

EXTRAFISCALIDADE E MEIO AMBIENTE**EXTRAFISCALITY AND ENVIRONMENT****Gilberto Passos de Freitas¹****Wallace Paiva Martins Junior²****Resumo:**

A extrafiscalidade é apta para estímulo de atividades privadas de interesse social, inclusive a proteção do meio ambiente, fomentando condutas compatíveis e desestimulando as desconformes. Para além da seletividade que orienta impostos sobre a produção e o consumo sustentáveis, os impostos sobre a propriedade imobiliária devem valorizar, observados requisitos formais (competência tributária e reserva de lei formal, de iniciativa concorrente entre o Chefe do Poder Executivo e o Poder Legislativo), usos, construções ou edificações ecologicamente sustentáveis mediante exonerações tributárias, e cuja aparente perda de receita é sobrepujada pela aquisição de vantagens públicas e coletivas na redução do empenho de recursos públicos para o combate à poluição e à degradação da qualidade de vida ou do patrimônio cultural.

Palavras-chave: Meio ambiente – Preservação – Tributação – Extrafiscalidade – Função ambiental do tributo

Abstract

Extrafiscality is apt to stimulate private activities of social interest, including environmental protection, promoting compatible behaviors and discouraging nonconforming. In addition to the selectivity that guides taxes on production and sustainable consumption, taxes on real property shall use, subject to formal requirements (tax competence and formal law reserve, a competing initiative between the Chief Executive and the Legislature), uses environmentally sustainable buildings or buildings through tax breaks, and an apparent loss of revenue is overwhelmed by the acquisition of public and collective advantages in reducing the

¹ Desembargador aposentado (TJSP) e Professor de Direito Ambiental e do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito da Universidade Católica de Santos.

² Procurador de Justiça (MPSP) e Professor de Direito Administrativo e do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito da Universidade Católica de Santos.

commitment of public resources to combat pollution and degradation of the quality of life and cultural heritage

Keywords: Environment - Conservation - Taxation - Extrafiscality - Environmental tribute Function

1. Introdução.

A sociedade contemporânea é regulada nos demais diversos aspectos por normas que compõem o ordenamento jurídico, cujo escopo é disciplinar as relações entre as pessoas, sejam os indivíduos entre si ou eles e o Estado. Normas jurídicas autorizam, proíbem ou ordenam comportamentos visando à produção de efeitos práticos, de modo a fornecer requisitos ou condições para criação, modificação, conservação ou extinção de direitos e deveres, relações ou situações jurídicas.

O conteúdo permissivo, proibitivo ou obrigatório da norma pode se apresentar em diversas formas. Comum é ela transmitir diretamente seu significado e sua finalidade, embora possa por outros meios alcançá-los: com efeito, a regra jurídica pode se limitar, por exemplo, à proibição de algum fato, mas, esse mesmo desiderato pode se executar pela prescrição de requisitos ou condições para o exercício de alguma vontade ou pela inscrição de mecanismos que estimulem o alcance de sua finalidade.

A gênese das regras jurídicas não é algo aleatório. Elas devem ser compatíveis com os fundamentos do sistema normativo e, portanto, buscam sua legitimidade na Constituição e nos princípios que orientam esse conjunto orgânico de normas e que repousam sobre os valores sociais dominantes. É característica também das sociedades contemporâneas é a predisposição de sua legislação à atenção dos mais diversificados valores que se constituem em uma multiplicidade de interesses públicos que, dada à sua complexidade e variedade, são tutelados e prestigiados em obséquio à natureza pluralista que conota as sociedades de massa.

