

O IPTU E A PROTEÇÃO DAS CIDADES: EXEMPLO DE EXTRAFISCALIDADE
THE PROPERTY TAX AND PROTECTION OF CITIES: AN EXAMPLE OF
EXTRAFISCALITY

BRUNO SOEIRO VIEIRA¹

RESUMO

Com fundamento constitucional que atribui o dever de proteger o meio ambiente, os municípios brasileiros devem atuar de diversas formas, inclusive, através da adoção de uma política tributária ambiental que utilize o Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, com a finalidade extrafiscal no sentido de induzir os contribuintes municipais no Brasil a adotarem posturas ambientais mais ajustadas à ética intergeracional consagrada na Constituição Federal aprovada em 1988. Para tanto, os municípios podem utilizar a técnica da progressividade extrafiscal do imposto, objetivando alcançar a justiça social e garantir um tratamento tributário equitativo de acordo com a postura de cada um dos contribuintes do IPTU.

PALAVRAS-CHAVE: Meio ambiente; tributação; extrafiscalidade; progressividade; IPTU; sustentabilidade.

ABSTRACT

With an special constitutional argument that assigns an obligation to protect the environment, the counties in Brazil should act in many different ways, even through the adoption of an environmental tax policy that uses the Property Tax and Urban Land - property tax, with an extrafiscal proposal towards to lead the county taxpayers to adopt environmental attitudes more adjusted to intergenerational ethics ensured in the Federal Constitution adopted in 1988. To achieve it, the counties may use an extrafiscal progressivity tax technique aiming to achieve social justice and guarantee an equitable tax treatment according to the position of each property tax payers.

KEYWORDS: Environment; taxation; extrafiscality; progressivity; property tax; sustainability.

¹ Bacharel em Ciências Jurídicas (UFPA). Auditor Fiscal da Secretaria Municipal de Finanças do Município de Belém/PA. Especialista em Direito Tributário (PUC/Minas Gerais). Mestre em Direito do Estado (Universidade da Amazônia - UNAMA). Doutorando em Direito da PUC/SP

1 INTRODUÇÃO

Existe uma *crise urbana* mundial, em especial, nas cidades situadas nos países periféricos, de terceiro mundo ou, ainda, em desenvolvimento.

Entre os expoentes da mencionada crise estão as cidades brasileiras que, em geral, desde a menor delas até a grande metrópole (cidade global) como São Paulo apresenta uma conjuntura de fragilidade no que tange ao planejamento e a ocupação do solo das cidades, gerando consequências terríveis aos usuários urbanos.

O Estado, em especial, as municipalidades, apesar do descompasso do modelo de federalismo fiscal reinante em nosso país (que de cooperativo observa-se apenas uma penumbra) tem a responsabilidade de ser o agente da vanguarda na defesa do meio ambiente em todos os seus matizes.

Em outros termos, diante do caos reinante nas cidades brasileiras, ganha relevo o papel a ser desempenhado pelo Poder Público municipal, pois conforme expresso no Art. 225, é manifesto que o legislador constituinte desejou obrigar que o ente subnacional, ao lado da coletividade, defenda o meio ambiente e o preserve para as presentes e futuras gerações. Todavia, apesar da sua diminuta capacidade de ação municipal, decorrente da confusa e desproporcionalmente repartição de competências constitucionais, evidencia-se que é imperioso que gestores municipais busquem respeitem os ditames constitucionais protegendo o meio ambiente.

Ademais, é necessário aduzir que a temática ambiental proclama a existência de uma responsabilidade intergeracional que obriga a todos desta geração a defender e preservar o meio ambiente de modo que as vindouras gerações possam usufruir de igual ou superior qualidade de vida.

Almejando buscar contribuir com a efetivação da proteção do meio ambiente urbano, as municipalidades possuem um arsenal de instrumentos capazes de implementar políticas públicas sustentáveis, dentre os quais apresenta-se neste artigo a tributação ambiental de cunho extrafiscal, em especial, através do manejo do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU.

Na mesma trilha, considerando que o direito ao meio ambiente é um direito fundamental e, ainda, por mais que esteja consagrado um direito (humano) na Carta da República, o maior desafio é vê-lo efetivado e para tanto, os cidadãos (sociedade civil) em conjunto com o Poder Público e a iniciativa privada, têm uma inarredável responsabilidade de

modo a resguardar os valores e os ideais guindados ao patamar de direitos humanos na Constituição Federal.

Sobre este ponto leciona Norberto Bobbio que o mais relevante neste debate não é fundamentar os direitos do homem, mas sim garantir a proteção dos mesmos. “Não preciso aduzir aqui que, para protegê-los, não basta proclamá-los. [. . .]. O problema real que temos de enfrentar, contudo, é o das medidas imaginadas e imagináveis para a efetiva proteção desses direitos.” (BOBBIO, 2004, p. 56-7).

Com efeito, a tributação ambiental é uma das medidas imaginadas que é capaz de contribuir com a proteção do direito fundamental do ser humano a viver em uma cidade sustentável, sob todos os aspectos.

2 FEDERALISMO COOPERATIVO E A REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS AMBIENTAIS

Diferentemente da forma unitária, o estado federal objetiva, *grosso modo*, a descentralização das tarefas e políticas públicas necessárias ao bem comum de uma determinada sociedade, dificultando a formação de governos com perfis autoritários. Sendo assim, o estado federal corresponde ao “mais alto grau de descentralização”(ALMEIDA, 2007, p. 11) que possibilita a eficiência de governo e a limitação do poder.

