

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

SERGIO FABIAN SCHNEIDER

**IPTU: INSTRUMENTO DE GESTÃO AMBIENTAL URBANA MUNICIPAL**

CURITIBA

2023

SERGIO FABIAN SCHNEIDER

**IPTU: INSTRUMENTO DE GESTÃO AMBIENTAL URBANA MUNICIPAL**

Artigo apresentado como requisito parcial à conclusão do curso de Especialização em Direito Ambiental, Setor de Ciências Agrárias, Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Ana Maria Jara Botton Faria

CURITIBA

2023

## **IPTU: instrumento de gestão ambiental urbana municipal**

Sergio Fabian Schneider

### **RESUMO**

O objetivo principal do presente trabalho é traçar apontamentos acerca da utilização do IPTU enquanto instrumento da gestão ambiental urbana. O primeiro momento cuidará do estabelecimento de linhas gerais introdutórias sobre a competência municipal, tanto em matéria ambiental quanto em matéria tributária. Ocasão em que estabelecer-se-á a viabilização constitucional acerca do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana enquanto instrumento da gestão ambiental urbana. Posteriormente, o trabalho dedica-se ao imposto em sua função extrafiscal, no papel de indutor de comportamento de acordo com o uso da propriedade predial e ou territorial tributada. O IPTU, neste sentido, atuando como verdadeiro instrumento complementar na implantação de políticas públicas ambientais locais.

Palavras-chave: Gestão do território urbano. Instrumento complementar na implantação de políticas ambientais locais. Meio ambiente urbano municipal.

### **ABSTRACT**

The goal of this article is to provide an overview about the use of IPTU, Property Tax on Land and Urban Planning, as an instrument of urban environmental management. The first part will focus on general, introductory lines about municipal competence, both in environmental and tax matters. Then establishes the constitutional viability of Property Tax on Land and Urban Planning as an instrument of urban environmental management. Afterwards, the tax will be discussed in its extra-fiscal role, as a behavioral inducer, according to the use of the building or territorial property that is being taxed. IPTU, in this sense, would act as a true supplementary toll for implementing local environmental public policies.

Keywords: Urban land management. Complementary instrument in the implementation of local environmental policies. Urban environment.

## **1 INTRODUÇÃO**

O meio ambiente abrange para além do meio ambiente natural, também o meio ambiente artificial, representado, nas cidades, pelo espaço urbano construído,

que deve ser desenvolvido pelo município de forma a implementar as disposições constitucionais.

Busca-se traçar apontamentos acerca do regime jurídico das normas tributárias indutoras de comportamento relacionadas ao IPTU e a gestão urbana ambiental municipal.

O Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU, por ser um imposto com potencial extrafiscal, pode ser um importante elemento estimulador na gestão urbana, inclusive na cara questão do meio ambiente urbano.

Alfredo Augusto Becker, em sua Teoria Geral do Direito Tributário:

Na construção de cada tributo, não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo. (BECKER, 1998, p. 588).

Inicialmente, todos os tributos tinham função exclusivamente fiscal. O efeito extrafiscal, quando existente, era um efeito secundário, não o objetivo. Com o passar do tempo, alguns tributos passaram a desempenhar função predominantemente extrafiscal. Deslocaram-se da função primeira do tributo que é levar valores pecuniários aos cofres públicos e assumiram a função de indutores, verdadeiros mecanismos de auxílio à implementação de políticas públicas. O IPTU desempenha ambas as funções. Conforme Luís Schoueri, “todos os tributos têm efeito arrecadatório e regulatório, em maior ou menor grau. Por isso mesmo, normas tributárias indutoras podem ser veiculadas em qualquer tributo.” (SCHOUERI, 2023, p. 92).

Ao tratar-se de meio ambiente, deve ocorrer uma gestão integrada entre as esferas do poder e os diversos entes federativos. Neste sentido é o artigo 225, *caput*, da Constituição Federal de 1988.

A Política Nacional do Meio Ambiente, estabelecida pela Lei 6938/1981, visa criar um alinhamento de ações tanto nas atividades públicas quanto privadas, por meio de planos e regramentos específicos que alinham a ação dos entes federativos e das diversas esferas do poder, no sentido do apontado artigo 225, *caput*, da Constituição Federal de 1988, que estabelece como dever do Poder Público e de toda a coletividade a defesa e a preservação do meio ambiente.

A gestão urbana é de responsabilidade e competência do município. O IPTU progressivo no tempo e a alíquota diferenciada de acordo com a localização e uso

do imóvel vão além da repartição de receitas públicas instituídas pelo ICMS ecológico (ALOCHIO, 2011).

O ICMS ecológico instituiu novos critérios para distribuição de recursos do ICMS (tributo estadual) aos municípios, não alterando o montante da arrecadação e nem estimulando a conduta do contribuinte diretamente. Diferente do IPTU ecológico, que estimula diretamente a conduta do contribuinte e possibilita um aumento na arrecadação do município sem depender de lei estadual. Vejamos as razões de tais afirmações. O ICMS ecológico não estimula diretamente o contribuinte do ICMS, estimula ações de preservação ambiental dos municípios em que se encontram os contribuintes do ICMS, na medida que possibilita um aumento de suas receitas. O ICMS ecológico depende de lei estadual que estabeleça os critérios de distribuição aos municípios. O artigo 158, inciso IV, da Constituição estabelece que 25% do produto da arrecadação do ICMS deverá ser repassado aos municípios. Desse total, o ICMS ecológico instituiu que 25%, pode ser repassado aos municípios por critérios que refletem o nível da atividade econômica municipal em conjunto com a preservação do meio ambiente. Ou seja, o aumento das receitas do município, em decorrência do ICMS ecológico, depende de lei estadual. Diferente do IPTU ecológico, pelo IPTU ser tributo de competência tributária municipal.

A importância da abordagem e do levantamento de hipóteses de utilização do IPTU enquanto indutor de conduta na gestão ambiental urbana municipal está em sua utilização complementar na implantação de políticas públicas ambientais locais, em um aspecto não alcançado pelos demais instrumentos. Verdadeiro ferramental auxiliar na materialização do artigo 182, da Constituição da República.

Traçam-se apontamentos acerca da utilização do IPTU enquanto instrumento da gestão ambiental urbana, cuidando do estabelecimento de linhas gerais introdutórias sobre a competência municipal, tanto em matéria ambiental quanto em matéria tributária. Ocasão em que se estabelece a viabilização constitucional acerca do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana enquanto instrumento da gestão ambiental urbana.

Em sua função extrafiscal, o IPTU atua como indutor de comportamento de acordo com o uso da propriedade predial ou territorial tributada. O IPTU, neste sentido, age como verdadeiro instrumento complementar na implantação de políticas públicas ambientais locais.

Aborda-se a Constituição por ser o pacto primeiro do ordenamento, irradiador das convenções e valores que cabem ser esmiuçados pelo restante do sistema jurídico. No caso do IPTU enquanto indutor de comportamento é a propriedade que sofre o apoio da alavanca orientadora de conduta, buscando a conformidade com a política de desenvolvimento urbano. O que justifica a abordagem, mesmo que breve, da limitação constitucional à propriedade.

A Lei Complementar é genericamente tratada em suas características. Pela mesma razão que o Código Tributário Nacional (CTN) é historicamente situado no ordenamento jurídico brasileiro. Por serem instrumentos introdutórios de enunciados prescritivos. E ser o CTN que faz as vezes de lei complementar diante da Constituição de 1988, em relação ao IPTU e a todos os demais tributos.

## **2 METODOLOGIA**

O método utilizado foi de revisão bibliográfica e análise documental qualitativa. Envolveu pesquisa exploratória principiológica, doutrinária, jurisprudencial e de enunciados prescritivos, desde a Constituição aos mais ordinários atos infralegais, observados pelas lentes do princípio da imputação.

## **3 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E AMBIENTAL MUNICIPAL RELACIONADA AO IPTU**

A Constituição enquanto instrumento introdutório enuncia prescrições que amparam todo nosso sistema jurídico.

