

**CENTRO UNIVERSITARIO METODISTA, DO IPA
CURSO DE DIREITO**

Frederico Pereira De Castro

**A FUNÇÃO SOCIAL DO IPTU COMO INSTRUMENTO
DE PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE**

PORTO ALEGRE

2011

FREDERICO PEREIRA DE CASTRO

**A FUNÇÃO SOCIAL DO IPTU COMO INSTRUMENTO
DE PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito no Centro Universitário Metodista, do IPA.

Orientadora: Prof^a Me. Carolina Machado Cyrillo da Silva.

PORTO ALEGRE

2011

FREDERICO PEREIRA DE CASTRO

**A FUNÇÃO SOCIAL DO IPTU COMO INSTRUMENTO
DE PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE**

O presente Trabalho de Conclusão de Curso submetido à banca examinadora integrada pelos professores abaixo firmados foi julgado e aprovado para a obtenção do grau de Bacharel em Direito no Centro Universitário Metodista, do IPA.

Porto Alegre, 10 de novembro de 2011.

Professor Orientador

Prof.

Prof.

Dedico esse trabalho aos meus pais Carlos Alberto Santos de Castro e Mônica Irene Pereira.

AGRADECIMENTOS

A conclusão deste trabalho foi consequência de uma longa jornada, difícil, cheia de desafios e conquistas. Momentos estes sempre compartilhados com meus familiares e amigos. Esta vitória é resultado de todo carinho que recebi.

Agradeço, primeiramente, a professora Orientadora Carolina, pela ajuda, paciência e confiança. A todos que participaram de alguma forma da elaboração desse trabalho, em especial a Ana Paula dos Reis, aos familiares e amigos que sempre torceram para que eu conquistasse meus objetivos.

À minha família, que sempre se manteve unida, meus irmãos: Camila, Bruno e Lia, obrigado por tudo.

Por fim, aos meus pais que me ensinaram a superar meus medos sendo “forte, aguerrido e bravo”.

RESUMO

Este trabalho pretende demonstrar as formas em que o tributo IPTU pode ser utilizado pelo Município com o intuito de proteção ao ambiente, buscando atender a função social da propriedade instituída pela Constituição Federal. Ainda, demonstrar a importância da participação ativa do município no que tange a proteção do meio ambiente, pois, é deste ente público a responsabilidade de fiscalização do efetivo cumprimento da função social da propriedade. O município é detentor do poder de tributação dos bens imóveis, o qual é efetivado através da cobrança do Imposto Predial e Territorial Urbano utilizado da tributação extrafiscal como instrumento de prevenção e proteção ao meio ambiente, deflagrando o início de um processo de consciência ecológica.

Palavras-chave: IPTU. Meio ambiente. Extrafiscalidade

ABSTRACT

This Work has as objective analyzes in a brief way, the report of the state evolution in relationship the conquests of the social rights in Brazil. To research the doctrine on the problem of those rights in relation to her effectiveness. And to verify the application of the theory of the reservation of the possible in the Brazilian right and the possibility of being used as justification to impose limits for the constitutional system, starting from doctrinaire notes and habit sentence, presenting reflections on the beginning of the prohibition of the social retreat in face of the shortage of state resources.

Keyword: Social Fundamental rights. Reserves of the possible. Prohibition of the social retreat.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 A FUNÇÃO AMBIENTAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO	10
1.1 NOÇÕES BÁSICAS DE TRIBUTO E SUAS FUNÇÕES.....	10
1.2 NOÇÕES BÁSICAS DE DIREITO AMBIENTAL – CONCEITOS E CONSIDERAÇÕES	18
1.3 O DIREITO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO DO DIREITO AMBIENTAL.....	22
2 A FUNÇÃO SÓCIO AMBIENTAL DA PROPRIEDADE	29
2.1 NOÇÕES BÁSICAS DE PROPRIEDADE E SUA FUNÇÃO SOCIAL	29
2.2 AS FUNÇÕES DO TRIBUTO IPTU	36
3 A FUNÇÃO SÓCIO AMBIENTAL DO TRIBUTO IPTU	41
3.1. O IPTU COMO FORMA DE PREVENÇÃO AO MEIO AMBIENTE.....	41
3.2 PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA E SUA FUNÇÃO SOCIAL	50
CONCLUSÃO E SUGESTÕES	59
REFERÊNCIAS	62

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 traz algumas inovações e novas preocupações, dentre elas a proteção ao meio ambiente, promulgada em seu artigo 225 que dispõe que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

A partir de aclamada garantia constitucional, o homem juntamente com o Poder Público passa a ter o dever social de garantir um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Com base no referido dispositivo constitucional, bem como no entendimento doutrinário e jurisprudencial consultados, se demonstrará que a tributação ambiental extrafiscal é um mecanismo colaborativo de manutenção do meio ambiente, configurando-se os tributos ambientais em uma máquina eficiente na prevenção e proteção ao meio ambiente.

Para melhor elucidar a necessária compatibilização do direito econômico com direito ambiental, necessário trazer alguns conceitos doutrinários acerca de tributo, função social da propriedade e direito ambiental, bem como demonstrar a aplicação prática dos Municípios que já adotaram o IPTU ecológico e/ou ambiental e o entendimento dos nossos Tribunais, visando demonstrar como a extrafiscalidade ambiental pode contribuir para amenizar o distanciamento entre o desenvolvimento econômico e o meio ambiente.

Como método de pesquisa, se utilizou de uma diversidade de doutrinadores que tratam de direito tributário, do Tributo IPTU, Direito ambiental, parafiscalidade, tributos ambientais, assim como, foi realizada uma profunda análise do entendimento vigente dos nossos Tribunais e de que forma os Municípios têm se utilizado do Tributo IPTU como forma de proteção ao meio ambiente.

No capítulo primeiro, abordar-se-á conceitos básicos acerca das definições de tributos, analisando o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Dentro dessas definições será estudada à união de esferas distintas no ramo do Direito em prol do mesmo objetivo, a saber: Direito Tributário e Direito Ambiental.

No capítulo segundo, será estudado a função social da propriedade e a definição específica do Imposto Predial Territorial Urbano, assim apresentando um dos instrumentos de proteção da política urbana, elemento este, que será analisado posteriormente. O tributo, portanto, é uma das formas que o Estado tem de intervenção econômica e comportamental

com o intuito de proteger o meio ambiente.

Para finalizar, o capítulo terceiro, será focado nas formas de utilização em que o Estado pode instituir o imposto predial territorial urbano como instrumento de proteção ambiental, dando o enfoque da progressividade desse imposto, e exemplificando com alguns Municípios que possuem o IPTU ecológico e/ou ambiental e colacionando exemplos práticos aplicados no Tribunal do Estado do Rio Grande do Sul, visando demonstrar de que forma a tributação ambiental pode ser utilizada para garantir o interesse público, a fim de garantir a sadia qualidade de vida dos moradores das cidades.

1 A FUNÇÃO AMBIENTAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO

1.1 NOÇÕES BÁSICAS DE TRIBUTO E SUAS FUNÇÕES

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, define tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”¹

Assim, tributo é uma prestação que dever ser exigida nos termos previamente definidos em Lei, contribuindo os indivíduos para o custeio das despesas coletivas, sendo considerado contribuinte todo aquele que, juntamente com outros, contribui, pagando um tributo ao Estado.

Segundo a doutrina de Luciano Amaro:

“Tributo como prestação pecuniária ou em bens, arrecadada pelo Estado ou pelo monarca, é uma noção que se perde no tempo e que abrangeu desde os pagamentos, em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos (à semelhança das modernas indenizações de guerra) até a cobrança perante os próprios súditos, ora sob o disfarce de donativos, ajudas, contribuições para o soberano, ora como um dever ou obrigação”.²

Adiante, o autor observa que enquanto verbo tributar se emprega para designar a ação estatal, o derivado contribuir volta-se para a ação do contribuinte. Assim, contribuição expressa à cota que cada um dá para atender a uma despesa comum.³

Portanto, pode se dizer que o tributo advém de uma exigência do Estado, visando o bem da coletividade.

O tributo não pode ser visto o como um mero poder para o Estado, nem como um mero sacrifício para os Cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal.⁴

Deste modo, a tributação não constitui uma exigência unilateral do Estado, tampouco uma doação da Sociedade em favor deste, mas sim, instrumento da própria sociedade no sentido de viabilização de políticas para o bem estar social.

¹ BRASIL. CTN: Lei nº 5.172, de 25 de out. de 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L5172.htm>>. Acessado em: 07 de junho de 2011.

² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 16.

³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 16.

⁴ NABAIS, José Casalta. **O dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Liv. Almedina, 1998, p. 679.

O Estado pode, pelo Poder Coercitivo de suas normas, exigir que seus entes jurisdicionados concorram com as prestações pecuniárias indispensáveis ao cumprimento das finalidades de interesse coletivo que lhe cabe desempenhar.

Conforme a doutrina de Dejalma de Campos, referidas prestações impostas aos entes jurisdicionados são revestidas de três características principais, quais sejam: são devidas a um ente público, encontram seu fundamento jurídico no poder soberano do Estado e são decretas com a finalidade de obtenção dos meios para o atendimento das necessidades financeiras do Estado.⁵

Luciano Amaro observa:

“Ao dizer que tributo é prestação instituída em lei não apenas se contempla o princípio da legalidade do tributo (no sentido de que cabe à lei instituí-lo, definindo o respectivo fato gerador, o devedor e os elementos necessários a quantificar a prestação), mas também se sublinha a origem legal (e não contratual) do tributo”.⁶

Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma que a “essência jurídica do tributo é ser prestação pecuniária compulsória em favor do Estado ou de pessoa por este indicada (parafiscalidade), que não constitua sanção de ato ilícito (não seja multa), instituída em lei (não decorrente de contrato)”.⁷

Para Rubens Gomes de Souza, tributo é a receita derivada que o Estado arrecada mediante o emprego de sua soberania, nos termos fixados em Lei, sem contraprestação equivalente e cujo produto se aplica no custeio das atividades próprias do Estado”.⁸ Em assim sendo, pode-se afirmar que tributo é o resultado da própria atuação do Estado ao utilizar o seu poder fiscal, decretando a norma jurídica tributária, a qual, diante de certas situações, cria a obrigação tributária, relacionando o Estado, como credor, o contribuinte, como devedor, e a prestação pecuniária – tributo, como objeto.⁹

Segundo Luciano Amaro, “ao dizer que tributo é prestação instituída em lei não apenas se contempla o princípio da legalidade do tributo (no sentido de que cabe à lei instituí-lo, definindo o respectivo fato gerador, o devedor e os elementos necessários a quantificar a

⁵ CAMPOS, Dejalma de. **Direito Processual Tributário**. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 29.

⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 25.

⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro. Ed Forense, 2009, p. 377.

⁸ SOUZA, Rubens Gomes de. **Procedimento Tributário**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, Revista dos Tribunais, v2, 1967, p. 119.

⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 180.

prestação), mas também se sublinha a origem legal (e não contratual) do tributo”.¹⁰

Tributo é a receita derivada que o Estado arrecada mediante o emprego de sua soberania, nos termos fixados em lei, sem contraprestação equivalente e cujo produto se aplica no custeio das atividades próprias do Estado.¹¹

Quanto à instituição de tributos, o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal traz o princípio da legalidade estrita em matéria tributária, quando define a exigência de que a instituição e majoração de tributos se dêem por força de lei, *in verbis*:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Destarte, somente a lei pode exigir ou aumentar tributo.

Referido princípio é reforçado na definição de tributo trazida pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 3º, acima transcrito, ao prever expressamente que Tributo é a prestação instituída por Lei.

Importante frisar que a Constituição Federal prevê em seu artigo 5º, inciso II, o princípio da legalidade "geral", enunciando que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Em relação à matéria tributária tal princípio é fortificado, vigendo de forma mais específica sendo denominado princípio da estrita legalidade tributária, pelo qual se entende lei em seu sentido estrito, que somente lei ordinária pode criar o tributo.

A legalidade tributária implica na reserva absoluta de lei, também designada de legalidade estrita, visando possibilitar determinar, com suporte na própria lei, os aspectos da norma tributária impositiva, de modo a permitir ao contribuinte o conhecimento dos efeitos tributários dos atos que praticar ou posições jurídicas que assumir.¹²

O conteúdo de certeza do direito diz respeito ao conhecimento do direito vigente e aplicável aos casos, de modo que o contribuinte possa orientar sua conduta conforme os efeitos jurídicos estabelecidos buscando determinado resultado jurídico ou evitando consequência indesejada. A garantia do artigo 150 inciso I da Constituição Federal – LEGALIDADE ESTRITA – como realizadora da certeza do direito no que diz respeito à

¹⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 25.

¹¹ SOUZA, Rubens Gomes de. **Procedimento Tributário**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, Revista dos Tribunais, v2, 1967, p. 119.

¹² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 88.

instituição e à majoração de tributos permite que se perceba adequadamente o alcance da proteção ao contribuinte que representa.¹³

Conforme Humberto Ávila, a reserva constitucional de lei é vinculante para todos os Poderes estatais: ela deve ser observada tanto para a instituição e aumento quanto para a fiscalização e cobrança de tributos. Isso vale tanto para a instituição e aumento de tributos quanto para o estabelecimento de exonerações tributárias.¹⁴

Leandro Paulsen observa que:

“A legalidade tributária exige que os tributos sejam instituídos não apenas com base em lei por autorização legal, mas pela própria lei. Só à lei é permitido dispor sobre os aspectos da norma tributária impositiva: material, espacial e temporal, pessoal e quantitativo”.¹⁵

O renomado doutrinador Luciano Amaro leciona:

“O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a Lei defina in abstracto todos os aspectos relevantes para que, in concreto, se possa determinar quem terá que pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e a quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigada a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público”.¹⁶

Assim, o princípio da estrita legalidade reforçou o princípio da legalidade previsto no artigo 5º da Constituição Federal, objetivando resguardar o contribuinte da aplicação de tributos arbitrários. A lei tributária protege o contribuinte, estabelecendo previamente o fato que, se e dará surgimento à obrigação do particular de recolher aos cofres públicos valores determinados a título de tributo.

Conforme Paulo Caliendo, o dever fundamental de pagar tributos no sistema de diretos fundamentais, transfere o problema do fato gerador e da norma tributária no pensamento sistemático, ou seja, não resta apenas estudarmos o fenômeno de incidência, tampouco pouco atribuir ao fato gerador a responsabilidade de sua incidência, obstante disso, norma não se constitui em uma forma sistemática falha a ser preenchida a qualquer preço. O

¹³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 73.

¹⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 123.

¹⁵ PAUSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 88.

¹⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 112.

Estado nesse momento tem papel importante, pois advém dele o dever de limitar o preenchimento desse conteúdo normativo.¹⁷

Cabível referir que para alguns impostos há exceções restritas à regra da estrita legalidade, nas quais a Constituição atém-se a possibilidade de alteração, por ato do Poder Executivo, das alíquotas legalmente fixadas. Como exemplo, a Emenda Constitucional número 3/93, a qual em seu artigo 2º, parágrafo 1º, criou exceção para o imposto sobre movimentação financeira, com vigência até 31 de dezembro de 1994¹⁸; outro exemplo é a Emenda Constitucional número 12/96 que fez o mesmo em relação à contribuição sobre movimentação financeira.¹⁹ Contudo, frisa-se que, mesmo em relação aos tributos cujas alíquotas, em determinadas circunstâncias, podem ser alteradas sem lei formal, sua criação depende, em todos os seus aspectos de definição em lei mesmo quanto às alíquotas, não podendo a lei criar o tributo sem lhe precisar a alíquota.

A Constituição não dá à lei o poder de delegar ao executivo a livre fixação da alíquota. Mesmo em relação aos impostos excepcionados, não se está a permitir que o Executivo modifique as alíquotas de acordo com sua conveniência ou com as diretrizes por ele traçadas. A atuação do Executivo se submete ao cumprimento das condições estabelecidas em Lei, observando-se os limites nela especificados.²⁰ A Constituição Federal contempla o respeito aos direitos individuais e a legalidade de atuação do fisco. Não se permite que alguma autoridade possa agir em detrimento dos direitos individuais, tampouco infringindo a lei.²¹

A autoridade tem o dever de fiscalizar, mas, para isso, deve respeitar os direitos do indivíduo.

Assim, não são possíveis critérios discriminatórios, tampouco situações que justifiquem pelos critérios da capacidade contributiva, se enquadrando o dever de pagar tributo em um dever fundamental autônomo, objetivando propiciar recursos para que o Estado atinja as suas finalidades, e visando, acima de tudo, o bem estar social.

A relação entre direitos fundamentais materiais e formais é recíproca. A organização

¹⁷ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário**: três modos de pensar a tributação. Elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2009, p. 129-130.

¹⁸ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm, acesso em 23 de outubro de 2011.

¹⁹ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc12.htm, acesso em 23 de outubro de 2011.

²⁰ AMARO. Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 117.