Sendo assim, se a federação tem o poder de tornar mais difícil o surgimento de governos autoritários, entende-se que resta reforçada a democracia em tais estados, sem mencionar a natureza evolutiva que o estado federal apresenta, conforme abaixo:

A Federação, como a democracia, é processo, devir, que necessita de constante aperfeiçoamento e adaptação a novas realidades. Assim, não existe paradigma federal imutável e eterno e, sim, o federalismo daquele conjunto de circunstâncias fáticas. A “mutação federativa”, vista como a capacidade de adaptação da Federação às novas realidades da vida social, mostra-se de fundamental importância no âmbito da proteção de direitos fundamentais, o que permite que se estude o federalismo, ontem e hoje, como instrumento de proteção dos direitos fundamentais. (FARIAS, 1999, p. 417-8, grifos do autor)

Na mesma linha da lição precedente, merece registro que a dicção abaixo, *in verbis*:

Pois bem, a solução federativa que prevaleceu na Convenção de Filadélfia, muito mais do que um mero acordo entre Estados, muito mais do que um meio-termo no avanço rumo à centralização, mostrou-se alternativa altamente eficaz, tanto no proporcionar *eficiência às instituições de governo, quanto no afastar os temores do autoritarismo*. (ALMEIDA, 2007, p. 5, grifou-se)

Nos estados federais é comum existir uma repartição de competências entre os entes que fazem parte dos mesmos. Portanto, no que tange às questões ambientais e tributárias, típicas a cada um dos entes federativos, a Constituição Federal Brasileira reservou competências próprias, concorrentes e comuns.

É possível afirmar, portanto, que o estado federal é composto por uma pluralidade de centros de poder, todos autônomos e vinculados ao que consta na Carta Magna, devendo existir entre os mesmos uma coordenação e cooperação (Parágrafo Único do Art. 23 da CF/88), que promova a efetiva consecução dos fins almejados pelo legislador constituinte.

Importa dizer, porém, que o modelo de estado federal apresenta algumas características, dentre as quais enumera-se: 1) autonomia dos entes que o compõe; 2) existência de uma base jurídica constitucional; 3) inexistência do direito de secessão; 4) unidade nos planos internacional e nacional; 5) constitui-se em uma sociedade de Estados; 6) repartição de competências; e 7) repartição de rendas.(ALMEIDA, 2007, p. 10-5)

Acerca da repartição de competências, Paulo José Leite Farias (1999, p. 286) afirma que “[. . .] ao tratar-se da Federação e da *proteção ambiental*, dever-se-á, obrigatoriamente, estudar a *questão nuclear* de qualquer Estado Federado: *a repartição de competências*.” (grifou-se)

No que diz respeito direto às competências municipais, deve-se ressaltar que com o advento da Constituição Federal de 1988, as mesmas foram enormemente ampliadas com um viés no alargamento da autonomia dos municípios brasileiros, conforme a doutrina apregoa:

A partir do início dos anos 80, ganhou força a reclamação por um Município mais potente e eficiente em função da consolidação do renascido regime democrático. A pretensa intenção dessas novas forças políticas foi de estabelecer, em todo o país, um procedimento político ‘de baixo para cima’.

Como conseqüência (*sic*), o art. 18 da Constituição Federal de 1988, pela primeira vez na história constitucional brasileira, levantou os Municípios oficialmente para serem *entes* da União, [. . .]

Sob o aspecto *formal*, o Município brasileiro certamente é a entidade territorial local investida da autonomia mais abrangente no mundo inteiro. No exercício das suas atribuições, ele atua em absoluta igualdade de condições com as outras esferas governamentais; os atos municipais independem da prévia autorização ou de posterior ratificação de qualquer outra entidade estatal. (KRELL, 2001, p. 27 a 42, grifos do autor)

Aliado ao conteúdo registrado acima, parte da doutrina aduz que o modelo federativo escolhido pelos legisladores constituintes e, portanto, instituído na Constituição da República

de 1988, torna possível que os Municípios exerçam plenamente suas competências. (CABRAL, 2008, p. 59)

2.1 VISÃO CONSTITUCIONAL DA AUTONOMIA MUNICIPAL

Na vigência da Constituição anterior os Municípios não detinham o poder que hoje detêm. Tal situação foi alterada em virtude das mudanças existentes no seio da sociedade brasileira, notadamente, acerca da questão política, pois a partir da década de 80 do século passado, ganhou projeção o clamor por um município mais forte e eficiente devido ao emergente processo de consolidação do regime democrático.

Bonavides (2002, p. 311) leciona que a Constituição Federal de 1988 aborda a temática da autonomia municipal, configurando-se “indubitavelmente o mais considerável avanço de proteção e abrangência já recebido por esse instituto em todas as épocas constitucionais de nossa história.”

Ainda sobre a mudança na condição do Município dentro da estrutura da Federação Brasileira, faz-se necessária a transcrição de trecho da obra de Juliana Pita Guimarães, *in verbis*:

O fortalecimento conferido pela Constituição Federal de 1988 aos municípios, elevou-os à condição de entes federativos autônomos. Estão eles inseridos na organização político-administrativa da Federação Brasileira (art. 18) e têm consagradas sua auto-organização (art. 29) e competências administrativa e legislativa determinadas em relação às dos Estados e da União, condicionadas, estas últimas, ao tratamento de interesses locais (art. 30, I). [. . .] (GUIMARÃES, 2004, p. 69)

Com efeito, se ocorreu a evolução do modelo de federalismo no Brasil, reforçando-se sobremaneira a autonomia e o papel a ser desempenhado pelos municípios, implica afirmar que tais entes subnacionais devem ocupar um papel de liderança na execução de políticas públicas de proteção do meio ambiente, conforme a transcrição ratifica:

Verifica-se que o Federalismo brasileiro apresenta modificações que se caracterizam pelo paulatino alargamento de funções à esfera municipal, hoje mais comprometida e dotada de maior autonomia para a cooperação na consecução de objetivos comuns à República Federativa, expressão tridimensional do nosso Federalismo [. . .] *A larga autonomia municipal para a realização de políticas públicas é traço característico do federalismo contemporâneo que privilegia a competência para a realização de políticas públicas.* (DIAS, 2005, p. 201, grifou-se)

3 O PODER-DEVER MUNICIPAL DE INTERVENÇÃO NA ATIVIDADE ECONÔMICA ENQUANTO PROMOTOR DA PRESERVAÇÃO AMBIENTAL

O dever de intervenção estatal que está em debate na atualidade, ultrapassa aquela tradicional tarefa de reger os aspectos econômicos inerentes às sociedades, indo além, reafirmando o papel do Estado em impor normas que venham regular as condutas humanas, da sociedade e do próprio Estado, em atenção, especialmente, à questão da preservação dos recursos naturais, por ser este o bem mais valioso à manutenção da sobrevivência do homem sobre a face da terra.

É notório que o Estado é o responsável pela elaboração das normas interventivas que atuam sobre a dinâmica das atividades econômicas, normas estas que deverão manter a ordem social, priorizando o bem natureza, sem, contudo, inviabilizar a ordem econômica, conforme pode ser observado na citação seguinte:

Quanto ao direito, é seu mister a manutenção da ordem social e, por conseguinte, da ordem produtiva. Normatizando-se o modo de apropriação dos recursos naturais, são traçadas as linhas mestras com as quais trabalhará a aplicação do direito. Por meio delas, será acertado o grau de transformação das atividades produtivas. Não se trata de estabelecer *a priori* uma idéia de modificação substancial da relação com a natureza, mas de fixar normas aptas a instrumentalizar uma ação comunicativa onde se desenvolverá a tensão entre apropriação e conservação dos recursos naturais. (DERANI, 2008, p. 55)

José Marcos Domingues (2007, p. 15) afirma que o Direito Ambiental, por possuir uma natureza interdisciplinar, está respaldado em princípios da ordem jurídica, adquirindo em tal seara uma coloração especial e, exemplifica, através do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado no que tange à proteção ambiental, ratificando, portanto, o dever do Estado em intervir na sociedade, em especial, sobre as atividades econômicas, pois o interesse ambiental é indisponível, sendo dever do todos, inclusive do Estado, transmitir o patrimônio natural às futuras gerações, como dever de solidariedade, evitando-se, assim, conflitos intergeracionais.

O jurista fluminense aprofunda sua análise ao lecionar que o princípio da “intervenção estatal na defesa do Meio Ambiente é corolário dos postulados anteriores, na medida em que o Ente dotado de Poder Político não se pode demitir do dever de orientar as condutas individuais tendo como norte a promoção do Bem Comum.” (DOMINGUES, 2007, p. 15-6)

Entenda-se, neste ponto, que o “bem comum” em debate está vinculado à noção de dignidade da pessoa humana e só poderá ser alcançado se o Estado regram as atividades econômicas de maneira clara, impedindo que as mesmas, movidas pela constante e crescente necessidade de maior acumulação de capital, releguem a natureza a um plano secundário, resultando em uma decadência definitiva do meio ambiente, pelo fato de grande parte dos recursos naturais utilizados pelas atividades econômicas como insumo e matéria-prima serem considerados não-renováveis e, portanto, obstaculizando que as futuras gerações gozem do mesmo nível de qualidade ambiental que hoje é possível usufruir, desrespeitando uma norma constitucional que determina que o *Poder Público*² garanta aos futuros brasileiros um meio ambiente sadio e equilibrado (Art. 225 CF).

Com o objetivo de traçar um paralelo que demonstre que existe fundamento constitucional que evidencie o dever do Estado de intervir no âmbito da atividade econômica em prol da proteção ambiental, torna-se imperioso colecionar a lição do jurista argentino Alejandro Altamirano, *in verbis*:

El Estado no puede soslayar su participación en el diseño de la solución óptima de estos problemas. En Argentina, además y por mandato constitucional, tiene el deber de propender a la protección del derecho a gozar de un ambiente sano. Para cumplir con este mandato constitucional, el Estado es llamado a intervenir dentro del conflicto básico entre ecología y economía cual es el de la prevalencia del principio ecológico de estabilidad, como condición de conservación de la naturaleza y el principio económico de crecimiento. El grado de desarrollo de las naciones tiene efecto sobre el establecimiento de políticas ambientales. Sin embargo los instrumentos económicos a utilizar serán básicamente los mismos, eligiéndose unos u otros según las particularidades de cada país. (ALTAMIRANO, 2007, p. 33-4)

Em relação ao dever de intervenção por parte do Estado, Eros Grau (2008, p. 28) assevera que “a deixarmos a economia de mercado desenvolver-se de acordo com as suas próprias leis, ela criaria grandes e permanentes males.”

Exemplo típico de mal criado pela economia de mercado capitalista é a degradação do patrimônio histórico e arquitetônico (meio ambiente construído) existente nas cidades, em virtude da lógica do mercado dar prioridade ao capital em detrimento do ambiental, caracterizando um individualismo próprio dos agentes de mercado, restando evidente, portanto, que a *mão invisível* mencionada por Adam Smith que representa “o livre jogo do mercado é insuficiente para tratar do interesse da proteção ambiental, que possibilita a

² *Poder Público* é expressão genérica que faz referência a todos os entes federativos integrante da Federação Brasileira.

ocorrência das falhas de mercado e motiva a necessidade de intervenção do Estado.” (AMARAL, 2007, p. 42)

Com efeito, o Estado deve reger a economia, induzindo mudanças de condutas dos agentes econômicos diante do bem ambiental, até porque, restou claro acima, que tal dever tem fundamento constitucional.