### **3.1 A CONSTITUIÇÃO E A LIMITAÇÃO A PROPRIEDADE**

Com a Constituição são cotejados os demais enunciados prescritivos do ordenamento, também chamados de veículos normativos. Víctor Uckmar (1976), em introdução a sua obra *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, traduzida, no Brasil, pelo professor Marco Aurélio Greco, ensina que todo ramo do direito - como disse Pellegrino Rossi – possui *ses têtes de chapitre* no direito constitucional. Ou seja, em tradução livre, todo ramo do direito tem a cabeça de seus capítulos no direito constitucional.

Muitos Estados organizaram suas Constituições com características em comum. Regras fundamentais que, por serem adotadas por uma pluralidade de Estados, são tratadas, na atualidade, praticamente como sinônimo de Constitucionalismo, representando o Constitucionalismo Moderno.

Victor Uckmar (1976), referenciando Santi Romano, explica que o direito possui um caráter contagioso. Citando Emerico Amari, diz que existe transmigração ou propagação do direito. A transmigração, a propagação, o caráter contagioso por ele ensinado influenciou a conformação de todo direito constitucional ocidental, fazendo com que muitos países adotassem regras constitucionais semelhantes.

O tributo bule em direitos fundamentais básicos do Constitucionalismo Moderno, especificamente na liberdade e na propriedade (PETRY, 2010). Direitos que se tornaram arraigados à definição de Constituição e de constitucionalismo muito em consequência do liberalismo político, que fincou estaca na história com a revolução francesa. A liberdade natural e o contrato social substituíram o direito divino dos monarcas. Com Locke e Hume estas doutrinas deram origem ao individualismo (KEYNES, 1926).

Porém, não demorou para que o individualismo tivesse uma guinada rumo a utilidade social. E

as reivindicações da sociedade se erguessem novamente contra o indivíduo. Paley e Bentham aceitaram o hedonismo utilitário das mãos de Hume e seus predecessores, mas o ampliaram na utilidade social. Rousseau tomou o Contrato Social de Locke e dele extraiu a Vontade Geral. (KEYNES, 1926, p. 107).

E sendo a Constituição de 1988 o gabarito das enunciações limitadoras ao exercício do poder no sistema brasileiro é nela e por meio dela que se devem buscar os limites do IPTU ecológico, também designado pela doutrina como IPTU verde. Designações cunhadas pela doutrina, que não estão presentes na legislação. A tributação ambiental não possui previsão expressa em nossa Constituição, nem em nosso Código Tributário Nacional. Pimenta (2017, p. 141), admite que “o conceito de tributo ambiental é controverso na doutrina.”

Sobre a tributação ambiental, Fabiana Santello define que o tributo ambiental e o direito tributário ambiental “pode ser oriundo, direta ou indiretamente, da necessidade de preservação e proteção do meio ambiente”. (SANTELLO, 2017, p. 45).

Discorrendo sobre os tributos ambientais, bem sintetizou Amaral:

Existem muitas divergências na doutrina sobre o conceito e a finalidade dos tributos ambientais. Primeiramente, para uma ampla parcela da doutrina será sua hipótese de incidência tributária que definirá seu caráter ambiental; já outra parcela da doutrina entende que será a finalidade dos tributos que determinará sua natureza ambiental e, por fim, há aqueles que acreditam que o que se determina como tributo ambiental é apenas sua definição terminológica. (AMARAL, p. 204)

Carlos Eduardo Peralta Montero, em obra que discute a variável ambiental no sistema tributário, observou a falta de precisão terminológica que ainda cerca o tema: “ainda existe uma falta de univocidade com respeito aos alcances terminológicos da tributação ambiental.” (MONTERO, 2013, p. 185).

Consoante Regina Helena Costa discorrendo que o meio ambiente e os tributos possuem

entre si, uma relação de correspondência no que concerne à própria atividade financeira do Estado, ou seja, na administração das receitas e despesas. Aqui, em especial, nas despesas relativas à prevenção, conservação e restauração do meio ambiente, chama o Estado também o particular a participar na concretização de seu dever público, de ordem constitucional, colaborando não só através de comportamentos ecologicamente corretos, mas também proporcionando o numerário necessário ao cumprimento do desiderato. (SEBASTIÃO, 2007, p. 228).

Discutindo a extrafiscalidade tributária em relação ao meio ambiente, Aydos aborda a indução de comportamentos pela extrafiscalidade, mencionando como finalidade mediata a educação ambiental.

O tributo ambiental tem por finalidade imediata a indução de comportamentos ecologicamente corretos pelos agentes econômicos, e como finalidade mediata, a educação ambiental voltada para a conscientização dos produtores e consumidores, alterando os padrões atuais de consumo e quebrando com a lógica da irresponsabilidade organizada. (AYDOS, 2010, p. 197).

Já muito antes do Estado com a concepção que se lhe atribui atualmente e ao que se entende por Constitucionalismo e Constituição, existia a tentativa de limitar o exercício do poder, incluindo o poder de tributar, tido por Geraldo Ataliba (1968) como a verdadeira essência do poder. Nos idos de 1091-1096 já havia disposições que exigiam autorização do povo ou de seus legítimos representantes para permitir a tributação (MANEIRA, 1994). Pouco eficazes como aponta Marcello Cerqueira (1997), por faltar-lhes uma base jurídica e um legítimo instituto para controlar o exercício do poder e garantir aos cidadãos a submissão dos governantes ao primado da legalidade. As constituições modernas propuseram-se a assumir tal papel de legítimo instituto para controlar o exercício do poder.

Afirma Roque Antonio Carrazza (2009), que a nossa Constituição talvez seja a única no mundo que dividiu os tributos em espécies e subespécies, em uma trilha essencialmente acadêmica. Na visão do mencionado tributarista, fez muito bem, pois, sendo vários os entes federados que tributam, é necessário conhecer bem as espécies e subespécies tributárias. Isto para que se verifique a existência ou inexistência de competência e se possa constatar, no caso concreto, a invasão que porventura ocorra.

O STF estendeu a flexibilização da legalidade, aplicada pelo próprio Supremo Tribunal Federal aos tributos vinculados, aos tributos não vinculados.

As limitações à liberdade e a propriedade impostas tanto pelo ramo ambiental quanto pelo ramo tributário do direito partem da Constituição, e concretizam-se através de atos inter-relacionados do Estado, “atos legislativos, administrativos e judiciais, para dar eficácia ao sistema normativo ao mesmo tempo em que se cumpre com a exigência da legalidade”. (PETRY, 2010, p. 496).

A Constituição da República Federativa do Brasil, portanto, é o gabarito com o qual as limitações a propriedade e a liberdade devem ser sempre conferidas, observando-se para tanto as repartições de competências do federalismo brasileiro *sui generis*. Visando o mesmo resultado de conformação com a Constituição tem-se o princípio da simetria constitucional, que “resulta uma certa uniformidade (não identidade) entre a Constituição Federal, as Constituições estaduais e leis orgânicas”. (PETRY, 2010, p. 499).

Geraldo Ataliba (1968) destaca que o sistema jurídico brasileiro assentou as influências estrangeiras de forma a maturar um conjunto com características específicas que o faz diferente de todos os outros. Aponta o caminho dizendo que o problema não está na Constituição, mas nas leis, regulamentos e demais atos infralegais, até mesmo na jurisprudência, ao aplicar conceitos deficientes que não coadunam com a Constituição.

Se eles (os vícios) se sediam na atuação prática ou no nível legislativo ou regulamentar, é inteligente se cuide de enfrentar o problema nesta escala, para vê-lo funcionando como o quer a Constituição. Só então ter-se-á autoridade científica e moral para julgar-se o sistema constitucional. (ATALIBA, 1968, p. 22).

Antes de cogitar-se alterações constitucionais dever-se-ia corrigir o que está abaixo da Constituição, conformando a aplicação tributária às disposições

constitucionais. Conforme Ataliba (1968) não se pode atribuir o funcionamento imperfeito à Constituição sem antes aplicar suas prescrições.

Na senda das linhas expostas, talvez o IPTU ecológico seja uma solução possível, conforme a Constituição, uma vez que o IPTU possui previsão constitucional no artigo 153, da Constituição da República. E não caracteriza nova espécie tributária, somente adequação sistemática do tributo aos primados ambientais. Com ressalva de parte da doutrina (TORRES, 2005), que afirma ser necessária Lei Complementar para o IPTU ecológico.