²¹ AMARO. Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 143.

e o procedimento são instrumentos de eficácia dos direitos fundamentais, sendo que estes, por sua vez, produzem efeitos no direito processual. Assim, bens jurídicos protegidos por direitos fundamentais materiais não podem ser desvalorizados por procedimentos insuficientes. Pelo contrário, eles devem ser assegurados por meio da participação suficiente do titular do respectivo direito fundamental.²²

Como bem observa Paulo Caliendo, o sistema tributário deve estar voltado para realizar tanto a justiça social quanto a segurança jurídica, sendo que a procura de regras materiais de justiça e não apenas de um tratamento formal adequado é um dos grandes elementos de diferenciação da teoria sistemática do direito tributário.²³

A lei passa a ser essencial em virtude do efeito da lei tributária sobre os direitos fundamentais de liberdade.²⁴

Em relação às funções do tributo, cabível aqui a colocação da classificação segundo Hugo de Brito Machado qual seja: Função Fiscal, função Extrafiscal e função Parafiscal.²⁵

Função Fiscal ou fiscalidade é quando o principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado.²⁶

É a natural utilização da tributação como instrumento de arrecadação das receitas necessárias ao custeio das atividades do Estado.

Parafiscal ou parafiscalidade é quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.²⁷

Configura-se a Parafiscalidade pela nomeação de sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, para o implemento de seus objetivos peculiares como, por exemplo, a fiscalização de profissões regulamentadas.

E, por último, o tributo Extrafiscal ou extrafiscalidade é quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples

²² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2010, p. 465-466.

²³ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário: três modos de pensar a tributação**. Elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2009, p. 180.

²⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2010, p. 467.

²⁵ PACHECO FILHO, Eduardo Galvão de França. **O Direito Tributário na Proteção ao Meio Ambiente**. Disponível em <<http://www.advogado.adv.br/artigos/2006/eduardogalvaodefrancapachecofilho/odireitotributario.htm>>. Acesso em 07 de junho de 2011.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 21ª Ed. Editora Malheiros, 2002, p. 68.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 21ª Ed. Editora Malheiros, 2002, p. 68.

arrecadação de recursos financeiros.²⁸

De acordo com Luciano Amaro, a distinção entre tributos com finalidade fiscal e tributos com finalidade extrafiscal reside, exatamente, “no objetivo visado pela lei de incidência”.²⁹

Como visto acima, na função fiscal, tem-se o tributo como instrumento arrecadador de receitas para a manutenção geral do Estado, diferentemente da função extrafiscal, a qual tem como objetivo a destinação de custeio de uma determinada atividade.

Eis a extrafiscalidade como princípio, decorrente da supremacia do interesse público, que fundamenta, juridicamente, a tributação com fins diversos do puramente arrecadatório.³⁰

Hely Lopes Meirelles preleciona:

“A extrafiscalidade é a utilização do tributo como meio de fomento ou de desestímulo a atividades reputadas convenientes ou inconvenientes à comunidade. É ato de polícia fiscal, isto é, de ação de governo para o atingimento de fins sociais através da maior ou menor imposição tributária. [...]

Modernamente, os tributos são usados como instrumento auxiliar do poder regulatório do Estado sobre a propriedade particular e as atividades privadas que tenham implicações com o bem-estar social. Até mesmo o Direito norte-americano, tão cioso das liberdades individuais, admite essa função extrafiscal dos tributos, para o incentivo ou repressão da conduta do particular. [...]

Com efeito, através da agravação do imposto podem-se afastar certas atividades ou modificar-se a atitude dos particulares reputadas contrárias ao interesse público, como pelo abrandamento da tributação pode-se incentivar a conduta individual conveniente à comunidade”.³¹

O objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo finalmente os efeitos mais diversos na economia. A esta função moderna do tributo se denomina função extrafiscal.³²

Podemos exemplificar a aplicação fiscal e extrafiscal dos tributos com a jurisprudência do Tribunal de justiça do Estado do Rio Grande do Sul, através da ementa abaixo transcrita:

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 21ª Ed. Editora Malheiros, 2002, p. 68.

²⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 2. Ed. Revisada. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 67.

³⁰ GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2006, p. 43.

³¹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 6. Ed. atualizada por Izabel C. L. Monteiro e Yara D. P. Monteiro. São Paulo: Editora Malheiros, 1993, p. 151.

³² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 16. Ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 130.

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. IPTU. AÇÃO DECLARATÓRIA DE NULIDADE DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS APÓS A EC Nº 29/00. 1. Quando a alíquota do imposto é fixada visando tão-somente atender às necessidades financeiras do ente tributante a sua natureza é "fiscal" e, quando fixada visando, ao mesmo tempo, estimular ou desestimular determinadas condutas sociais do contribuinte, a sua natureza é "extrafiscal". 2. Relativamente ao IPTU, é de natureza "fiscal" a alíquota aplicável aos incisos I e II do § 1º do art. 156 da CF/88, com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional nº 29/00, e é de natureza "extrafiscal" a prevista na introdução do mesmo § 1º, qual seja, a contemplada no inciso II do § 4º do art. 182 da mesma Carta, porquanto destinada a desestimular o inadequado uso da propriedade territorial urbana, assegurando-se, dessa forma, a sua função social. 3. Contudo, atenta literalmente contra o inciso II do citado § 1º do art. 156 da Constituição Federal a lei (no caso, o § 3º do art. 5º da Lei Complementar Municipal nº 07/73, de Porto Alegre, com a redação que lhe deu a LC Municipal nº 461/00) que mascaradamente passa a adotar, a partir de então, para fins de cálculo do imposto territorial, alíquotas diferenciadas de acordo com a localização do terreno, mas com natureza nitidamente "extrafiscal", variando-as de 1,5% a 6% (1,5% a 2,5% para a 3ª divisão, 2,6% a 3,5% para a 2ª, e 5% a 6% para a 1ª divisão), porquanto, por simples cálculo matemático chega-se à conclusão de que, em poucos anos o valor do imóvel tributado é expropriado, via confisco, pelo ente tributante, enquanto a mesma tributação prossegue no tempo. 4. Ademais, a EC nº 29/00 viola frontalmente também o § 4º do art. 60 da Carta Maior, a teor do qual "não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir ... os direitos e garantias individuais" previstos no Sistema Constitucional tributário, entre os quais a impossibilidade de adoção de alíquotas progressivas em relação aos impostos reais (como garantido no § 1º do art. 145 da mesma Carta, caso típico do IPTU), além do que alíquotas progressivas dessa ordem, de natureza nitidamente "extrafiscal", na verdade são compatíveis apenas para os fins do inciso II do § 4º do art. 182 da Constituição, hipótese que não é a dos autos. Precedente deste Tribunal: AC nº 70012471538, 2ª Câmara Cível, julgada em 19/10/2005. DECISÃO: Recurso parcialmente provido. Por maioria. (Apelação Cível Nº 70023377963, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Roque Joaquim Volkweiss, Julgado em 05/11/2008). (grifei).³³

Dessa forma, enquanto os impostos chamados fiscais destinam-se somente à obtenção de receitas para o gasto público, os impostos extrafiscais possuem fins diversos, para abranger fins de política econômica ou social.

³³ Disponível em <http://www.tjrs.jus.br>, acesso em 24 out. 2011.

Outro entendimento pela aplicabilidade do critério extrafiscal diz respeito à proteção ao meio ambiente, o qual, inclusive é o objeto primordial da presente monografia.

José Marcos Domingues de Oliveira refere que os tributos ambientais extrafiscais são aqueles que tendem a desanimar as condutas contaminadoras e a tratamentos fiscais favorecidos como medidas estimuladoras a empresas que adotem uma política sócia ambiental correta.³⁴

Por fim, depreende-se que através da tributação ambiental, além de se reduzir o custo social na consecução dos objetivos ambientais, seria um "modo eficiente de mudar a carga fiscal das 'coisas boas', como o capital e o trabalho, para as 'coisas más', como a poluição e a exaustão dos recursos naturais".³⁵

Induvidosamente, a adoção de políticas fiscais ambientais é de soberana importância, visando à compatibilização do desenvolvimento econômico com a necessária preservação ambiental, utilizando-se de instrumentos tributários não apenas para fins arrecadatórios (fiscais), mas principalmente comportamentais (extrafiscais).

Eis o objetivo da presente monografia - demonstrar a indispensabilidade da adoção da extrafiscalidade sócio-ambiental como forma de conscientização ecológica resgatando os valores essenciais ao convívio em sociedade de forma digna e saudável.

1.2 NOÇÕES BÁSICAS DE DIREITO AMBIENTAL – CONCEITOS E CONSIDERAÇÕES

A idéia de que o meio ambiente é um dos elementos fundamentais para nossa existência começou a ser explorada recentemente. A preocupação com os recursos naturais e sua e a certeza que eles são esgotáveis trouxe ao cidadão uma insegurança quanto ao futuro incerto.

O meio ambiente é um direito fundamental, sendo que se trata de um direito de terceira dimensão, diga-se, o mais importante, pois nele esta contida a obrigação do Estado em agir ou não coercitivamente, assim como entendimento jurisprudencial e doutrinário.³⁶

Conforme Eladio Lecey³⁷, o homem sempre viveu em harmonia com a natureza,

³⁴ MOTTA, Ronaldo Seroa da, OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, MARGULIS, Sergio. **Proposta de Tributação Ambiental na Atual Reforma Tributária**. IPEA: Rio de Janeiro, 2000. p. 11.

³⁵ MOTTA, Ronaldo Seroa da, OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, MARGULIS, Sergio. **Proposta de Tributação Ambiental na Atual Reforma Tributária**. IPEA: Rio de Janeiro, 2000, p. 11.

³⁶ BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. 16a tiragem, Rio de Janeiro; campus, 1992, p. 06.

³⁷ LECEY, eladio. **Novos Direitos e juizados especiais: a proteção do meio ambiente e os juizados especiais**

utilizando-se de seus recursos naturais, mas com o passar do tempo e o surgimento da vida moderna, na qual o desenvolvimento das relações econômicas fizeram com que a utilização dos recursos fossem exploradas de forma degenerativas, surgiu o desequilíbrio ambiental, tornando-se uma preocupação mundial.

Hoje se pode afirmar que resta instaurada uma crise ambiental, assim como reflete Armandino Teixeira Nunes Junior,³⁸ não somente aos problemas físicos, biológicos e químicos das alterações do meio ambiente, mas também ligadas a prioridades e valores. A superação desse momento só será possível através de um processo pedagógico onde o homem possa ter consciência dos reais valores morais e éticos.

Após a Conferência de Estocolmo e alguns movimentos ecológico,³⁹ nossa Constituição Federal Brasileira de 1988 adotou em seu capítulo VI artigo 225, inspiração para nortear a utilização do meio ambiente de forma sustentável.

O artigo 225 da nossa Constituição Federal consagrou os direitos e deveres do cidadão em prol do meio ambiente saudável, com todos os recursos naturais sendo usados de forma adequada.⁴⁰ Referido artigo pode ser dividido em três grandes partes, a saber: Norma Matriz, instrumentos de garantia da efetividade deste direito, e o conjunto de determinações particulares em relação a objetos e setores.⁴¹

Sublinhe-se a importância do artigo 225 do texto constitucional, diante da suma relevância para o tema abordado no presente trabalho, já em seu caput assim expõe:

“Todos tem direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem como 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.”⁴²

criminais, Revista Ajuris. Porto Alegre, Volume 26, Número 77, p.142-154, março de 2000. p.143.

³⁸ NUNES, Junior Armandino Teixeira Nunes, **O estado ambiental de Direito**. Revista de informações legislativas. Brasília. Ano 41, Numero 163, p.295-307, julho-setembro de 2004, p. 296-297.

³⁹ Sobre os movimentos que ocorreriam em 1986 vale transcrever a lição de Eduardo Viola: Existência de uma instância sistemática de coordenação das atividades nos Estados de Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo e Rio de Janeiro; existência de instâncias eventuais de coordenação de atividades nos Estados do Paraná e Minas Gerais; existência de um fórum anual de debates entre as comunidades alternativas rurais, em nível nacional; existência de uma instância *ad hoc* de troca de experiências para os candidatos ecologistas à Constituinte, em nível nacional; forte consenso entre os ecologistas urbanos e parcial entre os rurais a respeito da necessidade de intervir maciçamente no processo Constituinte; caráter transpartidário do movimento ecologista, havendo militantes participando predominantemente dos seguintes partidos: PV, PT, PMDB, PDT”. VIOLA. O movimento ecológico no Brasil (1974-1986): do ambientalismo à ecopolítica. In: Pádua, José Augusto. Ecologia e política no Brasil. 2. Ed., Rio de Janeiro: Instituto Universitário de Pesquisas do Rio de Janeiro, 1992

⁴⁰ BOBBIO. Noberto. A era dos Direitos. Tradução de Carlos nelson Coutinho. 16. Tiragem, Riode Janeiro; Campus, 1992. p. 06

⁴¹ SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 52.

⁴² http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm em 22-10-11.

Frisa-se que o direito ao meio ambiente consagrado no artigo acima descrito caracteriza-se por sua subjetividade ao poder público, tendo aplicação de caráter *erga omnes* e não somente em relação ao Estado.

Oportuno aqui referir que o cidadão pode valer-se deste Direito em prol de um ambiente ecologicamente equilibrado até mesmo por meio de uma ação popular. De fato, em 1985 foi editada a Lei 7.347, que proporcionou a oportunidade de agir processualmente, através da Ação Civil Pública, toda vez que houvesse lesão ou ameaça ao meio ambiente.⁴³

Celso Antônio Pacheco Fiorillo observa que “nossa Carta Magna estruturou uma composição para a tutela dos valores ambientais, reconhecendo-lhes características próprias, desvinculadas do instituto da posse e da propriedade, consagrando uma nova concepção ligada a direitos que muitas vezes transcendem a tradicional idéia dos direitos ortodoxos: os chamados direitos difusos”.⁴⁴

Foi adotado pelo texto constituinte um antropocentrismo alargado. Conforme o ensinamento de Carla Amado Gomes, “o meio ambiente não se protege por si só, mas também não é um mero instrumento do bem-estar do homem. O ambiente deve ser preservado porque é condição de existência dos seres humanos, os quais, por sua vez, são dele parte integrante.”⁴⁵ Obstante desse pensamento posiciona-se Diogo Freitas Amaral, o qual defende que a tendência atual seria a evolução para um panorama muito menos antropocêntrico, reconhecendo assim, que a natureza precisa de proteção *per se* e por seu próprio fundamento.⁴⁶

Quando a Constituição Federal diz que todos têm direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, aponta a existência de um direito vinculado à hipótese de um bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida.⁴⁷

Assim, a definição de meio ambiente ecologicamente equilibrado vincula-se diretamente à sadia qualidade de vida, buscando a total harmonia entre todos os seres vivos e os recursos naturais existentes.

A fruição de um meio ambiente saudável e ecologicamente equilibrado foi

⁴³ Lei número 7.347 de 24/07/1985, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7347orig.htm, acesso em 29 out. 2011.

⁴⁴ FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva: 2006, p. 11.

⁴⁵ GOMES, Carla Amado. **Textos dispersos de direito do ambiente**. Lisboa: A.A.F.D. Lisboa, 2005. p. 19.

⁴⁶ AMARAL, Diogo Freitas. **Direito do ambiente**. Oeiras: INA, 1994. P. 17.

⁴⁷ FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva: 2006, p. 13.

estabelecida em direito fundamental pela ordem jurídica constitucional vigente, fato que pode se revelar um notável campo para a construção de um sistema de garantias da qualidade de vida dos cidadãos e de desenvolvimento econômico que se faça com respeito ao Meio Ambiente.⁴⁸

No Brasil, a matéria do meio ambiente foi introduzida em nosso ordenamento jurídico através da Lei 6.938/81, a qual em seu artigo seu artigo 4º traz como objetivo primordial a preservação do meio ambiente e do equilíbrio ecológico, *in verbis*:

Art. 4º - A Política Nacional do Meio Ambiente visará:

I - à compatibilização do desenvolvimento econômico-social com a preservação da qualidade do meio ambiente e do equilíbrio ecológico;

II - à definição de áreas prioritárias de ação governamental relativa à qualidade e ao equilíbrio ecológico, atendendo aos interesses da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios;

III - ao estabelecimento de critérios e padrões de qualidade ambiental e de normas relativas ao uso e manejo de recursos ambientais;

IV - ao desenvolvimento de pesquisas e de tecnologias nacionais orientadas para o uso racional de recursos ambientais;

V - à difusão de tecnologias de manejo do meio ambiente, à divulgação de dados e informações ambientais e à formação de uma consciência pública sobre a necessidade de preservação da qualidade ambiental e do equilíbrio ecológico;

VI - à preservação e restauração dos recursos ambientais com vistas à sua utilização racional e disponibilidade permanente, concorrendo para a manutenção do equilíbrio ecológico propício à vida;

VII - à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos.⁴⁹

Paulo de Bessa Antunes, comentando a Lei número 6.938, fundamenta:

“As boas condições ambientais, nos termos da lei, constituem-se em um importante elemento indutor do desenvolvimento socioeconômico. Servem, também, como meio indispensável para a segurança nacional e proteção da dignidade humana. Estes três últimos elementos somente podem ser compreendidos sob a ótica do desenvolvimento sustentado. A Política Nacional do Meio Ambiente, portanto, deve ser compreendida como o conjunto dos instrumentos legais, técnicos, científicos, políticos e econômicos destinados à promoção do desenvolvimento sustentado da sociedade e economias brasileiras”.⁵⁰

Conforme bem observado na doutrina de Paulo Affonso Leme Machado, prevenir a

⁴⁸ ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 9. Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 56.