De fato, é nítida a transformação da sociedade de classe em sociedade de classes, o que influenciou o trânsito do correspondente instrumento de detenção do poder (exercido em representação da fração hegemônica da sociedade) do modelo de Estado monoclasse para o Estado pluriclasse, atenta à concepção da multiplicidade e da diversidade de interesses própria do pluralismo. Como discorreu Diogo de Figueiredo Moreira Neto “nas sociedades de classe, os indivíduos se alinham em grandes grupos de interesse predominante, como a nobreza, a

burguesia, o campesinato e o proletariado, a cada classe correspondendo um *status* jurídico e político determinado, com pouca ou nenhuma mobilidade ou variação de uma para outra. Na sociedade pluralista, os indivíduos podem assumir vários alinhamentos simultâneos, segundo a gama, mais ou menos extensa, de interesses privados, públicos, coletivos e difusos de que sejam titulares, ou de sua especial combinação, o que produz, conseqüentemente, diversificadas situações jurídicas e políticas, e, até mesmo, necessidade de tomadas de posição sucessivas em relação a seus próprios interesses eventualmente antagônicos, com uma intensa mobilidade social". (MOREIRA NETO, 1993, p. 23-56)

Isto também se desenvolve no plano da dicotomia entre os setores público e privado pela penetração de interesses de natureza supra-individual (como os difusos e coletivos) e conduz modificações no modo de governar e administrar bens, valores e interesses que, às vezes, se compõem ou se contrapõem, o que compele a uma nova condução política dos interesses públicos, exigindo dos governantes e demais agentes públicos sensibilidade e criatividade para exploração das potencialidades que a estrutura plural de administração oferece.

Objeto de atenção neste estudo são as leis que utilizam o tributo como meio não apenas de arrecadação de receita para o custeio das atividades estatais, mas, e também, para buscar a satisfação de outros interesses públicos. Especificamente se refere a leis concessivas de benefícios tributários em razão de comportamentos de particulares que protejam e preservem o meio ambiente.

Trata-se de uma prospecção sobre a função ambiental do tributo à luz da extrafiscalidade, temática deveras interessante e que desperta a atenção dos estudiosos tanto do Direito Tributário quanto do Direito Ambiental.

Com efeito, aqueles destacam que “no Estado Democrático se avolumam os tributos com finalidades ecológicas, que se destinam a financiar as atividades preventivas e repressivas de preservação do meio ambiente, seriamente agredido ao tempo do Estado Social Fiscal, e a financiar o mínimo existencial ecológico, que é um direito fundamental”, instaurando um Estado de tributos ambientais “no qual se procuram novas formas de incidência que transcendam os campos do imposto e da taxa, insuscetíveis de apreender por si sós a complexidade da sociedade de risco”, de tal sorte a suplantarem aspectos meramente arrecadatórios e transitar para a proteção ecológica. (TORRES, 2009, p. 551-552)

De sua parte, estes indicam a excelência dos mecanismos jurídico-tributários para “implementação do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, especialmente através da fixação de níveis de alíquotas de acordo com o grau de agressão que uma determinada atividade econômica pode causar ao meio ambiente” (FIGUEIREDO, 2013, p.121), pois, o tributo pode ser utilizado “a estimular condutas não poluidoras e a desestimular as poluidoras (tributação extrafiscal), como, *v.g.*, na questão de incentivos ao florestamento e reflorestamento e na isenção ou minoração de impostos”.(MILARÉ, 2004, p. 156)

Digno de menção é o denominado ICMS ecológico que, todavia, ocorre em sede de repartição das receitas tributárias. A partir do art. 158, IV, parágrafo único, II, da Constituição de 1988, que atribui aos Municípios 25% (vinte por cento) do produto da arrecadação do ICMS, sendo parcela de até 1/4 (um quarto) creditada de acordo com o que dispuser lei estadual, um dos critérios adotados para tanto é a existência de espaços territoriais especialmente protegidos nos Municípios, como consta da legislação paulista (art. 1º, VI, § 2º, da Lei n. 3.201, de 23 de dezembro de 1981, na redação dada pela Lei n. 8.510, de 29 de dezembro de 1993). É compensação financeira aos Municípios em decorrência das restrições ambientais às atividades econômicas e que também serve para financiar a preservação desses espaços.

2. Extrafiscalidade.

Tributo, segundo definição legal, é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (art. 3º, Código Tributário Nacional). Tributo é gênero que compreende as seguintes espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais (sociais ou econômicas), empréstimos compulsórios. Finalidade elementar dos tributos é a obtenção de receitas para o custeio das atividades públicas.