Não existe disposição específica sobre fiscalidade ambiental em nossa Constituição, todavia, conforme Peralta Montero (2013, p. 352) “da leitura das normas que tutelam o meio ambiente e regulam o sistema tributário depreende-se que a tributação pode ser utilizada como um instrumento de defesa do meio ambiente”.

### 3.2 DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

O motivo do presente texto conter sucintas linhas acerca da Lei Complementar enquanto instrumento introdutório de enunciados prescritivo é o mesmo que motiva situar historicamente o Código Tributário Nacional no ordenamento jurídico brasileiro. Qual seja, o CTN foi recepcionado com status de Lei Complementar pela Constituição de 1988.

A competência legislativa tributária é, em si, uma limitação ao poder de tributar, uma vez que inexistente tributação fora da competência legislativa prevista pela Constituição. Limitação reforçada pelo artigo 110, do CTN, ao dispor que o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, não podem ser alterados pela lei tributária (incluídos os demais atos infralegais), quando utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para definir ou limitar competência tributária.

Na senda do referido artigo 110, do CTN, os institutos de direito civil, por exemplo, podem ser alterados para efeitos tributários desde que não sejam conceitos utilizados para limitar competência, tanto pela Constituição da República, quanto no estreitamento de competência promovido pelas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas em relação aos tributos que lhe são permitidos.

Sendo papel da Lei Complementar, em matéria tributária, esmiuçar as limitações constitucionais ao poder de tributar, conforme o artigo 146, inciso II, da Constituição, é, para além da Constituição, nas leis complementares em matéria tributária, que encontraremos as limitações ao IPTU, bem como limitações a sua potencial função indutora de conduta.

Em matéria tributária, a Constituição brasileira de 1988, discriminou competências, dando aos entes federados a possibilidade jurídica de criar tributo<sup>1</sup>, sempre limitados em suas competências tributárias por uma série de princípios constitucionais (CARRAZZA, 2010). Princípios que são pormenorizados e materializados em lei complementar, limitando o poder de tributar em cumprimento ao artigo 146, inciso II, da CF/88.

Além de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, à Lei Complementar cabe dispor sobre conflitos de competência, conforme inciso I, do mesmo artigo 146, da Constituição.

O inciso III, do artigo 146, CF, atribui a lei complementar o papel de estabelecer normas gerais em matéria tributária, criando-se desta feita um balizamento para o exercício da competência tributária de cada ente federativo, em conformidade com a distribuição de competência efetuada pela Constituição da República. No exercício da competência atribuída pela Constituição, as pessoas políticas “titulares da competência estabelecem o esboço estrutural da hipótese normativa, que deverá circunscrever aquela indicação emitida pelo preceito superior” (CARVALHO, 2010, p. 395).

Paulo de Barros (2010, p. 249) afirma que as normas gerais de direito tributário têm a função de arrancar do regime jurídico-constitucional tributário “todas as projeções e efeitos capazes dele irradiar”. Prossegue afirmando que as normas gerais de direito tributário operam no desdobramento do sistema tributário nacional, assegurando e implementando “princípios capitais firmados no patamar da Constituição”. (CARVALHO, 2010, p. 249).

Manifestou-se, o Supremo Tribunal Federal (STF), entendendo que a Lei Complementar Federal é o elo indispensável exigido pela Constituição (arts. 146, inciso III, e 155, §2º, inciso III) entre os princípios nela contidos e as normas de

---

<sup>1</sup> A doutrina tributária, quase em uníssono, partilha o entendimento que a competência tributária é anterior ao nascimento do tributo. Em sentido contrário José Souto Maior Borges, posteriormente acompanhado por Aires Fernandino Barreto (VALLE, 2010).

direito local. Entendeu o Supremo Tribunal Federal que, em matéria tributária, entre a lei do ente federativo competente instituidor do tributo e a Constituição: deverá haver, sempre, Lei Complementar, estabelecadora de regras gerais (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945, Tribunal Pleno. Acórdão. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Brasília, DF, 26 mai. 2010. Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur189166/false>. Acesso em: 20 out. 2023).

Entendimento que soma forças com o princípio da simetria constitucional, que “resulta uma certa uniformidade (não identidade) entre a Constituição Federal, as Constituições estaduais e leis orgânicas”. (PETRY, 2010, p. 499).

O CTN, no que compatível com a Constituição de 1988, foi recepcionado por esta com prestígio e posição de Lei Complementar. A Constituição de 1946 (vigente quando aprovado o CTN, em 1966) admitia que normas gerais de direito tributário fossem instituídas por lei ordinária. Aprovado em 1966 como Lei 5272/66 (lei ordinária, como já apontado), recebeu a designação de Código Tributário Nacional somente em 1967, com o ato complementar 3667/67.

Foi a Constituição de 1967 que passou a exigir que normas gerais fossem instituídas por Lei Complementar. Portanto, a Lei complementar só surge no texto originário de uma Constituição, no Brasil, com a Constituição de 1967. Que previa o mencionado veículo normativo em seu artigo 49, inciso II. Constituição que exigiu, em seu artigo 19, parágrafo primeiro, que normas gerais tributárias fossem instituídas por lei complementar (PETRY, 2010).

Portanto, a Lei 5.1172/66, designada por Código Tributário Nacional em 1967, foi recepcionada pela Constituição de 1988 em decorrência do princípio da recepção. E “quanto mais não fosse, por efeito da manifestação explícita contida no § 5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias”. (CARVALHO, 2010, p. 246).

A recepção, no que compatível, deu-se com status de Lei Complementar em observância da exigência do artigo 146, inciso III, que estipula que os enunciados prescritivos gerais em matéria tributária devem ser introduzidos no ordenamento pelo suporte físico da lei complementar. Evitando-se um “trabalho inócuo e repetitivo” e atendendo, “sobretudo, a outro primado: o da economia legislativa”. (CARVALHO, 2010, p. 247).

A lei complementar, na hierarquia dos instrumentos introdutórios de enunciados prescritivos, está entre a Constituição e a lei ordinária. Neste sentido a lei complementar está para a Constituição como o regulamento está para a lei, não podendo inovar na ordem jurídica. A lei complementar não se confunde com a Constituição nem com as emendas constitucionais. Não podendo inovar em matéria constitucional, nem ferir preceitos constitucionais, pode somente complementar a Constituição (BORGES, 1975).

Com entendimento diverso, entendendo que entre lei ordinária e lei complementar não há hierarquia, Fernando Lemme Weiss (2006, p. 131-153), que sintetiza os diferentes pontos de vista sobre a Lei Complementar nas seguintes palavras:

A doutrina e a jurisprudência nacionais divergem quanto a existência de hierarquia entre leis complementares e ordinárias, já que a CF não trata do assunto. José Afonso da Silva, respaldado em Geraldo Ataliba e José Souto Maior Borges, nega a hierarquia, afirmando que a questão é de “reserva legal qualificada”. O STJ afirma a todo momento a existência de um princípio da hierarquia das leis, tendo editado a súmula 276 em 2004. Humberto Ávila traça uma distinção entre as próprias leis complementares, afirmando que aquelas que tratam de princípios gerais são hierarquicamente superiores às leis ordinárias. No entanto, as LCs que instituem tributos, especificam limitações constitucionais ao poder de tributar e tratam de regras de competência possuem eficácia direta e estão no mesmo nível das leis ordinárias. (WEISS, 2006, p. 132).

Conclui, portanto, que a Constituição não trata da hierarquia entre leis complementares e ordinárias. E o que existe, segundo o autor, é a antecedência da lei complementar em relação a lei ordinária, não necessariamente hierarquia. “Mesmo quando a edição de uma LC constitui pressuposto de validade de leis ordinárias tributárias, o que existe é necessária precedência cronológica e não hierarquia”. (WEISS, 2006, p. 131).

Souto Maior Borges (1975, p. 2), por sua vez, em obra que afirmou ser uma sintética compilação de aulas ministradas em 1973, atesta que à época a lei complementar era categoria nova. Afirmou que o “complementar” é verbo e não adjetivo. Portanto, neste sentido, a palavra complementar referir-se-ia à organização do sistema e não a uma categoria de lei.