⁴⁹ LEI NÚMERO 6.938 DE 31/08/1981, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6938.htm, acesso em 29 out. 2011.

⁵⁰ ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 9. Ed, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p 97.

degradação do meio ambiente no plano nacional e internacional é concepção que passou a ser aceita no mundo jurídico especialmente nas últimas três décadas. Não se inventaram todas as regras de proteção ao meio ambiente humano e natural nesse período. A preocupação com a higiene urbana, um certo controle sobre as florestas e a caça já datam de séculos. Inovou-se tratamento jurídico dessas questões, procurando interligá-las e sistematizá-las.⁵¹

O termo “essencial à sadia qualidade de vida” conduz aos destinatários da norma constitucional – todos nós. Destarte, a regra de direito ambiental tem como objetivo a tutela do ser humano.⁵²

Analisando-se o artigo 225 de nossa Constituição Federal, fica claro que resta ao poder público o dever de gestão em relação ao meio ambiente, e não ao proprietário, cabendo ao Estado garantir um ambiente sadio, não apenas para esta geração, mas também as gerações futuras, como o próprio legislador aduz. A responsabilidade da tutela dos valores ambientais não diz somente respeito às nossas existências, mas também ao resguardo das futuras gerações.⁵³

Para que isso ocorra existem diversos mecanismos para que o poder público consiga atingir seu objetivo, sendo um deles a razão deste trabalho, a saber, a utilização do IPTU como forma de proteção ambiental, o qual será exposto em momento posterior.

1.3 O DIREITO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO DO DIREITO AMBIENTAL

Analisando-se a evolução histórica, conclui-se que o fator determinante para surgimento de uma sociedade fundada em consumo é, sem dúvida, a revolução industrial, impondo pressões cada vez maiores sobre os recursos naturais. Por tal razão, surge a necessidade de um regramento jurídico da conduta do homem em relação ao meio ambiente, sendo que a sua preservação se tornou uma preocupação ao mundo moderno.⁵⁴

O legislador Constituinte, estabelece dois objetos de tutela ambiental: a qualidade do meio ambiente e a saúde, deixando margem para criação de elaboração de futuras normas em

⁵¹ MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 14. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 61.

⁵² FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva: 2006, p. 13.

⁵³ FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva: 2006, p. 13

⁵⁴ BARBOSA, Emanuel de Andrade. **Tributação Ambiental no Município: Progressividade e Isenção do IPTU**. Paraná: Verba Iuris, 1999, p. 120.

prol do cidadão.⁵⁵

Conforme preceitua o artigo 225 da Constituição Federal:

“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.”

Assim, o direito a vida se dá em todas as suas formas e deve ser ecologicamente equilibrado. Referido direito constitucional une a vida relacionada com o meio, com o recinto e com o espaço em que se vive.⁵⁶

Frente às reiteradas agressões ao meio ambiente, surge à necessidade de se repensar a forma de desenvolvimento sócio-econômico do mundo, vinculando-se a noção de sustentabilidade aos diversos campos do direito. Em decorrência destes fatos o direito ambiental assume a característica da interdisciplinaridade.⁵⁷

Conforme bem observado por Eduardo Galvão de França Pacheco Filho, a evolução desenfreada da sociedade, momento este, em que as cidades brasileiras crescem juntamente com os interesses social do cidadão, fez com que uma terceira geração de direitos surgisse, acrescentando a divisão clássica de direito público e privado, os direitos do consumidor e o direito ambiental, dentre outros. Diante disso há uma inovação nas formas de tutela e proteção dos direitos que não conseguimos mais individualizar⁵⁸.

A interdisciplinaridade que existe no Direito Ambiental nos conduz a outros ramos desta ciência para que forneçam elementos ao escopo do presente trabalho. O Direito Tributário, por sua vez, não é uma ciência autônoma, tem relação direta com outros ramos do Direito, seja com o Direito Constitucional, Administrativo, Financeiro, Penal e também com o Direito Ambiental, entre outros.⁵⁹

Nesse contexto, a união do Direito Ambiental com o Direito tributário é observada na

⁵⁵ FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **A Ação Civil Pública Após 20 Anos: Efetividade e Desafios**. VII Direito Ambiental Tributário como instrumento em defesa do Direito as Cidades Sustentáveis no Brasil e o IPTU progressivo no tempo, Ação civil Publica. São Paulo: RT, 2008. p. 20.

⁵⁶ FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **A Ação Civil Pública Após 20 Anos**. p.97.

⁵⁷ PACHECO FILHO, Eduardo Galvão de França. **O Direito Tributário na Proteção ao Meio Ambiente**. Disponível em:

www.advogado.adv.br/artigos/2006/eduardogalvaodefrancapachecofilho/odireitotributario.htm > 12 set 2011.

⁵⁸ PACHECO FILHO, Eduardo Galvão de França. **O Direito Tributário na Proteção ao Meio Ambiente**. Disponível em <<http://www.advogado.adv.br/artigos/2006/eduardogalvaodefrancapachecofilho/odireitotributario.htm>>. Acesso em 07 jun. 2011.

⁵⁹ PACHECO FILHO, Eduardo Galvão de França. **O Direito Tributário na Proteção ao Meio Ambiente**. Disponível em <<http://www.advogado.adv.br/artigos/2006/eduardogalvaodefrancapachecofilho/odireitotributario.htm>>. Acesso em 07 jun. 2011.

função fiscal arrecadatória dos tributos que começa a ser utilizada pelo Estado através de arrecadação das receitas, podendo este implementar ações que tenham o intuito de proteger o meio ambiente.⁶⁰

A relação entre o Direito Tributário e o Direito Ambiental se dá nos tributos ecológicos, ou ambientais, sendo que o Estado cria através do Direito Tributário, instrumentos de prevenção ao meio ambiente. Trata-se de uma forma de pedagogicamente impor ao cidadão uma postura adequada ao convívio social, impondo sanções tributárias aos comportamentos lesivos ao meio ambiente e em outro norte conceder benefícios às condutas que ajudarem sua manutenção.

Portanto, pode-se conceituar a tributação ambiental como o emprego de instrumentos tributários para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente, bem como para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental.⁶¹

O Artigo 16 do Código tributário Nacional deixa claro que os tributos não podem ser vinculados a uma atividade específica, ou seja, esta impossibilitando a vinculação uma receita a uma finalidade, poderia assim, ocasionar um problema a criação dos impostos ambientais.⁶²

Cabível aqui esclarecer que a tributação ambiental não obrigatoriamente nasce através da instituição de novos tributos. O texto constitucional já disponibiliza diversas formas de utilizarmos os impostos já existentes de uma forma com que o meio ambiente seja defendido. O tributo é uma espécie de instrumento econômico, que se utiliza do mercado para atingir um objetivo traçado pelo Estado, ocorrendo assim uma intervenção por parte do Poder Público.

Já em relação ao meio ambiente, sua aplicabilidade corresponde à forma que o indivíduo se coloca diante da proteção ambiental e do desenvolvimento sustentável, de modo que conforme suas atividades o tributo possa aumentar ou diminuir. Assim seja, aumentar os custos das atividades com impactos negativos ao meio ambiente, ou reduzir os custos das atividades benéficas para o ambiente.⁶³

⁶⁰ PACHECO FILHO, Eduardo Galvão de França. **O Direito Tributário na Proteção ao Meio Ambiente**. Disponível em: <http://www.advogado.adv.br/artigos/2006/eduardogalvaodefrancapachecofilho/odireitotributario.htm>. Acesso em 07 jun.2011.

⁶¹ FREITAS Vladimir Passos de. **Direito Ambiental em evolução**. 2 Ed. Curitiba: Juruá, 2002, p. 303.

⁶² Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> acesso em 08 de outubro de 2011.

⁶³ Étude réalisée pour le Regroupement National des Conseils Régionaux de l'Environnement du Québec. **Les instruments économiques et la protection de l'environnement**. 1998. Disponível em:

Quando o Estado se mostra incapaz de assegurar um meio ambiente ecologicamente equilibrado, a tributação ecológica vem se mostrando a melhor saída, pois além desta medida reorganizar a estrutura de aplicação das normas dos poluidores, pode também ser utilizada para financiar novos projetos de proteção ambiental.⁶⁴

A intenção do legislador, ao instituir esta tributação ecológica é que as decisões quanto à utilização dos recursos naturais mudem diante aos benefícios instituídos nos casos de posturas benéficas ao meio ambiente, assim às medidas ecológicas se tornariam vantajosas em um caráter econômico. O objetivo dessa medida é encontrar um meio termo entre o custo/benefício, ou seja, o máximo de produção com o máximo viável de proteção.⁶⁵

Vale lembrar a lição de Heleno Torrês e Paulo Caliendo:

“Diversos países europeus notaram que a tributação ecológica deve cortar transversalmente o sistema tributário do país, ou seja, possuir uma coerência sistêmica. Desse modo, não basta simplesmente criarem-se tributos indecentes obre determinados tipos de atividades poluidoras, é necessário que o sistema tributário de um país seja o mais "ecológico" possível, ou seja, é preciso que exista uma consciência de políticas públicas que induzam o modelo produtivo para um nível de sustentabilidade”.⁶⁶

Conforme exposto no subtítulo acima – noções básicas de tributo e suas funções, existem três formas de tributação, a saber: fiscal, parafiscal e extrafiscal, as quais devem coexistir de modo consciente e desejado, tendo maior prevalência de uma ou de outra forma, conforme a situação assim estabeleça.⁶⁷

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho:

"Há tributos que prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais no setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes um predomina sobre o outro."⁶⁸

Nesta linha vale referir os ensinamentos de Marcus de Freitas Gouvêa no sentido de que a tributação é meio, indissociavelmente fiscal e extrafiscal, de realizações. Quando

<http://earthmind.net/rivers/doc/quebec-instruments-economiques.pdf>. Acesso em: 30 agos. 2010.

⁶⁴ AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 57

⁶⁵ DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. São Paulo: Max Limonad, 2001

⁶⁶ TÓRRES, Heleno Taveira; CALIENDO, Paulo. **Direito tributário ambiental e o protocolo de kyoto**. (Kyoto Protocol). In: Ives Gandra da Silva Martins; Alejandro Altamiro (Org.). **Direito tributário: VIII Colóquio Internacional de Direito Tributário**. São Paulo: IOB- Thomson, 2006. p. 253-277; p 275.

⁶⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria feral do Direito Tributário**. 3 Ed., São Paulo: Lejus1998.. p. 588.

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**. 21 Ed., São Paulo: Saraiva, 2009. p. 256.

conseguimos identificar o fim a qual as realizações se destinam teriam caráter fiscal, já quando relacionadas a algum interesse constitucional podem ser identificadas como arrecadação extrafiscal.⁶⁹

A extrafiscalidade é uma das formas que o estado encontrou para fazer uma revolução social utilizando-se do Direito.⁷⁰

Este mecanismo estipula uma maior tributação as atividades poluidoras e uma menor nas atividades “limpas”, assim fazendo com que pedagogicamente haja uma mudança comportamental nos contribuintes. Esta forma que o Poder Público utiliza-se de um mecanismo de atuação governamental vem a somar, tendo em vista que não afronta os princípios capitalistas, respeitando a produção individual.⁷¹

Ou seja, é a atuação do Estado, exercendo seu direito de competência tributária, onde outorgadas às pessoas jurídicas de Direito Público com a finalidade de atingir seu objetivo de proteção ambiental, econômica e política.⁷²

Assim propões Marcos Domingues de Oliveira:

“Já a denominada tributação extrafiscal é aquela dirigida para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição de renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para etores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial”.⁷³

A aplicação da extrafiscalidade busca deixar o contribuinte à vontade para fazer escolhas e não restringe assim livre arbítrio. Portanto, esta atividade visa orientar o contribuinte, e não punir sua ilicitude. Nesse sentido vale transcrever a conceituação proposta por Silvio Alexandre Fazolli de que: “Não existe tributo sobre prática de ato vedado pela lei, pois, neste caso, estar-se-ia aplicando uma sanção ao particular, o que não se coaduna como

⁶⁹ GÔUVEA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no Direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 39 - 47

⁷⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 3 Ed., São Paulo: Lejus. p. 584.

⁷¹ NUNES, Clécio Santos. **Direito tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 105 - 106.

⁷² BERTI, Flávio Azambuja. **Impostos, extrafiscalidade e não-confisco**. 2 Ed., Curitiba: Juruá, 2006. p. 41.

⁷³ DOMINGUES, Jose Marcos, **Direito tributário e meio ambiente**. 3 Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007. p.47.

ideia de tributação.⁷⁴

Já Luis Eduardo Shoueri ainda a luz do conceito da extrafiscalidade tributária posiciona-se “inclui todos os casos não vinculados nem à distribuição quitativa da carga tributária, nem a simplificação do sistema tributário”.⁷⁵ Desta maneira englobaria também as que se movam por razões não fiscais, mas voltadas ao crescimento econômico.

Os tributos ambientais podem atingir um sentido estrito ou um sentido amplo, assim como José Marcos Domingues define, no sentido estrito a utilização de novos tributos é essencial aos agentes econômicos, já no sentido amplo, os tributos já existentes poderiam ser adaptados e seriam utilizados em um contexto onde os interesses ambientais fossem resguardados.⁷⁶

Para Luis Eduardo Schoueri, a expressão extrafiscalidade é usada muitas vezes no sentido amplo, e sugere a utilização da expressão de normas tributária indutoras quando o assunto versar sobre extrafiscalidade. Conforme o autor seu objetivo é “não deixar escapar a evidência de, conquanto se tratando de instrumentos a serviços do Estado na intervenção por indução, não perderam tais normas a característica de serem elas, ao mesmo tempo relativas a tributos e, portanto, sujeitas a princípios e regras próprias na esfera do Direito Tributário”.⁷⁷

Conclui-se que a extrafiscalidade é o emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas sim para incentivar ou inibir comportamentos com vista à realização de outros valores constitucionalmente consagrados, podendo, assim, ser implementada mediante a instituição e graduação de tributos, a concessão de isenções e outros incentivos fiscais, como a possibilidade de dedução de despesas efetuadas pelos contribuintes referentes a recursos empregados na preservação ao meio ambiente.⁷⁸

Nossa constituição prevê a aplicação da extrafiscalidade em alguns tributos, e em outros nossa Carta Magna silenciou-se. Para estes a tributação se dá pela interpretação sistemática extensiva, pois é resultante dos fins da atividade tributária do Estado, onde busca

⁷⁴ FAZOLLI, Silvio Alexandre. **Princípios ambientais tributários e extrafiscalidade**. *Revista de Direito Ambiental*. Ano 09, Número 34, São Paulo, p. 78-83, abril - junho de 2004. p. 82.

⁷⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Forense: Rio de Janeiro, 2005. p. 32; 33-231; 79.

⁷⁶ DOMINGUES, José Marcos, **Direito tributário e meio ambiente**. 3 Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 63 - 64.

⁷⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Forense: Rio de Janeiro, 2005. p. 34

⁷⁸ FREITAS Vladimir Passos de. **Direito Ambiental em evolução**. 2 Ed. Curitiba: Juruá, 2002, p. 309.

o desenvolvimento econômico sustentável.⁷⁹

Assim, a tributação atua em sua função extrafiscal e condiciona o contribuinte através de intervenções no meio social e econômico. Tal condicionamento se dá através de estímulos ou incentivos, muitas vezes fiscais (isenções), ou de desestímulos, penalidades, algumas vezes pecuniárias.⁸⁰

Para que não haja afronta ao princípio da segurança jurídica, o tributo só poderá ser cobrado quando estiver previsto em nossa legislação. A lei surge da vontade popular, assim o tributo só poderá ser considerado legal, quando impulsionado pela vontade do cidadão. Então a aplicação do tributo em caráter extrafiscal, seria o reflexo de uma sociedade consciente, onde reconheceria a importância do estímulo e desestímulo fiscal como forma de estabelecer uma conduta, garantindo assim os direitos fundamentais.

Clécio Santos Nunes, na obra citada anteriormente, posiciona-se da seguinte forma quanto a extrafiscalidade dos tributos: “forja alteração positiva de comportamentos típicos do egoísmo humano inconsciente, de forma a tornar constante, nos hábitos do mercado, que a existência de tributos ambientais é sintonia de que a produção deve ser reduzida, como medida acautelatória de sua própria continuidade”.

Resta refletir quanto os princípios constitucionais, os quais defendem a igualdade e a neutralidade fiscal.

Acerca da igualdade seguem os ensinamentos de Humberto Ávila:

“A aplicação da igualdade depende de um critério diferenciador e de um fim a ser alcançado. Dessa constatação surge uma conclusão tão importante quanto menosprezada: fins diversos levam à utilização de critérios distintos, pela singela razão de que alguns critérios são adequados à realização de determinados fins e outros não.”⁸¹

O princípio anteriormente analisado está previsto em nossa Constituição Federal em seu Artigo 5º, no qual fica claro que todos devem ser tratados de forma igual e os desiguais de forma desigual, em analogia ao direito tributário, esse princípio representa a proibição de

⁷⁹ NUNES, Cleucio Santos. **Direito tributário e o meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 105-109.