A função extrafiscal do tributo não é novidade, sendo indicada pela doutrina como a predisposição dos tributos como instrumento de intervenção ou regulação estatal, enfim, do poder de polícia como aponta a literatura clássica (BALEIRO, 1986, p. 176). Ela é um dos móveis do desenvolvimento econômico e social,

concebida a partir da distinção, no direito norte-americano, entre *taxing power* e *police power*, conquanto soe possível afirmar que a extrafiscalidade emana do fomento de atividades privadas de interesse público³ ou da intervenção (*lato sensu*) estatal no domínio privado por indução⁴, já que seus traços peculiares são a ausência de compulsoriedade estatal em direção ao particular, e a adesão voluntária, valendo-se, muitas vezes, de expedientes do direito premial.

Enquanto a função fiscal do tributo se resume na arrecadação de recursos financeiros para o Estado financiar suas atividades, a função extrafiscal consiste na “interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros”, servindo para produção de efeitos mais diversos, “estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens” (MACHADO, 2001, p. 61). Como giza a doutrina, a

extrafiscalidade diluída na fiscalidade exerce variadíssimas tarefas de política econômica”, inclusive nos impostos, como a melhoria do nível de vida da população (sem a criação de obstáculos ao livre jogo da economia), a manutenção do pleno emprego, a coibição de atividades prejudiciais à higiene ou à segurança, o estímulo e o desestímulo de consumo de certos bens, o combate à inflação, a estabilização econômica, a proteção ao patrimônio cultural. A atribuição de fim extrafiscal ao tributo se articula pela impressão de “fim político, econômico ou social” (TORRES, 2009, p.391)

A extrafiscalidade, aponta a literatura especializada, “consiste na utilização do tributo para obter certos efeitos na área econômica e social, que transcendem a

³ Para Floriano de Azevedo Marques Neto o fomento estatal é mecanismo de intervenção estatal indireta para condução e estímulo a agentes privados ao exercício de atividades econômicas que ensejam a produção de benefícios sociais, por incentivo ou indução (*Tratado de Direito Administrativo: funções administrativas do Estado*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, vol. IV, p. 408, coordenação Maria Sylvia Zanella Di Pietro).

⁴ Eros Roberto Grau identifica três modalidades de intervenção – por absorção (regime de monopólio) ou participação (regime de competição), direção (regulação), e indução – reservando a incidência dessa expressão para atuação em área de outrem e daí articula que a atuação estatal em área de titularidade do setor privado significa a intervenção no campo da atividade econômica em sentido estrito enquanto a ação do Estado tanto na área de titularidade própria quanto na de titularidade do setor privado corresponde à atuação estatal no domínio da atividade econômica em sentido amplo (*A ordem econômica na Constituição de 1988*, São Paulo: Malheiros, 2010, 14ª ed., pp. 90-92 e 147). Enquanto a direção supõe normas estatais imperativas, a indução se baseia em dispositivas, podendo esta indução ser positiva ou negativa (Carlos Henrique Maciel. *Curso Objetivo de Direito Constitucional*, São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 654-657). Celso Antonio Bandeira de Mello também resume a intervenção estatal no domínio econômico nas modalidades de poder de polícia (normatização, fiscalização, regulação, planejamento), atuação empresarial, e incentivos à iniciativa privada, considerando esta última uma atividade de fomento por meio de incentivos fiscais ou financiamentos (*Curso de Direito Administrativo*, São Paulo: Malheiros, 2009, 26ª ed., pp. 789, 805-806). E José dos Santos Carvalho Filho ao discorrer sobre a atuação estatal no domínio econômico expõe que ele o faz pela regulação ou pela execução, inserindo entre a primeira as formas de fiscalização, incentivo e planejamento (*Manual de Direito Administrativo*, São Paulo: Atlas, 2012, 25ª ed., pp. 903-904).

mera finalidade de fornecer recursos para atender às necessidades do Tesouro”, prestando-se a “coibir atividades nocivas ou prejudiciais à saúde, ao desenvolvimento econômico, à educação, etc.”. (TORRES, 2005, p. 164-165)

A extrafiscalidade se articula por vários mecanismos, dentre eles as exonerações tributárias, expressão que congrega várias espécies de benefícios ou incentivos fiscais como imunidade, isenção, redução (ou dedução) de alíquota ou base de cálculo (que, *grosso modo*, constituem renúncia de receitas), crédito fiscal etc. ao lado de medidas de sobrecarga ou exacerbação tributária, dirigidas, respectivamente, a comportamentos positivos ou negativos.