O motivo do presente texto conter sucintas linhas acerca da Lei Complementar enquanto instrumento introdutório de enunciados prescritivo é mesmo que motiva situar historicamente o Código Tributário Nacional no

ordenamento jurídico brasileiro. Qual seja, por ser, em relação ao IPTU, o CTN que faz as vezes de lei complementar diante da Constituição de 1988.

O IPTU é tributo de competência municipal, conforme disposição do artigo 156, inciso I, da Constituição da República. E, enquanto legislação tributária municipal, vigora no território do respectivo município, em observância ao princípio da territorialidade das leis tributárias.

O artigo 102, do CTN, dispõe sobre a única exceção ao princípio da territorialidade, admitindo a extraterritorialidade em caso de convênio. Em relação a anterioridade (*vacatio legis*), o Código Tributário Nacional prevê, em seu artigo 9º, inciso II, que impostos sobre o patrimônio e a renda (dentre eles está o IPTU) observem a anterioridade geral.

O que equivale a dizer que a instituição ou majoração do IPTU deve vigorar somente no exercício financeiro seguinte ao da publicação do ato normativo. Ou seja, somente em 1º de janeiro do ano seguinte. O Livro Segundo, nomeado Normas Gerais de Direito Tributário, em seu artigo 104, com referência ao artigo 178, detalha as disposições do referido artigo 9º, inciso II, em relação as isenções, extraíndo-se do instrumento normativo em questão que isenções podem ser revogadas desde que observado o prazo estipulado pelas isenções condicionais por prazo certo e desde que observado o prazo de vacância para vigorar a revogação das demais.

José Roberto Vieira, citando Cossio, ensina que a norma complexa é composta pela norma primária e pela norma secundária. Cada qual, por sua vez, formada por hipótese, conectivo e consequência.

Tanto as normas primárias quanto as secundárias apresentam idêntica estrutura lógica: uma hipótese e uma consequência, unidas pelo conectivo ou operador deôntico, assim chamado por constituir-se num *dever ser*. Tal associação também é referida como *cópula deôntica*. (VIERIA, 1993, p. 57).

A norma primária é aquela que determina a conduta desejada, chamada por Cossio de endonorma, conforme apontado por Vieira. A norma secundária, por sua vez, chamada por Cossio de perinorma, estabelece a sanção pelo descumprimento da norma primária, sendo uma norma sancionadora.

Uma **norma primária ou endonorma** teria esta configuração: *Dado o fato A, deve ser a conduta B*. Enquanto a feição de uma **norma secundária ou perinorma** seria esta: *Dado o descumprimento de B, deve ser a sanção C*. (VIEIRA, 1993, p. 58).

Como pode-se observar, às proposições jurídicas são aplicadas o princípio da imputação, pois a uma determinada conduta é imputada uma consequência jurídica. Segundo o princípio, a ligação entre a hipótese e a consequência se dá em decorrência de atos de vontade que estabelecem a regra jurídica. São as precisas lições do Professor José Roberto Vieira (1993, p. 55-70).

Examinando a estrutura da norma primária e da norma secundária percebe-se a hipótese, o conectivo e a consequência. Vê-se que a hipótese descreve um fato, sendo designada também de termo precedente, antecedente ou suposto. Por descrever um fato, também é chamada pelo termo descritor.

A consequência prescreve uma relação entre sujeitos de direito, sendo nomeada também de prescritor, mandamento, disposição, estatuição ou preceito.

Mencionada a estrutura da norma conforme Vieira (1993), constam, na hipótese de incidência, os critérios material, temporal e espacial. E, na consequência, os critérios pessoal e quantitativo. Composto, desta feita, a regra matriz de incidência do IPTU.

O CTN - Código Tributário Nacional, é a norma com status de Lei Complementar de maior relevância em relação ao IPTU. Os artigos 15, 32 e 34 do CTN, fixam normas gerais em relação ao IPTU, em conformidade com o artigo 146, inciso III, da CF/88. Em nosso código tributário “não existem aspectos ambientais”. (MONTERO, 2013, p. 353).

Vejamos a regra-matriz de incidência tributária do IPTU. A hipótese de incidência é formada pelo critério material, pelo critério temporal e pelo critério espacial. Também conhecidos como critérios do antecedente (CARVALHO, 2010). Critérios do antecedente: ser proprietário ou possuidor de imóvel (critério material), durante período de um ano (critério temporal), no espaço urbano do município (critério espacial).

Em relação ao critério espacial, pertinente observar que o CTN entende como zona urbana a definida em lei municipal, observando os requisitos do artigo 32, §1º, do próprio CTN. Que exige a existência de pelo menos dois dos melhoramentos indicados a seguir, construídos ou mantidos pelo Poder Público, para caracterizar uma área como urbana: meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; abastecimento de água; sistema de esgotos sanitários; rede de iluminação pública, com ou sem postes para distribuição domiciliar; escola primária ou postos de saúde a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel considerado.

O §2º, do referido artigo 32, do CTN, ainda dispõe que podem ser consideradas áreas urbanas as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana que constem de loteamentos destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, desde que aprovados pelos órgãos competentes, ainda que localizados fora das zonas definidas nos termos do artigo 32, § 1º. Em relação as áreas urbanizáveis e de expansão urbana não é necessário a existência dos melhoramentos referidos pelo § 1º, do artigo 32, “até porque, se assim fosse seriam propriamente urbanas e não urbanizáveis” (MEIRELLES, 2006).

Ainda pertinente ao critério espacial, importante o entendimento do STF, que decidiu não incidir IPTU em imóveis localizados na zona urbana utilizados na exploração agropastoril (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 76.057, Segunda Turma. Acórdão. Relator: Ministro Xavier de Albuquerque. Brasília, DF, 07 jun. 1974. Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur189166/false>. Acesso em: 20 out. 2023).

No mesmo sentido Ramos (2011), exclui-se a incidência quando “o imóvel situado no período urbano for utilizado comprovadamente em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.”

Critérios do consequente: critério quantitativo e critério pessoal. Aquele “há de vir sempre explícito pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota”. (CARVALHO, 2010, p. 391). Em relação ao IPTU, o critério quantitativo é formado pelas alíquotas previstas na legislação municipal e pela base de cálculo correspondente ao valor venal do imóvel. O critério pessoal é formado pelo sujeito ativo - município onde localizado o imóvel - e pelo sujeito passivo: proprietário, possuidor ou titular de direito de superfície.

A alíquota é o único elemento dos critérios que compõe a regra-matriz de incidência tributária não determinado pelo CTN enquanto Lei Complementar fixadora de norma geral tributária e deixado a cargo, no caso do IPTU, exclusivamente da lei municipal.

A Constituição, em seu artigo 29, autoriza a auto-organização dos municípios, contendo capítulo próprio destinado à política urbana: Capítulo II (Da Política Urbana), localizado dentro do Título VII (Da Ordem Econômica e Financeira).

O artigo 156, da Constituição, dispõe que o Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana pode ser progressivo em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

No artigo 182, da Constituição, encontramos a instituição do plano diretor como “instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.” O §4, inciso II, do referido artigo constitucional, estabelece que a possibilidade do IPTU progressivo no tempo em casos específicos de não edificação, dentre outros estímulos ao adequado aproveitamento do solo urbano.

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.

§ 1º O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.

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

§ 3º As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro.

§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais. (BRASIL, 1988).

Para Luciano Amaro (2011. P. 174), o IPTU progressivo no tempo, instituído pelo artigo 182, §4º, inciso II, da Constituição “trata-se de implementar uma função extrafiscal do imposto”.

A Política Nacional do Meio Ambiente, Lei 6.938, de 31 de agosto de 1981, ao ser instituída, tirava seu fundamento de validade do artigo 8º, inciso XVII, alíneas “a”, “h”, e “i”, da Constituição de 1969, recepcionado pelas disposições de competência dos artigos 22, inciso IV, 24, incisos VI e VIII, e artigo 225 da Constituição da República de 1988. Neste sentido, “a propriedade, então, ‘transforma-se em instrumento para a realização do projeto constitucional’” (TEPEDIDO apud Ramos 2011, p. 35) sintetizado pelo artigo 182, da CF, ao dispor sobre o bem-estar dos habitantes e as funções sociais da cidade, que buscou-se regular pelo Estatuto da Cidade e materializar com o cumprimento do plano diretor.