⁸⁰ PACHECO FILHO, Eduardo Galvão de França. **O Direito Tributário na Proteção ao Meio Ambiente**. Disponível em

<<http://www.advogado.adv.br/artigos/2006/eduardogalvaodefrancapachecofilho/odireitotributario.htm>>. Acesso em 07 jun. 2011.

⁸¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 8 Ed., São Paulo: Malheiros, 2008. p. 151

tratamentos desiguais aos contribuintes que estiverem em uma mesma situação, aceitando critérios próprios e legítimos para sua diferenciação.

Quanto ao princípio da neutralidade trago a obra de Elena de Lemos Pinto Aydos:

“Não obstante, vale lembrar que no caso dos tributos ambientais, a sua aplicação se dá em um contexto econômico caracterizado por falhas de mercado. Quando os custos sociais e ambientais da atividade econômica não são internalizados pelos agentes econômicos, ocorre uma distorção do mercado – falha na composição do preço – que beneficia o poluidor em detrimento do produtor verde. Assim não se pode considerar que o produtor poluidor e aquele que adota mecanismos de redução de poluição se encontram em condições similares, justificando-se a interseção com base no próprio conceito de justiça fiscal.”⁸²

A tributação ambiental é o reflexo de um Estado no qual os instrumentos tradicionais demonstram ser incapazes de fornecer uma resposta efetiva aos problemas ambientais. As medidas tributárias, além de reorientar as condutas dos poluidores, podem também financiar programas e projetos de proteção ambiental.⁸³

2 A FUNÇÃO SÓCIO AMBIENTAL DA PROPRIEDADE

2.1 NOÇÕES BÁSICAS DE PROPRIEDADE E SUA FUNÇÃO SOCIAL

A propriedade foi marcada pela sua centralização no poder da minoria, formando as grandes propriedades por meio de ocupação de terras. Ao passar dos tempos, novas condutas e necessidades surgiram, e com elas as reivindicações para que a terra fosse redistribuída, nascendo à função social da sociedade. Nesse norte, posiciona-se José Joaquim Gomes

⁸² AYUDOS, Elena de Lemos Pinto. **Tributação ambiental no Brasil: fundamentos e perspectivas**. Florianópolis: UFSC, 2010. Dissertação de mestrado apresentada no programa de Mestrado da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Santa Catarina. p.144.

⁸³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 97-98.

Canotilho,⁸⁴ o qual entende que a noção de propriedade atinge um direito absoluto e sem limites, originário das compreensões político-econômico do liberalismo, onde cada vez mais, por conseqüência dos movimentos evolutivos do sistema a função social da propriedade passa a ter a solidariedade e a participação social.

Um novo conceito trazido no século XX, por Léon Duguit,⁸⁵ no qual definiria a função social da propriedade da seguinte forma: Seu caráter absoluto e intangível não existiria mais, o proprietário, detentor de uma riqueza, ou seja, possuidor da propriedade teria o dever de cumprir com a função social, razão pela qual a propriedade passaria a ter uma finalidade social.

Os direitos do proprietário somente estariam protegidos se o mesmo cultivasse a terra ou não permitir a ruína de sua casa. Se não cumprisse com estas obrigações, o Estado poderia intervir para obrigá-lo a cumprir sua função Social.⁸⁶

Conforme Rogério Gesta Leal, após o processo de individualização, inicia uma concepção mais social, a qual “o individuo passa a ser encarado como um meio para cumprir uma função, enquanto a propriedade é formada para responder a uma necessidade econômica”, passando a não mais proteger o direito de usar a coisa a sua vontade (direito subjetivo), e sim o responsabilizando pela utilização da mesma em prol de sua real função social.⁸⁷

Nossa Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, XXII, prevê a garantia do direito de propriedade. Tal garantia não pode ser isoladamente analisada, eis que adiante a Carta Magna no mesmo artigo 5º. inciso XXIII traz o direito a propriedade como direito e garantia fundamental a ser utilizado de forma com que atinja sua função social, *in verbis*:

“A propriedade atenderá a sua função social;”.

Este princípio terá que atender sua função social nos limites do interesse coletivo, não podendo o direito de propriedade vir de encontro a tal interesse.

⁸⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Proteção ao ambiente e direito de propriedade**. Coimbra: Goimbra Ed.1995, p.10.

⁸⁵ DUGUIT, Leon. *Las Transformaciones del derecho Publico y Privado*. Buenos Aires: Editora Heliasta S.R.L., 1975, p. 178-179.

⁸⁶ DUGUIT, Leon. *Las Transformaciones del derecho Publico y Privado*. Buenos Aires: Editora Heliasta S.R.L., 1975, p. 178-179.

⁸⁷ LEAL, Rogério Gesta, **A função Social da sociedade da propriedade no Brasil**. Porto Alegre. Livraria do Advogado. 1998, p. 50-51.

Eros Roberto Grau⁸⁸ leciona:

"O que mais relevante enfatizar, entretanto, é o fato de que o princípio da função social da propriedade impõe ao proprietário - ou a quem detém o poder de controle, na empresa, - o dever de exercê-lo em benefício de outrem e não, apenas, de não exercer em prejuízo de outrem. Isso significa que a função social da propriedade atua como fonte de imposição de comportamentos positivos - prestação de fazer, portanto, e não, meramente, de não fazer - aos detentores de poder que influi na propriedade. Vinculação inteiramente distinta, pois, daquela que lhe é imposta de concretização do poder de polícia.

Ou seja, impõe ao proprietário limites e responsabilidades na utilização da propriedade em conformidade com a justiça social, não mais observando as garantias individuais.

Assim entende também André Ramos Tavares ao discorrer sobre direito constitucional econômico:

"A propriedade privada é considerada como um elemento essencial ao desenvolvimento do modelo capitalista de produção e, ademais, o direito à propriedade é inafastável da concepção de democracia atualmente existente. Foi por esse motivo que se preservou o direito de propriedades, alterando-lhe o conteúdo, com a consagração de direitos sociais, e, ainda, com a declaração expressa de que também a propriedade é alcançada pela concepção social do direito, o que se dá pela determinação de que a propriedade cumprirá sua função social e se harmonizará com a busca da dignidade para todo o cidadão.⁸⁹

Analisando o texto constitucional, observamos que a propriedade já não diz respeito somente ao seu proprietário, detentor do direito de usar e gozar da coisa, mas agora passa importa ao bem comum, na busca por atingir a função social como um todo.⁹⁰

O Código Civil traz, além da função social da propriedade, sua função socioambiental, com supedâneo no artigo 1228 abaixo transcrito:

Art. 1.228: "O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.
§ 1º 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.

⁸⁸ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição Federal de 1988**. 10.Ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 2005, p.245.

⁸⁹ TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Ed. São Paulo: Método, 2006, p.156.

⁹⁰ GRECO, Marco Aurélio. **IPTU Progressividade – Função Social Da Propriedade**. São Paulo: Revista de Direito Tributário, 1990. p. 112.

§ 2o São defesos os atos que não trazem ao proprietário qualquer comodidade, ou utilidade, e sejam animados pela intenção de prejudicar outrem.

§ 3o O proprietário pode ser privado da coisa, nos casos de desapropriação, por necessidade ou utilidade pública ou interesse social, bem como no de requisição, em caso de perigo público iminente.

§ 4o O proprietário também pode ser privado da coisa se o imóvel reivindicado consistir em extensa área, na posse ininterrupta e de boa-fé, por mais de cinco anos, de considerável número de pessoas, e estas nela houverem realizado, em conjunto ou separadamente, obras e serviços considerados pelo juiz de interesse social e econômico relevante.

§ 5o No caso do parágrafo antecedente, o juiz fixará a justa indenização devida ao proprietário; pago o preço, valerá a sentença como título para o registro do imóvel em nome dos possuidores.”⁹¹

Portanto, a Lei Civil expressamente assevera a necessidade de preservação da flora, fauna, belezas naturais, equilíbrio ecológico, e a não-poluição do ar e das águas, denotando a preocupação do legislador civil com o meio-ambiente e o dever de o proprietário preservá-lo.

Conforme Excelente observação de Maria Helena Diniz:

“Dever-se-á, então, preservar, observando-se normas especiais, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico, o patrimônio histórico e artístico e evitar quaisquer tipos de poluição. (...) A proibição está impregnada de socialidade e limitada pelo interesse público. O atendimento ao princípio da função social da propriedade requer não só que seu uso seja efetivamente compatível com a destinação socioeconômica do bem (...) mas também que sua utilização respeite o meio ambiente, as relações de trabalho, o bem-estar social e a utilidade de exploração.”⁹²

No mesmo sentido, a observação da doutrinadora Ana Maria Faria no sentido de que o direito de propriedade deve ser compatível com a preservação do meio-ambiente, o qual “foi elevado ao macrolimite constitucional insuperável (artigo 225 da Constituição), no sentido da construção do desenvolvimento ecologicamente sustentável. O meio ambiente é bem de uso comum do povo e prevalece sobre qualquer direito individual de propriedade, não podendo ser afastado até mesmo quando se deparar com as exigências de desenvolvimento econômico (...). É oponible e exigível por todos.”

Adiante, refere:

“O interesse social deve prevalecer sobre o interesse social”.⁹³

⁹¹ Disponível em : http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm, acesso em 26 out. 2011.

⁹² DINIZ, Maria Helena. **Código Civil Anotado**. São Paulo: Saraiva, 2005, 12ª Ed., p. 975.

⁹³ FARIA, Ana Maria Jara Botton. **O IPTU Ambiental e a aplicação do Princípio do fim social da**

Como visto, após a edição da Constituição Federal de 1988, o uso da propriedade atinge uma função social. A Carta Magna trouxe importantes avanços na área ambiental, alterando o tratamento que a sociedade deveria propiciar à propriedade. O tratamento jurídico da propriedade imóvel mudou na medida em que foi imposto o cumprimento da sua função social.

O Código Civil de 2002 também modificou substancialmente o conteúdo da norma definidora de propriedade, acrescentando-lhe a obrigatoriedade do cumprimento de uma função sócio-ambiental em seu artigo 1.228 acima transcrito.

Além disso, segundo o Código Florestal, em seu artigo 1º, as restrições feitas às propriedades rurais podem ser impostas a zona urbana desde que haja lei municipal adotando os limites legais ali previstos para o cumprimento do direito de propriedade.⁹⁴

A cidade passou a ser vista como um bem ambiental, sendo compreendida pelo espaço urbano construído, denominado união de edificações (espaço urbano fechado) e pelos equipamentos denominados ao público (espaço urbano aberto). Assim, todo o espaço construído e também habitável pela pessoa humana, compõe o ambiente artificial.⁹⁵

Como bem observado pela Doutrinadora Adelina Pagani:

"O Estatuto da Cidade ao apresentar as diretrizes gerais acerca do pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana, impõe medidas com o fim de evitar o mau uso da propriedade que impedem o desenvolvimento da sua função na sociedade. Por conseguinte, o pleno desenvolvimento da sua função na social da propriedade urbana é possível de ser efetivado e, ao efetivar-se, assegura-se aos cidadãos, ainda que desprovidos de renda e não-proprietários, o direito de viverem em cidades sustentáveis que proporcionem o acesso ao direito social à moradia adequada, via de regra o direito 'a cidade formas'.⁹⁶

Na mesma acepção, a doutrina de Fábio Konder Comparato:

propriedade urbana. Curitiba: fevereiro de 2005, p. 35.

⁹⁴GRILI, Evandro. **A Não-Incidência do IPTU Sobre Áreas Urbanas De Interesse Ambiental.** São Paulo: SÍNTESE, 2002. p.5.

⁹⁵FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **A Ação Civil Pública Após 20 Anos** p. 97.

⁹⁶PAGANI, Eliana Adelina. **O direito de propriedade e o direito à moradia:** um diálogo comparativo entre o direito de propriedade urbana imóvel e o direito à moradia. Porto Alegre. EDIPUCRS, 2009. p. 190.

" (...) o direito contemporâneo passou a reconhecer que todo o proprietário tem o dever fundamental de atender a destinação social de bens que lhe pertence. Deixando de cumprir esse dever, o Poder Público pode expropriá-lo sem as garantias constitucionais que protegem a propriedade como direito humano. Ademais, perde o proprietário, em tal hipótese, as garantias possessórias que cercam, normalmente, o domínio.⁹⁷

Com esta evolução, a propriedade não mais preexiste ao homem, mas se estrutura a partir da ação do mesmo, seja em benefício próprio ou em sua coletividade. Nesse norte, quando pensamos em um interesse público estamos vislumbrando uma idéia individual, tornando-a realidade de forma una.⁹⁸

Sandra Lopez Barbon observa que o interesse individual cede espaço ao interesse social e o direito de propriedade, portanto, passa a uma composição de dois interesses diferentes, mas que se conformam e se combinam.⁹⁹

Conforme a Carta Mundial do Direito à Cidade, pelo princípio da função social da cidade:

"A cidade atende a função social se garantir a todas as pessoas o usufruto pleno da economia e da cultura da cidade, a utilização dos recursos e a realização de projetos e investimentos em seus benefícios e de seus habitantes, dentro de critérios de equidade distributiva, complementaridade econômica, e respeito à cultura e sustentabilidade ecológica; o bem estar de todos seus habitantes em harmonia com a natureza, hoje e para as futuras gerações."¹⁰⁰

De igual modo, a Carta Mundial do Direito à Cidade enumera o Princípio da Função Social da Propriedade como um dos princípios do direito à cidade determinando, em seu artigo II, alínea 2, que:

⁹⁷ COMPARATO, Fábio Konder. **Direitos e Deveres Fundamentais em matéria de propriedade**. R. CEJ, Brasília, Vl. 1, n. 3, 1997, p. 92.

⁹⁸ GRECO, Marco Aurélio. **IPTU Progressividade – Função Social Da Propriedade**. p.113.

⁹⁹ BARBON, Sandra A. Lopez. Do IPTU. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 122.

¹⁰⁰ **Carta Mundial do Direito à Cidade**. Fórum Social das Américas – Quito – Julho 2004 Fórum Mundial Urbano – Barcelona – Outubro 2004.

"1. Os espaços e bens públicos e privados da cidade e dos cidadãos(ãs) devem ser utilizados priorizando o interesse social, cultural e ambiental. Todos os cidadãos(ãs) têm direito a participar da/na propriedade do território urbano dentro de parâmetros democráticos, de justiça social e de condições ambientais sustentáveis. Na formulação e implementação de políticas urbanas se deve promover o uso socialmente justo, com equidade entre os gêneros e ambientalmente equilibrado do espaço do solo urbano e em condições seguras.

2. Na formulação e implementação de políticas urbanas deverá prevalecer o interesse social e cultural sobre o direito individual de propriedade e a prevalência da segurança da posse, se deve promover o uso social justo, com equidade entre os gêneros e ambientalmente equilibrado do espaço e solo urbano e em condições seguras.

3. Os cidadãos têm direito a participar das rendas extraordinárias (plus valia) geradas pelos investimentos públicas (ou do Estado) que é capturada pelos privados, sem que estes tenham efetuado nenhuma ação sobre esta propriedade." ¹⁰¹

Portanto, é manifesto que a função social da propriedade está ligada ao propósito de uma sociedade mais igualitária. A propriedade cumpre a sua função social quando destinada a satisfazer as necessidades dos habitantes da cidade. Os parâmetros para a satisfação destas necessidades são os componentes do direito às cidades sustentáveis, como o direito à moradia digna, o acesso a terra urbana, à saúde, educação, ao meio ambiente, ao transporte e aos serviços públicos, à infra-estrutura urbana, ao saneamento ambiental, ao trabalho, ao lazer e a cultura.

A função social da propriedade urbana, em qualquer caso, tem como objetivo basilar a preocupação de natureza econômica. Por tal razão, é de se creditar à propriedade urbana o compromisso de dar uma resposta à satisfação das necessidades humanas, quer de ordem individual, quer de ordem coletiva. ¹⁰²

O meio ambiente tem tutela revelada pelo artigo referido anteriormente, centrada na dignidade da pessoa humana, princípio fundamental elencado no artigo 1º da Carta Magna, pois enquanto proteção geral do meio ambiente, tutela também a vida. Como se demonstrou acima, a função sócio-ambiental da propriedade está no cerne dos direitos fundamentais, devendo atender, concomitante os interesses particulares e coletivos.

A propriedade passou a ter seu uso condicionado ao bem-estar social e, portanto, a ter uma função social e ambiental. A preocupação sobre o tema ambiental transparece, particularmente, no caput do artigo 225 da Constituição Federal, cujo texto garante a todos o 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-

¹⁰¹ **Carta Mundial do Direito à Cidade.** Fórum Social das Américas – Quito – Julho 2004 Fórum Mundial Urbano – Barcelona – Outubro 2004.

¹⁰² BARBON, Sandra A. Lopez. **Do IPTU.** Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 124.

lo e preservá-lo.

