenhuma das manifestações feitas a respeito do IPTU progressivo, favoráveis ou contrárias à progressividade, encontramos qualquer referência à forma de calcular o imposto, vale dizer, à espécie de progressividade. Mesmo em livro monográfico a respeito do IPTU não encontramos nenhuma referência à forma de calcular a progressividade. Impõe-se, porém, o exame dessa questão porque a maioria dos Municípios brasileiros vem adotando a progressividade simples, espécie caracterizada pela aplicação das alíquotas mais elevadas à totalidade do valor do imóvel. Apenas o Município de São Paulo, ao que nos consta, adotou a forma de progressividade graduada. Resolvemos então analisar essa questão e terminamos convencidos de que a progressividade do IPTU na forma graduada é constitucional, como temos sustentado, mas na forma simples é inconstitucional, porque contraria o princípio da isonomia, e sua versão particular em matéria de tributação, o princípio da capacidade contributiva, além de contrariar também os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade". Depois do advento da Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000, que autorizou expressamente a progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel, não obstante ainda existam manifestações contrárias a ela, como dito cima, a validade do IPTU progressivo em nosso sistema jurídico tornou-se indiscutível. Mas essa progressividade é a graduada, que efetivamente realiza o princípio da capacidade contributiva.

I···]
Tem-se, portanto, duas formas de progressividade. A simples e a graduada. Na progressividade simples aplicase uma só alíquota sobre a totalidade da base de cálculo. Na progressividade graduada são aplicadas várias alíquotas, cada uma sobre uma parte da base de cálculo.

A progressividade graduada caracteriza-se pela utilização de duas ou mais alíquotas para o cálculo do imposto de um mesmo contribuinte, aplica-se cada alíquota sobre uma parcela da base de cálculo. O exemplo da progressividade graduada mais conhecido em nosso Direito positivo atual é o do imposto de renda das pessoas físicas.

Progressividade simples é aquela na qual as alíquotas maiores são aplicadas sobre toda a base de cálculo e não apenas sobre as faixas excedentes daquelas submetidas a alíquotas menores. Diz-se que é simples

Também afirmando a possibilidade da progressividade do IPTU, diz Kiyoshi Harada⁸⁴:

> O IPTU poderá ser progressivo. Existe a progressividade fiscal e extrafiscal. A progressividade fiscal tem por objetivo promover o aumento da arrecadação tributária. A progressividade extrafiscal, que é sempre fundada no poder de polícia, destina-se a ordenar a atividade de competência do ente político tributante, por isso mesmo é conhecida como progressividade ordinária.

No que se refere à quantificação percentual do IPTU Fiscal, no entanto, importa referir que não há limitação legal expressa referente a qualquer restrição em sua estipulação. De fato, no entanto, disso não se pode retirar uma autorização velada à estipulação de alíquotas confiscatórias, uma vez que também é preceito constitucional prévio a qualquer oneração tributária, a vedação para tal conduta. Trata-se do art. 150, IV, da CF, referente as limitações ao poder de tributar, que define: "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada à União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV – utilizar tributo com efeito confiscatório."

De outra parte, o importante princípio do não confisco aplica-se como via dupla de responsabilidade, da qual emanam deveres e obrigações aos sujeitos desta relação tributária. Isso porque o mais razoável e correto na imposição do tributo, é a divisão igualitária deste ônus sobre as diversas camadas sociais, não onerando nem mais, nem menos do que sua respectiva capacidade contributiva, daí porque a existência de alíquotas progressivas e seletivas.

A partir destas premissas, justifica-se a utilização da extrafiscalidade do IPTU, mediante atuação estatal, na forma legislativa, de normas de gradação de alíquotas aos proprietários de terras em área de preservação permanente, com fins de preservação ambiental.

Leonardo da Rocha de Souza⁸⁵, afirma que "a atuação do Estado pode-se dar, por exemplo, no âmbito de sua atividade fiscal, aumentando a carga tributária para compensar os custos externos de produção, como a deterioração gerada pelas empresas privadas".

precisamente porque demanda apenas a aplicação de uma única alíguota, que será maior na medida em que for maior a base de cálculo.

HARADA, Kiyoshi. Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana e progressividade. Revista Tributária

e de Finanças Públicas, São Paulo, n. 45, 2002,p. 169.

85 SOUZA, Leonardo da Rocha de. Direito Ambiental e Democracia Deliberativa. Jundiaí, Paco Editorial: 2013. p. 98.

Dessa forma, ainda segundo o autor:

O Estado desenvolveria duas tarefas simultâneas: de um lado faria a coleta de impostos em detrimento dos ganhos privados, aplicando sua receita "com racionalidade suficiente (...) para evitar as perturbações de um crescimento sujeito a crises"; de outro lado, estaria legitimando esta atividade fiscal ao realizar uma arrecadação seletiva de impostos, ao tornar visível o modelo de prioridades que está implementando e ao demonstrar os rendimentos administrativos desta atividade

O oposto, portanto, também se faz possível e seguindo este entendimento, o Estado (Município) fazendo uso de sua atividade fiscal de forma gradativa, com relação às alíquotas do IPTU para os proprietários de área de preservação permanente, estaria implementando como prioridade, o meio ambiente e a coletividade, mediante a participação público-privada, na preservação e conservação destas áreas.

Da mesma forma que os entes tributantes podem se valer do aumento de impostos, respeitando obviamente os preceitos constitucionais para instituição e/ou majoração de tributos, torna-se possível também se utilizar de benefícios fiscais como forma de incentivo a preservação ambiental.

Liane Francisca Hüning Biernfeld⁸⁶ afirma que:

Diante da necessária conciliação entre o Sistema Tributário e o Estado Socioambiental o tributo não deve mais ser visto apenas instrumento de arrecadação para o custeio das despesas, mas também, simultaneamente, como fonte de revolução social em defesa do meio ambiente. Demonstrouse, nesta perspectiva, que os impostos possuem uma dupla função no Estado Socioambiental, além da arrecadatória pura e simples, também pode servir de instrumento para moldar condutas mais amigas do ambiente, conforme o prudente crivo do legislador no exercício de seu poder-dever tributário-ambiental.

Assim, entende-se que cabe ao legislador tributário ampliar o caráter econômico e sancionatório da arrecadação tributária, para uma visão mais compassiva no que se refere a proteção ambiental, utilizando-se do direito como instrumento de preponderância das necessidades coletivas e não somente com foco arrecadatório.

Norberto Bobbio⁸⁷ define que:

BIRNFELD, Liane Francisca Hüning. A extrafiscalidade nos impostos brasileiros como instrumento jurídicoeconômico para a promoção de defesa do meio ambiente ecologicamente equilibrado. Tese de Doutorado. Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2013. p. 260.

⁸⁷ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função:* novos estudos da teoria do direito/Norberto Bobbio; tradução de Daniela Beccaccia Versiani; Revista técnica de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine – Barueri, São Paulo: Manole, 2007. p. 07.

Na literatura filosófica e sociológica, o termo "sanção" é empregado em sentido amplo, para que nele caibam não apenas as consequências desagradáveis da inobservância das normas, mas também as consequências agradáveis da observância, distinguindo-se no *genus* sanção, duas *species:* as sanções positivas e as sanções negativas.

Portanto, corroborando com o entendimento de Norberto Bobbio, normatizando de forma gradativa, estariam os Municípios atribuindo a cobrança do tributo (IPTU) aos proprietários de áreas de preservação permanente, uma sanção positiva, mediante técnicas de encorajamento em acréscimo, utilizando a norma tributária como incentivo ao cumprimento da função socioambiental da propriedade objetivando a preservação ambiental destas áreas.

Seguindo ainda as palavras de Bobbio⁸⁸, a partir da gradação de alíquotas do IPTU com fins de preservação ambiental das áreas de preservação permanente, os Municípios estariam empregando benefícios fiscais como forma de encorajamento a condutas positivas, social e ambientalmente desejadas:

Pode-se encorajar intervindo sobre as consequências do comportamento ou sobre as modalidades, sobre as formas, sobre as condições do próprio comportamento (...). Já há algum tempo, os juristas têm ressaltado que umas das características mais evidentes do sistema jurídico de um Estado assistencial é o aumento das chamadas leis de incentivo ou leis-incentivo. O elemento novo das leis de incentivo, aquele que permite o agrupamento dessas leis em uma única categoria, é exatamente o fato de que elas, diferentemente da maioria das normas de um ordenamento jurídico, denominadas sancionatórias (com referência ao fato de que preveem ou cominam uma sanção negativa), empregam a técnica do encorajamento, a qual consiste em promover os comportamentos desejados, em vez da técnica do desencorajamento, que consiste em reprimir os comportamentos não desejados.

A partir da leitura da redação do art. 170, VI, da CF/88, a defesa do meio ambiente se coloca como um dos principais princípios norteadores da figura intervencionista do Estado.

A intervenção do Estado se dá, normalmente mediante a concepção de normas indutoras de conduta punitivas ou sancionatórias aos indivíduos que cometam delitos ou não sigam as regras legais de preservação ambiental.

Desta feita, o Estado tem um papel primordial na regulação da atuação privada, individual ou coletiva, na defesa ao meio ambiente.

⁸⁸ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função:* novos estudos da teoria do direito/Norberto Bobbio; tradução de Daniela Beccaccia Versiani; Revista técnica de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine – Barueri, São Paulo: Manole, 2007. p. 17.

Traz-se a noção de sanção positiva, defendida por Norberto Bobbio⁸⁹, como fundamento para introdução, no mundo jurídico, das normas gradativas de cobrança de impostos, neste caso, do IPTU sobre áreas de preservação permanente. Segundo o autor:

A partir do momento em que, devido às exigências do Estado assistencial contemporâneo, o direito não mais se limita a tutelar atos conformes às próprias normas, mas tende a estimular atos inovadores — e, portanto, a sua função não é mais apenas protetora, mas também promocional -, surge, paralelamente ao emprego quase exclusivo das sanções negativas, as quais constituem a técnica especifica da repressão, um emprego, não importa se ainda limitado, de sanções positivas, que dão vida a uma técnica de estímulo e propulsão a atos considerados socialmente úteis, em lugar da repressão de atos considerados socialmente nocivos.

Como bem leciona Fernando Magalhães Modé⁹⁰, "ao lado dos interesses individuais, convivem interesses coletivos muitas vezes postos em conflito intertemporal. A perspectiva do desenvolvimento sustentável coloca em conflito as necessidades das gerações presentes em face das futuras."

Ao introduzir no ordenamento jurídico, nova norma indutora de conduta aos proprietários de áreas de preservação permanente, a Municipalidade estará indo ao encontro dos fundamentos previsto no art. 225, da CF/88. Esta relação propriedade privada e meio ambiente ecologicamente equilibrado, conforme previsto no diploma constitucional, em um primeiro momento, nos reporta a todos os deveres competidos ao Poder Público, conforme definido no parágrafo 1º do art. 225⁹¹.

⁸⁹ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função:* novos estudos da teoria do direito/Norberto Bobbio; tradução de Daniela Beccaccia Versiani; Revista técnica de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine – Barueri, São Paulo: Manole, 2007. p. 24.

⁹⁰ MODÉ, Fernando Magalhães. *Tributação ambiental* – a função do tributo na proteção ao meio ambiente. 1ª Edição. Ano 2003. 2ª tir. Curitiba: Juruá, 2004. p. 70. "Esse conflito de interesses dessas coletividades, representadas pelas comunidades presentes e futuras, impõe ao Estado uma atuação conciliadora inafastável.(...) A atuação do Estado no caso particular da defesa do meio ambiente se dá de duas formas genericamente representadas pelos mecanismos de direção e de indução. Os mecanismos de direção qualificam-se pela imposição de normas permissivas ou proibitivas basicamente definidoras de instrumentos de comando e controle de emissões ou da limitação ao uso de recursos, da fiscalização e aplicação da sanção sobre os infratores e da imposição do dever de reparação do dano. A seu turno, através dos mecanismos de indução, o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância com as leis que regem o funcionamento dos mercados induzindo os agentes econômicos a determinados comportamentos que, na visão do Estado, sejam desejáveis. "

⁹¹Constituição Federal de 1988: Art. 225:

^{§ 1}º: I- preservar e restaurar os processos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas; II – preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades à pesquisa e manutenção de material genético;

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

IV – exigir, na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa, degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade;

Os verbos preservar, restaurar, definir, exigir, controlar, promover e proteger, destacados no parágrafo primeiro do art. 225, da CF/88, representam a inserção do Estado assistencial, promovendo ações e comportamentos desejados, necessários a preservação ambiental.

Desta feita, a propriedade privada se qualifica como um "bem ambiental", essencial, ficando não só a cargo do Poder Público, mas principalmente dos particulares detentores da propriedade, o dever de preservação (de forma individual e coletiva), tanto para as presentes, como para as futuras gerações (ou dimensões).

Nas palavras de Ingo Wolfgang Sarlet e Tiago Fensterseifer⁹², na esteira da Teoria dos Direitos Fundamentais de Robert Alexy⁹³,

> O direito fundamental ao ambiente se configura como um direito fundamental completo, ou como um todo, ou seja, compreendido em sentido amplo, apresenta tanto uma feição defensiva quanto outra prestacional, no sentido de poder ser decodificado, notadamente em sua versão subjetiva, em um complexo heterogêneo de posições subjetivas de natureza "negativa" e "positiva", expressa ou implicitamente asseguradas no plano constitucional. A tutela ao direito fundamental ao ambiente objetiva, nesse prisma, em última análise, a garantia não apenas da liberdade-autonomia (liberdade perante o Estado), mas também a liberdade por intermédio do Estado, partindo da premissa de que o indivíduo, no que concerna à conquista e manutenção de sua liberdade, depende em muito de uma postura ativa dos poderes públicos.

Lourival Vilanova⁹⁴, afirma que "uma proposição normativa só pertence ao sistema se podemos reconduzi-la à proposição fundamental".

E, em se tratando de gradação de alíquotas do IPTU como forma de incentivo aos proprietários de áreas de preservação permanente, a proposição fundamental é a preservação do meio ambiente nos termos do art. 225, da CF/88.

Segundo conceitua Carlos Araújo Leonetti, 95:

V – controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comprometam risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente;

IV - promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a conservação do meio ambiente;

VII - proteger a fauna e a flora, vedadas, na forma da lei, as práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais à crueldade".

92 SARLET, Ingo Wolfgang e FENSTERSEIFER, Tiago. Direito Constitucional Ambiental: Constituição, Direitos

Fundamentais e Proteção do Ambiente. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2013. p. 66.

⁹³ ALEXY. Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 443.

VILANOVA, Lourival. Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo, 4ªed. São Paulo: Noeses, 2010.

⁹⁵ LEONETTI, Carlos Araújo. O IPTÚ e a função social da propriedade. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 37, 1998, p. 17-25.

O tributo é regressivo quando sua onerosidade RELATIVA cresce na razão inversa da capacidade econômica (ou contributiva) do contribuinte; i. é, quanto mais pobre o sujeito passivo, maior será o peso relativo do imposto. É o caso dos tributos indiretos em geral (aqueles em que o ônus financeiro é suportado por outra pessoa, o consumidor final, diferente da do contribuinte de direito; v.g. IPI, ICMS, ISS, COFINS, etc.) e da maioria dos tributos diretos (v.g., IPVA, ITBI, e o próprio IPTU, como regra geral).

José Delfino Sá⁹⁶, ao afirmar que "o sistema tributário brasileiro é regressivo em relação à renda, graças em grande parte aos impostos indiretos", confirma a tendência do legislador tributário, tanto em matéria progressiva como regressiva, em considerar a capacidade econômica do contribuinte e não os interesses coletivos e as necessidades de preservação e conservação dos bens ambientais.

Mais uma vez, tem-se como princípio primordial, o Princípio da Capacidade Contributiva, não sendo destacado pelos autores citados, a preocupação com os direitos e deveres ambientais, em forma de benefício fiscal.

Desta feita, ao invés de considerar a capacidade contributiva dos indivíduos, podem os Municípios considerar os princípios de preservação ambiental como requisitos de fundamentação para a instituição, conforme definição de Bobbio⁹⁷, denominadas encorajadoras, mediante comandos reforçados por prêmios, no caso, a gradação de alíquotas de IPTU como finalidade de proteção ambiental aos proprietários de áreas de preservação ambiental.

3.3. EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE INDUÇÃO DE CONDUTAS

Segundo o entendimento de Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, "a relação tributária é vista como sendo mais do que uma mera relação de poder ou normativa pura" 98

Para o autor, a relação jurídico-tributária:

Trata-se de uma relação dirigida à regulação da cidadania, de seu conteúdo e alcance em uma sociedade. A relação tributária trata essencialmente do

⁹⁶ SÁ, José Delfino et al. Um modelo de otimização para alíquotas do IPTU socialmente mais justas. Revista de Administração Pública, v. 47, n. 1, p. 105-132, 2013.

⁹⁷ BOBBIÓ, Norberto. *Da estrutura à função:* novos estudos da teoria do direito/Norberto Bobbio; tradução de Daniela Beccaccia Versiani; Revista técnica de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine – Barueri, São Paulo: Manole, 2007. p. 07.

⁹⁸ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito Tributário* e análise econômica do *Direito*: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 89.

núcleo do pacto social, ou seja, da contribuição cidadã à manutenção de uma esfera pública ou privada de liberdade e igualdade.