2. Tutela do meio ambiente.

Meio ambiente é legalmente conceituado como “o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas” no inciso I do art. 3º da Lei n. 6.938/81 (Lei da Política Nacional do Meio Ambiente), e tem o predicado de constituir bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, inscrito no art. 225 da Constituição de 1988.

A tutela do meio ambiente compreende ações e processos destinados à proteção, defesa, conservação, preservação e recuperação dos bens ambientais. Trata-se de direito de terceira geração, de natureza difusa e transgeracional, e que também constitui dever fundamental imposto à sociedade e ao Estado. A Constituição de 1988 assim enuncia no *caput* do art. 225 que “elevou a *defesa do meio ambiente* à condição de princípio constitucional – não apenas princípio da ordem econômica, mas uma garantia constitucional, um direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado”. (FIGUEIREDO, 2013, p. 81)

No tocante ao dever estatal de tutelar o meio ambiente, a Carta Magna o inscreve também na atribuição de competências executivas (ou materiais) comuns aos três níveis federativos, contida nos incisos III, IV, VI e VII do art. 23. Além disso, estatui que a defesa do meio ambiente é um dos princípios que ordena a ordem econômica, explicitando o tratamento diferenciado que se deve dispensar conforme o impacto ambiental de produtos e serviços e de seus processos de elaboração e

prestação (art. 170, VI), o que aponta para a diretriz de desenvolvimento sustentável.

Se os indivíduos e a coletividade têm o direito subjetivo público (fundamental) de meio ambiente ecologicamente equilibrado para garantia da qualidade de vida, com todas as potencialidades daí decorrentes, a Constituição também lhes impõe o dever fundamental de proteção do ambiente (assim como ao poder público) radicado no princípio constitucional da solidariedade. (SARLET E FENSTERSEIFER, 2014, p. 279)

4. Função ambiental do tributo.

A doutrina adverte que a impressão de função extrafiscal ao tributo não justifica o confisco, como aniquilar direito ou atingi-lo em sua substância ou ser punitivo ou proibitivo daquilo que é lícito, o que não o impede de ser excessivo. (TORRES, 2005, p. 164-165)

O Supremo Tribunal Federal exige da extrafiscalidade além da razoabilidade e da impessoalidade o desiderato de implementação de objetivos estatais como a promoção do desenvolvimento nacional e a superação das desigualdades sociais e regionais⁵.

Como visto, a articulação de função extrafiscal a imposto não é algo incomum no direito brasileiro. A própria extrafiscalidade pode ter sede diretamente na Constituição, como ocorre no caso do IPTU progressivo no tempo relacionado ao descumprimento da função social da propriedade urbana (art. 182, § 4º, II). Estudos demonstram a serventia de impostos como ITR, IR, IPI, ICMS, IPVA e IPTU, taxas e contribuições de melhoria para aperfeiçoamento da atuação do Estado na proteção ambiental, destacando (a) a seletividade inerente aos impostos indiretos é apta à indução de padrões de consumo e produção ecologicamente sustentáveis, (b) a progressividade incidente nos impostos diretos (ou reais) tem potencialidade para compelir à função social da propriedade que transita pela preservação do meio ambiente. (FIGUEIREDO, 2013, p. 122-126)

⁵ STF, AgR-AI 360.461-MG, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, 06-12-2005, v.u., DJe 28-03-2008.

A análise dos arts. 153, § 4º, I, e 186, II, da Constituição Federal, esclarece que o ITR será progressivo e suas alíquotas serão fixadas de maneira a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; a produtividade do imóvel rural é o parâmetro de cumprimento de função social e um dos seus critérios é a utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente.

A Lei n. 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que disciplina o ITR, exclui da área tributável as seguintes áreas do imóvel rural: a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei n. 12.651/12; b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual (e que ampliem as restrições de uso previstas acima); c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual; d) sob regime de servidão ambiental; e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público (art. 10, § 1º, II). O Superior Tribunal de Justiça tem decidido que, ao contrário do que ocorre com a área de preservação permanente, o benefício tributário relativo à reserva legal exige a sua averbação prévia⁶.