2.2 AS FUNÇÕES DO TRIBUTO IPTU

A definição de IPTU está prevista pelo artigo 156 da Constituição de 1988, que o caracteriza como imposto municipal, eis que somente os municípios têm competência para aplicá-lo, exceto em relação do Distrito Federal, unidade da federação que tem as mesmas atribuições dos Estados e dos municípios.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana.¹⁰³

Assim, o imposto Sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU é um imposto estabelecido pela Constituição Federal, incidente sobre a propriedade territorial urbana, que tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil, ou a posse do bem imóvel situado na zona urbana.¹⁰⁴

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 32, prevê que:

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”.¹⁰⁵

Percebe-se, assim, que o Código Tributário Nacional estabelece como hipótese de incidência do IPTU a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.¹⁰⁶

Nessa senda, segue a transcrição da obra de Hugo de Brito Machado:

“Quando se diz que o IPTU é o único imposto, que incide sobre a propriedade imobiliária urbana, apenas se dizer que o fato gerador desse imposto é a propriedade do imóvel, seja edificado ou não”.¹⁰⁷

¹⁰³ (disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm, acesso em: 06 nov. 2011.

¹⁰⁴ PAUSEN, Leandro e Melo, José Eduardo Soares; **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6 ed. Ver. E atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011. p.283

¹⁰⁵ Lei número de 25/10/1966, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm, acesso em: 06 nov. 2011.

¹⁰⁶ BARBON, Sandra A. Lopez. **DO IPTU**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 38

¹⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 28ª Ed. Editora Malheiros, 2007. p. 408.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, é necessário considerar, para captar os informes legislativos que formam as hipóteses de incidência a cerca do Imposto Territorial Urbano, os seguintes fatores: “a) a constituição na parte delinea o fato jurígeno; b) as leis complementares da constituição que tratam de fato jurígeno, mormente o Código Tributário Nacional; c) as imunidades previstas na Constituição; d) as leis ordinárias municipais prevendo a tributação e as exclusões fiscais (isenção principalmente).”¹⁰⁸

Realizado o fato jurídico tributário, nascerá à relação jurídico-tributária, surgindo para o sujeito passivo (contribuinte ou responsável) a obrigação de pagar o tributo devido, e para o sujeito ativo, o dever de exigí-lo.¹⁰⁹

Joaquim Castro conclui:

“O pressuposto de incidência é o imóvel. O fato gerador do imposto é a propriedade, o domínio útil ou a posse. O Tributo é, pois, real, não sendo lícito considerar-se, para o seu efeito, a qualidade ou condição da pessoa proprietária do imóvel transformando-o em imposto pessoal.”¹¹⁰

Em confronto com esta idéia, tratando-se da incidência e aplicabilidade do Imposto territorial Urbano, Sacha Calmon Navarro Coêlho posiciona-se da seguinte forma:

“Em primeiro lugar, a diferença entre imposto real e pessoal *não é jurídica*. Em segundo lugar, quem paga imposto é a pessoa não a coisa. Em terceiro lugar, no Direito brasileiro, disposição expressa ou implícita proibindo o legislador de levar em consideração a pessoa do proprietário. Pelo contrário, prestigia a pessoalidade (art. 145, § 1º). Em quarto, o Código Tributário Nacional declara expressamente que o IPTU é um imposto sobre o patrimônio, e patrimônio é categoria jurídica a denunciar um direito, o de propriedade, objeto de relação jurídico-tributária do IPTU. Não existe direito sem titular(...) Consequentemente, o fato gerador do IPTU é o direito de propriedade sobre bens imóveis situados em zona urbana.”¹¹¹

Segundo Paulo de Barros Carvalho, a norma jurídica tributária incide quando o conceito do fato (fato jurídico tributário) tiver absoluta identidade com o conceito desenhado abstratamente na hipótese (hipótese tributária).¹¹²

¹⁰⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. Rio de Janeiro. Forense, 2009.

¹⁰⁹ RAMOS, José Eduardo Silveiro. **Tributação Ambiental**. O IPTU e o meio ambiente urbano. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 74

¹¹⁰ AGUIAR, Joaquim Castro. **Sistema tributário municipal**. 2. Ed. Rio de Janeiro. José Olympio. 1971. p.47

¹¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. Rio de Janeiro. Forense, 2009. p. 341.

¹¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 11. Ed. São Paulo: Saraiva. 1999. p. 172-173.

Ou seja, o fato deve preencher todos os requisitos previstos na regra matriz de incidência tributária acompanhada ao princípio da tipicidade para que ocorra a incidência tributária.¹¹³

Quanto às funções do tributo IPTU, em breve apanhado histórico, Hugo de Brito Machado esclarece:

“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, § 2º, II). Na Constituição de 1937 também foi feita distinção entre 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 competência para instituir o imposto predial e o territorial urbanos (art. 24, inc. II). A partir da Constituição de 1964 parece ter havido uma unificação desses impostos, que passaram a integrar um só, como nome de imposto predial e territorial urbano (art. 29, inc. I), da competência dos Municípios”.¹¹⁴

Portanto, grande parte da doutrina classificava o IPTU como um imposto com função unicamente fiscal, tendo como finalidade única arrecadar receitas. Com o advento da Constituição Federal de 1988, o IPTU passou a ser utilizado também como um instrumento de política urbana, nos termos do artigo 182, § 4º, inciso II, *in verbis*:

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:

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo”.¹¹⁵

Assim sendo, com o advento da Constituição Federal de 1988, o IPTU deixou de ter função apenas fiscal, para ter também uma função extrafiscal, como forma de incentivar a destinação social da propriedade, dentro da política urbana. Passou-se a ter de um lado, o IPTU estabelecido no artigo 156, I da CF/88, acima transcrito - tributo fiscal, de função

¹¹³ RAMOS, José Eduardo Silvério. **Tributação ambiental: o IPTU e o meio ambiente urbano**. Belo horizonte: Fórum, 2011, p.74.

¹¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22. Ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 348.

¹¹⁵ disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm, acesso em 06 out. 2011.

arrecadatória, e de outro lado o IPTU Progressivo no Tempo, estabelecido no artigo 182, II da CF/88 – função extrafiscal, de caráter social.

Hugo de Brito Machado afirma que a função do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é tipicamente fiscal. Seu objetivo primordial é a obtenção de recursos financeiros para os Municípios. No mundo Moderno, entretanto, dificilmente um imposto deixa de ter função extrafiscal, pretendendo atribuir a este função extrafiscal, especialmente com o fim de desestimular vultosas imobilizações de recursos em terrenos meramente especulativos, dificultando o crescimento normal das cidades.¹¹⁶

Neste norte segue o ensinamento de Sandra A. Lopez Barbon:

“Todo Título, pelo simples fato de existir, é instrumento de política fiscal. É no campo da receita que o Estado transforma e moderniza seus métodos de ingerência. O imposto deixa de ser conceituado como exclusivamente destinados a cobrir as necessidades financeiras do Estado e passa a ser utilizado como instrumento de intervenção e regulamentação de atividades.”¹¹⁷.

Como bem observa Marcelo Lopes de Souza, 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, a sua capacidade de permitirem que outros objetivos que não somente o de arrecadação sejam perseguidos – seja o desestímulo de práticas que atentem contra o interesse coletivo (minimamente salvaguardado, na Constituição de 1988, por meio do princípio da “função social da propriedade”), seja a promoção de redistribuição indireta e renda, sejam a orientação e o disciplinamento da expansão urbana, seja, ainda, o incentivo a determinadas atividades.¹¹⁸

De fato, interessa-nos no presente a função extrafiscal do tributo IPTU como forma de prevenção ao meio ambiente, caracterizando-se pelo seu caráter indutor de comportamentos e pela sua natureza extrafiscal, visando permitir a ordenação de condutas, fazendo com que, no interesse da coletividade, esta ou aquela atividade, este ou aquele comportamento seja estimulado ou desestimulado.¹¹⁹

Oportuna aqui a lição de Roque Antônio Carrazza:

¹¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 28ª Ed. Editora Malheiros, 2007, p. 408.

¹¹⁷ BARBON, Sandra A. Lopez. **Do IPTU. Belo Horizonte**: Del Rey, 1994. p. 127.

¹¹⁸ SOUZA, Marcelo Lopes de. **Mudar a cidade**: uma introdução crítica ao planejamento e à gestão urbanos. 2. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2003, p. 226.

¹¹⁹ CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Estatuto da Cidade**: guia para implementação pelos municípios e cidadãos. 2. ed. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2002, p. 104.

“O IPTU pode e deve ser um instrumento de extrafiscalidade. Assim, a alíquota do IPTU pode variar de acordo com o índice de aproveitamento do terreno, com o tipo de construção, com suas dimensões, com sua localização, com o número de pavimentos do imóvel, com sua destinação, e assim avante.(...)Temos, aí, duas situações distintas. A primeira: o princípio da capacidade contributiva exige que o IPTU tenha alíquotas diferenciadas, conforme os imóveis urbanos sejam mais ou menos valiosos. A segunda: o inc. II do § 1º do art. 156 da CF exige que o IPTU tenha alíquotas diferentes, de acordo com a localização e o uso do imóvel, ou seja, de acordo com as conveniências locais, expressas no *plano diretor* do Município. Nesta última situação não está em jogo o princípio da capacidade contributiva, mas a função social da propriedade”.¹²⁰

Conforme se estudará no Capítulo posterior, o IPTU, em decorrência de seu caráter extrafiscal, é capaz de instrumentalizar a implantação de políticas públicas voltadas ao desenvolvimento urbano, se revelando em um dos principais instrumentos da política urbana a auxiliar na efetivação da função socioambiental da propriedade, configurando-se instrumento tributário apto a promover a realização de valores constitucionais e a viabilizar a conscientização para com o desenvolvimento do meio ambiente sadio.

¹²⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19.Ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 99.

3 A FUNÇÃO SÓCIO AMBIENTAL DO TRIBUTO IPTU

3.1. O IPTU COMO FORMA DE PREVENÇÃO AO MEIO AMBIENTE

O IPTU como forma de proteção ao meio ambiente atingirá seu objeto através de sua extrafiscalidade, tendo em vista que não se pode afetar a receita auferida por consequência da expressa vedação constitucional, a qual se encontra no artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal¹²¹.

O IPTU pode ser usado como política urbana, com o objetivo de proteger o meio ambiente através da efetivação da função social da sociedade e do aproveitamento do solo urbano¹²².

Vladimir Passos de Freitas bem observa que:

“Para os Municípios, o grande instrumento tributário para a preservação ambiental, é o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU. A propriedade imobiliária urbana também está afetada ao cumprimento da função social e satisfaz esse requisito quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor (art. 156, §2º.), cabendo a utilização do IPTU quando o proprietário não promova o adequado aproveitamento do solo urbano”.¹²³

¹²¹ **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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm, acesso em 02/11/2011.

¹²² Ramos, José Eduardo Silvério. **Tributação ambiental: o IPTU e o meio ambiente urbano**. Belo horizonte: Fórum, 2011, p.91.

¹²³ FREITAS, Vladimir Passos de. **Direito Ambiental em evolução**. 2. Ed. Curitiba: Juruá, 2002, p. 311.

A propriedade tem que atingir sua função social. Para que isso aconteça, a proteção e preservação do Meio Ambiente é fator determinante. O Município pode utilizar o IPTU como ferramenta de fiscalização, introduzindo incentivos fiscais aos munícipes que colaborarem em sua propriedade imobiliária com a preservação da natureza (IPTU Ambiental Preservacionista), ou gravames fiscais àqueles que posicionarem em sentido diverso (IPTU Ambiental Repressivo ou IPTU Ambiental Progressivo no tempo).

Daniel Barbosa Lima Faria Correa de Souza nos traz com clareza tais definições, senão vejamos:

O IPTU AMBIENTAL PRESERVACIONISTA se trata de uma forma de tributação reduzida sobre a propriedade imobiliária urbana, podendo diminuir a tributação ou isentá-la a quem preserve o meio ambiente, quer seja cuidando da flora, da fauna, das belezas naturais, do equilíbrio ecológico ou do patrimônio histórico e artístico, ou ainda evitando a poluição do ar e das águas. O Estatuto das Cidades, em seu artigo 47, determina que os tributos sobre imóveis urbanos sejam diferenciados em função do interesse social. Por conseguinte, é de interesse social a preservação ambiental, razão pela qual é possível, com base neste diploma legal, a redução do IPTU para imóveis que, de alguma forma, contribuam com o meio-ambiente. É possível a implementação do IPTU Ambiental Protetivo, com o fito de preservação da flora, fauna, belezas naturais, equilíbrio ecológico, e a não-poluição do ar e das águas, conferindo-se vantagens aos contribuintes deste tributo municipal que realizarem alguma atividade para a consecução dos objetivos alhures destacados.¹²⁴

Ou seja, o IPTU prevencionista é a forma que o Estado pode utilizar-se de incentivos fiscais para seduzir os munícipes a adotarem medidas em prol do coletivo. Dessa forma, além de ser mais efetiva a atuação do Estado, os danos causados ao meio ambiente são de menor impacto social. A redução no IPTU serve como uma forma de persuadir o contribuinte a manter uma conduta ecologicamente correta.

Acerca do IPTU AMBIENTAL REPRESSIVO, o autor o conceitua como a forma de tributação majorada sobre a propriedade imobiliária urbana, de forma a aumentar a tributação aos contribuintes que efetivamente causem gravames ao meio ambiente, quer seja descuidando da flora, da fauna, das belezas naturais, do equilíbrio ecológico ou do patrimônio histórico e artístico, ou ainda provocando a poluição do ar e das águas. Não há que se falar que tal medida implica em indevida sanção a ato ilícito. Ao instituir o IPTU, a Constituição

¹²⁴ SOUZA, Daniel Barbosa Lima Faria Correa de. **IPTU Ambiental**. Disponível em <http://jus.uol.com.br/revista/texto/12450/iptu-ambiental>. Acesso em 13 jun. 2011

Federal autoriza aos Municípios, em algumas hipóteses, a ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. No caso, a NÃO preservação ambiental poderá dar azo à diferenciação da alíquota de IPTU, com lastro no artigo 156, §1º, inciso II, da CF. É possível a implementação do IPTU Ambiental Repressivo, com o fito de coibir a não-preservação da flora, fauna, belezas naturais, equilíbrio ecológico, e a poluição do ar e das águas.¹²⁵

Assim, a instituição do IPTU repressivo nasceria em virtude da não preservação da flora, fauna, belezas naturais, equilíbrio ecológico e a poluição do ar e das águas. Este instituto teria a intenção de coibir o munícipe a praticar condutas lesivas ao meio ambiente, podendo sim, o Estado utilizar-se da majoração do tributo nos casos onde o interesse social estiver sendo violado. Os valores constitucionais regeriam esse método.

E, por fim, em relação ao IPTU AMBIENTAL PROGRESSIVO NO TEMPO, Daniel Barbosa disserta que a Constituição Federal autoriza aos Municípios efetuar IPTU progressivo no tempo quando área incluída no Plano Diretor da cidade não estiver sendo utilizada de forma adequada, especialmente se o solo não-edificado estiver sendo não-utilizado ou subutilizado, com fulcro no artigo 182, §4º da Constituição. Para a correta aplicação do dispositivo, é imperioso verificar se a não-construção importa em preservação ambiental (e nesse caso aplica-se o IPTU Ambiental Preservacionista) ou se importa em descumprimento da função sócio-ambiental (e nessa situação incide o IPTU Ambiental progressivo no tempo). Em muitas vezes a não-edificação atinge a finalidade social.¹²⁶

De tal modo, a progressividade do IPTU tem seu embasamento no artigo 182, parágrafo 4º, inciso - capítulo destinado a política urbana.

O IPTU progressivo no tempo poderá ser instituído ao proprietário de imóvel urbano que não atenda a notificação do Poder Executivo Municipal. Esta seria a efetiva atuação política urbana, que através de uma lei específica, pode determinar o parcelamento, a edificação ou a utilização compulsórios do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, de área incluída no plano diretor urbano (art. 5, Estatuto da Cidade).¹²⁷

Marcelo Lopez de Souza ainda traz a idéia de que a utilização do IPTU progressivo no tempo poderá se dar como instrumento pelo Poder Público municipal para coibir

¹²⁵ SOUZA, Daniel Barbosa Lima Faria Correa de. **IPTU Ambiental**. Disponível em <http://jus.uol.com.br/revista/texto/12450/iptu-ambiental>. Acesso em 13 jun. 2011

¹²⁶ SOUZA, Daniel Barbosa Lima Faria Correa de. **IPTU Ambiental**. Disponível em <http://jus.uol.com.br/revista/texto/12450/iptu-ambiental>. Acesso em 13 de junho de 2011.