4 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL COMO INSTRUMENTO DE FOMENTO À PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE URBANO

Quando o assunto é a imposição tributária no ordenamento jurídico brasileiro, assevera-se que não há viabilidade econômica que justifique a criação de novos tributos voltados exclusivamente à proteção do meio ambiente, isto porque já está em vigor uma elevada carga tributária nacional, esta alvo de severas críticas por parte de vários setores da sociedade brasileira.

Desta feita, se não é possível dar início a uma política tributária ambiental, vislumbra-se a possibilidade de promover a adequação dos tributos já existentes em favor da defesa do meio ambiente, levando-se em consideração, inclusive, a possibilidade da ocorrência do duplo benefício, onde seja mantido o nível de receita do Estado, corrigindo-se as falhas existentes no mercado que desequilibram o processo econômico.

Ao tratar da aplicação dos denominados “tributos verdes”, José Marcos Domingues leciona, textuais:

Mas, cientificamente, há dois sentidos de *tributos verdes* ou *tributos ambientais*: um *sentido estrito* e um *sentido amplo*. Em sentido estrito, tributo ambiental significa um *tributo novo* cobrado em razão do uso do Meio Ambiente pelos agentes econômicos. Já em sentido amplo, tributo ambiental é um tributo tradicional ou ordinário adaptado de molde a servir aos esforços de proteção ambiental. (DOMINGUES, 2007, p. 63-4, grifos do autor)

Com efeito, partindo-se da lição de Paulo de Bessa Antunes (2000, p. 24), que o Direito Ambiental, ao relacionar-se com os demais ramos da Ciência Jurídica, apresenta uma relação de transversal, ou seja, as normas jurídico-ambientais “tendem a se incrustar em cada uma das demais normas jurídicas, obrigando a que se leve em conta a proteção ambiental em cada um dos demais ‘ramos’ do Direito”, avança-se no sentido de concluir que é perfeitamente razoável que na seara do Direito Tributário, as normas específicas de tributação

devem ser criadas ou, ainda, adaptadas tendo como norte a proteção ao meio ambiente, pois a Constituição Federal contém normas que garantem ao meio ambiente o *status* de direito humano.

Sendo assim, evidencia-se a obrigação estatal, em qualquer dos três níveis federativos, de instituir e aplicar normas de cunho tributário que tragam em seu bojo um cunho extrafiscal, ou seja, que não visem apenas à obtenção de recursos para o Estado e sim que ambicionem proteger o meio ambiente.

Releva dizer que, além dos princípios eminentemente ambientais, a Constituição Federal contém outros dispositivos e princípios que, se analisados sistematicamente, poderão fundamentar uma alteração na utilização dos instrumentos de execução e controle da política tributária, em especial, aos enquadrados na esfera da competência tributária dos municípios brasileiros.

4.1 OBJETIVOS DO TRIBUTO AMBIENTAL

Inicialmente, relevante informar que a tributação ambiental objetiva *diminuir as agressões ao meio ambiente por meio de um sistema tributário que induza condutas menos poluidoras*, pois aquelas atividades cujo impacto e degradação ao meio ambiente sejam consideravelmente agressivas, deverão suportar uma carga tributária equivalente. Por outro lado, as atividades ou “empreendimentos que demonstrarem preocupação em proteger ou até mesmo evitar danos à natureza, são merecedoras de um tratamento tributário mais benéfico, através de uma menor exação.” (VIEIRA, 2011, p. 1153, grifou-se)

Um segundo objetivo é a *redução da despesa pública atinente às ações estatais administrativas de controle, monitoramento e reparação das degradações ao meio ambiente*. Ressalte-se que tais atividades estatais implicam em importante volume de desembolso financeiro.

Eis um dos benefícios gerados pela tributação ambiental, pois a função extrafiscal dos tributos ambientais, além de ter como consequência a redução das agressões ao meio ambiente, sem dúvida, resultará em um menor dispêndio público para custear a máquina administrativa em suas ações de controle, prevenção e reparação de eventuais degradações ao meio ambiente.

Em relação aos dois objetivos acima explanados Nunes (2005, p. 186) se pronuncia, afirmando que a “economia, portanto, é nos dois sentidos: na internalização dos custos decorrentes de atividades poluidoras e na diminuição das despesas estatais com fiscalização.”

5 A EXTRAFISCALIDADE NO ORDENAMENTO AMBIENTAL DAS CIDADES

Preliminarmente, importa dizer que é essencial no estudo do Direito Tributário aprofundar a análise sobre a finalidade dos tributos para que seja possível compreender qual valor deve ser tutelado através da imposição de determinada espécie tributária.

Bernardo Ribeiro de Moraes (2000, p. 441), apesar de referir-se apenas a uma espécie tributária (impostos), leciona que ao ser definido um imposto, quase sempre, a referência é a finalidade da tributação, em que “o legislador tem um fim, um objetivo em mira.”