Afirma-se ser o IPTU imposto de maior impacto financeiro que o ITR, com base na análise da regra matriz de incidência dos referidos tributos. Como fundamento desta afirmação, colaciona-se o mais recente julgado do STJ onde, no item 4 da decisão, o Min. Relator afirma ser o ITR tributo de arrecadação muito menor que o IPTU.99

Segundo Heleno Taveira Torres¹⁰⁰, "os tributos surgem com grande força, o que não deve causar nenhum espanto, pois não se trata de qualquer novidade o recurso a tributos com "fins extrafiscais", como ainda se usa dizer, desde priscas épocas o tributo vem sendo utilizado para tal natureza".

Uma vez, portanto, prevista e contemplada pela legislação constitucional e tributária a possibilidade de utilização do IPTU com fins extrafiscais, justifica-se a possibilidade de usar desta extrafiscalidade como forma de benefício fiscal, com vistas a preservação ambiental mediante a elaboração de normas que contemplem alíquotas gradativas para proprietários de áreas de preservação permanente, uma vez que estas áreas, são áreas com condições de preservação específicas, definidas no novo Código Florestal.

Em 1981, a Lei Política Nacional do Meio Ambiente, Lei 6.938, de 31/08/1981, conceituou, em seu art. 3ª, inciso I, meio ambiente como "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".

Este conceito, porém, passou a ser ampliado e debatido, a partir da instituição do art. 225 da Constituição Federal de 1988, no âmbito jurídico.

Em pesquisa de jurisprudência, no site do STJ, utilizando-se os termos "IPTU e ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE", encontram-se 04 julgados referentes a matéria: RESP 148.2184/RS, publicados no DJe em 24/03/2015; AgRg

TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental - os chamados "Tributos Ambientais". In: TÔRRES, Heleno Taveira (organizador). Direito Tributário Ambiental. SP.

Ed. Malheiros, 2005, p. 99.

⁹⁹ REsp 1027051 / SC - RECURSO ESPECIAL 2008/0019441-1 - Relator Ministro HUMBERTO MARTINS - T2 -SEGUNDA TURMA - Data do Julgamento - 07/04/2011 Data da Publicação no DJe em 17/05/2011. "(...) 4. Esta linha de argumentação é corroborada pelo que determina o art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN (interpretação restritiva da outorga de isenção), em especial pelo fato de que o ITR, como imposto sujeito a lançamento por homologação, e em razão da parca arrecadação que proporciona (como se sabe, os valores referentes a todo o ITR arrecadado é substancialmente menor ao que o Município de São Paulo arrecada, por exemplo, a título de IPTU), vê a efetividade da fiscalização no combate da fraude tributária reduzida."

no RESP 146.9057/AC, publicado no DJe em 20/10/2014; RESP 1128981/SP, publicado no DJe em 25/03/2010 e RESP 1027051/SC, publicado no DJe em 17/05/2011.

O RESP 1128981/SP, da Primeira Turma do STJ, ilustra a argumentação de que da mesma forma que vem sendo tratadas as questões referentes ao ITR nas áreas de preservação permanente, também com relação ao IPTU destas áreas, o tratamento "diferenciado" se dá mediante isenção ou redução da base de cálculo, a partir de lei permissiva.¹⁰¹

Ainda, buscando-se confirmar o entendimento da Egrégia Corte, ao pesquisar os termos "ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE e ALÍQUOTA", encontram-se 02 julgados tratando sobre IPTU (já mencionados anteriormente) e 18 julgados tratando sobre ITR. 102

A principal finalidade do IPTU é garantir recursos financeiros aos Municípios, ficando as questões socioambientais ligadas às questões de organização urbanistica.

O1 DDOCESCHAL CIVIL

¹⁰² REsp. 1482184/RS, 24/03/2015 (IPTU); AgRg no REsp 1469057/AC, 20/10/2014 (IPTU); AgRg no EDcl no AREsp 510529/PR, 06/10/2014; EDcl no AgRg no REsp 1315220MG, 08/05/14; AgRg no REsp 1381393/SP, 04/08/2014; AgRg nos EDcl no REsp 1342161/SC, 10/02/2014; AgRg no REsp 1407688/PB, 03/02/2014; ERsp 1027051/SC, 21/10/2013; AgRg no REsp 1315220/MG, 12/03/2013; EDcl no AgRg no REsp 1158441/PR, 02/08/2012; AgRg no Ag 13600788/MG, 27/05/2011; REsp 1027051/SC, 17/05/2011; REsp 998727/TO, 16/04/2010; REsp 1128981/SP, 25/03/2010; REsp 1060886/PR, 18/12/2009; REsp11081019/SP, 02/09/2009; REsp 617409/MG, 11/11/2009 e REsp 668001/RN, 13/02/2006.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DE DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE. IPTU. LOTEAMENTO. INCIDÊNCIA SOBRE ÁREA DE IMÓVEL URBANO DENOMINADA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. LEGALIDADE. RESTRIÇÃO À UTILIZAÇÃO DE PARTE DO IMÓVEL QUE NÃO DESNATURA A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO. PROPRIEDADE. LIMITAÇÃO DE NATUREZA RELATIVA. AUSÊNCIA DE LEI ISENTIVA. 1. Hipótese em que se questiona a violação do artigo 32, I e II, do CTN, e dos artigos 5°, I, II, XXII, 156, § 1°, II, da Constituição Federal, ao argumento de que não deve incidir IPTU sobre área de preservação permanente interna a empreendimento imobiliário urbano. 2. Não se conhece do recurso especial por violação a dispositivos constitucionais, sob pena de se usurpar a competência do Supremo Tribunal Federal, nos termos do que dispõe o artigo 102, III, da Constituição Federal. 3. A restrição à utilização da propriedade referente a área de preservação permanente em parte de imóvel urbano (loteamento) não afasta a incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano, uma vez que o fato gerador da exação permanece íntegro, qual seja, a propriedade localizada na zona urbana do município. Cuida-se de um ônus a ser suportado, o que não gera o cerceamento total da disposição, utilização ou alienação da propriedade, como ocorre, por exemplo, nas desapropriações. Aliás, no caso dos autos, a limitação não tem caráter absoluto, pois poderá haver exploração da área mediante prévia autorização da Secretaria do Meio Ambiente do município.

^{4.} Na verdade, a limitação de fração da propriedade urbana por força do reconhecimento de área de preservação permanente, por si só, não conduz à violação do artigo 32 do CTN, que trata do fato gerador do tributo. O não pagamento da exação sobre certa fração da propriedade urbana é questão a ser dirimida também à luz da isenção e da base de cálculo do tributo, a exemplo do que se tem feito no tema envolvendo o ITR sobre áreas de preservação permanente, pois, para esta situação, por exemplo, há lei federal permitindo a exclusão de áreas da sua base de cálculo (artigo 10, § 1º, II, "a" e "b", da Lei 9.393/96). 5. Segundo o acórdão recorrido, não há lei prevendo o favor legal para a situação dos autos, fundamento bastante para manter o decisum, pois o artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, bem como o artigo 176 do Código Tributário Nacional exigem lei específica para a concessão de isenção tributária. Confiram-se: REsp 939.709/DF, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 27.2.2008; RMS 22.371/DF, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 24.5.2007; REsp 582.055/RN, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 18.4.2008; RMS 24.854/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 8.11.2007. 6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta extensão, não provido.

A extrafiscalidade se apresenta a medida em que os objetivos políticos e sociais se afastam da exclusiva arrecadação. Marcus de Freitas Gouvêa afirma que é "a extrafiscalidade como princípio, decorrente da supremacia do interesse público, que fundamenta, juridicamente, a tributação com fins diversos do puramente arrecadatório." ¹⁰³

Apoiando ainda essa posição, Paulo de Barros Carvalho, afirmar que "a forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórias, dá-se o nome de extrafiscalidade." 104

Portanto, de acordo com tais entendimentos, pode-se deduzir que a aplicação da extrafiscalidade representa um formato jurídico-tributário diverso do puramente arrecadatório praticado pelo Estado para cumprimento de suas necessidades financeiras.

Muito já foi debatido na doutrina e na jurisprudência acerca da cobrança do IPTU em áreas de preservação ambiental, pelo fato de o contribuinte se considerar tolhido de todos os seus direitos civis de propriedade sobre estas áreas, bem como pelo fato de que tais propriedades não estariam cumprindo sua função social.

Ocorre que, segundo o entendimento do Superior Tribunal de Justiça¹⁰⁵, as restrições à utilização da propriedade referente às áreas de preservação permanente não afastam a cobrança do IPTU. A justificativa para este entendimento é que não há perda da propriedade, apenas restrição e, estando a área localizada em zona urbana, permanece integro o fato gerador do Imposto Predial e Territorial Urbano, nos termos do art. 32, do CTN.

Nesta esteira, a regra básica utilizada por doutrinadores para compreender a incidência da norma jurídica é regra matriz de incidência, e esta é subdividida em diversos critérios lógicos: o primeiro deles é o critério material, ou mais comumente chamado de hipótese de incidência, ou fato espécie, evento ou conduta descrita na norma. De um modo geral, trata-se do fato gerador, do evento que dá azo à incidência da norma.

-

¹⁰³ GOUVÊA, Marcus de Freitas. A extrafiscalidade no direito tributário. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2006, p.

<sup>43.

104</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 27ª. ed. rev., São Paulo: Editora Saraiva, 2016, p. 146

^{146. &}lt;sup>105</sup> RESP 1482184/RS. T2 Segunda Turma. Ministro Relator: Humberto Martins. Data do Julgamento: 13/03/2015.

Diante disso, entende-se que, estando presentes todos os requisitos que compõem a regra matriz de incidência do imposto, a forma legal de atendimento à função social da propriedade objeto de restrição, no caso, as Áreas de Preservação Permanente (APP), seria a utilização de alíquotas gradativas do IPTU.

Seguindo mais uma vez os preceitos teóricos de Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁶, a regra-matriz de incidência tributária é uma norma jurídica geral e abstrata. Tal regra é definida pelo autor como sendo:

A norma tributária, em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista de Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria de juízos hipotético-condicionantes. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição.

Verifica-se, contudo, que o IPTU progressivo no tempo, (art. 182, § 4º, inciso II da CF/88), vem sendo utilizado somente de forma sancionatória ("punitiva"), aos proprietários de terreno subutilizado e não como forma de proteção ao meio ambiente.

Em que pese o art. 3º do CTN, vedar a cobrança de tributos de forma sancionatória, a cobrança do IPTU progressivo no tempo foi recepcionada no Estatuto da Cidade (Lei 10.257/2001), permitindo ao Município aumentar progressivamente a alíquota do imposto caso o proprietário não dê ao imóvel a utilização prevista no Plano Diretor. Portanto, esta é uma medida de "desincentivo" aos proprietários em não cumprir a legislação do município.

No entanto, diverso é o que ocorre com o IPTU/Sanção, ou progressivo em razão do tempo, como meio de assegurar a função social da propriedade. Neste caso, a lei possui limitadores claros e objetivos, contidos no Estatuto da Cidade, L. 10.257/01:

Seção III

Do IPTU progressivo no tempo

Art. 7º Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas revistas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.

¹⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 27ª. ed. rev., São Paulo: Editora Saraiva, 2016, p. 298.

- § 1º O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o caput do art. 5º desta Lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.
- § 2º Caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não esteja atendida em cinco anos, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação, garantida a prerrogativa prevista no art. 8º.
- § 3º É vedada a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva de que trata este artigo.

Estas regras, devem ser lidas por uma outra perspectiva jurídica, que não a tributária. O IPTU previsto no Estatuto da Cidade, é sanção a um descumprimento de lei (Plano Diretor), e não tributo cuja finalidade seja arrecadar aos cofres públicos. Daí porque não se há de falar na vedação estipulada pelo art. 150, I.

A Lei 10.257/2001, regula os artigos 182 e 183 da Constituição Federal de 1988¹⁰⁷, que determinam que Lei Municipal específica para área incluída no plano diretor, poderá determinar o parcelamento, a edificação ou a utilização compulsória do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, devendo fixar também as condições e os prazos para implementação da referida obrigação.

O plano diretor e a legislação dele decorrente devem determinar o mínimo de aproveitamento do imóvel para fins de considerar se está sendo subutilizado.

Tornam-se relevantes tais assertivas, na medida em que ao se propor a gradação de alíquotas do IPTU, orientada nos pressupostos constitucional, legais e doutrinários acerca da matéria, estar-se-á impondo ao contribuinte, um incentivo ao cumprimento de normas cujo objetivo principal é a preservação ambiental da propriedade privada.

4. PRESSUPOSIÇÕES DA GRADAÇÃO DE IPTU

Como visto, atualmente, o Direito Ambiental se fortaleceu depois de transformações recentes no âmbito mundial, muitas advindas dos processos de

¹⁰⁷ Lei 10.257/2001: "Art. 1º Na execução da política urbana, de que tratam os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, será aplicado o previsto nesta Lei.

Parágrafo único. Para todos os efeitos, esta Lei, denominada Estatuto da Cidade, estabelece normas de ordem pública e interesse social que regulam o uso da propriedade urbana em prol do bem coletivo, da segurança e do bem-estar dos cidadãos, bem como do equilíbrio ambiental".

globalização e aqui se incluem o desenvolvimento socioeconômico, onde os reflexos são acentuados e determinantes para o surgimento de novos fenômenos naturais no planeta. Desta forma, faz-se importante a revisão de toda e qualquer política pública, Lei, Imposto, tributação, que resguarde o espaço natural verde, que gere bem estar e qualidade de vida ao ser humano.

Deste planeta onde o ser humano já conquistou territórios, extraiu riquezas e fez sua sociedade toda se conectar como uma imensa comunidade global há carências quando o diálogo é sobre a problemática ambiental sendo necessário cautela já que esse debate não pode mais ser visto apenas como algo individual, privado, mas global.

Desta forma esta dissertação pesquisou, descreveu, de forma analítica, não refutando, mas sim mantendo o discurso dialético, enfatizando o instrumento tributário que o Município possui para incitar condutas não lesivas ao meio ambiente, este que, dentre todos os Entes federados, é o que na prática diária executa o controle local do bioma.

Não esquecendo, todavia que "é competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas; preservar as florestas, a fauna e a flora; (CF, art. 23, VI e VII). Portanto uma jurisdição ordinária dos entes federativos visa preocupar-se e garantir a preservação ambiental a qual deve ser feita concomitantemente com a coletividade 108.

De acordo com a carta Constitucional, a República Federativa do Brasil é composta pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal (Art. 1º da CF/88). Desta forma seus membros devem preocupar-se com o bom andamento do "ente federativo", originando uma relação de lealdade mútua.

De acordo com Machado¹⁰⁹, para que o federalismo exista é necessário que os membros estejam em união e consonância, pois a sua "existência não pode basear-se na felicidade de alguns Municípios, construída sobre a infelicidade de outros Municípios".

¹⁰⁸ Aqui citando o Art. 225 da CF- 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.

109 MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito Ambiental Brasileiro*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 15

Em face do comprometimento imposto pela Constituição Federal, o Estado precisa e deve valer-se de elementos, oferecidos pelo próprio ordenamento jurídico, para cumprir sua função de educador de uma política ambiental que garanta a defesa do meio ambiente.

O IPTU, a tributação da propriedade territorial urbana, pode ser uma ferramenta de preservação do meio ambiente uma vez que surgirão direitos e obrigações para os proprietários de imóvel urbano afim de que se obtenha a urbanidade necessária e a sadia qualidade de vida dos municípios. Adquire-se, portanto, um nível de complexidade jurídica que supera a dialética individualista, passando a atuar conectando os interesses da comunidade como um todo.

4.1. O MUNICÍPIO E A SUA CAPACIDADE DE TRIBUTAR

Na época do Império, na constituição outorgada por Dom Pedro em 1824, o tema tributário estava alocado no Título VII – "Da administração e Economias da Província (Art. 165 a 172). A jurisdição municipal para a instituição do IPTU adveio do Ato Adicional de 1834 que determinou a criação de Assembleias Provinciais, quando as mesmas deveriam fixar as despesas municipais e provinciais, e a criação e cobrança de impostos, desde que estes não conflitassem com as normas relativas à tributação geral do Estado. As constituições que se seguiram foram contundentes em conferir ao Município a competência para instituição do Imposto Predial e Territorial Urbano¹¹⁰.

No presente, a Constituição de 1988, no seu Art. 156, I, constitui ser de alçada dos Municípios a instituição do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), e lembra a jurista que¹¹¹ "no âmbito da competência tributária municipal, o IPTU é a grande ferramenta tributária a serviço da conservação ambiental". Assim, pertencerá a este ente federativo, através da edição

111 SEBASTIÃO. Simone Martins. *Tributo ambiental:* extrafiscalidade e função promocional do direito. 5ª ed. Curitiba: Juruá, 2010. p. 282.

¹¹⁰ BRUNO, Gilberto Marques. A progressividade do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). IPTU: aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002. p. 183- 186.

de lei ordinária, instituir tal imposto. O CTN (Código Tributário Nacional) faz essa mesma previsão no Art. 32 e seguintes. Explica Folmann¹¹² que,

> (...) o município detém o poder-dever de preservar o meio ambiente e combater a poluição, podendo valer-se da Tributação Ambiental como importante e eficiente instrumento condicionador de condutas dos particulares, direcionando-as em benefício do ambiente das cidades, promovendo o bem estar social na forma do disposto no art. 225 da CF/88, ou seja, a sadia qualidade de vida no âmbito urbano, sendo o IPTU, um tributo potencial para esse fim.