Conforme artigo 5º, da Lei 6.938/81, as diretrizes da Política Nacional do Meio Ambiente serão formuladas em normas destinadas a orientar as ações dos entes federados no que se relaciona a preservação da qualidade ambiental.

Segundo José Afonso da Silva (1994, p. 149), são instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente os meios, medidas e procedimentos que o Poder Público utiliza para “preservação, melhoria e recuperação do meio ambiente”. São instrumentos com base nos quais o Poder Público intervém condicionando “a atividade particular ou pública ao fim da Política Nacional do Meio Ambiente”. (SILVA, 1994, p. 149).

Dentre esses instrumentos, “interessa o estudo dos instrumentos tributários, mais especificamente o IPTU”. (RAMOS, 2011, p.28).

Nesse sentido, o IPTU em seu caráter extrafiscal atua como instrumento complementar na implantação de políticas públicas ambientais locais. Pois percorrendo a trilha constitucional, a competência tributária municipal sobre o IPTU encontra a “política de desenvolvimento urbano, executada pelo poder público municipal”, conforme disposição do artigo 182, da CF.

Neste sentido Montero:

Os ecotributos destacam-se como uma ferramenta apta para internalizar os custos socioambientais de origem antrópica, permitindo harmonizar os interesses econômicos e os objetivos ambientais de uma maneira mais eficiente e eficaz. Trata-se de uma modalidade da denominada extrafiscalidade. (MONTERO, 2013, p. 347).

Para além da Lei 6.938/81 (Política Nacional do Meio Ambiente), temos outros importantes instrumentos da política urbana. Dentre eles, podemos mencionar os citados pelo artigo 4º, do Estatuto da Cidade, Lei 10.257/2001. Que elenca como instrumentos de planejamento municipal: o plano diretor; disciplina do parcelamento, do uso e da ocupação do solo; zoneamento ambiental; plano plurianual; diretrizes orçamentárias; gestão orçamentária participativa; planos, programas e projetos setoriais e planos de desenvolvimento econômico e social.

O Estatuto da Cidade contém normas gerais visando um meio ambiente urbano que cumpra a função social da propriedade e o adequado parcelamento do solo. Para tanto, os municípios devem elaborar seus planos diretores e aprovarem leis específicas (RAMOS, 2011, p. 41).

A política fiscal aparece como “parte integrante das políticas públicas” (RAMOS, 2011, p. 65), o que abarca as políticas públicas ambientais.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta, em leitura do alemão Paul Kirchhof, afirma que o Poder Público, na intenção de melhorar a aproximação dos textos legais à realidade

afasta-se do modelo das ordens e das proibições, buscando um instrumental de “cooperação”. Assim, substitui o regulamento pelo incentivo, a obrigatoriedade pelo poder de convencimento, a multa pela vantagem fiscal, a execução pela conciliação. Com isso, o Estado não busca apenas direcionar, induzir os modos de comportamentos individuais, mas sim controlar, de forma efetiva e indireta, o funcionamento dos acontecimentos. (PIMENTA, 2019, p. 3)

#### **4 IPTU E O MEIO AMBIENTE URBANO MUNICIPAL**

Nos termos em que a realidade se apresenta é inevitável que haja um desbalanceamento com uma maior concentração da população nas áreas urbanas. O que urge o desenvolvimento de mecanismos de auxílio à materialização das políticas do meio ambiente urbano e a implementação da Política Nacional do Meio Ambiente, para além de seus consagrados instrumentos postos pela Lei 6.938/81.

Carlos Eduardo Peralta Montero propõe duas grandes questões para um ponto de vista fiscal-econômico em matéria ambiental.

A primeira está relacionada com a forma como funciona o processo de incentivos que conduz os seres humanos a degradar o meio ambiente; e a segunda deve indagar como esse processo pode ser reestruturado com o objetivo de que as pessoas sejam orientadas a tomar decisões e a desenvolver estilos de vida que tenham implicações mais favoráveis para o meio ambiente. (MONTERO, 2013, p. 346).

Os tributos, inicialmente, tinham a função exclusiva de arrecadar. A sua função, portanto, era exclusivamente arrecadatória, exclusivamente fiscal.

A extrafiscalidade, quando presente, era efeito secundário. Efeito, não função. Efeito, pois em certas situações o mero encarecimento do produto, mesmo sem uma alternativa de menor custo, acaba por influenciar seu consumo.

Ocasões em que, cumprindo-se uma hipótese prevista em lei e nascendo o dever de pagar um determinado tributo, este será capaz de influenciar a conduta, pelo simples fato de seu recolhimento estar impondo um encarecimento em praticar determinado comportamento de consumo. Como aponta Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 288) inexistente “entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade.” Os objetivos coexistem em harmonia na mesma entidade impositiva “sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro”. (CARVALHO, 2010, p. 288).

Neste sentido, mesmo tributos com função predominantemente fiscal, que tem por objetivo primeiro levar valores pecuniários aos cofres públicos - que não pretendem influenciar condutas - podem influir no comportamento.

Os tributos aduaneiros foram os primeiros a passarem da predominante função fiscal (WERNECK, 2007) para a função extrafiscal. O imposto de importação e o imposto de exportação foram os primeiros tributos a terem a extrafiscalidade como função e não meramente como efeito. Passaram a ser utilizados intencionalmente para estimular ou desestimular a entrada e a saída de mercadorias específicas, deixando a função fiscal em segundo plano.

Como leciona Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 286), fiscalidade e extrafiscalidade representam “valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária, manipulando as categorias jurídicas postas à sua disposição”.

Neste sentido, analisando a compatibilidade dos impostos com o direcionamento pretendido com a tributação ambiental, preceitua Pimenta:

O imposto é uma espécie de tributo compatível com a tributação ambiental, podendo, portanto, ser utilizado para realizar o fim de direcionamento (Lenkungsfunktion), típico dos tributos ambientais. (PIMENTA, 2017, p. 171)

O já mencionado Estatuto das Cidades, Lei 10.257/2001, em seu artigo 2º, inciso X, que a política urbana terá como diretriz geral, a adequação tributária aos objetivos do desenvolvimento urbano. Prevê, no artigo 4º, inciso IV, alíneas “a” e “c”, como instrumentos tributários e financeiros: a contribuição de melhoria e os incentivos fiscais e financeiros.

Esse cruzamento do direito ambiental como o direito tributário, Heleno Taveira Torres (2005) designou de Direito Tributário Ambiental. É a tributação ambiental como orientação do comportamento humano para a preservação do meio ambiente, através do exercício da competência tributária. Normas jurídicas tributárias elaboradas respeitando o exercício de competências ambientais “para determinar, o uso do tributo na função instrumental de garantia, promoção ou preservação” do meio ambiente. (TORRES, 2005, p. 102).

No mesmo sentido, afirma José Marcos Domingues:

Como instrumento indeclinável da atuação estatal, o direito tributário pode e deve, através da extrafiscalidade, influir no comportamento dos entes econômicos, de sorte a incentivar iniciativas positivas e desestimular as nocivas ao Bem Comum. (OLIVEIRA, 2007, p. 47).

Deve-se observar, como aponta Paulo de Barros Carvalho, que

ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá, o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se a finalidade do seu manejo. (CARVALHO, 2010, p. 162)

José Ramos (2011) afirmou que conjugando princípios constitucionais ambientais com princípios constitucionais tributários obtém-se o que designou de princípios do direito tributário ambiental. Dentre eles cita o princípio da capacidade contributiva; o princípio do não-confisco; princípio da não afetação da receita; princípio da função social da propriedade; princípio da prevenção; princípio do poluidor-pagador e o princípio do usuário pagador.

A utilização do IPTU como ferramenta de estímulo a condutas ambientalmente elogiáveis e desestímulo de condutas poluentes está totalmente conforme o potencial extrafiscal do imposto em questão. Da mesma forma que o ITR, o IR, o IPI e os já mencionados tributos aduaneiros manejam os “elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários”. (CARVALHO, 2010, p. 287).

Antecipava Becker (1998, p. 587) que

a principal finalidade de muitos tributos (...) não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada. (BECKER, 1998, p. 587).