Na trilha do acima exposto, *in verbis*:

Segundo o objetivo visado pela lei de incidência seja (a) prover de recursos a entidade arrecadadora ou (b) induzir comportamentos, diz-se que os tributos têm *finalidade arrecadatória (ou fiscal) ou finalidade regulatória (ou extrafiscal)*. Assim, se a instituição de um tributo visa, precipuamente, a abastecer de recursos os cofres públicos (ou seja, a finalidade da lei é *arrecadar*), ele se identifica como tributo de finalidade arrecadatória. Se, com a imposição, não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc ., diz-se que o tributo tem finalidades *extrafiscais* ou regulatórias. A extrafiscalidade, em maior ou menor grau, pode estar presente nas várias figuras impositivas. (AMARO, 2004, p. 89, grifos do autor)

Destarte, pelo fato da questão ambiental revelar estreita relação entre a ciência do direito, a economia e o meio ambiente, a tributação ambiental (sem renunciar completamente aos fins fiscais) amplia consideravelmente a finalidade da imposição tributária, extrapolando a mera arrecadação ao intervir na economia, regulando e estimulando posturas mais apropriadas à proteção da meio ambiente e, assim, apresenta cunho extrafiscal ao abandonar a clássica e ultrapassada ideia de neutralidade dos tributos fiscais.

5.1 IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL URBANA – IPTU

Partindo do pressuposto que os municípios são qualificados e excepcionais protagonistas da defesa do meio ambiente, em decorrência de todas as agressões ambientais surgirem nos territórios dos mesmos e, ainda, que a maior parte delas serem provenientes das zonas urbanas dos municípios, fica evidenciada a importância das administrações municipais na primeira linha da reação contra a poluição. (MARTÍN MATEO, 1998, p. 100)

Compreende-se que é viável o manejo do IPTU extrafiscal ambiental como instrumento de fomento à adoção de condutas sustentáveis em sociedade, estimulando o agente degradador ou poluidor a adotar uma postura mais apropriada à nova consciência ambiental mundial.

No que tange ao IPTU, seu fato gerador está previsto no Art. 32 do Código Tributário Nacional como a *propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel* por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil e localizado na *zona urbana* do Município.

Merece relevo a transcrição seguinte acerca da importância do mencionado imposto municipal, textuais:

O Imposto Predial e Territorial Urbano é um dos mais antigos do Brasil e do mundo, cada vez mais se tornando um tributo de grande interesse por parte dos respectivos entes tributantes, seja de cidades de primeiro mundo ou do terceiro, que agora começam a despertar para este imposto, ante a condensação das populações nas grandes cidades.

No Brasil é uma importante fonte de recursos fiscais para os mais de 5.500 Municípios brasileiros que a cada dia são chamados a atender as mais diversas necessidades básicas, como saúde, educação, saneamento básico, obras de infraestrutura, programas sociais para a população carente, dentre tantas outras expectativas da população. (FERNANDES, 2005, p. 223-24)

Pode-se asseverar, inclusive, seguindo a lógica jurídica proposta até então, que o IPTU, abstraindo-se sua função fiscal (arrecadatória), deve ser manejado no sentido de uma meta extrafiscal, ou seja, em prol da proteção ambiental, conforme ensinou Hely Lopes Meirelles (1994, p. 177) ao afirmar que não existe obstáculo que impeça a utilização do IPTU com um fim extrafiscal pelas municipalidades, através de um sistema de graduação de sua “alíquota, a fim de propiciar a implantação de planos urbanísticos locais, ou para atender a outras conveniências coletivas, tendo em vista o princípio que prescreve a *função social* da propriedade, (CF, art. 156, I e § 1º).”

5.2 FUNÇÃO SOCIAL E AMBIENTAL DA PROPRIEDADE

Avançando sobre a análise da função social da propriedade (CF, arts. 5º, XXIII, 156, § 1º, 170, III, 182, §§ 1º e 2º e 184) - um dos pontos estruturais no debate travado acerca da tributação ambiental municipal por meio do IPTU-, constata-se que a mesma mereceu especial atenção por parte do legislador constituinte, que demonstrou preocupação em relação à questão urbanística e ambiental nas cidades, atribuindo forte valor à função social e ambiental da propriedade, constituindo-se, portanto, em um princípio.

Releva informar, ainda, que foi a partir da Constituição do Brasil de 1967 que o termo *Função Social da Propriedade* passou a compor o Ordenamento Jurídico Brasileiro como princípio da ordem econômica.

A função social da propriedade relaciona-se diretamente com outro princípio constitucional que é o da propriedade privada, conforme expresso no Art. 5º, XXII da CF, inclusive, em virtude do também expresso no inciso XXIII do mesmo artigo que afirma que a propriedade (privada) deverá atender a função social. Assim, salutar asseverar que o conceito de propriedade privada estabelecido na Constituição Federal não é aquele conceito clássico da época da Revolução da Francesa, absoluta e inatingível, pelo contrário, os constituintes brasileiros quiseram que o direito à propriedade privada, para ser pleno, deveria estar em consonância com a função social e ambiental da propriedade, representando uma noção de justiça social, conforme previsto nos dispositivos constitucionais acima enumerados, assim como, na legislação infraconstitucional, *v.g.*, na Lei nº 10.257 de 10 de julho de 2001, comumente denominada de Estatuto da Cidade, o qual objetivou regulamentar os Arts. 182 e 183 da Carta Magna.

O texto constitucional, ao estabelecer que a propriedade privada deve cumprir uma função social, sem dúvida, objetiva mediar interesses que, em determinado momento, podem ser antagônicos, ou seja, visa interceder nas situações em que os interesses individuais estejam em rota de colisão com os interesses coletivos. Esta mediação, em consonância com o atual entendimento acerca do conceito de propriedade e motivada pelo anseio social em proteger o meio ambiente, deve priorizar o interesse social em detrimento do interesse privado, ratificando, portanto, a força e a validade do princípio da primazia do interesse público sobre o privado.