Não há, nesse patamar, discussão doutrinária quanto à delegação de competência aos Municípios para instituição do IPTU. Tal concessão está intimamente ligada ao fato de que cabe a municipalidade a implementação de serviços públicos essenciais, que poderão beneficiar a propriedade predial e territorial urbana.

O Município, como unidade federativa, no decorrer da história constitucional, passou por período de decadência histórica no que se refere a sua autonomia, visto que as Câmaras Municipais tinham atribuições administrativa, sanitárias, territoriais e até judiciárias. Porém, em virtude das sucessivas modificações constitucionais algumas dessas prerrogativas foram sendo paulatinamente usurpadas, de modo que o Município tornou-se extremamente prejudicado 113.

O panorama foi alterado, fundamentalmente, com a Constituição Federal de 1988, onde o Município conquistou sua parte como ente autônomo e indissolúvel¹¹⁴ tendo o direito constitucional de se autodeterminar e se organizar de acordo com Lei Orgânica própria¹¹⁵.

MARCO, Cristhian Magnus de. Evolução constitucional do município brasileiro. Revista Jurídica, Joaçaba, v.

¹¹² FOLMANN, Melissa. *IPTU e tributação ambiental*: uma visão sob o enfoque constitucional e tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães, IPTU: aspectos jurídicos relevantes, São Paulo: Quartier Latin, 2002, p. 508.

^{3,} n. 3, jan. dez. 2002. p. 69.

114 BRASIL. CF/88. Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo

político.

115 Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos: (...).

A Constituição Federal mostra um esquema de distribuição de competências, onde a União fica incumbida de competência privativa e concorrente, aos Estados e Distrito Federal a competência concorrente e suplementar e aos Municípios resta a competência residual e complementar. E no âmbito ambiental, a CF/88 estabeleceu, de muitas formas, a competência concorrente, contudo, observou para a União o direito para legislar sobre águas, recursos minerais, energia e atividades nucleares de qualquer natureza¹¹⁶.

Os Municípios por sua vez tiveram, então, capacidade para legislar em questões de interesse local, e, assessorar as legislações estaduais e federais, no que fossem excluídas, desde que não fossem assuntos privativos daqueles entes. Machado coloca que:

O "interesse local" não precisa incidir ou compreender, necessariamente, todo o território do município, mas uma localidade, ou várias localidade, de que compõem um município. Foi feliz a expressão usada pela Constituição Federal de 1988. Portanto, pode ser objeto de legislação municipal aquilo que seja de conveniência de um quarteirão, de um bairro, de um subdistrito ou de um distrito¹¹⁷.

Há casos onde o interesse local poderá não ser unânime, como por exemplo, conflitos nos próprios interesses locais, quando parte dos contribuintes apoiam o desenvolvimento econômico e outra parte serem adeptas à conservação do meio ambiente.

Em época presente, o Município tem suas autonomias demarcadas pela CF/88, sendo que sua capacidade tributária é abarcada na leitura dos artigos 29 e 30. Desta forma o desempenho municipal é gerido pelo princípio de autonomia - governamental, político e administrativo – sendo essa autonomia limitada pela: Constituição Federal, Constituição Estadual e pela Lei Orgânica do Município.

Dissertando sobre o princípio da autonomia, Carraza destaca que "(...) por força do princípio da autonomia municipal, a pessoa política do Município é livre para criar e arrecadar os tributos de sua competência." ¹¹⁸

¹¹⁶ Art. 22 da CF/88.

ARL 22 da G1766.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito Ambiental Brasileiro*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 374.

¹¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. A progressividade na ordem tributária. *Revista de Direito Tributário*, n. 64, 1994. p.190.

O Autor ainda completa que "alguns renomados tributaristas argumentam, erroneamente, no sentido que o Município deve seguir o Código Tributário Nacional, Leis Federais e Estaduais para criar e arrecadar seus tributos" 119. O que seria inadmissível visto que para o Município dar cumprimento pleno a sua competência constitucionalmente atribuída é imperial a total aplicação do princípio da autonomia, convindo de alento à Constituição, o Código Tributário Nacional, às Constituições Estaduais e à Legislação Federal relacionadas.

Dentre as diversas pessoas jurídicas de direito público, o Município é o única que tem aptidão para ordenar sobre os seus tributos, seja para instituir, majorar ou implantar incentivos fiscais, desta forma analisa-se o artigo 30, III da Constituição Federal: "Compete aos Municípios (...) III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei."

Conforme o Artigo 156 da CF/88 são impostos da competência do Município:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.
 (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

Consoante ao que já foi analisado nos capítulos II e III do presente estudo, o complexo sistema tributário brasileiro optou por instituir dois impostos sobre a propriedade imobiliária. O IPTU localizado nas áreas urbanas e o ITR, localizado em áreas rurais. O ITR é essencialmente extrafiscal, ou seja, suas alíquotas são fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

O IPTU, por sua vez, é predominantemente fiscal, sendo importante fonte de arrecadação municipal, sem prejuízo da sua excepcional utilização extrafiscal,

¹¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. A progressividade na ordem tributária. *Revista de Direito Tributário,* n. 64, 1994, p. 193.

prevista no art. 182. Conforme se passa a analisar no discorrer do 4º capítulo do presente estudo.

(...)§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: (...) II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; (...). 120

Sendo compreendido o Imposto como se segue no Art. 32:

§1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

O IPTU é um tributo não vinculado, porque seu lucro é desvinculado de qualquer troca ou proveito a ser prestado pelo Estado, ou seja, independe de contraprestação direta, sendo que o lucro da arrecadação é destinado às despesas gerais do Estado (saneamento, saúde, etc.)¹²¹.

Os professores Scaff e Beurlen¹²² explicam a causa pela qual os impostos têm sua natureza de tributo não vinculado, *in verbis*:

¹²⁰ BRASIL. CF/88.

Art. 16 do CTN. Onde: "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte". LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm.

¹²² SCAFF, Fernando Facury (Org); FRANÇA, Alexandra Beurlen. *Constitucionalismo, tributação e direitos humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 13.

Em razão desse descasamento entre o que é arrecadado e a aplicação dos valores diz-se que os impostos são tributos não vinculados, ou seja, não causais. Eles não correspondem a uma contraprestação estatal específica com relação ao contribuinte. Não é porque alguém paga IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano que terá direito a um benefício urbano direto, tal como o asfaltamento da rua em que mora ou a iluminação na porta da sua casa. O valor arrecadado com imposto serve para o custeio da máquina estatal e para fazer frente aos encargos decorrentes.

Inicialmente esta não vinculação dos ganhos com impostos se mostrou uma boa alternativa para suprir as necessidades de um país continental, uma vez que as importâncias poderiam ser sobrepostas de forma mais eficiente, reverenciando os méritos locais. Entretanto, no transcorrer dos anos, este "livre-arbítrio" se mostrou inegavelmente danoso à boa administração da coisa pública.

Esta é a cena, um país em desenvolvimento, com dificuldades sociais a serem afrontadas, o qual precisa de muitos recursos para inverter esta condição, e não de ferramentas que operacionalizem o desvio desses recursos, como ocorre no Brasil atualmente. Se toda a verba prometida à implementação dos direitos fundamentais sociais estivesse aplicada nos escopos que constituíram sua cobrança (através de impostos e contribuições), o Brasil não estaria tão mal alocado no Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), e a carga tributária não necessitaria ser tão ampla¹²³.

A Constituição Federal de 1988 tratava o IPTU como um imposto que conseguiria ser progressivo para asseverar a função social da propriedade. Mas, sobreveio a emenda constitucional n.º 29 de 2000, a qual determina no parágrafo 1º do artigo 156 da CF, que o IPTU passa a ser progressivo no tempo ou em razão do valor do imóvel, bem como passa a ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

-

¹²³ SCAFF, Fernando Facury (Org); FRANÇA, Alexandra Beurlen. *Constitucionalismo, tributação e direitos humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 35.

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.
 (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

Resumindo, atualmente, o IPTU caracteriza-se como um tributo que deverá ser progressivo no tempo e/ou progressivo em razão do valor do imóvel, além de ter alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e uso do imóvel.

Portanto, será contribuinte do IPTU todo aquele que possua direito de gozo sobre o bem imóvel, seja ele pleno ou limitado. São considerados sujeitos passivos: o proprietário (pleno, ou na condição de coproprietário), o titular de domínio útil (usufrutuário) e o possuidor (aquisição do domínio/propriedade pelo usucapião).

O fato gerador desse imposto dar-se-á com a propriedade, com o domínio útil ou posse de bem imóvel, em zonas urbanas do Município, consumando-se no primeiro dia do ano civil.

O conceito de zona urbana, onde incidirá o IPTU, deverá ser extraído da lei ordinária municipal, a qual conterá ao menos dois dos melhoramentos previstos no art. 32, §§ 1° e 2° do CTN. Como consta da Lei Orgânica do Município de Caxias do Sul (que excluí iluminação pública).

Art. 4º Para efeitos deste imposto, são urbanas:

- I a área em que existam, pelo menos, dois dos seguintes melhoramentos:
- a) meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
- b) abastecimento de água;
- c) sistema de esgotos sanitários;
- d) rede de iluminação pública, com ou sem posteamento, para distribuição demiciliar; (Revogada pela Lei Complementar nº 272/2006)
- e) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de três (3) quilômetros do imóvel considerado.

As informações espacial e temporal do fato gerador são o território urbano do Município e o momento da apuração, sendo assim, no primeiro dia do ano; respectivamente. A base de cálculo do imposto será sempre o valor venal do imóvel,

sem calcular o valor dos bens móveis que o compuser. No caso do Município de Caxias do Sul para base cálculo se compõe:

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA	
ALÍQUOTAS:	
Imóvel construído, sobre o valor venal	Taxa de 0,8%
Imóvel não construído, sobre o valor venal	Taxa de 2,0%

Além da instituição do IPTU pelos Municípios, pertencerá a estes também a incumbência de criação do Plano Diretor, previsto no Art. 182 da CF, no qual o objetivo primordial é o planejamento urbano e efetividade da função social das cidades. De acordo com Machado¹²⁴ trata-se de um anexo de normas, ordenadas por lei municipal específica a fim de regular as atividades do próprio poder público e das pessoas físicas e jurídicas de Direito Público ou Privado.

No que se refere a sua competência suplementar, caberá aos Municípios utilizar da Ação Civil Pública (Lei nº 7.347/85 de 24 de julho de 1985) para induzir os particulares e demais poderes públicos ao cumprimento das obrigações tributárias e ambientais¹²⁵.

4.2. NOVAS EXPECTATIVAS DO PRINCÍPIO DA FUNÇÃO SOCIOAMBIENTAL DA PROPRIEDADE

Como visto, o princípio da função social da propriedade cria um direito-dever constitucional ao proprietário, qual seja, o de usar e gozar sua propriedade desde que pondere seus interesses individuais com os interesses coletivos, não sendo mais possível tal direito servir exclusivamente a interesses privados.

¹²⁴ MACHADO, Paulo Affonso Leme. Direito Ambiental Brasileiro. 24ª Edição. São Paulo. Malheiros, 2016, p. 378.

125 Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7347orig.htm.

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: (...) II - propriedade privada; III - função social da propriedade; (...) 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Dessa forma, Machado¹²⁶ intervém no sentido de que:

Reconhecer que a propriedade tem, também, uma função social é não tratar a propriedade como ente isolado da sociedade. Afirmar que a propriedade tem uma função social não é transformá-la em vítima da sociedade. A fruição da propriedade não pode legitimar a emissão de poluentes que vão invadir a propriedade de outros indivíduos. O conteúdo da propriedade não reside em um só elemento. Há o elemento individual, que possibilita o gozo e o lucro ao proprietário. Mas outros elementos aglutinam-se a esse: além do fator social, há o componente ambiente.

Finalmente, a função social não se conforma mais como simples limitação ao exercício do direito de propriedade e sim como um fator interno deste direito (direito-dever), visto que atualmente a função social é componente do direito de propriedade ao lado do uso, fruição (ou gozo) e disposição.

O conceito da função social da propriedade, do mesmo modo que o direito de propriedade evoluiu extremamente desde a Constituição Federal de 1988. Destarte, atualmente, não há mais como recusar que a propriedade urbana deve também exercer a sua função socioambiental independentemente dos valores individuais que prevalecem em nossa sociedade.

Nesse caso, hodiernamente, o princípio da função social da propriedade, por ter vieses sociais, econômicos e ambientais, se inter-relaciona intensamente com os princípios da igualdade, da capacidade de contribuição, da progressividade, do meio ambiente ecologicamente equilibrado, etc. E isso origina uma regra proferida de dever do uso com fins de preservação do meio ambiente natural e/ou urbanístico (artificial ou não).

¹²⁶ MACHADO, Paulo Affonso Leme. Direito Ambiental Brasileiro. 24ª Edição. São Paulo. Malheiros, 2016, p. 381.

Como profere Saliba¹²⁷:

Se se pretende que uma regra tributária venha a cumprir inicialmente sua função social, pois este também é o seu motivo de ser, devemos, contudo, verificar de que modo essa atinge os pretensos contribuintes; isso se deve dar na exata medida do quantum eles podem despender de seus patrimônios sem lhes retirar algumas garantias constitucionais estabelecidas, com isso, faz-se necessário então chegar ao nível de igualdade considerando os desníveis sociais, por meio da progressividade.

A CF/88 no inciso XXIII do artigo 5°,

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...) XXIII - a propriedade atenderá a sua função social; (...)

E no Artigo 182 a CF/88, deixa explícito a obrigação da propriedade exercer a sua função social urbana precipuamente quando antecipa que, no plano diretor, deverão ser delimitadas as políticas de desenvolvimento e exploração da propriedade para que esta alcance a sua função social, delimitando direitos-deveres dos proprietários como, por exemplo, a instituição e a manutenção de áreas verdes em loteamentos urbanos, e/ou, a não exploração de áreas de proteção permanente em terrenos urbanos.

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei têm por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem- estar de seus habitantes.

§ 2º A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

¹²⁷ SALIBA, Ricardo Berzosa. *Fundamentos do direito tributário ambiental*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 243-244.

Previsto na Constituição e no Estatuto das Cidades (Lei n.º 10.257/2001) – o plano Diretor é obrigatório em Municípios com mais de 20 mil habitantes. O plano Diretor atua como instrumento de gestão para a utilização apropriada do solo urbano, na medida em que determina quais os objetivos e quais adjacências os imóveis urbanos devem ter, demarcando, qual é a função socioambiental e de que forma a mesma deve ser exercida de acordo com as características do Município.

Desta forma, viu-se que a propriedade é um direito fundamental humano (Art. 5, inciso XXII, CF/88), mas que perdeu muito de seu caráter individualista e absoluto passando a ter um caráter também coletivo para que seja afiançada uma qualidade de vida que abrange todos, indistintamente 128.

Seguindo esta linha, o exercício do direito de propriedade, no momento atual, deve trazer benefícios para o proprietário, para a coletividade e, sobretudo, para o meio ambiente. Para este fim, o exercício desse direito atribui formas de agir (condutas) ao proprietário ao invés de meramente exigir abstenções das condutas prejudiciais. Nesse sentido esclarece Mirra¹²⁹:

> Por outras palavras, a função social e ambiental não constitui um simples limite ao exercício do direito de propriedade, como aquela restrição tradicional, por meio da qual se permite ao proprietário, no exercício do seu direito, fazer tudo o que não prejudique a coletividade e ao meio ambiente. Diversamente, a função social e ambiental vai mais longe e autoriza até que se imponha ao proprietário comportamentos positivos, exercício de seu direito, para que a sua propriedade concretamente se adeque à preservação do meio ambiente.

Isto posto, a desmoralização à função socioambiental pode e deve trazer bloqueios, ressalvas até mesmo a perda do direito de propriedade por causa da proteção que se dá a esse princípio. Em compensação a sua perfeita consideração pode, além de garantir um pleno direito de propriedade, trazer benefícios ao proprietário que faz com que sua propriedade cumpra a sua função socioambiental.

Lembra-se nessa parte que o IPTU é o imposto que se vale de ferramenta de política urbana e da firmação da função social das cidades. Nesse sentido, tal

¹²⁸ 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.

129 MIRRA, Álvaro Luiz Valery apud MILARÉ, Ibidem, p. 351

tributo, utilizado em seu caráter extrafiscal, tem o condão de estimular e desestimular condutas, sem afetar a receita auferida com impostos, devido à previsão do art. 167, IV, CF3.

O meio ambiente artificial é compreendido pelo espaço urbano construído, consistente no conjunto de edificações (chamado de espaço urbano fechado), e pelos equipamentos públicos (espaço urbano aberto).

Nesta esteira, Souza¹³⁰ mostra que:

Em planejamento e gestão urbanos, os tributos não interessam sob o ângulo estritamente fiscal, vale dizer, de seu potencial de arrecadação. Tão ou mais importante é, na verdade, a extrafiscalidade dos tributos, isto é, sua capacidade de permitirem que outros objetivos que não somente os de arrecadação sejam perseguidos — seja o desestímulo de práticas que atentem contra o interesse coletivo (minimamente salvaguardado, na Constituição de 1998, por meio do princípio da "função social da propriedade"), seja a promoção da redistribuição indireta de renda, sejam a orientação e o disciplinamento da expansão urbana, seja, ainda, o incentivo a determinadas atividades.