Os múltiplos efeitos dos tributos são reconhecidos e estudados há muito pelos estudiosos das finanças, que perceberam que em todo tributo a oneração financeira que gera receita pública “provoca também uma série de influências tanto na vida do indivíduo, isoladamente considerado, quanto na sociedade em geral.” (PIMENTA, 2017, p.20).

A intervenção do Estado no domínio econômico pode ser direta por absorção (monopólio público) ou por participação (concorrência). Pode ser, também, indireta por meio da regulação: direção ou indução (FIGUEIREDO, 2019).

Consoante, Schoueri (2005) afirma que a intervenção do Estado pode se dar de modo direto ou indireto. Nas vezes em que ocorre de modo indireto pode ser por indução ou por direção. A indução ocorre por estímulos e desestímulos. Essa base

do direito econômico é utilizada por Schoueri para tratar das normas tributárias indutoras. Alcides Jorge Costa, afirma “seria mais apropriado que se falasse do estudo da função indutora das normas tributárias, não se atribuindo o caráter de definição a uma das funções daquilo que se quer definir”. (COSTA, 2005). O IPTU, do ponto de vista ecológico e do meio ambiente urbana, exerce exatamente função indutora por estímulos e desestímulos.

Eros Roberto Grau, citado por Ramos (2011, p.29), afirma “a expressão política pública designa atuação do Estado. Toda atuação estatal é expressiva de um ato de intervenção. O Estado Moderno atua, enquanto tal, intervindo na ordem social.”

Neste sentido, afirma José Ramos:

O Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) é um dos instrumentos tributários de intervenção urbanística. Ele pode, portanto, ser utilizado para preservar o meio ambiente urbano, para atendimento da função social da propriedade e adequado parcelamento do solo urbano. (RAMOS, 2011, p. 42).

O capítulo “da política urbana”, da Constituição Federal, institui a progressividade do IPTU em seu artigo 182, § 4º, inciso II. Observa Luciano Amaro (2011, p. 174) que a expressão “sob pena”, utilizada pelo texto constitucional, deveria ter sido evitada. Pois transmite uma ideia de tributo como “sanção de ato ilícito”, sendo o ato ilícito o “descumprimento de obrigação legal de promover o adequado aproveitamento do solo urbano”. Enquanto, “na verdade, trata-se de implementar uma função extrafiscal do imposto” não caracterizando-se como sanção de ato ilícito (AMARO, 2011, p. 174).

O princípio federativo tributário de incentivos fiscais, expresso pelo artigo 42, § 2º, inciso III, da Constituição, autoriza a União instituir, por meio de lei, benefícios tributários como isenções de tributos federais para beneficiar apenas contribuintes de certas regiões. Claro exemplo da tributação utilizada para moldar a realidade social e econômica, induzindo comportamentos. Mutatis mutandis é o mesmo sentido da utilização do IPTU ecológico pelo município enquanto indutor de comportamento. .

José Afonso da Silva (1994) aponta que os instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente possuem natureza variada e classifica-os em instrumentos de intervenção ambiental, instrumentos de controle ambiental e instrumentos de

controle repressivo. Instrumentos de intervenção ambiental que se alinham à capacidade extrafiscal do IPTU em sua indução de conduta.

Em relação ao meio ambiente, conforme o artigo 225, *caput*, da Constituição, deve ocorrer uma gestão integrada entre as esferas do poder e os diversos entes federativos, estabelecendo como dever do Poder Público e de toda a coletividade a defesa e a preservação do meio ambiente.

Tem-se o IPTU ecológico como um dos pontos de toque das duas disciplinas.

O artigo 170, inciso VI, da Constituição (BRASIL, 1988), afirma que a ordem econômica observará a “defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”.

O exposto está consoante ao defendido na dissertação de mestrado de José Eduardo Silvério Ramos, que em capítulo intitulado IPTU e o Meio Ambiente Urbano, pontua:

O IPTU, como instrumento da política urbana, terá caráter eminentemente extrafiscal, pois não há possibilidade de afetação de receita auferida com impostos por expressa vedação constitucional contida no art. 167, IV, CRFB. (RAMOS, 2011, p. 91).

O IPTU em sua função extrafiscal induzindo comportamento de acordo com o uso da propriedade predial ou territorial tributada, pode ser um instrumento complementar na implantação de políticas públicas ambientais locais, tarefa hoje cumprida pesadamente pelas autorizações ambientais no sentido amplo, dentre elas e em sua maioria pelo Licenciamento Ambiental (autorização em sentido estrito). Que inclusive, em certa medida, tem se prestado a suprir lacunas deixadas pela aplicação insuficiente dos demais instrumentos e operado fora de seu escopo. (BIM, 2018).

Apresenta-se o IPTU enquanto indutor de comportamento na orientação da conduta de acordo com a política de desenvolvimento urbano, executada pelo poder público municipal com a função de atender as funções sociais da cidade e o bem-estar de seus habitantes, conforme o artigo 182, da CF.

Condutas que podem ser desestimuladas na municipalidade através do IPTU ecológico. Desestímulo que não se confunde com proibição, como observou Alcides Jorge da Costa (Shoueri, 2005, p. 10) “induzir e ordenar não são a mesma coisa.”

Um tributo, de natureza absolutamente diversa do IPTU, mas que utiliza a extrafiscalidade para induzir comportamento em relação ao meio ambiente é o

Imposto de Renda. O IR, Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza, permite o abatimento de valores gastos em investimentos determinados, como, por exemplo, o reflorestamento, tido como de interesse social na formação de áreas florestadas no país. Permitindo, em outras situações, abatimentos da renda bruta e deduções, interferindo na composição da base de cálculo, “medidas que caracterizam, com nitidez, a extrafiscalidade” (CARVALHO, 2010, p. 287).

A indução de comportamento não pode ser confundida com punição. A punição é reservada às multas e demais penalidades administrativas dos órgãos competentes. E ao direito penal, enquanto *ultima ratio*. A punição é aplicada a algo proibido, aplicada ao que não é não permitido. A indução é feita em relação a algo permitido, com a intenção de moldá-lo a certa finalidade. Alcides Jorge Costa, prefaciando obra de Shoueri (2005, p. 9) afirmou “não há, portanto, indução se a norma proíbe ou ordena; pode haver quando ela apenas permite”.

Luciano Amaro (2011), ao comentar o artigo 182, § 4º, inciso II, do artigo 182, da Constituição, que instituiu a progressividade no IPTU, observa que a expressão “sob pena”, utilizada pelo texto constitucional, deveria ter sido evitada. Pois transmite uma ideia de tributo como “sanção de ato ilícito”, sendo o ato ilícito o “descumprimento de obrigação legal de promover o adequado aproveitamento do solo urbano”. Enquanto, “na verdade, trata-se de implementar uma função extrafiscal do imposto” não caracterizando-se como sanção de ato ilícito. (AMARO, 2011, p. 174). Neste sentido, também afirma Montero:

Os tributos ambientais com finalidade extrafiscal têm como objetivo a salvaguarda da liberdade, e não constituem uma sanção, uma vez que seu campo de ação se encontra dentro da licitude. (MONTERO, 2013, p. 348).

Segundo Ramos (2011), a utilização do IPTU como instrumento da política urbana, objetivando a efetivação da função social da propriedade e do aproveitamento do solo urbano pode ser feita de duas maneiras: IPTU progressivo no tempo e IPTU com alíquota diferenciada de acordo com a localização e o uso do imóvel.

A Emenda Constitucional 29/2000, permitiu a progressividade e o diferencial de alíquota, dois importantes mecanismos extrafiscais do IPTU já exercitados pelos municípios.

A redação original do artigo 156, §1º, combinado com o artigo 182, §4º, inciso II, da Constituição, previa a progressividade do IPTU enquanto estimulador de

conduta para os casos de propriedades não cumpridoras da função social. Nenhuma relação possuía com a progressividade instituída pela Emenda Constitucional 29/2000, que alterou o artigo 156, da Constituição, permitindo a progressividade e a variação de alíquota. A progressividade em razão do valor do imóvel e a variação de alíquota em virtude da localização e do uso. No mesmo sentido do ITR, que - com a alteração produzida pela Emenda Constitucional 42/2003 no artigo 153, §4º, inciso I, da CF - conta com a progressividade e a diferenciação de alíquota em razão da produtividade da área rural (AMARO, 2011).