Depreende-se do acima pontuado que o direito à propriedade, apesar de assegurado no texto constitucional, para que seja pleno, precisa conter um requisito, também constitucional, que é a *Função Social*, que, por sua vez, deve ser compreendida como meio de justiça social, em que o interesse particular ceda espaço aos interesses da coletividade, entre eles, o direito a um meio ambiente saudável e sustentável, que permita que as futuras gerações possam viver satisfatoriamente no meio urbano.

Com esse objetivo a Constituição da República, erigiu o direito ao meio ambiente ao patamar de princípio e, paralelamente, estabeleceu que é dever de todos zelar pela preservação

do mesmo, em especial, ao Estado que, além das medidas administrativas de tutela ambiental, tem o poder-dever de utilizar os instrumentos tributários de intervenção na atividade econômica, *v.g.*, a tributação ambiental.

Importa agora determinar como a função social poderá ser alcançada. Para tanto, os municípios dispõem de importantes instrumentos legais que dizem respeito à política de desenvolvimento urbano e, conseqüentemente, de proteção ambiental. Dentre eles, cita-se o Plano Diretor e a Lei de Controle Urbanístico, além do dever de respeitar o disposto na Lei nº 10.257 de 10 de julho de 2001 (Estatuto da Cidade) no sentido de cumprir os ditames constitucionais, notadamente, em relação à função social da propriedade e sua interface com a proteção ambiental.

O texto constitucional no *caput* do Art. 182 é claro ao dispor que a política de desenvolvimento urbano será executada pelo poder público municipal, segundo as diretrizes gerais dispostas em lei (Estatuto da Cidade), com o objetivo de ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

Destarte, será o conjunto das leis acima mencionadas, ou seja, o Estatuto da Cidade, o Plano Diretor e as demais leis urbanísticas, todas, tendo com fundamento o texto constitucional, possibilitarão a indução, o controle e a apuração do efetivo cumprimento da função social e ambiental das propriedades localizadas em cada um dos municípios brasileiros.

Acerca da importância da legislação acima, Fernanda Cavedon informa, textuais:

Assim, o Estatuto da Cidade vem preencher lacuna legislativa, representando grande avanço em matéria de Direito Urbanístico, especialmente por relacionar as normas urbanísticas com a proteção do meio ambiente urbano. [. . .]
Desempenha papel essencial na fixação e efetivo cumprimento da Função Social e Ambiental da Propriedade urbana. Se antes a fixação do conteúdo de tal Função (*sic*) ficava estritamente a cargo do município, agora, este terá que seguir as diretrizes do Estatuto da Cidade, especialmente na elaboração do Plano Diretor. (CAVEDON, 2003, p. 73-4)

Apesar de anteriormente ter sido mencionada a importância do Estatuto da Cidade, relevante frisar que o mesmo trouxe em seu bojo instrumentos, dentre os quais, os *institutos tributários e financeiros* (Art. 4º, IV), que objetivam alcançar os fins desejados pelo legislador, ou seja, ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana, segundo algumas *diretrizes* (Art. 2º, *caput*), por exemplo, 1) garantia do

direito a cidades sustentáveis; 2) planejamento do desenvolvimento das cidades com distribuição espacial da população e das atividades econômicas do Município, de modo a evitar e corrigir as distorções do crescimento urbano e seus efeitos negativos sobre o meio ambiente; 3) adoção de padrões de produção e consumo de bens e serviços e de expansão urbana compatíveis com os limites da sustentabilidade ambiental, social e econômica do Município; 4) adequação dos instrumentos de política econômica, tributária e financeira; 5) proteção, preservação e recuperação do meio ambiente natural e construído, do patrimônio cultural, histórico, artístico, paisagístico e arqueológico.

Assim, depreende-se do até aqui pontuado que existe fundamento constitucional e infraconstitucional que assegura o dever-poder dos municípios de, por intermédio da tributação ambiental (IPTU), promover a função social e ambiental da propriedade urbana.

5.3 IPTU PROGRESSIVO EXTRAFISCAL

O Estatuto da Cidade autoriza a utilização de instrumento tributário que almeja promover o respeito à função social da cidade e da propriedade. Um desses instrumentos é o IPTU progressivo no tempo, conforme expresso no Art. 182, §4º, II da Constituição Federal e regulamentado no Art. 7º da Lei nº 10.257/2001 – Estatuto da Cidade.

Relevante observar que a progressividade extrafiscal em comento é instrumento posto à disposição das municipalidades objetivando fazer com que as propriedades existentes nos municípios cumpram com a função social e ambiental. Todavia, esta tributação progressiva ambiental deve respeitar a sequência prevista no §4º em menção, ou seja, só pode ser utilizada após a adoção do parcelamento ou da edificação (compulsórios) por parte das municipalidades.

Em relação ao §4º do Art. 182 da CF, o legislador constituinte deixou expresso que se trata de uma faculdade do poder público municipal utilizar ou não os instrumentos jurídicos relacionados nos incisos do mencionado dispositivo (parcelamento, edificação, IPTU progressivo e desapropriação). Todavia, entende-se que a interpretação mais razoável do dispositivo em tela, por estar em consonância com o espírito impregnado no texto da Constituição, é a aquela que entende tratar-se de um poder-dever dos municípios utilizarem os instrumentos citados, visando efetivar o cumprimento da função social e ambiental das propriedades.