Serão avaliadas, nos próximos itens deste capítulo final, as normas para o emprego do IPTU em sua forma extrafiscal: a progressividade no tempo em detrimento da razão do uso e local do imóvel, também se abordando a política urbana e o meio ambiente urbano e por fim a aplicação do IPTU no uso e serviço do solo urbano e principalmente o IPTU com o desígnio de salvaguarda ambiental.

4.3. A POLÍTICA DAS CIDADES E O MEIO AMBIENTE

A política de desenvolvimento urbano realizada pelo poder público municipal, conforme as diretrizes gerais anexas em lei, tem como objetivo dispor o pleno

_

¹³⁰ SOUZA, Marcelo Lopes de. Mudar a cidade: uma introdução crítica ao planejamento e à gestão urbanos. 3ª ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2004. p.32

desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes¹³¹

A propriedade urbana estará desempenhando a sua função social, quando responder as reivindicações de ordenação das cidades, previstas no plano diretor 132. Dentre estas reivindicações está a introdução de políticas de preservação e proteção relativas ao meio ambiente, que visam garantir o bem-estar e a qualidade de vida da população.

De acordo com Fiorillo e Ferreira¹³³ a CF/88 estabeleceu uma nova relação com o meio ambiente, bem como expressou a vida da pessoa humana com o meio ambiente. Da mesma forma que instituiu normas ao meio ambiente artificial, que compreende o espaço urbano construído e as complexas relações que envolvem as pessoas em um território. Cunhou parâmetros e orientação jurídica da política urbana com o objetivo de implementar a função social das cidades e garantir a qualidade de vida de seus habitantes.

> Art. 167. São vedados: IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.

Assim é considerado que o principal objetivo do desenvolvimento urbano é promover a dignidade da pessoa humana, como previsto no Art. 1, III, da CF/88, garantido o direito à moradia, saneamento básico, infraestrutura urbana, transporte, trabalho, lazer, etc¹³⁴.

¹³¹ Art. 182. CF/88. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 12 nov. 2015.

Art. 182, § 2°, CF/88.

133 FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. Direito ambiental Tributário. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 22-23.

RAMOS, José Eduardo Silvério. Tributação ambiental: o IPTU e o meio ambiente urbano. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 30.

Dissertando sobre o espaço urbano e o conceito de cidades, Silva¹³⁵ assevera que:

> (...) nem todo núcleo habitacional pode receber o título de "urbano". Para que um centro habitacional seja conceituado como urbano torna-se necessário preencher, no mínimo, os seguintes requisitos: (1) densidade demográfica específica; (2) profissões urbanas como comércio e manufaturas, com suficiente diversificação; (3) economia permanente, com relações especiais com o meio rural; (4) existência de camada urbana com produção, consumo e direito próprios. Não basta, pois, a existência de um aglomerado de casas para configurar-se um núcleo urbano. (...) O Centro urbano no Brasil só adquire a categoria de cidade quando seu território se transforma em Município.

A concentração urbana acaba originando desordens que danificam o meio ambiente urbano. E autores salientam que, para que esses problemas sejam sanados, é necessária a promoção de um projeto de urbanificação 136. Ramos 137 expõe que não se deve confundir urbanização com urbanificação, sendo que um é a solução do outro.

Entende Figueiredo¹³⁸ que a urbanificação deu origem ao direito urbanístico como ciência, sendo este "o conjunto de normas disciplinadoras do ordenamento urbano". Já para Moreira Neto 139 seria mérito do urbanismo tudo relacionado aos espaços habitáveis, assim como as ferramentas jurídicas à disposição do Estado para que a coexistência da população fosse baseada na segurança, funcionalidade e conforto.

Nesse sentido, analisa-se que o urbanismo traz em sua forma vinculada o conceito de território, sendo que este abarca o setor urbano e rural, e como citado por Machado "objetiva a organização dos espaços habitáveis visando à realização da qualidade de vida humana" 140. Todavia, ater-se-á ao meio ambiente urbano, e às

¹³⁵ SILVA, José Afonso da. Direito Ambiental Constitucional. 10ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 24-26.

¹³⁶ Urbanificação, diferente de urbanização, consiste em um procedimento racional de correção dos distúrbios

causados pelo crescimento e origem das cidades.

137 RAMOS, José Eduardo Silvério. *Tributação ambiental:* o IPTU e o meio ambiente urbano. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 32.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. Disciplina urbanística da propriedade. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p.33.

¹³⁹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Introdução ao direito ecológico e ao direito urbanístico. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 60.

140 MACHADO, Paulo Affonso Leme. Direito Ambiental Brasileiro. 24ª Edição. São Paulo. Malheiros, 2016, p. 31.

áreas de proteção permanentes, e a aplicação do IPTU sobre essas áreas urbanas diferenciadas.

Revisando, desta forma, prevê o art. 5, XXII da CF/88 que o direito de propriedade é uma garantia fundamental. Porém, o respectivo texto constitucional institui limites ao exercício do direito de propriedade, em contraponto onde estabelece que este atenderá a sua função social. (art. 5, XXIII da CF). A ordem econômica, por intermédio do princípio da ponderação, conforma os princípios da propriedade privada à função social da propriedade. (Art. 170, II e III, CF).

Eis que cabe aqui uma ressalva de Robert Alexy¹⁴¹

Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas (...).

Teoriza Figueiredo¹⁴² que no Estado moderno o direito de propriedade tende a emoldurar-se aos interesses sociais, superando as premissas da propriedade privada percebido como direito individual.

Ao que no discernimento de Tepedino¹⁴³:

A propriedade, portanto, não seria mais aquela atribuição de poder tendencialmente plena, cujos confins são definidos extremamente, ou de qualquer modo que, até uma certa demarcação, o proprietário teria espaço livre para suas atividades e para a emanação de sua senhoria sobre o bem. A determinação do conteúdo da propriedade, ao contrário, dependerá de centros de interesses extra proprietários, os quais vão ser regulados no âmbito da relação jurídica de propriedade.

Considerando a pertinência do assunto da propriedade, o Código Civil de 2002 inaugurou a função social da propriedade, quando esta passa a ser instrumento do projeto constitucional de defesa ao meio ambiente, onde:

_

¹⁴¹ ALEXY. Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p.90.

 ¹⁴² FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Disciplina urbanística da propriedade*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 34.
 ¹⁴³ TEPEDINO, Gustavo. *Temas de direito civil*. 4. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 23.

§ 10 O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas 144.

Assim como visto, apoiado no Art. 182 da CF/88 ao lado da proteção do meio ambiente natural, concebeu-se a política de desenvolvimento urbano voltada para a propriedade urbana e dessa forma garantir o desenvolvimento das funções sociais das cidades e a sadia qualidade de vida de seus habitantes.

Mas foi a Lei nº 10.257 de 10 de julho de 2001 que estabeleceu as diretrizes e "normas de ordem pública e interesse social que regulam o uso da propriedade urbana em prol do bem coletivo, da segurança e do bem-estar dos cidadãos, bem como do equilíbrio ambiental" 145.

Orienta Ramos¹⁴⁶ que as cidades acolherão, dessa forma, a sua função social quando alcançarem o desenvolvimento de suas funções sociais (moradia, lazer, trabalho, saúde, etc.), auguradas no Estatuto da Cidade e reiteradas pelo Plano Diretor.

A Urbanificação das cidades ocorrerá através do planejamento municipal, que seguirá as premissas contidas no Art. 4, do Estatuto da Cidade, quais sejam: o planejamento urbano municipal, o plano diretor, o parcelamento, o uso e a ocupação do solo, zoneamento ambiental, plano plurianual, diretrizes orçamentárias, gestão orçamentária participativa, planos, programas e projetos setoriais e planos de desenvolvimento econômico e social.

Sabendo que o a Lei nº 10.257 de 2001, ou Estatuto da Cidade é a medida regulamentadora dos Art. 182 e 183 da Constituição Federal de 1988 e a principal ferramenta na Administração Pública para nortear o uso, o desenvolvimento e o crescimento das cidades a autora Maria de Fátima Ribeiro 147 assenta que:

¹⁴⁴ Art. 1228, § 1°, CC/02.

Art. 1º, Parágrafo Único. Lei nº 10.257 de 10 de julho de 2001.

RAMOS, José Eduardo Silvério. *Tributação ambiental:* o IPTU e o meio ambiente urbano. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 37.

RIBEIRO, Maria de Fátima. O IPTU como instrumento de intervenção no uso e organização do solo urbano conforme disposições do Estatuto da Cidade. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). IPTU: Aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002. p. 437.

Essa legislação estabelece normas que regulam o uso da propriedade urbana, visando a uma melhor execução da política urbana, melhoria da segurança, do bem-estar das pessoas e do equilíbrio ambiental. Com eles os municípios dispõem de um marco regulatório para a política urbana, que pode levar a importantes avanços.

Ou seja, o Estatuto da Cidade mostra uma política de poder democrático com a participação popular e de associações representativas da comunidade para a formulação e execução da política de desenvolvimento urbano. Sendo que o principal objetivo dessa política é garantir o cumprimento da função social da propriedade através de normas que regulem o uso da mesma em prol da coletividade.

Nesta elaboração e instalação da política de desenvolvimento urbano, o Estatuto antevê os seguintes institutos que darão incontestabilidade à função social da propriedade: o parcelamento, edificação ou utilização compulsórias do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado 148.

O objetivo dessa política é evitar, através da instituição de lei Municipal, a utilização inadequada do imóvel urbano, compelindo o proprietário a utilizar a propriedade, dando-lhe a sua devida função social, conforme prevê o Art. 182 e 183¹⁴⁹ da Constituição Federal.

O dono de imóvel urbano dispõe de seus direitos¹⁵⁰ e deveres¹⁵¹, constitucionalmente antecipados. Estes direitos e deveres, os quais já foram por diversas vezes citados nesta pesquisa, são garantias fundamentais previstas¹⁵². O planejamento da política urbana é obrigatório para a Administração Pública e indicativa ao setor privado (art. 174, CF) e o instrumento básico para o desenvolvimento e expansão urbana é o Plano Diretor, que deverá ser elaborado com a cooperação das associações representativas.

¹⁵² Art. 5°, caput, XXII e XXIII e art. 182, § 2° da CF/88.

¹⁴⁸ Do parcelamento, edificação ou utilização compulsórios Art. 5o Lei municipal específica para área incluída no plano diretor poderá determinar o parcelamento, a edificação ou a utilização compulsórios do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, devendo fixar as condições e os prazos para implementação da referida obrigação.

obrigação.

149 Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem- estar de seus habitantes. Art. 183. Aquele que possuir como sua área urbana de até duzentos e cinquenta metros quadrados, por cinco anos, ininterruptamente e sem oposição, utilizando-a para sua moradia ou de sua família, adquirir-lhe-á o domínio, desde que não seja proprietário de outro imóvel urbano ou rural. CF/88.

¹⁵⁰ Inviolabilidade do direito à propriedade e a garantia do direito à propriedade.

¹⁵¹ Toda propriedade deve atender sua função social.

A Lei nº 10.257 de 2001 veio regularizar as normas constitucionais que pretendiam coibir a especulação imobiliária nas cidades. Portanto, nos Municípios com Plano Diretor, as áreas não utilizadas ou subutilizadas, "situadas em regiões dotadas de infraestrutura", estas que podem sofrer edificação e parcelamento compulsórios (Art. 5º e 6º)¹⁵³.

Exibe Ribeiro¹⁵⁴ que é atribuído há um município a competência de decidir os parâmetros para que um solo seja avaliado como inutilizado ou subutilizado, desta forma podendo ceder prazos e condições que levem ao seu adequando bom emprego. No caso de inadimplência, o Município poderá utilizar-se do IPTU progressivo no tempo.

O Plano Diretor, entre todos os subitens arrolados pelo Estatuto da Cidade, é notoriamente o mais importante para a política de desenvolvimento urbano. De acordo com Alochio¹⁵⁵ a classificação adequada do ambiente urbano deve ser realizada por um conjunto de atores, dentre eles, arquitetos, urbanistas, construtores e empreendedores, Poder Público e os operadores do direito, com capacidade para desenvolverem ações que melhorem o ambiente artificialmente construído.

O Plano Diretor Urbano, por integrar o procedimento de planejamento municipal, deve apresentar diretrizes que norteiem a elaboração do Plano Plurianual, e também as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual, os quais devem ser desempenhados pela Administração Pública¹⁵⁶.

Por cautela constitucional, o Poder Público Municipal deve ordenar ao proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova o adequado aproveitamento (entenda-se aqui como "adequado aproveitamento" características inerentes da própria tipificação – podendo este se tratar de uma área de preservação permanente em solo urbano), podendo utilizar do parcelamento ou edificação compulsório; imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana

RIBEIRO, Maria de Fátima. O IPTU como instrumento de intervenção no uso e organização do solo urbano conforme disposições do Estatuto da Cidade. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). IPTU: Aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002

¹⁵⁶ ALOCHIO, Luiz Henrique Antunes. DO SOLO CRIADO (outorga onerosa do direito de construir): Instrumento de tributação para a ordenação do ambiente urbano. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2005. v. 01. p. 25.

-

¹⁵³ RIBEIRO, Maria de Fátima. O IPTU como instrumento de intervenção no uso e organização do solo urbano conforme disposições do Estatuto da Cidade. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). IPTU: Aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002., p. 439.

¹⁵⁵ ALOCHIO, Luiz Henrique Antunes. DO SOLO CRIADO (outorga onerosa do direito de construir): Instrumento de tributação para a ordenação do ambiente urbano. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2005. v. 01.p. 24.

progressivo no tempo; desapropriação com pagamento mediante título da dívida pública¹⁵⁷.

LEI Nº 12.651, DE 25 DE MAIO DE 2012.

Art. 1o- A. Esta Lei estabelece normas gerais sobre a proteção da vegetação, áreas de Preservação Permanente e as áreas de Reserva Legal; a exploração florestal, o suprimento de matéria-prima florestal, o controle da origem dos produtos florestais e o controle e prevenção dos incêndios florestais, e prevê instrumentos econômicos e financeiros para o alcance de seus objetivos.

VI - criação e mobilização de incentivos econômicos para fomentar a preservação e a recuperação da vegetação nativa e para promover o desenvolvimento de atividades produtivas sustentáveis.

Considerando a última linha da citação "criação e mobilização de incentivos econômicos para fomentar preservação", para que tais instrumentos de política pública sejam implementados, estes precisam de aprovação prévia do Plano Diretor pela Câmara Municipal, de acordo com previsão do Art. 41, III, da Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001¹⁵⁸.

A Lei supracitada apresentou regras gerais do direito urbanístico para que a propriedade desempenhe a sua função social, dessa forma originando o devido equilíbrio do meio ambiente urbano. Compete então, aos Municípios, a elaboração de projetos de leis especiais e do Plano Diretor¹⁵⁹ para a realização de tais instrumentos. Sundfeld¹⁶⁰ disserta que:

-

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem- estar de seus habitantes. § 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: I - parcelamento ou edificação compulsórios; II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

158 RAMOS, José Eduardo Silvério. *Tributação ambiental:* o IPTU e o meio ambiente urbano. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 40.

¹⁵⁹ O Plano Diretor está regulado no Capítulo III, do art. 39 ao 42 da Lei n. 10.257 – Estatuto da Cidade.

¹⁶⁰ SUNDFELD, Carlos Ari. O Estatuto da Cidade e suas diretrizes gerais (artigo 2). In: DALLRI, Adilson Abreu; FERRAZ, Sérgio (Org.) Estatuto da Cidade: Comentários à Lei Federal 10.257/2001. São Paulo: Malheiros. 4ª. Ed. 2014. p. 52-53.

De um lado, será preciso que, por meio do plano diretor editado por lei (Art. 39-42), o Município formule o planejamento, tomando necessariamente as seguintes decisões, relacionadas a vários dos instrumentos urbanísticos previsto pelo Estatuto da Cidade: a) delimitar as áreas urbanas em relação às quais se poderá exigir o parcelamento, edificação ou utilização compulsórios (Art. 5, caput, c/c o Art. 42, I); b) fixar o coeficiente de aproveitamento básico dos terrenos para fins de edificação (Art. 28, § 2°); c) fixar o coeficiente de aproveitamento máximo dos terrenos para fins de edificação (Art. 28, § 3º); d) indicar as áreas em que o direito de construir poderá ser exercido acima do coeficiente básico e até o limite do coeficiente máximo, mediante outorga onerosa (art. 28, caput); e) indicar as áreas em que será permitida a alteração onerosa do uso do solo (art. 29). Além disso, o plano deverá fornecer as bases para que leis específicas delimitem áreas em que incidirá o direito de preempção (art. 25) e aquelas em que serão realizadas operações consorciadas (art. 32); bem como para que a lei municipal autorize a transferência do direito de construir (art. 35). Depois, outras leis municipais deverão: (...) b) relativamente ao IPTU progressivo: fixar sua alíquota (art. 7, § 1º).

Destarte, ao Estatuto da Cidade, como Lei Geral, competiu ajustar os objetos de política tributária, econômica, financeira e dos gastos públicos aos desígnios do desenvolvimento urbano, com o intuito das cidades cumprirem a sua função social. E o IPTU por intermédio de sua função extrafiscal, é irrefutável sistema para induzir à ordenação e preservação do meio ambiente urbano.