¹²⁷ RAMOS, José Eduardo Silvério. Tributação ambiental: o IPTU e o meio ambiente urbano. Belo horizonte: Fórum, 2011, p.92.

especulação imobiliária, salientando o cuidado da relativização desse dogma, para que não haja injustiças a pretexto de se fazer justiça social.¹²⁸

José Eduardo Silvério Ramos explica:

“Antes da aplicação do IPTU progressivo no tempo, o contribuinte deverá ser notificado a parcelar, edificar ou utilizar compulsoriamente o solo urbano não edificado. A notificação deve conter as condições e o prazo para o cumprimento da obrigação. Não cumprida a obrigação nas condições e prazos estabelecidos, o Município procederá à aplicação do IPTU progressivo no tempo, mediante majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos (art. 7, Estatuto da cidade).”¹²⁹

Segundo Toshio Mukai, o IPTU progressivo seria aplicado como uma forma de penalidade ao proprietário que não utiliza ou subutiliza o imóvel.¹³⁰

Na mesma acepção, a conclusão de Paulsen no sentido de que a progressividade no tempo do IPTU faz com que atue como instrumento para assegurar o cumprimento da função social da propriedade.”¹³¹

José Eduardo Silvério Ramos observa que:

Os municípios poderão utilizar o IPTU progressivo no tempo como instrumento da política urbana, na busca do pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da garantia do bem-estar de seus habitantes, observando-se os seguintes requisitos: 1) plano diretor urbano; 2) lei específica exigindo que o proprietário do solo urbano, situado em área incluída no plano diretor, não edificado, subutilizando ou não utilizando, promova seu adequado aproveitamento; 3) notificação exigindo que o proprietário promova o adequado aproveitamento, parcelando ou edificando o imóvel, estabelecendo o prazo e as condições a serem observadas; 4) não atendida a notificação, poderá ser cobrado o IPTU progressivo no tempo; 5) o valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica que determinar o parcelamento, a edificação ou a utilização compulsórios do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, não podendo exceder duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento; 6) atingida a alíquota máxima, a cobrança somente poderá persistir por cinco anos, sob pena de ficar caracterizado o tributo com efeito de confisco; 7) após o quinto ano consecutivo de cobrança progressiva na alíquota máxima, sem que o proprietário promova a edificação ou o parcelamento compulsórios, o município deverá desapropriar o imóvel com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos,

¹²⁸ Souza, Marcelo Lopes de. **Mudar a cidade**: uma introdução crítica ao planejamento e à gestão urbana. 3. Ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2004. p. 96.

¹²⁹ RAMOS, José Eduardo Silvério. **Tributação ambiental**: o IPTU e o meio ambiente urbano. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p.92.

¹³⁰ MUKAI, Toshio, **O estatuto da cidade**: anotações à Lei nº 10.257, de 10.7.2001. São Paulo: Saraiva. 2001. p. 11.

¹³¹ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário** – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 7ª ed., 2005, p. 461.

em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.¹³²

Portanto, o IPTU Ambiental tem natureza extrafiscal, objetivando motivar a utilização devida da propriedade urbana, de modo a garantir, dentro dos parâmetros previstos no Plano Diretor, a função social da propriedade. Ao utilizar o IPTU desta forma, a finalidade não pode ser a arrecadação fiscal, mas sim induzir o proprietário a cumprir com a obrigação de parcelar, edificar, enfim, de utilizar a propriedade urbana de forma a atender a sua função social, dentro dos critérios previstos no Plano Diretor do Município.¹³³

Como exemplo do IPTU como forma de prevenção ao meio ambiente, acima denominado IPTU Ambiental Preservacionista, oportuno citar alguns municípios que já instituíram o IPTU com função ambiental, normalmente chamado de "IPTU ecológico" ou "IPTU ambiental".

No Município de Porto Alegre o Decreto Municipal número 14.265/03 regulamenta o inciso XIX do Art. 70 da Lei Complementar 7/73, isentando do IPTU ao proprietário do imóvel considerado de interesse ambiental pela Secretaria Municipal do Meio Ambiente - SMAM.

Segue a previsão da Lei Complementar municipal nº 07/73, com a redação que lhe deu a Lei Complementar municipal nº 461/00:

“Art. 5º. ...

§ 3º. A alíquota para o cálculo do Imposto Teritorial é:

I – para terrenos situados na 1ª Divisão Fiscal:

- a) valor venal até 6.651 UFMs, alíquota de 5%;*
- b) valor venal acima de 6.651 UFMs e até 33.258 UFMs, alíquota de 5,5%;*
- c) valor venal acima de 33.258 UFMs, alíquota de 6,0%;*

II - para terrenos situados na 2ª Divisão Fiscal:

- a) valor venal até 6.651 UFMs, alíquota de 2,6%;*
- b) valor venal acima de 6.651 UFMs e até 33.258 UFMs, alíquota de 3,%;*
- c) valor venal acima de 33.258 UFMs, alíquota de 3,5%;*

III - para terrenos situados na 3ª Divisão Fiscal:

- a) valor venal até 6.651 UFMs, alíquota de 1,5%;*
- b) valor venal acima de 6.651 UFMs e até 33.258 UFMs, alíquota de 2,0%;*
- c) valor venal acima de 33.258 UFMs, alíquota de 2,5%”.*¹³⁴

¹³² Ramos, José Eduardo Silvério. **Tributação ambiental:** o IPTU e o meio ambiente urbano. Belo horizonte: Fórum, 2011, p. 104/105.

¹³³ FARIA, Ana Maria Jara Botton. **O IPTU Ambiental e a aplicação do Princípio do fim social da propriedade urbana.** Curitiba: fevereiro de 2005, p. 30

¹³⁴ disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/513884/decreto-14265-03-porto-alegre-rs>, acesso em 25 out. 2011.

No mesmo sentido, o Código de Meio Ambiente do Município de São Leopoldo concedeu aos proprietários de terras que tiverem instituído Reserva Particular de Patrimônio Natural redução do valor do IPTU, reduzindo da base de cálculo deste tributo a área correspondente à reserva. Tal benefício foi também estendido aos proprietários de Áreas de Preservação Permanente.¹³⁵

Em Curitiba/PR – o projeto denominado “IPTU VERDE” - Autoriza a redução de Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU aos proprietários de imóveis residenciais e não residenciais que adotem medidas que estimulem a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente.¹³⁶

Na Cidade de Vitória/Espírito Santo, os proprietários de imóveis urbanos situados parcial ou totalmente em áreas de preservação permanente podem obter uma isenção de no mínimo 50% no valor do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU. A concessão do benefício fiscal é garantida pela Lei Municipal 4.476/1997, regulamentada pelo Decreto 14.072/2008.¹³⁷

Em Venda Nova do Imigrante, região serrana do espírito santo, a Lei número 954 de 30 de junho de 2011, autoriza a redução do IPTU aos proprietários de imóveis residenciais e não residenciais que adotem medidas que estimulem a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente.¹³⁸

Ainda elucidando quanto às inúmeras formas em que o município pode instituir o incentivo ambiental ao contribuinte do IPTU, cabível trazer ao presente trabalho alguns exemplos do excelente incentivo do Município de São Carlos/SP, o qual instituiu através da lei número 13.692/05, artigos 44 e 45, disciplinados pelo Decreto Nº 264 de 2008, benefícios denominados “incentivo ambiental”. Referidos benefícios se dão na forma abaixo:

Os contribuintes que possuem imóveis edificadas horizontais com árvores na calçada em frente ao imóvel podem obter descontos de até 2% no imposto de 2012. O valor do desconto depende da testada em relação ao número de árvores em frente ao imóvel.

¹³⁵ Código Municipal de Meio Ambiente do Município de São Leopoldo/(RS, Lei Municipal 6.463/2007, disponível em: http://www.saoleopoldo.rs.gov.br/download_anexo/Lei%206.463%20Codigo%20Municipal%20MA%20-%20todas%20as%20alteracoes%202009.pdf – acesso em 25/10/11.

¹³⁶ Disponível em: <http://www.curitiba.pr.gov.br/noticias/preservacao-de-area-verde-da-desconto-no-iptu/21592> - acesso em 25 out. 2011.

¹³⁷ Disponível em: <http://sistemas.vitoria.es.gov.br/webleis/Arquivos/2008/D14072.PDF> - acesso em 25/10/2011).

¹³⁸ Lei número 954, de 30 de junho de 2011 – disponível em <http://www.legislacaoonline.com.br/vendanova/images/leis/html/L9542011.html> – acesso em 25 out. 2011.

Para imóveis edificados horizontais que possuem área permeável serão concedidos descontos que podem chegar a 2%. Para fins de concessão do benefício, considera-se área permeável toda parte do terreno que não possui revestimento de piso, revestidas com vegetação (grama, arbustos ou árvores), permitindo que a água da chuva penetre no solo. Se houver várias áreas permeáveis, o contribuinte deve somar todas elas.¹³⁹

Em relação à quantidade de árvores, para efeito de desconto no IPTU, valem apenas as árvores plantadas no passeio público (calçada) em frente ao seu imóvel. As palmeiras, coqueiros e seus semelhantes não devem entrar nessa conta.

O Município ainda, em manifesta preocupação com a preservação do meio ambiente, incentiva os habitantes que não possuem árvores na calçada do seu imóvel o plantio, bastando, para tanto, que entre em contato com o Horto Municipal.¹⁴⁰

De igual modo, o Município de Guarulhos/SP, através da Lei número 6.793/10, concederá em 2012 o desconto no Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU de até 20% para quem implantar duas ou mais das seguintes medidas: uso de aquecimento solar, captação de água de chuva, reúso da água, coleta seletiva de lixo, sistema natural de iluminação, construção com materiais sustentáveis e telhado verde (gramado). Os abatimentos serão de até 5% para os imóveis residenciais ou comerciais construídos, que tenham árvores na calçada, no terreno, quintal gramado ou de terra.¹⁴¹

Oportuna ainda a aplicação prática do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, conforme se verifica na ementa abaixo transcrita:

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. PEDIDO ADMINISTRATIVO DE ENQUADRAMENTO NOS PRESSUPOSTOS DE ISENÇÃO DO IPTU: EFEITOS RETROATIVOS, POR TRATAR-SE DE ATO JURÍDICO DECLARATÓRIO E NÃO CONSTITUTIVO. 1. Constitui fato gerador do IPTU a propriedade predial e territorial urbana. Contudo, nos termos do disposto em lei do Município exequente, acham-se dispensados (isentos) do pagamento do referido imposto os terrenos e glebas localizados no perímetro urbano, total ou parcialmente cobertos por mata nativa ou reflorestada, comprovada por laudo técnico. 2. No caso, parecer técnico do Departamento de Meio Ambiente (DMA) do Município exequente reconheceu, em 13/07/2007, após ajuizada a ação de execução do imposto, em 11/11/2004, o preenchimento dos requisitos legais para o gozo do benefício da dispensa do pagamento, em razão do que foi extinto, por sentença, em 29/08/2008, o feito executivo, daí se originando a irrisignação do Município, em seu

¹³⁹ Disponível em: <http://www.saocarlos.sp.gov.br/index.php/incentivo-ambiental-iptu.html>, acesso em 04/nov. 2011.

¹⁴⁰ Disponível em <http://www.saocarlos.sp.gov.br/index.php/incentivo-ambiental-iptu.html>, acesso em 04 nov. 2011.

¹⁴¹ Disponível em: http://www.guarulhos.sp.gov.br/06_prefeitura/leis/leis_download/06793lei.pdf, acesso em 04 nov. 2011.

apelo, ao argumento de que o pedido de dispensa do pagamento não foi feito administrativamente antes do lançamento do imposto sobre o imóvel tributado. 3. Contudo, sem razão o Município, porquanto ao ser reconhecida qualquer **isenção** condicionada deve ela retroagir ao seu "ato constitutivo", considerando-se que o reconhecimento de um direito possui a natureza de "ato jurídico declaratório", sempre com efeitos "ex tunc", retroativos portanto à criação material (constituição) do direito. DECISÃO: Recurso desprovido. Unânime. (Apelação Cível Nº 70029473824, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Roque Joaquim Volkweiss, Julgado em 06/05/2009). (grifei).¹⁴²

No mesmo entrosamento, o voto do Relator Desembargador Irineu Mariani, ao proferir julgamento de embargos contra a execução fiscal proposta pelo Município de Novo Hamburgo em face de dívida de IPTU, pretendendo a isenção do tributo por se tratar de área de preservação ecológica permanente. Segue a ementa:

Ementa: IPTU. EXECUÇÃO. ÁREA DE PRESERVAÇÃO AMBIENTAL. NÃO-INCIDÊNCIA. EMBARGOS ACOLHIDOS NO PRIMEIRO GRAU. PRECEDENTE DA CÂMARA. SENTENÇA CONFIRMADA EM REEXAME. (Reexame Necessário Nº 70005484795, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Irineu Mariani, Julgado em 18/12/2002). (grifei).¹⁴³

Por outro lado, no que tange a exemplos da função extrafiscal do IPTU utilizada para impedir ou fomentar comportamentos do contribuinte, acima denominado IPTU REPRESSIVO, bem como ao IPTU PROGRESSIVO NO TEMPO, a própria Constituição Federal autoriza o aumento do tributo IPTU nas hipóteses do artigo 182, parágrafo 4º, quando área incluída no Plano Diretor da cidade não estiver sendo utilizada de forma adequada, especialmente se o solo não-edificado estiver sendo não-utilizado ou subutilizado, senão vejamos:

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".¹⁴⁴

De igual modo, a previsão dos artigos 5º. E 7º. do Estatuto das Cidades, in verbis:

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

¹⁴² Disponível em <http://www.tjrs.jus.br/site>, acesso em 06 nov. 2011

¹⁴³ Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/site>, acesso em: 06 nov. 2011).

¹⁴⁴ Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm, acesso em: 06 nov. 2011

edificado, subutilizado ou não utilizado, devendo fixar as condições e os prazos para implementação da referida obrigação”.

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 previstas 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”.¹⁴⁵

Portanto, segundo a previsão legal acima transcrita, é autorizado o aumento do tributo IPTU quando a área incluída no Plano Diretor da cidade não estiver sendo utilizada de forma adequada, especialmente se o solo não-edificado, configurando-se o denominado IPTU REPRESSIVO e IPTU PROGRESSIVO NO TEMPO se importar em descumprimento da função sócio-ambiental.

Salienta-se que o caráter sancionatório da progressividade no tempo não decorre da incidência do IPTU sobre um ato ilícito, o que é vedado. O IPTU, mesmo nesse caso, incide sobre o fato lícito de uma pessoa ser proprietária de um imóvel urbano. A sanção advém, sim, do mau uso que esta pessoa faz de sua propriedade urbana.¹⁴⁶

Portanto, a progressividade das alíquotas do IPTU no tempo visa compelir o proprietário renitente a atender os ditames da lei. Objetiva o adequado aproveitamento dos imóveis não edificados, subutilizados ou não utilizados.¹⁴⁷

Em exemplo prático da aplicabilidade do acima denominado IPTU repressivo bem como do IPTU progressivo do tempo, seguem também decisões do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul:

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. IPTU. LEI MUNICIPAL ANTERIOR A EMENDA 29/2000 QUE ESTABELECE A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO. INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA. SÚMULA Nº 668. DECLARAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE. IMPOSSIBILIDADE. INSTITUTO NÃO CONTEMPLADO PELO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO. A Lei inconstitucional é lei inexistente, ou seja, nasce morta se no momento de sua aprovação desrespeitou os princípios e as normas constitucionais vigentes. Por isso o sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. O Supremo Tribunal Federal decidiu pela impossibilidade de qualquer progressão em se tratando de IPTU, seja em razão do valor, da destinação ou da localização, que não atenda ao disposto no § 1º do artigo 156 da CF, com as limitações dos §§ 2º e 4º do artigo 182 da mesma Carta, **salvo a progressividade no tempo, para atender a função social da propriedade**. É Inconstitucional o art. 5º, parágrafo 1º, do Código Tributário Municipal, com a redação dada pela Lei Municipal nº 2.162/97, que antes da EC nº 29/2000 instituiu alíquotas progressivas para o IPTU em razão

¹⁴⁵ Lei número 10.257/2001, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10257.htm, acesso em: 06 nov. 2011

¹⁴⁶ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. Progressividade e IPTU. 1. Ed. Curitiba: Juruá 1996, p. 101.

¹⁴⁷ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. Progressividade e IPTU. 1. Ed. Curitiba: Juruá 1996, p. 101.

da localização do imóvel, como proclamou o Supremo Tribunal Federal em controle concentrado, com efeito "erga omnes". Após a EC 29/2000, o IPTU (1) pode ser **progressivo** em razão do valor do imóvel, de sorte que quanto maior seu valor, tanto maior poderá ser a alíquota, e (2) pode ter alíquotas diferenciadas por conta da localização e do uso do imóvel. Nova ou novas leis não de ser editadas pelo Município, ajustadas à nova ordem constitucional. Enquanto tal não se der, impõe-se aplicada a alíquota mínima prevista no CTM - 0,60% (zero vírgula sessenta por cento). Apelo provido. Unânime. (Apelação Cível Nº 70040190043, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Genaro José Baroni Borges, Julgado em 28/09/2011).¹⁴⁸(grifei).

EMBARGOS INFRINGENTES. IPTU. PROGRESSIVIDADE FISCAL. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE INCONSTITUCIONALIDADE. Não havia qualquer inconstitucionalidade na progressividade fiscal do IPTU, instituída pelo Município de Porto Alegre, pois perfeitamente admitida pela norma constitucional inserta no art. 156, I, § 1º, da Carta Política antes mesmo da vigência da EC nº 29/00. A progressividade de que trata o art. 182, § 4º, da Constituição Federal é a progressividade extra-fiscal, também denominada de progressividade-sanção, absolutamente diversa da primeira. Somente para a progressividade extra-fiscal é exigida lei federal, conforme expressamente previsto no § 4º do art. 182. Posteriormente à vigência da EC nº 29/00, com muito mais razão, não há falar em inconstitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU, ante a regra do art. 156, I, § 1º, I e II, da CF/88, introduzida que foi pela referida Emenda Constitucional. EMBARGOS ACOLHIDOS, POR MAIORIA. VOTOS VENCIDOS. EMBARGOS INFRINGENTES Nº 70021437132, PRIMEIRO GRUPO DE CÂMARAS CÍVEIS, TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RS, RELATOR: HENRIQUE OSVALDO POETA ROENICK, JULGADO EM 09/11/2007). (grifei).¹⁴⁹

Evidentemente, a iniciativa dos Municípios em criar alíquotas diferenciadas para incentivo à proteção do meio ambiente é medida fundamental, visando à manutenção de meio ecologicamente equilibrado, resguardando assim os fundamentos constitucionais e a função social da propriedade.