O artigo 156, da Constituição, dispõe que o Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana pode ser progressivo em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

No artigo 182, da Constituição, encontramos a instituição do plano diretor como “instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.” O §4, inciso II, do referido artigo constitucional, estabelece que a possibilidade do IPTU progressivo no tempo em casos específicos de não edificação, dentre outros estímulos ao adequado aproveitamento do solo urbano.

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.

§ 1º O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.

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

§ 3º As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro.

§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais. (BRASIL, 1988).

Para Luciano Amaro (2011. P. 174), o IPTU progressivo no tempo, instituído pelo artigo 182, §4º, inciso II, da Constituição “trata-se de implementar uma função extrafiscal do imposto”.

Sobre o Princípio do Poluidor Pagador, quando associado aos tributos ambientais, defende Peralta (MONTERO, 2013, p. 347) que o “PPP orienta o desenho de alíquotas progressivas”, fortalecendo o caráter extrafiscal do tributo.

Discorrendo sobre a utilização do IPTU como instrumento de gestão ambiental urbana municipal, aponta:

A proteção do meio ambiente através da tributação pode ser analisada a partir de diversos enfoques, e na prática pode ser implementada através da tributação ambiental em sentido amplo de efeitos extrafiscais - introdução de elementos ambientais na tributação ordinária - ou de tributos ambientais em sentido estrito de finalidade extrafiscal. (MONTERO, 2013, p. 347).

Para Montero (2013, p. 347), a tributação ambiental em sentido amplo envolve tributos com finalidade predominante arrecadatória, mas que possuem em algum de seus elementos algum traço que chamou de ecológico. Seriam traços ecológicos, segundo o autor, benefícios ou incentivos fiscais relacionados com a prática de uma conduta ambientalmente almejada e a vinculação de receitas a finalidades ambientais. Já a tributação ambiental em sentido estrito a finalidade extrafiscal apresenta-se como predominante e “pretendem orientar as condutas dos diversos agentes econômicos de forma que o seu impacto no meio ambiente seja realizado de forma sustentável.” (MONTERO, 2013, p. 348).

Pimenta (2017) também divide os impostos ambientais em sentido amplo e em sentido estrito. Afirma que nos tributos ambientais em sentido estrito a “hipótese de incidência prevê em seu aspecto material um fato que direta ou indiretamente contamina o meio ambiente (ex.: emitir CO<sub>2</sub>).” (PIMENTA, 2017, p. 171). Enquanto nos tributos ambientais em sentido amplo são impostos clássicos “que apresentam como função acessória a indução de comportamentos favoráveis à preservação ambiental, por meio do uso das normas de agravação ou de benefício fiscal.” (PIMENTA, 2017, p. 171).

Pelos elementos de classificação utilizados por Peralta e Pimenta, o IPTU ecológico seria um tributo ambiental em sentido amplo.

O sistema organizacional do Estado brasileiro é proposto para que haja um relacionamento entre os atos normativos dos poderes, como de fato pode-se verificar, com também observa Rodrigo Caramory Petry (2010, p. 495) “o notável inter-relacionamento entre os diversos atos normativos editados pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. O que se faz necessário é uma melhor intenção de coordenação pelos agentes, as ferramentas estão no próprio ordenamento.

Conclui Ramos (2011, p. 71), que os tributos ambientais operam por meio da taxa  o mais onerosa das condutas indesejadas e por meio de estímulo as condutas ambientalmente desejadas via incentivos fiscais.

Montero, por sua vez, afirma que “para que um tributo possa ser qualificado como ambiental em sentido estrito, necessariamente deve estar presente na sua estrutura a proteção do meio ambiente.” (MONTERO, 2013, p. 348).

A Constituição Federativa do Brasil possui a dignidade da pessoa humana como fundamento, expresso em seu artigo 1 . A Constituição estipulou como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, seu artigo 3 , dentre outros, a construção de uma sociedade justa e solidária, a promoção do bem de todos e a erradicação da pobreza e da marginalização, além da redução das desigualdades sociais.

No artigo 7 , da Constituição da República, está determinado que o s l rio mínimo deve atender as necessidades vitais básicas do trabalhador e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim. O que faz com que “no Brasil só   possível tributar o valor que esteja acima do valor designado a fazer frente às necessidades estipuladas no art. 7 , inciso IV da Constituição de 1988 (FERNANDES, 2011, p. 62). Essa proteção constituição ao mínimo vital é o fundamento para concluir que deveria:

haver uma redução da base imponible do IPTU, objetivando não permitir a incidência tributária sobre o valor correspondente   manutenção de uma habitação com condições básicas de sobrevivência. (FERNANDES, 2011, p. 63)

Como exemplo de uma legislação orientada pelo respeito ao mínimo existencial Fernandes (2011, p. 64) aponta a legislação do município de Curitiba, em relação ao IPTU, que “vai ao encontro da proteção do mínimo vital (...) ainda que para isso tenha dado caráter subjetivo ao IPTU” (FERNANDES, 2011, p. 64).

Dispõe a Lei Complementar Municipal n  44, de 19 de dezembro de 2002:

Art. 1 . Fica concedido, a partir do exercício de 2003, uma redução de R\$ 21.300,00 (vinte e um mil e trezentos reais) no valor do imóvel, às seguintes pessoas:

- I – aposentados e pensionistas do sistema previdenciário oficial, com idade superior a 65 (sessenta e cinco anos);
- II – aposentado por invalidez junto ao sistema previdenciário oficial; e

III – os beneficiários do Benefício de Prestação Continuada segundo a Lei Orgânica de Assistência Social – LOAS.  
Art. 2º Para a concessão de redução, as pessoas relacionadas no artigo anterior devem preencher os seguintes requisitos:  
I – renda bruta familiar inferior a 03 salários mínimos;  
II – ser proprietária de 01 (um) único imóvel, de uso exclusivamente residencial (CURITIBA, 2002)

Um exemplo mais da materialização da extrafiscalidade do IPTU direcionada a implementação de princípios expressos na Constituição e consoante a legislação infraconstitucional relacionada ao meio ambiente urbano.

O IPTU verde ou ecológico poderia operar com “tributação da propriedade considerando critérios ambientais” (MONTERO, 2013, p. 353).

Consoante a opinião de Pimenta:

Além disso, a função indutora poderá ser realizada mediante uma inserção de normas de agravação ou de benefício fiscal no regime jurídico de um imposto ordinário, com o objetivo de que este proteja o meio ambiente. (PIMENTA, 2017, p. 171).

A alíquota é o único elemento dos critérios que compõe a regra-matriz de incidência tributária não determinado pelo CTN enquanto Lei Complementar fixadora de norma geral tributária e deixado a cargo, no caso do IPTU, exclusivamente da lei municipal. Dentre as soluções apresentadas por MONTERO (2013), extraímos as que seguem. Neste sentido, o IPTU ecológico pode, por exemplo, operar com alíquota reduzida nos casos de imóveis de empresas urbanas que investem no meio ambiente; redução de alíquotas para as edificações que atendam critérios de implementação de equipamentos com alta eficiência energética, captação e uso de águas pluviais com seu posterior tratamento. Alíquota diferenciada para imóveis de empresas que não desempenhem atividades que incidam negativamente sobre o meio ambiente.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A tributação ambiental não possui previsão expressa em nossa Constituição, nem em nosso Código Tributário Nacional.

Todavia, ao tratar-se de meio ambiente, deve ocorrer uma gestão integrada entre as esferas do poder (Legislativo, Executivo e Judiciário) e os diversos entes federativos: União, Estados e Municípios. Neste sentido é o artigo 225, *caput*, da Constituição Federal de 1988, que estabelece como dever do Poder Público e de toda a coletividade a defesa e a preservação do meio ambiente. Defesa coletiva

processualmente viabilizada pela Ação Popular, conforme previsão expressa do artigo 5º, inciso LXXIII, que diz que qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise anular ato lesivo ao meio ambiente.