4.4. A EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL DO IPTU

Os impostos no passar dos anos, com o incremento e ampliação do sistema tributário e constitucional, abandonaram seu modo unicamente arrecadatório e como característica passaram a incluir um caráter extrafiscal, ou seja, por meio da tributação se procurou alcançar diversas finalidades além do antigo desígnio, a manutenção dos cofres públicos¹⁶¹.

A extrafiscalidade no direito tributário brasileiro está atingindo sua atribuição essencial na trajetória econômica atual haja vista que o imposto é uma ferramenta de influência para que o Estado abarque, dentre outras finalidades, a proteção ao Meio Ambiente¹⁶². De outra forma, o Estado por meio do seu poder (e dever) de tributar instiga ou não as condutas dos administrados por meio de uma maior ou

_

¹⁶¹ NUNES, Cleucio Santos. *Direito tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005.

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003). CF/88.

menor carga tributária e, por conseguinte, alcança uma maior proteção ao meio ambiente.

Em consequência dos altos encargos tributários existentes no Brasil a ideia de criar-se um novo tributo, a exemplo de um "imposto verde" com importante característica extrafiscal traria impactos impresumíveis à população que já se considera abusivamente endividada.

Dado este assunto, estudiosos como Nunes¹⁶⁴, defendem que deve ocorrer "a aplicação da extrafiscalidade nos tributos já existentes e nas abstenções fiscais". Nesse sentido, o Imposto Predial Territorial Urbano pode ser usado com caráter fiscal, no sentido de arrecadação, e extrafiscal para a proteção e preservação do Meio Ambiente sem que, para isso, se sobrecarregue ainda mais o contribuinte.

De forma geral, articular-se a fiscalidade do IPTU quando o fim proposto for a arrecadação de valores monetários em razão da ocorrência do fato causador que é ter "a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física"¹⁶⁵.

A face extrafiscal desse imposto mostra-se quando o gestor, com objetivo de incentivar ou desestimular certas condutas, cede benefícios fiscais ou onera ainda mais os contribuintes pretendendo um fim como, por exemplo, a manutenção de parques e áreas verdes no Município.

Lembrando que, o tributo ter caráter fiscal significa atentar para a arrecadação, ou seja, para a obtenção de riquezas indispensáveis para custeio das despesas públicas de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte, na teoria.

Entretanto, o bom emprego do princípio da capacidade contributiva 166 nas conjecturas de ocorrência do fato gerador do IPTU o que causa uma discussão uma vez que, neste caso, a progressividade ocorre em relação ao bem e não em relação

-

¹⁶³ Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

¹⁶⁴ NUNES, Cleucio Santos. *Direito tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 146.

¹⁶⁵ CTN, Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

¹⁶⁶ O Estado é obrigado a cobrar o imposto não em razão da renda potencial das pessoas, mas sim da que a mesma efetivamente dispõe.

ao contribuinte visto que o Artigo 156, inciso I, §2º da CF é claro ao descrever que IPTU será progressivo de acordo com o valor do imóvel.

Por outro lado, a finalidade extrafiscal-ambiental dos tributos é adequação do comportamento individual as diretrizes de desenvolvimento sustentável. Nesse sentido Nunes¹⁶⁷ explica que em relação à tributação com caráter ambiental:

(...) a função de tais tributos não é arrecadatória nem, por conseguinte, fiscal ou fiscalista. A pretensão do Poder Público é mais ampla: é a de fazer a revolução social por meio do tributo, moldando a conduta do particular, de modo a obter resultados orientados pela ideia de bem-estar comum, e não apenas individual. Esse fim a ser alcançado pelo Direito Tributário não é nenhuma novidade, e a doutrina aclama como extrafiscalidade.

Em outros apontamentos, os impostos com caráter extrafiscal servem para estimular ou desestimular condutas dos contribuintes ou situações consideradas sociais, ambientais, políticas ou economicamente importantes. Como coloca Carraza¹⁶⁸:

Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui alíquotas e/ ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. Por aí se vê que a extrafiscalidade nem sempre causa perda de numerário; antes, pode aumentá-lo, como, por exemplo, quando se exacerba a tributação sobre o consumo de cigarros.

O IPTU deve ter caráter extrafiscal sendo graduado de acordo com o uso ou localização do imóvel e, de acordo com os interesses expressos no plano diretor da cidade, como já mencionado, para que a propriedade abarque a função social. Desta forma, quão mais o imóvel exerça as diretrizes ambientais promulgadas no Plano Diretor menor será sua taxa de IPTU. "Não é tributando que se preserva. É abrindo mão de parte da carga tributária que se incentiva e se conscientiza o poluidor do problema ambiental" 169.

Portanto, o tributo não pode transformar-se em sanção nem mesmo para alcançar a sua finalidade extrafiscal, sob pena de se prestar um desserviço, só se admitindo o estímulo ou desestímulo de condutas quando observados os princípios

168 CARRAZZA, Roque Antonio. A progressividade na ordem tributária. *Revista de Direito Tributário,* n. 64, 1994,

. .

¹⁶⁷ NUNES, Cleucio Santos. *Direito tributário e meio ambiente.* São Paulo: Dialética, 2005.

p. 94. ¹⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. A progressividade na ordem tributária. *Revista de Direito Tributário,* n. 64, 1994, p. 161.

da Vedação do Confisco¹⁷⁰, da Não Tributação do Mínimo Existencial, da Capacidade Contributiva, da Isonomia, etc. Sendo agora de extrema importância, ponderar um caso de incidência do IPTU com caráter extrafiscal para preservação do Meio Ambiente.

4.4.1. A extrafiscalidade ambiental no município

A cidade na atualidade passou a ser um bem ambientalmente tutelado por integrar o meio ambiente artificial. A propriedade urbana e as cidades como um todo tiveram, com a vinda do Estatuto das Cidades, um bom progresso no que fere à sua coordenação, por que esta lei regulamentou de forma explícita como deve ser o uso e a ocupação do meio ambiente artificial, ou seja, as Cidades.

No que compreende designadamente a questão ambiental destaca-se que a política urbana procura atingir as funções sociais da cidade e da propriedade através das seguintes diretrizes promulgadas no Artigo 2º da Lei n.º 10.257 de 2001¹⁷¹, que se seguem:

> Art. 2º A política urbana tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana, mediante as seguintes diretrizes

> I - garantia do direito a cidades sustentáveis, entendido como o direito à terra urbana, à moradia, ao saneamento ambiental, à infraestrutura urbana, ao transporte e aos serviços públicos, ao trabalho e ao lazer, para as presentes e futuras gerações; (...) VI - ordenação e controle do uso do solo, de forma a evitar: (...) a poluição e a degradação ambiental; (...) XII proteção, preservação e recuperação do meio ambiente natural e construído, do patrimônio cultural, histórico, artístico, paisagístico e arqueológico;

Nesse ínterim, o Município, em conformidade com a Constituição Federal, o Código Civil e o Estatuto das Cidades - pode produzir diversas medidas para que o imóvel cumpra com sua função social como, a imposição de tributos, limitações, servidões, requisições, desapropriações, outorga onerosa do direito de construir, etc.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10257.htm Acesso em: 12 jan. 2016.

¹⁷⁰ OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de. PÉRILLIER, Eduardo Barros Miranda. *A extrafiscalidade como Instrumento* de Controle Ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma; e outros (Org.). Direito Tributário Ambiental. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p.109.

Desta forma, através de impostos como o IPTU pode a municipalidade cobrar mais ou menos de um imóvel urbano de acordo com os danos causados ou simplesmente pelo não cumprimento de obrigações inerentes à proteção ambiental ou ainda beneficiar aquele contribuinte que ajuda a preservar o meio ambiente.

Sobre o tema, Saliba¹⁷² afirma que: "Se determinado proprietário pratica atividades positivas ou deixa de praticar atividades negativas, ambas ligadas ao contexto do meio ambiente artificial, não seria de toda ordem prejudicial à concessão de incentivos para isentá-lo (total ou parcial) do pagamento do imposto. (...)."

Contrariamente ao que ocorre com a progressividade das taxas dos imóveis que não acolhem a função social, seja qual for reafirma-se, imóvel subutilizado, não edificado ou não utilizado, crê-se ser de bom grado a diminuição do percentual, em certas circunstâncias determinadas em lei, de um dos elementos quantitativos da regra-matriz do imposto, qual for a taxa empregada.

Exemplo da Lei Nº 3443, 27 de maio de 1998 que instituiu o Código do Meio Ambiente do Município de Ijuí, criando o fundo municipal do meio ambiente, do município de Ijuí. Onde:

CAPÍTULO IV - DOS INCENTIVOS FINANCEIROS E FISCAIS (...) Art. 50 - Os imóveis particulares que contenham árvores ou associações vegetais relevantes, declaradas imunes ao corte, a título de estímulo à preservação poderão receber benefícios fiscais, mediante a redução de até 50% do valor do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU. Parágrafo Único - O proprietário do imóvel a que se refere o "caput" do artigo, deverá firmar perante a Secretaria Municipal da Saúde e Meio Ambiente termo de compromisso de preservação o qual será averbado na matrícula do imóvel, no registro imobiliário competente, sendo vedada sua alteração nos casos de transmissão do imóvel. Art. 51 - Os proprietários de terrenos integrantes do Setor Especial de Áreas Verdes receberão a título de estímulo à preservação, isenção do Imposto Predial e Territorial Urbano ou redução proporcional ao índice de área verde existente no imóvel, conforme a seguinte tabela: Cobertura Florestada acima de 80 – 100% de redução do IPTU. De 50 a 80 – 80% na redução. De 30 a 49 50% na redução.

O exemplo do município supracitado regula o uso da propriedade urbana em consonância com o Estatuto das Cidades (Lei 10.257/2001), onde o Art. 47 dispõe: "Os tributos sobre imóveis urbanos, assim como as tarifas relativas a serviços públicos urbanos, serão diferenciados em função do interesse social.".

-

¹⁷² SALIBA, Ricardo Berzosa. *Fundamentos do direito tributário ambiental*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.123.

A primeira alínea a ser averiguada é a da redução do valor em até 50% para os episódios em que o proprietário de imóvel urbano com árvores ou vegetação relevante resolve por livre e espontânea vontade resguardar a área do imóvel.

Nesse caso o Município concede o benefício fiscal desde que seja firmado pelo proprietário um termo de compromisso com a Secretaria Municipal da Saúde e Meio Ambiente (SMSMA) e, em ato contínuo deve ser feita o averbamento na matrícula do imóvel.

O Setor Especial de Áreas Verdes, as quais são espaços físicos urbanos com prevalência de vegetação arbórea de grande importância no aumento da qualidade de vida da população podem ser privadas ou públicas. Conforme o Ministério do Meio ambiente são consideras áreas verdes urbanas o agrupamento de áreas dentro da cidade que tenham cobertura vegetal, arbórea (nativa e introduzida), arbustiva ou rasteira (gramíneas) e que acarretem qualidade de vida e o equilíbrio ambiental nas cidades¹⁷³.

Considerando assim área verde de domínio público "o espaço de domínio público que desempenhe função ecológica, paisagística e recreativa, propiciando a melhoria da qualidade estética, funcional e ambiental da cidade, sendo dotado de vegetação e espaços livres de impermeabilização" 174.

Já os jardins residenciais, hortos urbanos e verde semilocalizados dentro da área delimitada poderão ter redução proporcional do IPTU, podendo ser adquirida, inclusive, a isenção deste imposto nos casos onde a cobertura florestal for igual ou superior a 80% do imóvel.

Aqui destaca-se que a redução ou a isenção de IPTU, serve de estímulo à manutenção das áreas de relevância ambiental para o Município o qual, por sua vez, busca assegurar uma melhor qualidade de vida às pessoas e melhorias ao meio ambiente em geral.

Desta forma destaca-se que as isenções e reduções no Município são reconhecidas por ato do Secretário de Finanças, a requerimento da parte interessada ou de seus legítimos procuradores. Fica a critério do interessado, anualmente, a comprovação da manutenção das condições da isenção ou da

_

¹⁷³ Resolução CONAMA Nº 369/2006.

De acordo com o Art. 8º, § 1º, da Resolução CONAMA Nº 369/2006. Disponível em: http://www.mma.gov.br/port/conama/legiano1.cfm?codlegitipo=3&ano=todos. Acesso em: 13 jan. 2016.

redução sob a pena de perda do benefício, excluindo-se os casos em que há dispensa pública que são avaliadas áreas verdes privadas.

Nesse patamar, um incentivo fiscal *stricto sensu* somente ocorre nos casos em que o proprietário estiver incutido no dever de proteção imprescindível prevista no *caput* do artigo 225¹⁷⁵ da CF/88 e procurar proteger uma determinada área verde de seu imóvel sem que, lhe seja imposto qualquer tipo de obrigação. Nesses episódios a redução do valor em até 50% convém como um estímulo à proteção ambiental.

Nos outros casos trazidos à tona percebe-se um incentivo fiscal *lato sensu* visto que o Município, através dos estudos urbanísticos e ambientais, fixa a preservação em determinadas áreas, o que acaba por limitar o uso do imóvel que, em determinados casos, podem ser tão rigorosas ao ponto de impedir o pleno exercício do direito de propriedade e, por conseguinte, a desvalorização do valor venal do imóvel. Nesses eventos a diminuição do valor venal mostra sua faceta mais justa de cobrança do IPTU do que de incentivo fiscal.

Para a proteção do meio ambiente, como direito fundamental, são necessários mecanismos para que o Poder Público, juntamente com a sociedade, possam assegurar o direito ao meio ecologicamente equilibrado e uma sadia qualidade de vida. O IPTU em seu caráter extrafiscal, é um forte instrumento na viabilização da política ambiental.

Por meio da concessão de benefícios fiscais, o IPTU pode adequar-se à defesa do meio ambiente, estimulando aos agentes condutas, no que se refere ao ambiente, apropriadas. Ao interferir no exercício do direito de propriedade, o IPTU progressivo, atende assim à função social da propriedade como incentivo/estímulo à proteção do meio ambiente.

4.4.2. A progressividade do IPTU e sua conexão com a política de desenvolvimento urbano

.

¹⁷⁵ 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.

O IPTU será progressivo no tempo assim como o imóvel urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, estiver sendo aproveitado de forma inadequada, acarretando, então, o aumento da taxa pelo Município como forma de induzir o proprietário ou possuidor a dar uma destinação correta ao solo ou imóvel urbano sem, entretanto, ultrapassar os limites do princípio da vedação do confisco¹⁷⁶.

Poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel de acordo com a capacidade contributiva, segundo a lógica de que quem tem mais condições econômicas deverá pagar mais, isto é, usa-se o princípio da capacidade contributiva uma vez que se presume que quem possui o imóvel maior tem mais condições econômicas. Trata-se, na realidade, de uma espécie de progressão em relação à *res* e não em relação ao proprietário, pois o que se está tributando são as características do bem com a finalidade de se alcançar a igualdade tributária.

Terão alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e uso do imóvel conforme o plano diretor de cada cidade determinar. Sustenta-se, porém, que no presente trabalho tratou-se de forma mais aprofundada a extrafiscalidade tributária do imposto incidente sobre a propriedade, ou seja, foi analisada de que forma os incentivos fiscais conferidos pelos Municípios podem impetrar a finalidade ambiental de proteção e/ou preservação do meio ambiente. Desta forma, se fez imperioso a análise do princípio da função social da propriedade.

Como visto, o imposto, em seu caráter fiscal, assegura o bom andamento do Estado e da coletividade sendo toda a receita arrecadada investida em educação, saúde, transporte, segurança e outros deveres da Administração para garantir qualidade de vida aos cidadãos. Na visão da sua função extrafiscal, o tributo tornase instrumento para estimular e/ou desestimular condutas, e convenha-se que, especialmente, no âmbito ambiental.

Nesse prisma, lembra Melo¹⁷⁷, que o IPTU, além de auxiliar na manutenção do Estado, poderá ser utilizado em seu caráter extrafiscal, cujo objetivo é assegurar o bom cumprimento da função social da propriedade. Trata-se de um aspecto quantitativo que decorre da progressividade fiscal e extrafiscal. A progressividade

¹⁷⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 10ª. Ed. 2012, p. 35-36.

É vedada à utilização do tributo com efeito de confisco, impedindo assim o Estado que, com o pretexto de cobrar tributo, se aposse indevidamente de bens do contribuinte. Art. 150, inciso "IV", da CF/88.

fiscal tem fins meramente arrecadatórios, e está intimamente ligada ao princípio da capacidade contributiva. A segunda, por sua vez, tem o dom de moldar condutas.

A progressividade do IPTU está ligada à política urbana, já que deve ser ferramenta para coordenar o cargo social das cidades, como forma de ampliação urbana. Para esse fim, são consideradas a localização, a forma de utilização e ocupação da propriedade.

Do mesmo modo que a instituição do imposto, de acordo com o princípio da autonomia Municipal é dever, também, do Município é a política de desenvolvimento urbano, qual objetivo é o desenvolvimento da função social das cidades e garantir o bem-estar dos cidadãos. Conforme exposto, a norma geral para a instituição dessa política é o Estatuto da Cidade (Lei n. 10.257 de 2001) e no âmbito Municipal, o Plano Diretor, que deve ser criado, por lei específica, por este ente federativo, e nele deve estar contida a previsão de progressividade do IPTU.