O IPTU como forma de proteção ao meio ambiente retrata o início de um processo de consciência ecológica, passando-se a tratar a problemática da preservação ambiental com mais respeito e seriedade. Pode e deve o Município utilizar o IPTU como forma de alcançar tal objetivo, introduzindo incentivos fiscais aos munícipes que colaborarem com a preservação da natureza - IPTU Ambiental Preservacionista, ou gravames fiscais àqueles que obrarem em sentido diverso - IPTU Ambiental Repressivo ou IPTU Ambiental Progressivo no tempo.

3.2 PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA E SUA FUNÇÃO SOCIAL

A progressividade de alíquotas, no dizer de Elizabeth Carrazza, é um instrumento de

¹⁴⁸ Disponível em <http://www.tjrs.jus.br/site>, acesso em 06 nov. 2011.

¹⁴⁹ Disponível em <http://www.tjrs.jus.br/site>, acesso em 06 nov. 2011.

superação das injustiças e desigualdade sociais, exigido pela Constituição Federal.¹⁵⁰

Rubens Gomes de Souza conceitua a progressividade como sendo um imposto proporcional, cuja proporção aumenta à medida que aumenta o valor da matéria tributada.¹⁵¹

Como visto no capítulo I - subtítulo noções básicas de tributo e suas funções - os tributos podem ser criados pelo legislador com fins fiscais/arrecadatórios, como para fins extrafiscais/vida social.

Sempre que compatível com a natureza do imposto exigido poderá haver progressividade de natureza fiscal ou extrafiscal. Será de natureza fiscal, se o fato imponible, escolhido pelo legislador, revelar capacidade econômica e o objetivo da norma tributária for meramente arrecadatório. De outro lado, será de natureza extrafiscal, sempre que tenha fins ordinatórios da vida social. Tais fins, evidentemente, devem rimar com aqueles prestigiados pelo sistema constitucional.¹⁵²

Na mesma acepção, o entendimento de Geraldo Ataliba:

“A progressividade fiscal é aquela inerente ao próprio tributo, inserido dentro de um sistema carregado de preocupação social, como é o nosso. A progressividade extrafiscal tem em vista a promoção de diversos valores constitucionalmente consagrados (dentre os quais, os de cunho social são os mais relevantes).”¹⁵³

Na redação original, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 156, trazia a progressividade do IPTU somente como forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.¹⁵⁴

Portanto, segundo a previsão do artigo supra, a progressividade do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana destina-se tão-somente a assegurar a função social da propriedade, possuindo nítido caráter extrafiscal.

A vinculação da progressividade do IPTU, de modo a assegurar a função social da propriedade, visa, através da tributação extrafiscal, a induzir o comportamento do contribuinte

¹⁵⁰ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. 1. Ed. Curitiba: Juruá 1996. p. 11.

¹⁵¹ Sousa. Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 171.

¹⁵² CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. 1. Ed. Curitiba: Juruá 1996. p. 93.

¹⁵³ ATALIBA, Geraldo. **Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário**. Ver. Jur. Lemi, p. 93

¹⁵⁴ Art. 156: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: 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”. Disponível Em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm, acesso em 06 nov. /2011.

ao atendimento do disposto no plano diretor.¹⁵⁵

A progressividade extrafiscal é um dos instrumentos criados pela Constituição para fazer atuar o princípio da função social da propriedade.¹⁵⁶

Foi assim até a entrada em vigor da Emenda Constitucional número 29/2000, a qual alterou a redação do parágrafo primeiro do artigo 156 da Constituição Federal e adicionou-lhe dois incisos, consagrando a progressividade fiscal e delimitando os critérios de seletividade de alíquotas.

Segue a previsão:

Art. 3º. O parágrafo 1º, do art. 156 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

Parágrafo 1º - Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, parágrafo 4º, II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel;

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel” (...).¹⁵⁷

A previsão Constitucional até a edição da Emenda Constitucional número 29/2000 acima transcrita vinculava à progressividade à função social, o que era também entendimento pacífico do STF.

O Supremo Tribunal Federal decidiu reiteradamente sobre o tema inadmitindo a progressividade do IPTU com base no valor do imóvel, sob o argumento de que a única progressividade prevista constitucionalmente para o IPTU era de caráter extrafiscal.

Como exemplo do entendimento segue a ementa abaixo:

EMENTA: - IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do

¹⁵⁵ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. 1. ed. Curitiba: Juruá 1996, p 98.

¹⁵⁶ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. 1. ed. Curitiba: Juruá 1996, p 99.

¹⁵⁷ Emenda Constitucional 20, de 13 de setembro de 2000 – disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm - acesso em 13 out. 2011.

setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo te." ¹⁵⁸

Com o advento da Emenda Constitucional número 29/2000, que expressamente admite a progressividade de acordo com o valor do imóvel sem prejuízo da progressividade no tempo, o Supremo Tribunal Federal modificou seu entendimento ressaltando em súmula o período posterior à emenda.

Segue a súmula:

Súmula n.º 668/STF - “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.”¹⁵⁹

Assim, na redação original da Constituição Federal de 1988, o parágrafo primeiro do artigo 156 condicionava a fixação de alíquotas progressivas no IPTU à finalidade de assegurar o cumprimento da função social da propriedade, nos devidos termos da Lei Municipal. A Emenda Constitucional número 29/2000 alterou referido dispositivo trazendo a possibilidade da progressividade do IPTU e razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e uso do imóvel.

O Supremo Tribunal Federal editou a súmula número 668 acima transcrita declarando a inconstitucionalidade das leis municipais que tenham estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000 alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

Salienta-se aqui a ampla polêmica surgida com a edição da Emenda Constitucional número 29/2000 e a divisão doutrinária e jurisprudencial acerca da constitucionalidade da mesma em razão do questionamento acerca da violação de direitos e garantias individuais dos contribuintes.

Eminentes nomes da doutrina tributária nacional como Ives Gandra da Silva Martins, Miguel Reale e Aires F. Barreto se posicionaram no sentido de que tal alteração constitucional não seria possível, por ferir cláusula pétrea.

O raciocínio seguido pelos doutrinadores se fundamenta na redação do artigo 145, §1º da Constituição Federal, que assim dispõe:

¹⁵⁸ RE-153771 / MG - RECURSO EXTRAORDINARIO, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Publicação: DJ DATA-05-09-97 PP-41892 EMENT VOL-01881-03 PP-00496, Julgamento: 05/09/1997 - Tribunal Pleno.

¹⁵⁹ Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=668>. Acesso em: 13 out. 2011.

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

Miguel Reale entende que esse enquadramento da propriedade urbana em um novo sistema tributário, com acréscimo de um novo critério para cobrança progressiva do IPTU, consistiu, inegavelmente, inovação que vem atingir um direito e garantia assegurados aos proprietários pelo §4º, inciso IV, do artigo 60, da Lei Maior. Assim, efetivamente, com a edição da EC 29/2000 houve lesão de uma cláusula pétrea constitucional.¹⁶⁰

Aires F. Barreto sustenta que ao promulgar a referida Emenda, o Congresso Nacional detinha apenas o poder constituinte derivado, e que este não teria legitimidade para alterar a garantia dos contribuintes de só serem submetidos à progressividade em face de impostos pessoais, por consistir em uma cláusula pétrea.¹⁶¹

Conforme os juristas supracitados, o princípio da capacidade contributiva só permitiria a utilização da progressividade em impostos pessoais, sendo que a progressividade de forma diversa ofende os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, sendo que ambos os princípios constituem cláusulas pétreas na Constituição, inalteráveis pelo Poder Constituinte Derivado por meio de Emendas.

No Supremo Tribunal Federal e no Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul o entendimento majoritário é no sentido de que tanto as alíquotas progressivas como as seletivas ou diferenciadas, utilizadas, para os efeitos do IPTU, até o advento da Emenda Constitucional nº 29/00, revelam os mesmos efeitos de cobrança discriminatória do tributo, atentando, conseqüentemente, contra a regra do § 1º do artigo 145 da CF/88, que autoriza a aplicação do princípio da capacidade contributiva tão-somente para os impostos de *za "pessoal"*; nos quais não se inclui aquele, que, segundo o STF, é de natureza *"real"*.¹⁶²

O Desembargador Relator Roque Joaquim Volkweiss, assim fundamenta seus votos nesse sentido:

¹⁶⁰ REALE, Miguel, **O IPTU Progressivo e a Inconstitucionalidade da EC 29/2000**, Revista Dialética de Direito Tributário, n. 8, junho-2002. São Paulo: Oliveira rocha Comércio e Serviços LTDA. p. 124.

¹⁶¹ BARRETO, Aires Fernandino, **IPTU: Progressividade e Diferenciação**, Revista Dialética de Direito Tributário, n. 76, janeiro – 2002. p. 7.

¹⁶² Embargos Infringentes número 70021320098, TJ/RS, 10. Grupo Cível, julgado em Porto Alegre, 05 de outubro de 2007, Des. Rel. Roque Joaquim Volkweiss.

“É pacífico que, tanto as alíquotas progressivas como as seletivas ou diferenciadas, utilizadas, para os efeitos do IPTU, até o advento da Emenda Constitucional nº 29/00, pela Lei Complementar nº 212/89 do Município de Porto Alegre, revelam os mesmos efeitos de cobrança discriminatória do tributo, atentando, conseqüentemente, contra a regra do § 1º do art. 145 da CF/88, que autoriza a aplicação do princípio da capacidade contributiva tão-somente para os impostos de natureza pessoal, nos quais não se inclui aquele imposto, que, segundo o STF, é de natureza real (REs nºs 153771-0/MG, 179273/RS, 203174, 204827/SP, 229233/SP e 248892-5/RJ). O que se vedava, assim, antes do advento da referida Emenda, de efeitos não retroativos, era a utilização de mais de uma alíquota para bens imóveis da mesma natureza, tal como cristalinamente emerge do RE nº 248892-5/RJ (09/11/99), que considera inclusive progressivas, e, via de regra, inconstitucionais, as alíquotas estabelecidas segundo critério que leva em conta a área e a localização dos imóveis. Partindo dessas considerações, me incluo entre aqueles que aceitam unicamente a 1ª alíquota da escala ascendente, progressiva ou diferenciada, prevista na atual lei complementar municipal de Porto Alegre (nº 212/89), relativa ao IPTU, revelando-se inconstitucionais tão-somente as que se seguem, sendo, destarte, inteiramente prescindível a incursão do intérprete, como querem muitos, em textos legais municipais anteriores a ela (como a Lei Complementar nº 7/73 e a Lei nº 1.657/56), já revogadas, para nelas encontrar, pela via da integração, alíquota única, em substituição às progressivas inconstitucionais, leis essas que, diga-se de passagem, também revelam a mesma inconstitucionalidade.

Nessas circunstâncias, sendo a atual lei do IPTU do Município de Porto Alegre inconstitucional, e inexistindo lei impositiva anterior aplicável, e, ainda, não sendo possível aproveitar em parte lançamentos efetivados nessas condições, considero-os juridicamente ineficazes, de pleno direito”. (Apelação Cível número 70003058385, TJ/RS, 1ª. Câmara Cível, julgado em 21 de agosto de 2002. DES. REL ROQUE JOAQUIM VOLKWEISS.¹⁶³

Em contrapartida, em posição contrária a acima exposta, com entendimento favorável à progressividade fiscal do IPTU, temos como exemplo os doutrinadores Alcides Jorge Costa, Sacha Calmon Navarro Coelho, José Afonso da Silva, Hugo de Brito Machado, entre outros.

Referidos doutrinadores defendem a progressividade fiscal do IPTU, trazendo, em resumo, como principais fundamentos a chamada subjetivação dos impostos reais, como é o caso do IPTU, bem como a legitimidade da emenda constitucional para modificar cláusula pétrea.

Sacha Calmon Navarro Coelho fundamenta:

“Pode-se dizer, sem medo, que o IPTU admite a progressividade estribada em duas matrizes: (a) A matriz da política urbana, cujo fundamento constitucional tem sede na disposição que acabamos de transcrever, em prol da ordenação urbanística das municipalidades (progressividade extrafiscal no tempo) e (b) A matriz da capacidade

¹⁶³

do contribuinte que exsurge do art. 145, § 1º, da CF. Esta última progressividade não cresce ano a ano no funil do tempo, como a anterior. Nesta, o imposto em si é estruturado com alíquotas progressivas e, pois, menores e maiores no espelho do tempo (alíquotas existentes num mesmo instante). No primeiro caso, a meta optada é remover obstáculos ao plano diretor. Na segunda, procura-se, em função da pessoa do proprietário (imóveis mais valorizados, número de imóveis possuídos, tamanho da propriedade imóvel, etc.) fazer atuar o princípio da capacidade contributiva. Agora, se o suposto rico tiver imóveis, mas não capacidade econômica, a sua alíquota pode ser contestada em juízo”.¹⁶⁴

Hugo de Brito Machado leciona:

“Em seu art. 156, § 1º, a Constituição estabelece que o IPTU ‘poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.’ Esta norma, como se vê, explicitou a possibilidade de estabelecerem os municípios alíquotas progressivas para o IPTU, em razão de qualquer critério que o legislador municipal venha a eleger.(...)”

“Essa progressividade deve ser instituída de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade. Do ponto de vista da Política Urbana, a propriedade cumpre sua função social quando atende as exigências fundamentais de orientação da cidade expressas no plano diretor (art. 182, § 2º). Isto, entretanto, não significa a inexistência de outras formas pelas quais tenha de cumprir a propriedade a sua função social, até porque a propriedade há de ser encarada como *riqueza*, e não apenas como um elemento a ser tratado pelas normas de Política Urbana. Nem seria razoável, aliás, admitir que a função social da propriedade restasse inteiramente vinculada a diretrizes de política urbana”.¹⁶⁵

Na mesma acepção, o entendimento do Desembargador Henrique Osvaldo Poeta Roenick divergindo do entendimento do Des. Relator Volkweiss em voto proferido no julgamento da Apelação Cível número 70003058385 acima referida:

“Com a vênua daqueles que defendem tese contrária, não vejo qualquer inconstitucionalidade, muito antes pelo contrário, na progressividade fiscal do IPTU, em que pese conhecer a orientação majoritária do STF a respeito do tema.

A legislação municipal (art. 5º, § 1º, da Lei Complementar Municipal nº 7/73, com a nova redação que lhe foi dada pelo art. 1º da Lei Complementar Municipal nº 212/89), efetivamente, não deixa margem à dúvida sobre ter aplicado a progressividade fiscal ao IPTU, porquanto a alíquota era maior à medida em que a base tributável aumentava. Isso é progressividade fiscal, porém perfeitamente admitida pela norma constitucional inserta no art. 156, I, § 1º, da Carta Política (...)

Assim, entendendo ser amplamente viável a progressividade fiscal do IPTU, a fim de que se possa implementar o princípio constitucional, inserto na Carta Política, da

¹⁶⁴ COELHO SACHA CALMON NAVARRO. **Comentários à Constituição de 1988** - Sistema Tributário. Forense, 1990, p. 256-257.

¹⁶⁵ Progressividade do IPTU, Repertório, IOB de Jurisprudência”, nº 16/90, p. 258-260.

função social da propriedade, é que voto no sentido de dar provimento à apelação, prejudicado o reexame, para julgar improcedente a ação, invertida a sucumbência".¹⁶⁶

Segundo Roque Antonio Carrazza, enquanto não for estabelecido um plano direto, as alíquotas tem de ser as mesmas independente da valorização do imóvel. Ainda, conforme a Emenda Constitucional 64/2010, a localização e o uso do imóvel urbano ensejam tributações diferenciadas, por meio de IPTU, com a finalidade de estimular o cumprimento da função social da propriedade, acompanhando assim o plano diretor.¹⁶⁷

Na ótica jurídica, a progressividade é a única técnica que permite a personalização dos impostos, analisando as necessidades pessoais dos contribuintes, passando a conceder reduções e isenções, cumprindo assim o princípio da isonomia. Um exemplo desta progressividade no IPTU é a elevação da alíquota na medida em que sobe o valor do imóvel, porém, de outro lado, observamos que a progressividade em relação ao cumprimento da função social da propriedade também poderá ser utilizada diante de lei específica no caso do proprietário do solo urbano, não edificado, subutilizado ou não utilizado que promova seu adequado aproveitamento.¹⁶⁸

No Supremo Tribunal Federal a Constitucionalidade da emenda começou a ser apreciada no julgamento do Recurso Extraordinário número 423768, o qual tinha como objeto acórdão proferido pelo extinto Tribunal de Alçada de São Paulo, que declarou a inconstitucionalidade da Lei Municipal de número 13.250/01, a qual estabeleceu alíquota progressiva para o IPTU com base no valor venal do imóvel. O Ministro Marco Aurélio de Melo proferiu voto admitindo a progressividade trazida pela emenda, sendo acompanhado por mais quatro Ministros. Sucintamente, o voto do Relator concluiu que a Emenda Constitucional número 29/2000 não afastou direito ou garantia individual, sendo constitucional, e admitindo-se, assim, a progressividade fiscal do IPTU.¹⁶⁹

¹⁶⁶ Apelação Cível número 70003058385, TJ/RS, 1ª. Câmara Cível, julgado em 21 de agosto de 2002. Disponível em http://www3.tjrs.jus.br/site_php/consulta/download/exibe_documento.php?codigo=39630&ano=2002 – acesso em 13 out. 2011.