Alheio à polêmica acerca da obrigatoriedade ou não da instituição do IPTU progressivo no tempo (Art. 182, § 4º, II da CF), o Estatuto da Cidade deixou claro que é possível a utilização do citado instrumento tributário em favor do meio ambiente urbano, consagrando a progressividade em comento, conforme decisão da maior corte do judiciário brasileiro, a seguir transcrita:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPTU. PROGRESSIVIDADE EXTRAFISCAL. ARTIGO 182, § 4º, II, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. *A cobrança do IPTU progressivo para fins extrafiscais, hipótese prevista no artigo 182, § 4º, inciso II, da CB/88, somente se tornou possível a partir da edição da Lei n. 10.257/01 [Estatuto da Cidade].* Agravo regimental a que se nega provimento. (grifou-se)

A progressividade extrafiscal mencionada até então, não se confunde com a progressividade expressa no Art. 156, § 1º, I da Carta Magna, pois esta possui natureza fiscal, meramente arrecadadora, em razão do valor venal dos imóveis situados no território urbano dos municípios. Aquela outra (Art. 182, §4º, II), por sua vez, tem natureza extrafiscal, ou seja, extrapola o objetivo de obtenção de recursos para fazer face ao custeio da máquina administrativa municipal, visando sim, ordenar o município a ponto de ser cumprida a função social e ambiental da propriedade urbana.

Cabe uma breve advertência ao afirmar que, após o advento da Emenda Constitucional - EC nº 29/2000, tornou-se pacífico o debate na doutrina e na jurisprudência em relação à progressividade *fiscal* contida no Art. 156, § 1º, I da Constituição Federal, conforme posição firmada pelo Supremo Tribunal Federal através da Súmula nº 668 ao determinar que é inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC nº 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da Função Social da propriedade.

Em relação ao aspecto qualitativo do uso ou utilização dos imóveis urbanos, ao analisar o dispositivo constitucional em menção, com fulcro no princípio constitucional da igualdade e levando em consideração que existem usos diferenciados dos imóveis localizados nos municípios brasileiros, cogita-se, por hipótese, que existam munícipes que detenham, de forma sustentável, a propriedade, a posse ou o domínio útil de imóveis situados nas regiões urbanas dos municípios, adotando práticas, tais como: i) manter significativa área verde (quintais, jardins e etc.) que possibilitem a drenagem da água das chuvas, evitando-se, assim, alagamentos que venham pôr em risco a integridade física de terceiros e, também, causar prejuízos materiais diversos; ii) utilizam fontes de energia limpa, tais como, a solar ou a

eólica; iii) aproveitam as águas pluviais para que a mesma seja reutilizada na limpeza doméstica, demonstrando, portanto, que estão em consonância com as mais modernas técnicas de preservação da natureza e, acima de tudo, que estão preocupados com o futuro do planeta. Por outro lado, outros munícipes em nada contribuem com a preservação do meio ambiente, expressando um sentimento de falta de solidariedade com as futuras gerações que irão habitar o planeta.

Dessa forma, o legislador municipal deverá proteger o meio ambiente com fulcro no acima explanado, pois segundo o §1º do Art. 156 da CF, os municípios *deverão* (apesar de constar “poderá”) instituir alíquotas diferentes (progressividade extrafiscal) do IPTU (inciso II) de acordo como o imóvel está sendo utilizado.

Cabe reforçar, portanto, que o atendimento aos requisitos ambientais expressos no Plano Diretor Urbano ou em legislação regulamentadora (poder regulamentador do Executivo), assim como, em respeito aos ditames contidos no Estatuto da Cidade e, principalmente, em nome do princípio constitucional da igualdade, ratificam a tese que os municípios têm o poder-dever de propiciar um tratamento tributário desigual aos contribuintes do IPTU em virtude de os mesmos adotarem posturas desiguais, no caso em tela, uso dos imóveis de maneira diferenciada, os primeiros em favor da natureza e os demais em total desprezo pela questão da manutenção da qualidade ambiental.

Para a consecução da tributação progressiva extrafiscal do IPTU (com alíquotas diferenciadas), em razão da qualidade do uso das propriedades localizadas na zona urbana dos municípios, o órgão municipal com competência ambiental ou, ainda, o Conselho Municipal do Meio Ambiente, após autorização legal constante no Plano Diretor ou em outra lei urbanística, elaboraria um rol de requisitos a serem preenchidos pelos proprietários, posseiros e detentores do domínio útil dos imóveis urbanos, propiciando, que, a partir do cumprimento de tais requisitos ambientais, o órgão da administração tributária municipal possa estabelecer as alíquotas diferenciadas do IPTU de acordo com grau de atendimento dos citados requisitos de proteção ambiental.

Vislumbra-se outra possibilidade de instituição de progressividade *extrafiscal*, com fundamento no Art. 156, §1º, II da CF, quando, no interesse maior da sociedade em preservar o meio ambiente urbano, de acordo com o Plano Diretor Urbano, o território urbano do município seja dividido em áreas de interesse urbanístico-ambiental, onde, por exemplo,

possam existir regiões nas quais a municipalidade priorize imóveis comerciais, outras consideradas propícias para a construção de imóveis habitacionais e outras, ainda, destinadas prioritariamente à instalação de indústrias, sendo que a partir de tal definição em relação ao interesse urbanístico-ambiental, possam ser estabelecidas alíquotas diferenciadas a depender da parte do território urbano do município que estiver sendo analisado.

Ilustra-se o acima pontuado com a transcrição seguinte, *in verbis*:

Assim, a propriedade urbana cumpre a sua função social ao ser edificada para fins habitacionais, comerciais, industriais etc., em áreas para tal identificadas, bem como cumpre a função social com a preservação de bens ambientais – naturais ou culturais – indicados para tal. (GUIMARAENS, 2006, p. 51-76, grifou-se)

Quando a jurista afirma que a propriedade urbana deve ter um fim que possibilite que a função social possa ser cumprida, está querendo demonstrar que o planejamento urbano-ambiental das cidades deverá estabelecer fins distintos para as diversas atividades existentes nas mesmas (habitação, comércio, indústria, mineração, lazer), possibilitando que a vida nas cidades possa apresentar um padrão ambiental adequado aos novos tempos.