Entende-se de forma positiva que tal progressividade impõe ao contribuinte a utilização correta de sua propriedade, já que, caso contrário, estabelecer-se-á prazo para que este se adapte as normas da política urbana, estabelecida no Plano Diretor, e quando essas são descumpridas poderão ocasionar na desapropriação do patrimônio imobiliário.

Expõe Bruno¹⁷⁸ que trata-se de um modo de aplicar a penalidade, imputada ao proprietário de imóvel que não promova sua adequada utilização, e essa aplicabilidade deve ser posta em prática de forma sequencial, ou seja, se a sanção de parcelamento ou edificação do solo não levar a utilização adequada da propriedade, que deve atender a sua função social, a partir desse ponto, o poder público Municipal poderá instituir o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) com alíquotas progressivas no tempo.

Desta forma o IPTU progressivo será aplicado como uma "sanção" de natureza punitiva, prevalecendo seu caráter essencialmente extrafiscal, para se integrar com a solidificação da política urbana e da justiça social.

¹⁷⁸ BRUNO. Gilberto Marques. A progressividade do Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). IPTU: aspectos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002, p. 201.

4.4.3. O IPTU progressivo

O IPTU progressivo no tempo tem aporte constitucional¹⁷⁹ e está contido dentro do capítulo referente à Política Urbana. A progressividade é aplicada guando o proprietário do imóvel urbano não atender à notificação do Poder Público para dar à propriedade sua devida função social. Em decorrência, o Poder Executivo Municipal poderá determinar o parcelamento, a edificação ou a utilização compulsórios do solo urbano não edificado, subutilizado ou não-utilizado, de área prevista no Plano Diretor¹⁸⁰.

É avaliado como subutilizado o imóvel cujo aproveitamento é inferior ao mínimo definido no plano diretor¹⁸¹. Os imóveis não aproveitados, normalmente, são provenientes de especulação imobiliária dos proprietários que procuram obter maiores valores com sua comercialização.

Afirma Ramos¹⁸² que esse não uso em áreas dotadas de infraestrutura pelo Poder Público, acaba suscitando o crescimento urbano em outras áreas ainda sem projeto para sua utilização correta, gerando o "encarecimento per capita dos serviços de utilidade pública".

Comenta Souza¹⁸³ que é de fato notoriamente necessária a progressividade extrafiscal do IPTU, diante da escassez de moradia e dos "vazios urbanos" gerados pela atividade especulativa sobre os imóveis. Em contrapartida, o autor argumenta que parece descabida a utilização de tal progressividade em áreas desprovidas de infraestrutura básica, pois estará sendo punido indevidamente o proprietário, já que o próprio Poder Público não adequa meios para que a propriedade exerça sua

¹⁷⁹ Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem- estar de seus habitantes. (...) § 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, sob pena, sucessivamente, de: I subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, parcelamento ou edificação compulsórios; II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

¹⁸⁰ Art. 5º, Estatuto da Cidade. 181 Art. 5º, § 1º, Estatuto da Cidade.

RAMOS, José Eduardo Silvério. *Tributação ambiental:* o IPTU e o meio ambiente urbano. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 92.

SOUZA, Marcelo Lopes de. Mudar a cidade: uma introdução crítica ao planejamento e à gestão urbanos. 3ª ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2004, p. 230-231.

função social. Para tal fim, deve o Estado fornecer estrutura adequada ao desenvolvimento e crescimento urbano, e desta forma, cobrar que se faça cumprir o planejamento urbano.

Sendo assim a progressividade temporal é uma punição ao contribuinte que não dá a sua propriedade a devida função social. Desta forma, a utilização do IPTU progressivo no tempo acontecerá, somente, quando já imposta a obrigatoriedade de parcelamento ou edificação compulsória do solo urbano.

Tais ferramentas como o IPTU progressivo, a edificação compulsória, e a expropriação com pagamentos em títulos da dívida pública podem realizar o desenvolvimento das cidades, por meio de um projeto de urbanização consolidado.

O Município com sua capacidade de tributar faz com que os contribuintes usem o solo urbano de acordo com as finalidades expressas no plano diretor.

Defende Souza¹⁸⁴ que com a adoção de incentivos, ao invés de aumento de tributos, podem haver resultados mais eficientes, visto que incita o empreendedor a adquirir novas técnicas de preservação. Nenhuma pessoa gosta de pagar impostos. Se o Estado renuncia seu crédito, exigindo em equivalência certas convenções de preservação, existe uma dupla vantagem: i) a colaboração do Estado como corretor de externalidades negativas (ii) maior eficácia na conscientização da necessidade de preservação do meio ambiente (princípio da cooperação).

Em resumo a extrafiscalidade dos tributos, dos incentivos fiscais, servem como indutores de condutas, pois a norma tributária deve estimular o contribuinte a atuar de acordo com os fins, para que assim o Estado atinja suas metas e acomode a todos os cidadãos uma sadia qualidade de vida 185.

Seguindo este raciocínio, o IPTU exerce um papel fundamental, qual seja, o de regular o uso das propriedades privadas dispondo, entre outras fatos, a preservação do meio ambiente, devendo os Municípios, instituir tributos diferenciados e progressivos de acordo com a função e o interesse social¹⁸⁶ que o proprietário, possuidor ou usuário der ao imóvel.

ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2004, p. 163.

Aqui citando o Art. 225 - Todos têm direito ao meio-ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida (...). (CF/88).

¹⁸⁴ SOUZA, Marcelo Lopes de. *Mudar a cidade:* uma introdução crítica ao planejamento e à gestão urbanos. 3ª

Lei No 10.257, DE 10 de julho de 2001. Art. 47. Dispõe: Os tributos sobre imóveis urbanos, assim como as tarifas relativas a serviços públicos urbanos, serão diferenciados em função do interesse social.

A progressividade, quanto ao tempo, das alíquotas do IPTU devem ser antecedidas de aviso ao contribuinte, oferecendo, sob condições e prazos determinados, a oportunidade de parcelar, edificar ou utilizar, compulsoriamente, a propriedade em desconformidade.

O Estatuto da Cidade prevê¹⁸⁷ que se não atendida a devida conformação da propriedade, será aplicado o IPTU progressivo, através da majoração de alíquotas num prazo de cinco anos consecutivos.

O Plano Diretor, ou lei específica, que explicitar o parcelamento, a edificação ou a utilização compulsória da propriedade não edificada, subutilizada ou não utilizada, deverá, também, fixar o valor da alíquota a ser aplicada a cada ano; sendo que está não excederá duas vezes ao valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento¹⁸⁸.

Elucida Souza¹⁸⁹ que o que ocorre, concretamente, caso o proprietário não dê à sua propriedade a devida função social, é o lançamento do valor do IPTU com "uma constante majoração anual, sob a forma de crescente percentual".

Sendo assim, a progressividade do IPTU é avaliada como uma forma de estimular a função social da propriedade e desestimular a não-utilização ou subutilização do imóvel.

Já Mukai¹⁹⁰ afirma que o IPTU progressivo é aplicado como penalidade ao proprietário, contudo, utilizar o termo "pena" ou "sanção" é temerário, pois o tributo é distinto de sanção de ato ilícito, conforme o Art. 3º do CTN¹⁹¹; e utilizar o IPTU de forma condenatória poderá contamina-lo de ilegalidade. A dificuldade, todavia, pode ser superada quando se entende que a não-utilização da propriedade para desempenhar sua função social, não constitui ato ilícito; é somente mera liberalidade sujeita a sanções administrativas.

do art. 5o desta Lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.

189 SOUZA, Marcelo Lopes de. *Mudar a cidade:* uma introdução crítica ao planejamento e à gestão urbanos. 3ª

¹⁸⁷ Idem. Art. 7. Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 50 desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 50 do art. 50 desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.

188 Idem. § 10 O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o caput

ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2004, p. 228.

190 MUKAI, Toshio. *O Estatuto da Cidade:* anotações à Lei n. 10.257, de 10.7.2001. 3ªed. São Paulo: Saraiva,

<sup>2013.

191</sup> Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que la compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que la compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que la compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que la compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que la compulsória de la não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Não cumprida a obrigação do proprietário/contribuinte de parcelamento, edificação ou utilização, poderá o Poder Público:

- a) Manter a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação¹⁹²; ou
- b) Proceder à desapropriação do imóvel, com pagamento em títulos da dívida pública¹⁹³.

Ainda Ramos¹⁹⁴ disserta que o direito tributário abarca o princípio do nãoconfisco. Isso denota que ao atingir a percentagem máxima, não poderá mais ser cobrado o IPTU progressivo no tempo por mais de cinco anos, por que a manutenção da taxa de quinze por cento será considerada confisco. A vista disso, cabe ao Poder Público proceder com a desapropriação do imóvel, e pagamento ao contribuinte com títulos da dívida pública.

Divide a mesma opinião exposta acima Costa¹⁹⁵, descrevendo:

As normas contidas nesses dois parágrafos do art. 7 fazem refletir quanto à constitucionalidade de seus comandos. Cabe lembrar que o art. 150, IV, do Texto Fundamental veda às pessoas políticas a utilização de tributo com efeito de confisco. Em estudo monográfico acerca do princípio da capacidade contributiva definimos confisco como a absorção total ou substancial da propriedade privada pelo Estado sem a correspondente indenização. (...) a manutenção da exigência fiscal pela alíquota máxima além do prazo de cinco anos, caso não seja cumprida a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar o solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado a que se refere o art. 5 da Lei, revela-se descabida, pois, indubitavelmente, nesta hipótese, o confisco restará consumado. Segundo previsão do art. 7, § 3°, Estatuto da Cidade, é vedada a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva no tempo.

Silva¹⁹⁶ exibe que, perante uma economia estabilizada, a progressividade é um importante instrumento para a "ordenação urbanística", através da aplicação do IPTU progressivo no tempo, podendo atingir alíquota de quinze por cento. Percentual, normalmente, superior ao da taxa Selic e da inflação.

¹⁹² Art. 7º, §2°, Estatuto da Cidade.

¹⁹³ art. 8º, Estatuto da Cidade.

RAMOS, José Eduardo Silvério. *Tributação ambiental:* o IPTU e o meio ambiente urbano. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 94. ¹⁹⁵ COSTA, Regina Helena. *Instrumentos tributários para a implantação da política urbana*. In: DALLARI, Adilson

Abreu; FERRAZ, Sérgio (org.) Estatuto da Cidade: comentários à Lei Federal 10.257/2001. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 111-112.

¹⁹⁶ SILVA, José Afonso da. Direito Ambiental Constitucional. 10ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 440-441.

Segundo Souza¹⁹⁷ o IPTU progressivo no tempo é uma das principais ferramentas de que dispõe o Poder Público, para frear a exploração imobiliária. Por meio desse imposto, a municipalidade pode pôr em exercício os pareceres da justiça social e coibir "disparidades sócio espaciais". Ademais, além de captar recursos para a melhoria da infraestrutura do Município, auxilia também na regulação fundiária "de áreas residenciais segregadas", o que evita, sobremaneira, os vazios urbanos.

Enfatiza Souza¹⁹⁸, ainda, que a criação do IPTU progressivo no tempo deve ser cercada de cuidados, principalmente, quanto à especulação imobiliária do terreno, para que não se cometam injustiças como motivo de fazer justiça social. A principal coisa a ser feita é decidir o tamanho mínimo a partir do qual um terreno, se não mantido ocupado, poderá ser alvo da tributação progressiva no tempo.

Assim, nesta visão, não é necessário que um imóvel esteja completamente ocupado para cumprir à função social da propriedade. Os limites de tamanho deverão ser pré-estabelecidos para que sejam analisados em ocorrência de subutilização. Compete ao plano diretor o estabelecimento desses parâmetros em concordância com a realidade de cada Município.

A redação do Art. 156, § 1º da Constituição Federal de 1988 concedeu aos Municípios a competência para instituir o IPTU progressivo, de forma a assegurar a função social da propriedade. Depois da Emenda Constitucional nº 29 de 13 de setembro de 2000, o artigo citado acima passou a dispor, que sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o Art. 182, § 4º, II da CF/88, o IPTU poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e o uso do imóvel 199.

Define Ramos²⁰⁰ que é imprescindível advertir, que as leis municipais que constituíram a progressão das taxas do IPTU de acordo com a localização e o uso

SOUZA, Marcelo Lopes de. *Mudar a cidade:* uma introdução crítica ao planejamento e à gestão urbanos. 3ª ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2004, p. 230.

²⁰⁰ RAMOS, José Eduardo Silvério. *Tributação ambiental:* o IPTU e o meio ambiente urbano. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 98.

1

¹⁹⁷ SOUZA, Marcelo Lopes de. *Mudar a cidade:* uma introdução crítica ao planejamento e à gestão urbanos. 3ª ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2004, p. 226-227.

Art. 156, § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000) I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000) II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000). CF/88.

do imóvel antes da EC nº 29/2000²⁰¹ sofrem de inconstitucionalidade, pois a chegada da Emenda não convalida a lei inconstitucional.

Nesse mesmo sentido, Melo²⁰² doutrina que:

(...) não é de admitir que Emenda Constitucional superveniente à lei inconstitucional, mas com ela compatível, receba validação dali para o futuro. Antes, ter-se-á de entender que, se o legislador deseja produzir nova lei e com o mesmo teor, que o faça então editando-a novamente, já agora – e só agora – dentro das possibilidades efetivamente comprovadas pelo sistema normativo. Tal solução, única tolerável, é quanto menos, irretorquível nos caso em que a Emenda sucede a breve prazo à lei inconstitucional, patenteando o intuito de contestar-lhe o vício.

O STF aceitou o mesmo entendimento, no exemplo através do Recurso Extraordinário nº 357.950-9/RS²⁰³, onde restou declarada a inconstitucionalidade do Art. 3, da Lei nº 9.178 de 27 de novembro de 1998. Os Municípios, a partir de tal julgado, deveriam elaborar nova legislação e instituir o IPTU progressivo em razão do valor do imóvel e com alíquotas diferenciadas, de acordo com a localização e a utilização do imóvel, pelos preceitos do novo texto constitucional.

Também em 24 de setembro de 2003, o STF editou a Súmula nº 668, onde prevê que "é inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo de destinadas a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana²⁰⁴".

Martins e Barreto²⁰⁵ afirmam que a Emenda é enfraquecida pela inconstitucionalidade, pois ofende a cláusula pétrea, já que, por regra, os impostos são proporcionais, e apenas se admite a progressividade autorizada pelo Poder Constituinte de origem.

Já Fiorillo e Ferreira²⁰⁶ tomam o entendimento de que a progressividade do IPTU só será constitucional quanto tiver a finalidade de dar execução à função social

_

²⁰¹ Emenda Constitucional que altera os Artigos 34,35, 156,160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde.

²⁰² Melo, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 10ª. Ed. 2012, p.120.

Disponível em: http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/re357950.pdf. Acesso em: 13 jan. 2016.

em: http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700. Acesso em: 13 jan. 2016.

em: 13 jan. 2016.

205 MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Ayres F. *IPTU:* por Ofensa a Cláusula Pétreas, a Progressividade Prevista na Emenda nº 29/2000 é Inconstitucional. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 80, 05/2002.

Paulo: Dialética, n. 80, 05/2002.

Paulo: Dialética, n. 80, 05/2002.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. Direito Ambiental Tributário. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 93-99.

da propriedade, de acordo com a interpretação sistemática dos Art. 156 e 182 da CF/88. E finalizam que somente o Poder Constituinte de origem poderia excepcionar conjecturas de progressividade para impostos reais.

Outro caso, onde o Recurso pretendia a revisão de acórdão que declarava a inconstitucionalidade da Lei Municipal nº 13.250 de 27 de dezembro de 2001, era estabelecida taxa progressiva para o IPTU tendo por base o valor venal do imóvel. Tal questão de embate foi contemplada pelo STF com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 423.768-7/SP²⁰⁷.

No ano de 2006, novamente o STF retornou a contemplar a questão e, ao dar provimento ao Recurso inserido pelo Município de São Paulo, deliberou pela constitucionalidade da Emenda nº 29/2000 e da lei Municipal. O STF percebeu, em interpretação metódica da CF/88, que a nova emenda apenas esclareceu a graduação dos tributos não tendo ferido qualquer direito ou garantia constitucional, sabendo que o texto anterior à emenda já trazia referências quanto à progressividade do IPTU relacionando-o com a competência econômica do contribuinte.

Denota Ramos²⁰⁸ que essa progressividade é um tipo de "progressividadesanção", já que o instituto da progressividade tributária está fortemente ligado ao cumprimento da função social da propriedade urbana, sobretudo, se adotadas por base à política pública necessária à ordenação do solo urbano.

Ultrapassada a questão da constitucionalidade da Emenda 29/2000, se apresenta que é autêntica a progressividade do IPTU dos contribuintes com maior poder aquisitivo, consistir em uma tributação fundada no cerne fiscal do imposto.

Assenta Ramos²⁰⁹ que os municípios podem adotar, dessa forma, alíquotas diferenciadas em razão da destinação da propriedade – uso residencial, comercial, de serviços e industrial – ou pela localização da propriedade na zona urbana do município, de acordo com a política urbana a ser desenvolvida no município.

RAMOS, José Eduardo Silvério. *Tributação ambiental*: o IPTU e o meio ambiente urbano. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p.101.