¹⁶⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p.123.

¹⁶⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p.254.

¹⁶⁹ Brasil. Supremo Tribunal Federal. **Informativo número 433**, disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo433.htm#IPTU>: Progressividade e EC 29/2000, acesso em 02 nov. 2011.

Atualmente, é pacífico o entendimento do jurisprudencial no sentido de que são inconstitucionais as leis instituidoras de alíquotas progressivas para o IPTU antes do advento da Emenda Constitucional 29/2000 salvo se destinadas a assegurar a função social da propriedade, bem como são constitucionais aos diplomas legais instituidores da progressividade fiscal do IPTU após a Emenda Constitucional número 29/2000 trazendo a possibilidade da progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel e de acordo com a localização e uso do imóvel.

Para exemplificar o entendimento, cabível aqui ementas do Supremo Tribunal, abaixo transcritas:

Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IPTU. ALÍQUOTAS. PROGRESSIVIDADE INSTITUÍDA ANTES DO ADVENTO DA EC 29/00. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA 668 DO STF. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA - SISTEMA DE PROGRESSIVIDADE POSTERIOR À EDIÇÃO DA EC 29/00. CONSTITUCIONALIDADE – AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1. A lei municipal que tenha estabelecido, antes do advento da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana, é inconstitucional (Súmula 668 do STF). 2. A repercussão geral da questão constitucional relativa ao tema foi reconhecida pela Corte no julgamento do AI 712.743-QO, Relatora a Ministra ELLEN GRACIE, DJe de 12.3.09, e o entendimento já consagrado foi ratificado. 3. A declaração de inconstitucionalidade das alíquotas progressivas do IPTU atinge apenas o sistema da progressividade, o que não impede a cobrança do tributo na totalidade. Precedentes: RE 378.221 – AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 18.09.09, e RE 390.694 – AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Eros Grau, DJ de 1º/12/06. 4. Os diplomas legais instituidores de alíquotas progressivas editados em data posterior ao advento da EC 29/00 são constitucionais, consoante acórdão prolatado nos autos do RE 586.693, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJe 22.06.11, recurso no qual foi reconhecida a repercussão geral do tema. 5. Agravo regimental a que se nega provimento para manter afastada a cobrança das alíquotas progressivas do IPTU instituídas antes de editada a EC 29/00. (RE 414250 AgR-AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Julgamento: 27/09/2011).¹⁷⁰(grifei).

Ementa: NULIDADE – JULGAMENTO DE FUNDO – ARTIGO 249, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Quando for possível decidir a causa em favor da parte a quem beneficiaria a declaração de nulidade, cumpre fazê-lo, em atenção ao disposto no artigo 249, § 2º, do Código de Processo Civil, homenageando-se a economia e a celeridade processuais, ou seja, alcançar-se o máximo de eficácia da lei com o mínimo de atividade judicante, sobrepondo-se à forma a realidade. IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – PROGRESSIVIDADE – FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000 – LEI POSTERIOR. Surge legítima, sob o ângulo constitucional, lei a prever alíquotas diversas, presentes imóveis residenciais e comerciais, uma vez editada após a Emenda Constitucional nº 29/2000. (RE 586693/SP,

¹⁷⁰

Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Julgamento: 25/05/2011.¹⁷¹ (grifei).
Ementa: **IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – PROGRESSIVIDADE – FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000 – LEI POSTERIOR. Surge legítima, sob o ângulo constitucional, lei a prever alíquotas diversas presentes imóveis residenciais e comerciais, uma vez editada após a Emenda Constitucional nº 29/2000.** (RE 423768/SP, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Julgamento: 01/12/2010).¹⁷² (grifei).

Assim sendo, a partir da Emenda Constitucional número 29/2000, que passou a prever alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel, os Municípios poderão adotar alíquotas diferenciadas em razão da destinação da propriedade, de acordo com o uso do imóvel ou ainda pela localização da propriedade na Zona Urbana do Município.

As alíquotas diferenciadas devem ser implementadas com critérios coerentes e racionais, baseados num plano diretor, tornando lógico e razoável o tratamento diferenciado, sob pena de incidir em inconstitucionalidade.¹⁷³

CONCLUSÃO E SUGESTÕES

Com a elaboração deste estudo foram alcançadas algumas conclusões.

¹⁷¹ Brasil. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=emenda+constitucional+29%2F2000+e+constitucional&base=baseAcordaos>, acesso em 02 nov. 2011.

¹⁷² Brasil. Supremo Tribunal Federal. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=emenda+constitucional+29%2F2000+e+constitucional&pagina=2&base=baseAcordaos>, acesso em 02 nov. 2011.

¹⁷³ LIPORINI, Antônio Sérgio; NUNES NETO, Dionósio; CALLEGARI, Marcos. **Instrumento para gestão Tributária das Cidades**. São Paulo: Livraria e Ed. Universitária de Direito, 2003, p. 102.

Primeiramente restou clara a importância da atuação do Poder Público em um caráter mais efetivo para garantir a manutenção de alguns direitos constitucionais.

Para que exista um meio ambiente ecologicamente equilibrado e uma sadia qualidade de vida, é fundamental que o indivíduo, juntamente com o Poder Público, proteja e preserve suas riquezas naturais, com o respaldo constitucional tutelando o meio ambiente.

O Poder Público Municipal, utiliza-se de uma política urbana que advém de garantias constitucionais, garantindo o desenvolvimento da cidade, resguardando alguns interesses coletivos que vêm a se sobrepor ao interesse individual.

Com o intento de proteger ao Meio-Ambiente, pode e deve o Município utilizar o IPTU como meio incentivo, introduzindo estímulos fiscais aos munícipes que colaborarem em sua propriedade imobiliária com a preservação da natureza

Induvidosamente, uma das formas de que o Estado pode se valer em prol do desenvolvimento urbano sustentável é a tributação ambiental, garantindo assim que seus habitantes possam viver em um ambiente equilibrado. Para a utilização desse recurso e imprescindível que seja observado o sistema tributário e o sistema ambiental em nossa constituição, a qual trouxe importantes inovações em 1988, dentre elas a proteção ao meio ambiente, promulgada em seu artigo 225.

O Tributo ambiental terá como característica fundamental a extrafiscalidade, que será manifestada pela própria finalidade do tributo, cujo objetivo é impor aos contribuintes uma conduta que garanta um ambiente ecologicamente equilibrado, interferindo assim na política econômica e social. Consiste em um instrumento de proteção ambiental no qual o Poder Público poderá coibir condutas ecologicamente incorretas e beneficiar as condutas que corroborem a idéia de manutenção de um ambiente ecologicamente sadio, caracterizando-se assim sua extrafiscalidade, que pode ocorrer quando o estímulo se dá pela desoneração ou isenção tributária ou quando ocorre a elevação da carga tributária .

O presente estudo esclarece a possibilidade de o tributo IPTU, baseado em sua função social – extrafiscal, ser utilizado como instrumento de proteção ao meio ambiente.

Referida possibilidade foi demonstrada através de exemplos de utilização do IPTU em diversos Municípios como forma de induzir o contribuinte a práticas ambientais de interesse local, respeitadas as limitações do poder de tributar.

Restou demonstrado que a Constituição Federal confere aos Municípios possibilidades de utilização do tributo IPTU como forma de proteção ao meio ambiente,

facultando a aplicação da progressividade e da diferenciação de alíquotas, em associação ao cumprimento da função social da propriedade. A iniciativa dependerá apenas da vontade política.

O IPTU é um dos principais instrumentos da política urbana a auxiliar na efetivação da função socioambiental da propriedade, sendo apto a promover a realização de valores constitucionais e a viabilizar a conscientização da sociedade para a proteção, recuperação e melhoria do meio ambiente.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Diogo Freitas. **Direito do ambiente**. Oeiras: INA, 1994.

_____, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2007.

AGUIAR, Joaquim Castro. **Sistema tributário municipal**. 2. Ed. Rio de Janeiro. José Olympio. 1971.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 2. Ed. Revisada. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 9. Ed, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

ATALIBA , Geraldo. **Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário**. Revista dos Tribunais: São Paulo, 1968.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4 Ed. São Paulo: Saraiva. 2010.

_____, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 8 Ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

AYUDOS, Elena de Lemos Pinto. **Tributação ambiental no Brasil: fundamentos e perspectivas**. Florianópolis: UFSC, 2010. Dissertação de mestrado apresentada no programa de Mestrado da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Santa Catarina.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARBON, Sandra A. Lopez. **Do IPTU**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Informativo número 433**, disponível em: <http://www.stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo433.htm#IPTU>: Progressividade e EC 29/2000.

BARBOSA, Emanuel de Andrade. **Tributação Ambiental no Município: Progressividade e Isenção do IPTU**. Paraná: Verba Iuris, 1999.

BARRETO, Aires Fernandino, **IPTU: Progressividade e Diferenciação**, Revista Dialética de Direito Tributário, n. 76, janeiro – 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 Ed., São Paulo: Lejus, 1998.

BERTI, Flávio Azambuja. **Impostos, Extrafiscalidade e Não-Confisco**. 2 Ed., Curitiba: Juruá, 2006.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. 16a tiragem, Rio de Janeiro; campus, 1992.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário**: três modos de pensar a tributação. Elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2009.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito Processual Tributário**.8. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Proteção ao ambiente e direito de propriedade**. Coimbra: Goimbra, 1995.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Estatuto da Cidade**: guia para implementação pelos municípios e cidadãos. 2. ed. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2002.

CARTA Mundial do Direito à Cidade. Fórum Social das Américas – Quito – Julho 2004
Fórum Mundial Urbano – Barcelona – Outubro 2004.

Código Municipal de Meio Ambiente do Município de São Leopoldo/(RS, Lei Municipal 6.463/2007, disponível em:
http://www.saoleopoldo.rs.gov.br/download_anexo/Lei%206.463%20Codigo%20Municipal%20MA%20-%20todas%20as%20alteracoes%202009.pdf

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. 1. Ed .Curitiba: Juruá, 1996.

_____, Roque Antonio. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**. 21 Ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

_____, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**.11. Ed. São Paulo: Saraiva. 1999.

Carta Mundial do Direito à Cidade. Fórum Social das Américas – Quito – Julho 2004
Fórum Mundial Urbano – Barcelona – Outubro 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988** - Sistema Tributário. Forense, 1990.

_____, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. Rio de Janeiro. Forense, 2009.

COMPARATO, Fábio Konder. **Direitos e Deveres Fundamentais em matéria de propriedade**. R. CEJ, Brasília, VI. 1, n. 3, 1997.

COSTA, Alcides Jorge. **IPTU e Progressividade**. Revista Direito Tributário, São Paulo: Dialética, 2005.

Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm, acesso em: 06 nov. 2011

DERANI, Cristiane. Direito Ambiental Econômico. São Paulo: Max Limonad, 2001.

DINIZ, Maria Helena. **Código Civil Anotado**. 12. Ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

DOMINGUES, Jose Marcos, **Direito tributário e meio ambiente**. 3 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DUGUIT, Leon. *Las Transformaciones del derecho Publico y Privado*. Buenos Aires: Editora Heliasta S.R.L., 1975.

FARIA, Ana Maria Jara Botton. **O IPTU Ambiental e a aplicação do Princípio do fim social da propriedade urbana**. Curitiba: fevereiro de 2005.

FREITAS Vladimir Passos de. **Direito Ambiental em evolução**. 2 Ed. Curitiba: Juruá, 2002.

FAZOLLI, Sílvio Alexande. **Princípios tributários e extrafiscalidade**. Revista de Direito ambiental. Ano 09, Número 34, São Paulo, 2004.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **A Ação Civil Pública Após 20 Anos: Efetividade e Desafios**. VII Direito Ambiental Tributário como instrumento em defesa do Direito as Cidades Sustentáveis no Brasil e o IPTU progressivo no tempo, Ação civil Publica. São Paulo: RT, 2008.

_____, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 7. ed. São Paulo: Saraiva: 2006.

GOMES, Carla Amado. **Textos dispersos de direito do ambiente**. Lisboa: A.A.F.D. Lisboa, 2005.

_____, Carla Amado. **Textos dispersos de direito do ambiente**. Lisboa: A.A.F.D. Lisboa, 2005.

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

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição Federal de 1988**. 10.ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 2005.

GRECO, Marco Aurélio. **IPTU Progressividade – Função Social Da Propriedade**. São Paulo: Revista de Direito Tributário, 1990.

GRILI, Evandro. **A Não-Incidência do IPTU Sobre Áreas Urbanas De Interesse Ambiental**. São Paulo: SINTESE, 2002.

JUNIOR NUNES, Armandino Teixeira. **O Estado Ambiental de Direito**. Revista de informações legislativas. Brasília. Ano 41, Número 163.

LIPORINI, Antônio Sérgio; NUNES NETO, Dionósio; CALLEGARI, Marcos. **Instrumento para gestão Tributária das Cidades**. São Paulo: Livraria e Ed. Universitária de Direito, 2003.

Lei número 10.257/2001, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10257.htm.

LEAL, Rogerio Gesta, **A função Social da sociedade da propriedade no Brasil**. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 1998.

LECEY, Eladio. **Novos Direitos e juizados especiais**: a proteção do meio ambiente e os juizados especiais criminais, Revista Ajuris. Porto Alegre, Volume 26, Número 77.

MACHADO, Hugo de Brito. **Progressividade do IPTU, Repertório, IOB de Jurisprudência”, nº 16/90**.

_____, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 16. Ed., São Paulo: Malheiros, 1999.

_____, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 21ª Ed. Editora Malheiros, 2002.

_____, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22. Ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 28ª Ed. Editora Malheiros, 2007.

_____, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 14. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 6. Ed. atualizada por Izabel C. L. Monteiro e Yara D. P. Monteiro. São Paulo: Editora Malheiros, 1993.

_____, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 25 Ed., São Paulo: Malheiros, 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MOTTA, Ronaldo Seroa da, OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, MARGULIS, Sergio. **Proposta de Tributação Ambiental na Atual Reforma Tributária**. IPEA: Rio de Janeiro, 2000.

NABAIS, José Casalta. **O dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Liv. Almedina, 1998.

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

_____, Junior Armandino Teixeira Nunes, **O estado ambiental de Direito**. Revista de informações legislativas. Brasília. Ano 41, Numero 163, p.295-307, julho-setembro de 2004.

PACHECO FILHO, Eduardo Galvão de França. **O Direito Tributário na Proteção ao Meio Ambiente**. Disponível em:
<<http://www.advogado.adv.br/artigos/2006/eduardogalvaodefrancapachecofilho/odireitotributario.htm>>.

PÁDUA, José Augusto. **Ecologia e política no Brasil**. 2. Ed., Rio de Janeiro: Instituto Universitário de Pesquisas do Rio de Janeiro, 1992.

PAGANI, Eliana Adelina. **O direito de propriedade e o direito à moradia**: um diálogo comparativo entre o direito de propriedade urbana imóvel e o direito à moradia. Porto Alegre. EDIPUCRS, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

REALE, Miguel, **O IPTU Progressivo e a Inconstitucionalidade da EC 29/2000**, Revista Dialética de Direito Tributário, n. 8, junho-2002. São Paulo: Oliveira rocha Comércio e Serviços LTDA.

RAMOS, José Eduardo Silveiro. **Tributação Ambiental**. O IPTU e o meio ambiente urbano. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

_____, José Eduardo Silvério. **Tributação ambiental**: o IPTU e o meio ambiente urbano. Belo horizonte: Fórum, 2011.

ROSSI, Carlos Alberto Del Papa Rossi, **A Emenda Constitucional 29/2000 e a Progressividade do IPTU**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, n.43, março-abril/2002.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Forense: Rio de Janeiro, 2005.

SILVA, José Afonso Da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. Malheiros Editores, 12^a edição, 1996.

_____, José Afonso Da. **Direito Ambiental Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2003.

SOUZA, Daniel Barbosa Lima Faria Correa de. **IPTU Ambiental**. Disponível em <http://jus.uol.com.br/revista/texto/12450/iptu-ambiental>.

_____, Rubens Gomes de. **Procedimento Tributário**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, Revista dos Tribunais, v2, 1967.

_____, Marcelo Lopes de. **Mudar a cidade: uma introdução crítica ao planejamento e à gestão urbanos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2003.

_____. Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Ed. São Paulo: Método, 2006.

TÔRRES, Heleno Taveira; CALIENDO, Paulo. Direito tributário ambiental e o protocolo de kyoto. (Kyoto Protocol). In: Ives Gandra da Silva Martins; Alejandro Altamiro (Org.). Direito tributário: VIII Colóquio Internacional de Direito Tributário. São Paulo: IOB- Thomson, 2006.

VENOSA, Sílvio Salvo. **Direito civil: parte geral**. 3 Ed. Volume 3, São Paulo: Atlas, 2003.