Em outras palavras, o que diz o mencionado artigo 225, *caput*, é que o poder público, seja a forma que assuma, deve ser utilizado para preservação do meio ambiente. O poder é um só, dividido meramente para facilitar seu exercício e controle, visando que o exercício se dê observando o interesse público e as garantias do cidadão. Modernamente, por meio das constituições, busca-se organizar de maneira racional o poder por meio de regras expressas reunidas em um só diploma legal. Divisão do poder que é talvez a mais marcante característica e função das constituições modernas, mas que não altera a unicidade embrionária do poder.

O direito agrupasse na defesa de valores caros à sociedade onde é exercido. Nada mais caro ao ser humano que o meio ambiente que possibilita sua existência. Já fora bem recepcionado pela academia e repetidamente apontado pela doutrina, a capacidade dos tributos enquanto interventores do domínio econômico. No presente, nada mais lógico que tal potencialidade de indução de comportamento imanente nos tributos seja aproveitada na proteção da qualidade do meio ambiente, de tamanha importância aos seres humanos ao ponto de ligar-se diretamente a preservação da humanidade enquanto espécie.

O meio ambiente natural é diferenciado dos demais direitos constitucionais por sua própria natureza. O meio ambiente terrestre é o único com uma série de peculiaridades que permitem a vida humana. Integrar o meio ambiente no conceito de ordem econômica, não muda a realidade, nem a física, nem a bioquímica.

Nesta senda, O IPTU é importante elemento econômico estimulador na gestão urbana, que deve ser utilizado, inclusive, como estimulador de conduta na cara questão de preservação do meio ambiente urbano.

Vivemos em uma sociedade que optou por concentrar-se em cidades, o que descortina boas expectativas e oportunidades na escala e na modulação dos serviços, bem como no compartilhamento e no reuso, por exemplo, dentre outras vantagens. Porém, na medida que passos são dados e uma nova realidade se conforma, exige-se a adequação dos mecanismos infraconstitucionais, para que os preceitos e valores constitucionais sejam materializados.

E todas as ferramentas auxiliares devem ser empregadas para tanto, dada a conhecida integridade do ordenamento jurídico e a constitucionalmente consagrada coordenação de esforços para a proteção ambiental.

Nesta senda, tem-se o IPTU em sua função extrafiscal, induzindo comportamento de acordo com o uso da propriedade predial ou territorial tributada. Verdadeiro instrumento complementar na implantação de políticas públicas ambientais locais, tarefa hoje cumprida pesadamente pelas autorizações ambientais no sentido amplo, dentre elas e em sua maioria pelo Licenciamento Ambiental (autorização em sentido estrito).

Licenciamento que, inclusive, em certa medida, tem sido utilizado para suprir lacunas deixadas pela aplicação insuficiente dos demais instrumentos e operado fora de seu escopo.

As atividades poluentes podem ser desestimuladas na municipalidade através do IPTU ecológico. Desestímulo que não se confunde com proibição, conforme já ensinava o Professor Alcides Jorge Costa, ao dizer que só pode ser desestimulado o que é permitido. Na senda do exposto, o IPTU em sua função extrafiscal ambiental atua na sintonia fina da implantação de políticas públicas ambientais urbanas municipais.

No contexto municipal, o IPTU ecológico é uma importante ferramenta para o futuro, na consolidação das boas práticas ambientais.

IPTU enquanto indutor de conduta na gestão ambiental urbana municipal em atuação complementar na implantação de políticas ambientais locais. Apoiador na materialização do artigo 182, da Constituição da República.

Orientar o uso do solo urbano pela extrafiscalidade tributária é uma forma de evitar que os custos da recuperação do ambiente urbano sejam redistribuídos para a população em geral, via os demais atos de tributação em decorrência do princípio da não afetação da receita. Segundo o qual a arrecadação tributária é destinada ao um “caixa único” para cobrir gastos gerais. Ademais, contribui para materializar o princípio constitucional da prevenção e o princípio do usuário-pagador, previsto no artigo 2º, inciso VII, da Lei 6.938/81 (Lei da Política Nacional do Meio Ambiente).

O município deve apropriar-se em toda sua plenitude de uma receita já com previsão constitucional, que é a receita do IPTU, exercendo a plenitude de sua competência tributária em relação ao IPTU. Competência não exercida em sua total potencialidade em virtude da desatualização da planta genérica de valores da

maioria dos municípios brasileiros. Disparidade que, segundo ela, os municípios tentam compensar com a Contribuição de Melhoria.

Atualização que é, também, fundamental para a boa eficiência da extrafiscalidade que se pretende com o IPTU ecológico/verde.

O texto buscou tecer linhas de base para o chamado IPTU ecológico. Uma vez que os valores atuais da sociedade, refletidos na legislação ambiental, orientam para a tributação verde. Como abordagem preliminar de um estudo mais aprofundado e com a intenção de ser um texto acessível a todos que se interessem pela temática, buscou-se apresentar algumas linhas elementares do direito tributário. Que dão ao leitor não familiarizado com a temática tributária, condições básicas de localização. Por isso abordada questões mais gerais como o status de Lei Complementar atribuído ao CTN, a limitação constitucional da propriedade e a regramatriz de incidência tributária do IPTU.

Optou-se pela designação IPTU ecológico, mencionando-se seu outro acrônimo conhecido como IPTU verde. Ambas são nomenclaturas originadas da doutrina, ainda sem correspondência legal, mas que são correntemente empregadas em textos sobre a temática.

## REFERÊNCIAS

- ALOCHIO, Luiz Henrique Antunes. Prefácio. *In*: RAMOS, José Eduardo Silvério. **Tributação ambiental: o IPTU e o meio ambiente urbano**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.
- AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- AYDOS, Elena de Lemos Pinto. **Tributação ambiental no Brasil: fundamentos e perspectivas**. Florianópolis, 2010, 43 folhas. Dissertação de Mestrado em Direito.
- BIM, Eduardo Fortunato. **Licenciamento ambiental**. 4.ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.
- BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição: República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.
- BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Portal da Legislação**, Brasília, DF, 27 out. 1996. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)> Acesso em: 10 set. 2023.
- BRASIL, Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. **Portal da Legislação**, Brasília, DF, 31 ago. 1981. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LEIS\\_2001/L10257.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10257.htm)> Acesso em: 21 mai. 2023.
- BRASIL, Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. **Portal da Legislação**, Brasília, DF, 31 ago. 1981. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6938.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6938.htm)>. Acesso em: 21 mai. 2019.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- CERQUEIRA, Marcello. **Cartas Constitucionais: Império, República & Autoritarismo**: ensaio, crítica e documentação. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

COSTA, Jorge Alcides In: SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CURITIBA, Lei Complementar Municipal nº 44, de 19 de dezembro de 2002. Concede redução do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbano – IPTU para a pessoa idosa. **Diário Oficial do Município**, Curitiba, PR, 19 dez. 2002. Disponível em: <<https://www.curitiba.pr.gov.br/conteudo/legislacao-tributaria/104>> Acesso em: 28 nov. 2023.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 19.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FERNANDES, Cintia Estefânia. **O mínimo essencial da gestão urbana territorial em face da cidade constitucional**. 235 f. Tese (Doutorado em Gestão Urbana) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2016.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Direito Econômico**. 10.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

MANEIRA, Eduardo. **Direito Tributário e o princípio da não-surpresa**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**.

MONTERO, Carlos Eduardo. **Tributação ambiental: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013

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

PETRY, Rodrigo Caramori. Reflexões sobre a estrutura do Direito Tributário no Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, v. 24, p. 495-542. 2010.

\_\_\_\_\_. Interpretação e Integração da Legislação Tributária. Texto-base Complementar da Disciplina Princípios Constitucionais Tributários, ministrada no Curso de Especialização em Direito Tributário e Processual Tributário. Unicuritiba: Curitiba, abr/2018.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: GEN, 2019.

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

SANELLO, Fabiana Lopes P. **Direito tributário ambiental: recursos hídricos**. São Paulo: Manole, 2017.

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

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental. Extrafiscalidade e função promocional do direito**. Curitiba: Juruá, 2007.

SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. São Paulo: Malheiros, 1994.

TORRES, Heleno Taveira In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1976.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI**. Curitiba, 2010, 413 folhas. Dissertação de Mestrado em Direito.

VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

WEISS, Fernando Lemme. **Princípios Tributários e Financeiros**. Rio Janeiro: Lumen Juris, 2006.