_

Disponível em: http://www.sbdp.org.br/arquivos/material/152_RE%20423.768-7%20IPTU%20Progressivo%20%28Marco%20Aurelio%29.pdf Acesso em: 13 jan. 2016.

RAMOS, José Eduardo Silvério. *Tributação ambiental:* o IPTU e o meio ambiente urbano. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

Como visto nesta seção para que seja utilizado o IPTU com alíquotas diferenciadas pela localização do imóvel, é primordial que os parâmetros sejam devidamente anexos no Plano Diretor. Caso a região seja considerada residencial, uma indústria ou comércio terá alíquota mais elevada para se instalar, por exemplo. O bom emprego das taxas diferenciadas de acordo com a localização do imóvel deve se fundar em critérios racionais, e deve sempre haver uma correlação com a política de desenvolvimento urbano/ambiental e de fiel cumprimento da função social da propriedade, ante penalidade da simples progressão fiscal estar eivada de inconstitucionalidade.

4.4.4. O IPTU sobre unidades de conservação

O território brasileiro é detentor de rico acervo biológico, e desde a Constituição de 1988 vem criando uma legislação exclusiva para a preservação do meio ambiente, especialmente no que diz respeito às Unidades de Conservação. Essas áreas têm restrições distintas quanto ao seu uso, o que, por vezes, conflita com o direito de propriedade. Dessa forma, a política de desenvolvimento urbano e aplicação do IPTU progressivo no tempo deverá, por conseguinte, ajustar-se as UCs urbanas, pois são áreas constitucionalmente protegidas²¹⁰. Doutrina Kuntz e Nogueira²¹¹ que:

No âmbito do direito ambiental, as denominadas Unidades de Conservação são porções delimitadas do território nacional, especialmente protegidas por lei, para preservar os elementos naturais de importância ecológica ou ambiental.

É obrigação da Administração Pública a criação das Unidades de Conservação (Art. 225, § 1º, III). Isso acontece, porque é dever do Estado a preservação do meio ambiente, que em conjunto com a coletividade, devem evitar que a ação humana seja a causa do esgotamento dos recursos naturais.

KUNTZ, Maria Elenir Lacerda; NOGUEIRA, Simone Paschoal. *A cobrança de IPTU sobre as áreas de proteção ambiental.* In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). IPTU: Aspectos jurídicos relevantes. São Paulo:

Quartier Latin, 2002, p. 463.

²¹⁰ Art. 225, § 1º, III: Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público – definir, em todas as unidades da Federação, espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a suspensão permitidas somente através de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem a sua proteção.

Kunz e Nogueira²¹² explicam que para a criação de UCs são consideradas as características naturais da localidade, e definitivos os objetivos da conservação e o nível de interferência humana, e assim classificá-la em uma das espécies de UC. Essas áreas foram devidamente regulamentadas²¹³ o qual instituiu o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza (SNUC).

As Unidades de Conservação UCs, são divididas em duas classes²¹⁴:

1. Unidades de Proteção Integral – são áreas que tendem à preservação integral da natureza, disponibilizando-se, apenas o uso indireto dos recursos naturais. Não sendo permitida a coleta, consumo e dano dos recursos existentes. São exemplos dessa espécie: os Parques Nacionais, etc.

Nesse caso ocorre uma intervenção direta no direito de propriedade, por que normalmente, não são sustentadas nem a posse e nem o domínio do proprietário. Essas áreas são desapropriadas e passam a compor o acervo de bens público.

2. Unidades de Conservação de Uso Sustentável – dentre essas estão as áreas onde a conservação dos recursos naturais deve ser compatível com o uso sustentável de parte dos recursos existentes. Dentre essas estão: as Áreas de Relevante Interesse Ecológico, as Áreas de Proteção Ambiental e as Reservas Particulares do Patrimônio.

Leciona Magalhães²¹⁵ que essa espécie de UC permite a visitação pública e a utilização sustentável dos recursos naturais, de acordo com o Art. 2, XI, da Lei nº 9.985/00. Essas áreas podem conviver com propriedades particulares, sem que esta seja passível de desapropriação.

Segundo Kuntz e Nogueira²¹⁶ As UCs que conservam-se sob o domínio de seus proprietários estão sujeitas a pagamento de impostos. Contudo, a preservação do meio em compatibilidade com o uso racional dos recursos, gera várias limitações

Disposição geral das características disponíveis em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9985.htm. Acesso em 15 jan. 2016.

MAGALHÃES, Juraci Perez. *Comentários ao Código florestal: doutrina e jurisprudência.* 2ª ed. São Paulo:

²¹⁵ MAGALHÃES, Juraci Perez. *Comentários ao Código florestal: doutrina e jurisprudência.* 2ª ed. São Paulo Juarez de Oliveira, 2001. p. 118.

.

²¹² KUNTZ, Maria Elenir Lacerda; NOGUEIRA, Simone Paschoal. *A cobrança de IPTU sobre as áreas de proteção ambiental.* In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). IPTU: Aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002, p. 470.

²¹³ Lei Federal nº 9.985 de 18 de julho de 2000.

²¹⁶ KUNTZ, Maria Elenir Lacerda; NOGUEIRA, Simone Paschoal. *A cobrança de IPTU sobre as áreas de proteção ambiental.* In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). IPTU: Aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002, p. 472.

quanto à utilização da propriedade, especialmente no que diz respeito a exploração econômica.

Por determinação da Lei nº 9.985 de 18 de julho de 2000 as restrições impostas, quanto a alteração da área ou de possíveis atividades degradantes e a integração da exploração econômica com o uso sustentável dos recursos naturais, estas deverão estar definidas no Plano de Manejo, a ser elaborado pelo Poder Público com a colaboração da coletividade²¹⁷.

Portanto, o proprietário de UC de Uso Sustentável deve obedecer, além da normatização geral, às demais normas estabelecidas pelo Estado, quanto à restrição de utilização da propriedade. Se houver descumprimento a essas normas, estabelecidas no Plano de Manejo, o proprietário será punido nas esferas administrativa, civil e penal.

Continuando na mesma linha, Kuntz e Nogueira²¹⁸ entendem que essas restrições impostas acabam por gerar prejuízo econômico ao proprietário da área onde está contida a Unidade de Conservação. Não obstante à obrigação do cumprimento de sua função social, as restrições impostas pela legislação ambiental às propriedades que permanecem sob domínio privado (sem ocorrência de desapropriação), constituem, sem qualquer equívoco, prejuízo do conteúdo econômico da propriedade do imóvel.

Kuntz e Nogueira²¹⁹ concluem ainda, que os imóveis que contem UC, e, portanto, todas as restrições legais que essa área impõe se comparados a um imóvel normal, sem qualquer limitação, não podem sofrer o mesmo tipo de tributação.

Em equivalência os tribunais superiores²²⁰ têm entendido que essas áreas desapropriadas, para instalação de Unidades de Conservação acabam, por esgotar

KUNTZ, Maria Elenir Lacerda; NOGUEIRA, Simone Paschoal. A cobrança de IPTU sobre as áreas de proteção ambiental. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). IPTU: Aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002
 KUNTZ, Maria Elenir Lacerda; NOGUEIRA, Simone Paschoal. A cobrança de IPTU sobre as áreas de

²¹⁹ KUNTZ, Maria Elenir Lacerda; NOGUEIRA, Simone Paschoal. *A cobrança de IPTU sobre as áreas de proteção ambiental.* In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). IPTU: Aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002, p. 473.

_

²¹⁷ Lei Federal nº 9.985 de 18 de julho de 2000.

[&]quot;(...) Limitações administrativas que afetam o conteúdo econômico do direito de propriedade (...)" (STF, RE 134.297/SP 1º Turma, relator Min. Celso de Mello) "(...) esvaziou o conteúdo econômico da propriedade, ao destacar do domínio as prerrogativas de usar e fruir do bem(...)" (STJ, RESP 52.905-0, 1ª Turma, relator Min. Humberto Gomes de Barros).

o conteúdo econômico da propriedade particular, o que, por sua vez, gera, também, um tratamento tributário diferenciado.

Assim sendo, o proprietário designado pela preservação ambiental de área compreendida por uma Unidade de Conservação merece tratamento tributário, através de incentivos ou isenções, e até mesmo de tributação mais onerosa em caso de devastação ambiental.

A incidência do Imposto Predial Territorial Urbano para Unidades de Conservação, seguindo esta política, deverá adequar-se como medida protetiva ao meio ambiente, já que é previsão constitucional a aplicação de alíquotas diferenciadas para o IPTU de acordo o uso do imóvel. Assim sendo, se o imóvel recebe restrição de acordo com a sua utilidade este deve receber, também, um tratamento tributário apropriado. Fica explícito que a preservação ambiental e a propriedade privada devem ser razoáveis e sensatas para que se possa atingir o desenvolvimento socioeconômico²²¹.

Como padrão dessa política a cidade de São Paulo, com a edição da Lei nº 10.365 de 22 de setembro de 1987²²², concedeu incentivos ao contribuinte cuja vegetação da propriedade esteja sustentada intacta e declarada de preservação permanente ou perpétua.

O Município do Rio de Janeiro criou a Lei nº 691 de 24 de dezembro de 1984²²³, onde concede isenção de IPTU aos terrenos com relevância para a preservação paisagista, para as reservas florestais, e para qualquer terreno com área superior a 10.000 m² coberto por florestas, como se segue:

Art. 61. Estão isentos do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana: I - os imóveis reconhecidos em lei como de interesse histórico, cultural ou ecológico, desde que mantidos em bom estado de conservação; (...)V - as áreas que constituam reserva florestal, definidas pelo poder público, e as áreas com mais de 10.000m² (dez mil metros quadrados) efetivamente ocupadas por florestas.

Disponível na íntegra em: http://www.sepexrio.org.br/wp-content/uploads/2013/02/lei_n691_24121984.pdf. Acesso em: 17 jan. 2016.

FOLLMANN, Melissa. *IPTU e tributação ambiental:* uma visão sob o enfoque constitucional e tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. IPTU: aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002, p. 509.

²²² A qual "Disciplina o corte e a poda de vegetação de porte arbóreo existente no Município de São Paulo, e dá outras providências"..

Tem-se o modelo da cidade de Curitiba, que sob a Lei Municipal nº 6.819 de 13 de janeiro de 1986²²⁴, onde foi acrescentado o Setor Especial de Áreas Verdes, do qual faziam parte os imóveis cadastrados no Departamento de Parques, Praças e Preservação da Prefeitura que contenham áreas verdes.

Em relação às áreas degradadas, se estas forem recuperadas receberão isenção total do imposto imobiliário quando a área verde for superior a 80% do terreno; o tributo será reduzido em 80% se mantidas 50% da cobertura florestal; e redução de 50% quando for preservada entre 30% a 49% das áreas verdes.²²⁵

Conforme afirmado anteriormente, se a propriedade possui restrições, que acabam por afetar seu desenvolvimento econômico, merecem um tratamento tributário diferenciado, especialmente quanto aos tributos que incidem sobre a propriedade.

4.4.5. O IPTU sobre Áreas de Proteção Permanente

Como já explicitado no presente estudo, as áreas de preservação permanente (APPs), são delimitadas pelo Art. 4º do Novo Código Florestal e o Art. 7º, da referida Lei (Capítulo II, Seção I e II), trata do regime de proteção destas áreas.

Art. 70 A vegetação situada em Área de Preservação Permanente deverá ser mantida pelo proprietário da área, possuidor ou ocupante a qualquer título, pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado.

A Resolução do CONAMA nº 303, de 20 de março de 2002²²⁶, dispõe sobre parâmetros, definições e limites de Áreas de Preservação Permanente. As áreas de preservação permanente urbanas (APP Urbana), por possuírem todas as características previstas no fato gerador do IPTU, são passíveis de incidência deste imposto.

FOLLMANN, Melissa. *IPTU e tributação ambiental:* uma visão sob o enfoque constitucional e tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. IPTU: aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002, p. 509.

Disponível em: http://www.mma.gov.br/port/conama/res/res02/res30302.html. Acesso em: 12 fev. 2016.

_

²²⁴ Lei nº 6.819 de 13 de Janeiro de 1986. AUTORIZA A CRIAÇÃO DE ESTÍMULOS À PRESERVAÇÃO E FORMAÇÃO DE ÁREAS VERDES, DISPÕE SOBRE O SETOR ESPECIAL DE ÁREAS VERDES, REVOGA A LEI Nº 4.857 /74, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.

Configura-se a questão a partir do conhecimento inicial sobre os diversos "benefícios fiscais" que se dão em âmbito Federal com relação ao ITR (Imposto Territorial Rural). Porém, com relação ao IPTU, tributo objeto da presente pesquisa e de maior impacto financeiro aos contribuintes, estes "benefícios fiscais" são pontuais, limitadas no tempo e/ou de caráter político.

A principal diferença entre os dois tributos (ITR e IPTU), é que o ITR possui caráter extrafiscal enquanto que o IPTU, originariamente, possui caráter fiscal. Porém, chega-se às definições que caracterizam a extrafiscalidade do IPTU, principalmente a partir da possibilidade de atribuir à lei Municipal, incentivos aos proprietários de áreas de preservação permanente.

Busca-se ainda, a partir das premissas apontadas pelo STJ, solução legislativa tributária que vá além da isenção fiscal e redução da base de cálculo, referente à cobrança de IPTU nas áreas de preservação permanente, objetivando a proteção ambiental destas áreas, pelos particulares (proprietários), em benefício da coletividade, mediante a proposta de gradação de alíquotas.

Resta lembrar que não se está, neste estudo, discutindo a incidência ou não do IPTU sobre as áreas de preservação ambiental, matéria esta já muito debatida na doutrina e na jurisprudência, cuja conclusão majoritária é de que ocorrendo o fato gerador, ocorre a incidência do tributo.

Pelo que se depreende do próprio regime de proteção das áreas de preservação permanente (instituído pela Lei 12.651 de 2012), afirma-se ser vedado ao proprietário ou possuidor, realizar qualquer modificação e/ou alteração na área, tendo o dever de preservá-la.

Dado o caráter de obrigatoriedade de preservação das áreas de preservação permanente (APP), não sendo autorizado ao proprietário ou possuidor realizar qualquer modificação e/ou alteração na área, havendo também a obrigatoriedade de pagamento do IPTU, por força da ocorrência do fato gerador do tributo, então entendemos ser possível, mediante a gradação de alíquotas do IPTU incentivar os proprietários a cumprirem a função socioambiental destas áreas.

O imposto não deve, portanto, ser somente um instrumento de arrecadação, mas sim ser utilizado como uma ferramenta de política urbana Municipal. Por estas razões, entende-se que a legislação Municipal, no que se refere à cobrança do IPTU

para as áreas de preservação permanente, nos moldes em que são apresentadas, não ferem somente os direitos civis de propriedade, mas principalmente não auxiliam e tão pouco estimulam o proprietário contribuinte a cumprir as funções socioambientais da propriedade, não somente de forma privada, mas principalmente coletiva.

Segundo o atual Código Florestal, Lei nº12.651/12²²⁷:

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

(...) II - Área de Preservação Permanente - APP: 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.

Conforme assegurado no Art. 225²²⁸ da Constituição, as áreas de preservação permanente (APPs), assim como as Unidades de Conservação destinam-se a responder o direito fundamental de todo cidadão brasileiro de um "meio ambiente ecologicamente equilibrado". Nada obstante, suas abordagens são diversas: enquanto as UCs determinam a sua utilização sustentável ou indireta de áreas preservadas, as APPs são zonas naturais intocáveis, com limites estritos de posse, sendo assim, não é aceita a sua exploração econômica de forma direta.

Como visto, as ocupações humanas, a densidade demográfica e o desenvolvimento econômico causam influências ao meio ambiente, degradando-o. Assim, esta é uma área especialmente protegida, onde é proibido plantar, construir, ou exploração com atividade econômica.

Exclusivamente os órgãos ambientais abrem exceções à restrição e podem autorizar a utilização e até o desmatamento de APP rural ou urbana entretanto, devem demonstrar as proposições de utilidade pública, empenho social da iniciativa ou o baixo impacto ambiental. Assim como se apresenta no Art. 8, na Lei nº 12.651 de 25 de Maio de 2012.²²⁹

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: I - preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas; (...).

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

²²⁷ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12651.htm. Acesso em: 05 fev. 2016

Destarte as APPs se destinam a proteger os solos e, sobretudo, as matas ciliares. As matas ciliares exercem sua função de resguardar os rios e reservatórios de obstruções, evitar alterações negativas nos leitos tais como deslizamentos, assegurar o fornecimento dos lençóis freáticos e também a prevenção e preservação da vida aquática.

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.

Art. 8o A intervenção ou a supressão de vegetação nativa em Área de Preservação Permanente somente ocorrerá nas hipóteses de utilidade pública, de interesse social ou de baixo impacto ambiental previstas nesta Lei. § 10 A supressão de vegetação nativa protetora de nascentes, dunas e restingas somente poderá ser autorizada em caso de utilidade pública.