É possível, portanto, que a municipalidade utilize-se do IPTU ambiental com alíquotas diferenciadas em função do zoneamento espacial urbano, induzindo, por exemplo, que em áreas destinadas à localização de indústrias não existam propriedades com fins residenciais ou vice-versa.

Desta feita, entende-se que existe fundamento constitucional, expresso no Art. 156, § 1º, II da CF que autoriza a proposta de tratamento desigual em relação ao estabelecimento de alíquotas diferenciadas do mencionado imposto, tanto em função da forma como o imóvel urbano é utilizado quanto em relação à localização do mesmo dentro do cenário e limites urbanos.

Ressalte-se, no entanto, que o manejo extrafiscal do IPTU só poderá acontecer naqueles municípios que exercerem plenamente sua competência constitucional tributária, pois, como afirmado anteriormente, infelizmente, em muitos municípios brasileiros, a referida competência não é exercitada em sua plenitude, submetendo aqueles entes federados a uma eterna dependência em relação à receita transferida, *v.g.*, ICMS, IPI, IOF, ITR, FPM. Destarte, sem o exercício total da competência constitucional tributária, restará inviabilizado o aproveitamento da tributação municipal como ferramenta à disposição da defesa da natureza.

A doutrina de Fernandes (2005, p. 67) posiciona-se favoravelmente à tributação extrafiscal do IPTU ambiental (Art. 156, §1º, II da CF) com tratamento distinto aos proprietários, posseiros e aos detentores de domínio útil de imóveis compreendidos no território urbano dos municípios, em virtude das diferentes maneiras de utilizar os mesmos, almejando, portanto, induzir os sujeitos passivos do IPTU a utilizarem seus imóveis de maneira mais apropriada à preservação do meio ambiente. Ressalte-se, entretanto, que a contribuição da doutrina no que tange à tributação do IPTU ambiental extrafiscal, não aprofunda a discussão sobre como pode ser operacionalizada a cobrança diferenciada em razão do uso ambiental e da localização do imóvel, nem tampouco quais os requisitos devem ser levados em consideração para tanto.

Com efeito, é evidente o fundamento constitucional que ampara a proposta tributária extrafiscal que aqui é estabelecida, pois é injusto e, portanto, agride o princípio constitucional da igualdade, que as municipalidades concedam tratamento isonômico aos contribuintes que utilizem seus imóveis urbanos de maneiras distintas ou que decidam construir imóveis onde a municipalidade deseja manter à disposição de outro tipo de atividade.

Reitera-se, é importante, que a utilização a qual se refere é aquela que tem como foco principal a preservação do meio ambiente, com fulcro nos dispositivos constitucionais que visam à defesa na natureza, *v.g.*, Arts. 170, VI; 174; 182, 183, 186, 216 e 225.

Conclui-se, enfatizando que não se trata de uma proposta de tributação de IPTU progressivo com fim sancionatório, pelo contrário, o objetivo é estimular os contribuintes, através do peso da carga tributária, a utilizarem seus imóveis urbanos de modo mais adequado à tutela ambiental. Caso o contribuinte prefira agir de modo menos favorável à proteção ambiental, constatar-se-á que o mesmo optou por pagar um imposto com uma alíquota mais gravosa. É uma questão de mera liberalidade do sujeito passivo e nunca uma sanção.

6 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na constituição de 1988**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ALTAMIRANO, Alejandro. El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario. In: MARINS, James (org.). **Tributação e meio ambiente**. 1ª ed., 7 tir. Curitiba: Juruá, 2007.

ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito ambiental**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2000.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE338589 AgR/ES – Espírito Santo Ag.Reg. no Recurso Extraordinário. Relator: Min. Eros Grau. Julgamento: 24/06/2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28338589+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/nhe5nfb>> Acesso em: 30 de jan 2014

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 668. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=668.NUME.NAO.S.FLSV.&base=baseSumulas>> Acesso em: 30 de jan 2014

CABRAL, Lucíola Maria de Aquino. **Competências constitucionais dos municípios para legislar sobre meio ambiente: a efetividade das normas ambientais**. Curitiba: Letra da Lei, 2008.

CAVEDON, Fernanda Sales. **Função social e ambiental da propriedade**. Florianópolis: Visualbooks, 2003.

DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DIAS, Daniella. **Desenvolvimento urbano: princípios constitucionais**. 1ª ed. Curitiba: Juruá Editora, 2005.

DOMINGUES, José Marcos. **Direito tributário e meio ambiente**. 3ª ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

FARIAS, Paulo José Leite. **Competência federativa e proteção ambiental**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editora, 1999.

FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU – texto e contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GRAU, Eros. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 13ª ed. rev. e atualiz. São Paulo: Malheiros, 2008.

GUIMARÃES, Juliana Pita. Competência constitucional dos municípios em matéria ambiental. In: COUTINHO, Ronaldo; ROCCO, Rogério. (orgs.) **O direito ambiental das cidades**. Rio de Janeiro: DP&A, 2004.

KRELL, Andreas Joachim. Subsídios para uma interpretação moderna da autonomia municipal na área da proteção ambiental. **Revista Interesse Público**, Belo Horizonte, n. 10, p. 27 a 42, 2001.

MARTÍN MATEO, Ramón. **Manual de derecho ambiental**. 2ª ed. Madrid: Editorial Trivium, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de direito tributário**. 6ª ed. rev., aum. e atualiz. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

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

VIEIRA, Bruno S. **Os impostos municipais e a proteção do meio ambiente**. Porto Alegre: Núria Fabris Editora , 2011.