^{§ 2}o A intervenção ou a supressão de vegetação nativa em Área de Preservação Permanente de que tratam os incisos VI e VII do caput do art. 4o poderá ser autorizada, excepcionalmente, em locais onde a função ecológica do manguezal esteja comprometida, para execução de obras habitacionais e de urbanização, inseridas em projetos de regularização fundiária de interesse social, em áreas urbanas consolidadas ocupadas por população de baixa renda. § 3o É dispensada a autorização do órgão ambiental competente para a execução, em caráter de urgência, de atividades de segurança nacional e obras de interesse da defesa civil destinadas à prevenção e mitigação de acidentes em áreas urbanas. § 4o Não haverá, em qualquer hipótese, direito à regularização de futuras intervenções ou supressões de vegetação nativa, além das previstas nesta Lei.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Concluindo, utiliza-se novamente o Art. 225 da CF/88 onde fica explícito que a sociedade tem o direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado como garantia da sadia qualidade de vida, sendo obrigação do Poder Público e da coletividade protegê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

O escopo primordial do presente estudo ateve-se ao meio ambiente das cidades, que é o espaço urbano construído, sob a ótica da política urbana e executado pela gestão pública Municipal, sendo o objetivo principal direcionar o Município ao pleno desenvolvimento da função social das cidades e a qualidade de vida de seus habitantes.

Salvo-conduto do cidadão, o desenvolvimento urbano está previsto na Constituição Federal de 1988²³⁰ e é regulamentado pela Lei nº 10.257/2001, também denominado de Estatuto da Cidade. Com base na regulamentação Federal, os Municípios com mais de 20 mil habitantes serão responsáveis em estabelecer as diretivas de sua política pública, através do Plano Diretor²³¹.

O uso da tributação ambiental atua como ferramenta da Gestão Pública Municipal para a implementação dessa política, esta deverá ser empregada de acordo com a Lei tributária e ambiental projetadas pela CF de 1988. E é por meio de uma interpretação metódica do direito ambiental e também do direito tributário e do cumprimento dos princípios a eles relacionados, que a partir daí se determina o direito tributário ambiental brasileiro.

O problema da caracterização ou não da redução de alíquotas como renúncia de receita, sobre a problemática a partir da questão se devem ou não os Municípios tributarem as áreas urbanas de preservação permanente nos mesmos

ldem. § 1º O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil

habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.

_

Art. 182. § 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: (...)II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

parâmetros das áreas urbanas comuns, conclui-se que os Municípios não infringem a Lei de Responsabilidade Fiscal no que se refere à renúncia de receita.

Fazendo parte da sistemática constitucional tributária existem pré-requisitos para a criação dos impostos e para a classificação do que compete tributariamente a cada ente da Federação. Portanto a sistematização do direito tributário é rígida e não tolera a criação de outros tributos, fora os previstos no texto constitucional, exceto as exceções determinadas como a taxa residual que deve ser instituída pela União, ou outras fontes de manutenção para a segurança social.

Depois da classificação e sistematização efetuada, só valer-se-á de impostos já existentes para elaborar o desenvolvimento da função social das cidades e do bem-estar dos cidadãos, do mesmo modo a interceder na economia. Dessa forma, o imposto será utilizado em seu caráter fiscal e extrafiscal para auxiliar nas políticas públicas ambientais.

O plano da tributação ambiental não é a criação de novos tributos residuais (o que é de competência da União), porém o desenvolvimento de uma organização, de um sistema que faça o contribuinte ter ações mais benéficas ao meio ambiente, haja vista que a carga tributária no Brasil é extremamente onerosa, principalmente, se lembrados os serviços públicos fornecidos à população geral.

Nesse argumento, apoia-se que o direito tributário dispõe dos impostos extrafiscais para estimular ou desestimular condutas, através da concessão de isenções e incentivos aos contribuintes que estejam agindo de forma ecologicamente correta, por assim dizer. Os impostos correspondentes para a proteção ao meio ambiente corresponderão aos princípios tributários gerais, com suas Leis específicas, não havendo qualquer tipo de exceção por se tratar de matéria ambiental.

Desta forma o imposto ambiental é demarcado buscando a efetivação do meio ambiente ecologicamente equilibrado, podendo esse fator ser apontado pela regra-matriz de incidência tributária. Pode-se confirmar também que a extrafiscalidade, foi ponto central nesse estudo, pois é através da tipificação a partir do qual surge a possibilidade de intervenção na atividade econômica e indução de condutas sociais, principalmente as voltadas para a preservação ambiental.

Por prevenção constitucional²³² é proibida a vinculação de lucros oriundos de impostos, assim sendo, o imposto ambiental pode ser somente usado como ferramenta de política pública, uma vez que não serão geradas receitas vinculadas.

Contudo, por meio da face geradora do imposto, este podendo ser usado para desestimular condutas prejudiciais ao meio ambiente e estimular o contribuinte a ampliar sua atividade econômica usando de forma coerente os recursos naturais das áreas ambientais que lhe foram outorgadas.

Já o IPTU progressivo é uma das ferramentas imperativas para a conjectura das políticas públicas e para o desenvolvimento da função social nos Municípios e da melhoria da qualidade de vida dos indivíduos/cidadãos, desde que justapostos por meio de parâmetros legais.

Como visto, além da progressividade do IPTU no tempo, esse imposto poderá ser progressivo, em decorrência do valor venal²³³ e possuir taxas diferenciadas de acordo com a localização e o uso do imóvel²³⁴. Essas tipificações de progressão do IPTU foram instituídas pela Emenda Constitucional nº 29/2000, e podem ser usadas pelos Municípios que editaram a lei específica de arrecadação após a emenda.

O objetivo geral da pesquisa era o de analisar em que condições os benefícios fiscais referentes a gradação de alíquotas para os proprietários das áreas de preservação permanente (atinentes a cobrança de IPTU) podem trazer benefícios reais para a natureza (implicações ambientais), enquanto reduz o impacto dessas medidas sobre a propriedade privada e/ou produção agrícola/comercial/industrial (implicações econômicas).

De forma indireta foram cumpridos objetivos específicos, onde o IPTU foi estudado, como instrumento jurídico, à disposição do Estado, moldado para intervir na economia com a finalidade precípua de preservação ao meio ambiente. Assim

_

²³² Art. 167. São vedados: (...)IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 12 2003)

<sup>19.12.2003)

233</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; (Art. 156, § 1º, I, CF) (...)§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000).

ldem. (...) II - II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

sendo, pode-se afirmar que a utilização adequada do IPTU, seja regressivo como mecanismo fundamental para, por meio do direito tributário, induzir o contribuinte/proprietário a preservação do meio ambiente natural e ao mesmo tempo o desenvolvimento socioeconômico do meio ambiente urbano.

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) é sem sombra de dúvidas um instrumento tributário de proteção ao meio ambiente visto que são constituídas normas de interesse público e social que tributam a propriedade com a função primordial de arrecadação de fundos necessários subsídio das despesas do Estado mas, simultaneamente, ajustem e gerem o uso da propriedade urbana/rural em prol do bem coletivo, da proteção e do bem-estar dos cidadãos, bem como do equilíbrio ambiental.

O Município ao regulamentar a gradação do IPTU para uma função extrafiscal com o intuito de proteger a natureza está buscando, na verdade, estimular ou desestimular determinadas condutas relativas ao meio ambiente.

Nesse estudo foi constatado a vasta importância das ferramentas legislativas para que a propriedade abarque sua função socioambiental tendo em vista que as diretrizes que o imóvel urbano deve entrepor-se devem estar fixadas na CF/88, no CTN, a Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012, denominado de Estatuto das Cidades, no Código do Meio Ambiente inerente a cada município, no Código Tributário do Município, e por fim do Plano Diretor Municipal.

Portanto, conclui-se que as áreas de preservação permanentes, que são obrigatórias, não desvalorizam o imóvel e, por conseguinte, o seu valor venal, porém devido ao caráter de imutabilidade destas áreas, nada mais justo do que haver uma redução da tributação incidente, visto que isso implicará em uma propriedade com diversas restrições de uso, as com objetivo social relevante.

Indiscutivelmente, o comportamento que mais deve receber estímulos fiscais em relação ao IPTU ocorre nos casos em que há uma redução de alíquotas para preservar as áreas de APP a partir da obrigatoriedade de comportamento preservacionista da mesma pois, em tais ocorrências, a população racional e engajada teria mais motivos para adequar sua propriedade a função socioambiental.

REFERÊNCIAS

ALEXY. Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ALOCHIO, Luiz Henrique Antunes. **Do solo criado** (outorga onerosa do direito de construir): Instrumento de tributação para a ordenação do ambiente urbano. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2005. v. 01.

AMED, Fernando Jose. História dos Tributos no Brasil. São Paulo: Nobel, 2000.

ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental.** 16. ed ver. atual. e ampl. Porto Alegre: Atlas, 2014.

APPIO, Eduardo. **Teoria Geral do Estado e da Constituição**. Curitiba: Juruá, 2005. BASTOS, Celso Ribeiro. **Direito Econômico Brasileiro**. São Paulo: IDDC, 2000.

BIRNFELD, Liane Francisca Hüning. A extrafiscalidade nos impostos brasileiros como instrumento jurídico-econômico para a promoção de defesa do meio ambiente ecologicamente equilibrado. Tese de Doutorado. Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2013.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função:** novos estudos da teoria do direito/Norberto Bobbio; tradução de Daniela Beccaccia Versiani; Revista técnica de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine – Barueri, São Paulo: Manole, 2007.

_____. **A Era dos Direitos**. Tradução Nelson Coutinho: Apresentação de Celso Lafer. Nova Edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, 7ª impressão.

BRASIL. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

BRUNO, Gilberto Marques. A progressividade do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). IPTU: aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27ª. ed. rev., São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. **A constituição aberta e os direitos fundamentais:** ensaios sobre o constitucionalismo pós-moderno e comunitário.2ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COELHO, Werner Nabiça. **O IPTU associado à progressividade fiscal resulta em bitributação**. Revista Tributaria e de Finanças Públicas, São Paulo, n. 52, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro:** comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, artigo por artigo. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

COULANGES, Fustel de. **A cidade antiga**. Trad. Jean Melville. São Paulo: Martin Claret. 2002.

COSTA, Regina Helena. Instrumentos tributários para a implantação da política urbana. In: DALLARI, Adilson Abreu; FERRAZ, Sérgio (org.) **Estatuto da Cidade: comentários à Lei Federal 10.257/2001**. São Paulo: Malheiros, 2003.

DALLARI, Adilson Abreu; FERRAZ, Sérgio (Org.) **Estatuto da Cidade: Comentários à Lei Federal 10.257/2001**. São Paulo: Malheiros. 4ª. Ed. 2014.

DERZI, Mizabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Intributabilidade pelo IPTU e pelo ITR das Vias Férreas cedidas a empresas delegatórias de serviços públicos. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 42, 1999.

FARREL, Diego Martin, "Hacia um critério de validez", Buenos Aires, Abeledo Pierrot, 1992.

FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin de. **A propriedade no direito ambiental**. 3ª Ed., revista, atualizada e ampliada. SP. RT, 2008.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Disciplina urbanística da propriedade**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito ambiental Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

FOLLMANN, Melissa. IPTU e tributação ambiental: uma visão sob o enfoque constitucional e tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **IPTU: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

GRANZIERA, Maria Luiza Machado. **Direito Ambiental.** 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro, Atlas, 2011.

GUERRA, Sidney. **Direito internacional ambiental: breve reflexão.** Revista Direitos Fundamentais e Democracia. Vol. 2. 2007.

GAVALDÃO Jr., Jayr Viegas. **IPTU Aspectos Jurídicos relevantes**. Obra coletiva, Coord. Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2006.

HARADA, Kiyoshi. **Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana e progressividade.** Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, n. 45, 2002. INCRA (2015). Disponível em: www.incra.gov.br. Acesso em 12 nov. 2015. BRASIL (Lei nº 12.727, de 2012).

JHERING, Rudolf Von. **Teoria Simplificada da Posse**. Tradução de Vicente Sabino Junior. São Paulo: Bushatsky, 1974.

KUNTZ, Maria Elenir Lacerda; NOGUEIRA, Simone Paschoal. A cobrança de IPTU sobre as áreas de proteção ambiental. **IPTU Aspectos Jurídicos Relevantes**. Coord. Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo. Quartier Latin, 2002.

LOBO, Marcelo Jatobá. A progressividade fiscal do IPTU à luz do princípio hermenêutico da unidade da Constituição. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 89, 2000.

LOCKE, John. Segundo tratado sobre o governo civil e outros escritos: ensaio sobre a origem, os limites e os fins verdadeiros do governo civil. 3. ed. Tradução de Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. Petrópolis: Editora Vozes, 2001. LEONETTI, Carlos Araújo. O IPTU e a função social da propriedade. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 37, 1998.

MAGALHÃES, Juraci Perez. Comentários ao Código florestal: doutrina e jurisprudência. 2ª ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MARCO, Cristhian Magnus de. **Evolução constitucional do município brasileiro.** Revista Jurídica, Joaçaba, v. 3, n. 3, jan. dez. 2002.

MARTINS, Ives Gandra Da Silva. **O Tributo: Reflexão Multidisciplinar Sobre Sua Natureza**. São Paulo: Forense, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Ayres F. IPTU: por Ofensa a Cláusula Pétreas, a Progressividade Prevista na Emenda nº 29/2000 é Inconstitucional. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 80, 05/2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 10^a. Ed. 2012.

MESA de Debates "B". **Progressividade no IPTU e no imposto sobre doações**. Presidente da Mesa: Prof. José Artur Lima Gonçalves Membros da Mesa: Prof.

Estevão Horvath, José Souto Maior Borges e Yoshioki Ichihara. Revista de Direito Tributário, n. 85, Malheiros, 2002.

MILARÉ, Édis. Direito do ambiente: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário. 10. ed ver. atual. e ampl. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2015.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental – a função do tributo na proteção ao meio ambiente**. 1ª Edição. Ano 2003. 2ª tir. Curitiba: Juruá, 2004.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Introdução ao direito ecológico e ao direito urbanístico. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

MUKAI, Toshio. **O Estatuto da Cidade: anotações à Lei n. 10.257, de 10.7.2001**. 3ªed. São Paulo: Saraiva, 2013.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **A questão da progressividade do IPTU**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, n. 54, 2004.

NUNES, Cleucio Santos. **Direito tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005.

OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de. PÉRILLIER, Eduardo Barros Miranda. A extrafiscalidade como Instrumento de Controle Ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma; e outros (Org.). Direito Tributário Ambiental. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009,

OLIVEIRA, Yone Dolácio de. **Progressividade do IPTU e princípios da capacidade contributiva e da redistribuição.** Cadernos de Direito Tributário e de Finanças Públicas, São Paulo, n. 17, 1996.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **IPTU: Aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

RAMOS, José Eduardo Silvério. **Tributação ambiental: o IPTU e o meio ambiente urbano**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

RECH, Adir Ubaldo; RECH, Adivandro. **Zoneamento Ambiental como plataforma** de planejamento da sustentabilidade: instrumentos de uma gestão ambiental, urbanística e agrária para o desenvolvimento sustentável. Caxias do Sul, RS: Educs, 2012.

RIBEIRO, Maria de Fátima. O IPTU como instrumento de intervenção no uso e organização do solo urbano conforme disposições do Estatuto da Cidade. In: ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social: Ensaio sobre a origem das**

línguas. Tradução de Lourdes Santos Machado. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1999.

SÁ, José Delfino et al. **Um modelo de otimização para alíquotas do IPTU** socialmente mais justas. Revista de Administração Pública, v. 47, n. 1, 2013.

SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do direito tributário ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SARLET, Ingo Wolfgang e FENSTERSEIFER, Tiago. **Direito Constitucional Ambiental: Constituição, Direitos Fundamentais e Proteção do Ambiente**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2013.

SCAFF, Fernando Facury (Org); FRANÇA, Alexandra Beurlen. **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos.** Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SEBASTIÃO. Simone Martins. **Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito**. 5ª ed. Curitiba: Juruá, 2010.

SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. 10^a Ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SOUZA, Marcelo Lopes de. **Mudar a cidade: uma introdução crítica ao planejamento e à gestão urbanos.** 3ª ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2004.

SOUZA, Leonardo da Rocha de. Proteção ambiental e atividade fiscal: a tipicidade tributária, a não afetação da receita e o destino dos recursos financeiros arrecadados. Interesse Público, v. 71, 2012.

_____. Tributação e custeio da atividade estatal de proteção do meio ambiente. Revista do Curso de Direito da Faculdade da Serra Gaúcha, v. 6, 2009.

STJ - Superior Tribunal de Justiça. www.stj.jus.br

SUNDFELD, Carlos Ari. **O Estatuto da Cidade e suas diretrizes gerais** (artigo 2). In:

TEPEDINO, Gustavo. **Temas de direito civil**. 4. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TJRS - Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. www.tjrs.jus.br.

TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os chamados "Tributos Ambientais". In: TÔRRES, Heleno Taveira (organizador). **Direito Tributário Ambiental**. SP. Ed. Malheiros, 2005.

UCKMAR, Victor, **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**, trad. Marco Aurélio Greco, § 12, pág. 82. Revistas dos Tribunais, São Paulo, 1976.

VARELLA, Marcelo dias. **Direito Internacional econômico ambiental**. Belo Horizonte; Del Rey, 2004.

VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**, 4ªed. São Paulo: Noeses, 2010.

VILLEGAS, Hector B., **Elementos de Finanzas Públicas Mexicana – Los Impurestos** – 14ª ed. Editorial Porruá S.A., 1972.

WESCHENFELDER, Paulo Natalício. **Do direito constitucional ao meio ambiente equilibrado: a construção de uma cultura**. Caxias do Sul, RS: Educs, 2012.