5. O exemplo do IPTU VERDE.

O IPTU pode ter alíquotas diferenciadas de acordo com o uso do imóvel, o que se imbrica ao cumprimento de sua função social (arts. 156, § 1º, II, e 182, Constituição Federal). Não se deve olvidar que, como decidido pelo Supremo Tribunal Federal, que “a progressividade extrafiscal, baseada na função social da propriedade, sempre foi permitida pelo texto Constitucional. Esta é a modalidade de progressividade que se opera conforme as condições previstas pelo Estatuto da Cidade” enquanto “a

⁶ STJ, REsp 1.125.632-PR, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, 20-08-2009, v.u., DJe 31-08-2009.

progressividade fiscal, dita arrecadatória, só foi viabilizada após constar da Constituição Federal o permissivo trazido pela Emenda Constitucional nº 29/2000”⁷.

Neste sentido, assentando que “o efeito extrafiscal ou a calibração do valor do tributo de acordo com a capacidade contributiva não são obtidos apenas pela modulação da alíquota”, pois,

“o escalonamento da base de cálculo pode ter o mesmo efeito” reputou que “ao associar o tipo de construção (precário, popular, médio, fino e luxo) ao escalonamento crescente da avaliação do valor venal do imóvel, a Lei 3.326/1996 do Município de Campo Grande passou a graduar o valor do tributo de acordo com índice hábil à mensuração da frivolidade ou da essencialidade do bem, além de lhe conferir mais matizes para definição da capacidade contributiva”,

Considerando, no entanto, sua “impossibilidade, nos termos do texto constitucional anterior à inovação trazida pela EC 29/2000”⁸, o que significa a adoção de um marco temporal⁹.

Lei que concede desconto ou redução do valor do IPTU a contribuintes titulares de imóveis (residenciais ou não) que prezarem por usos, construções ou edificações sustentáveis, denota típico exemplo de extrafiscalidade ao imprimir ao tributo real a função ambiental. Trata-se de interessante e eficiente instrumento que, de um lado, exhibe o papel do poder público na tutela do meio ambiente, e de outro, da própria sociedade estimulada por idêntico escopo.

As legislações locais elegem variegados fatores para a outorga de benefícios fiscais como a instalação de sistemas de captação de água de chuva, de energia solar e de reuso de água, a construção de cobertura vegetal, o plantio de árvores na calçada, a adoção de áreas permeáveis com cobertura vegetal em quantidade superior à legislação, a preservação e conservação de bens de valor histórico, paisagístico etc.

Se, aparentemente, há decréscimo de receita, a aquisição de vantagens públicas e coletivas o compensa e o sobrepuja, pois, há redução do empenho de

⁷ STF, AgR-ARE 639.632-MS, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, 22-10-2013, v.u., DJe 25-11-2013.

⁸ STF, AgR-AI 583.636-MS, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, 06-04-2010, v.u., DJe 30-04-2010.

⁹ “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana” (Súmula 668, STF).

recursos públicos para o combate à poluição e à degradação da qualidade de vida ou do patrimônio cultural. Ou seja, o ganho público e social é maior.

6. Legalidade, competência e iniciativa legislativa.

Há, no entanto, preocupações de caráter formal, relacionadas à legalidade, competência e iniciativa.

O ato normativo apropriado é a lei em sentido formal. Obviamente não há espaço para vindicar reserva da Administração, uma vez que a concessão de benefício tributário depende de lei em sentido estrito (art. 150, § 6º, Constituição¹⁰) por se situar no âmbito da reserva de lei. A interpretação revela que para a Constituição de 1988 “a regra da legalidade é extensível à concessão de benefícios fiscais”¹¹.

Há importante aresto que examina a questão ao negar a isenção do IPTU sobre área de preservação permanente interna a empreendimento imobiliário urbano. O Superior Tribunal de Justiça considerando que

a restrição à utilização da propriedade referente a área de preservação permanente em parte de imóvel urbano (loteamento) não afasta a incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano, uma vez que o fato gerador da exação permanece íntegro, qual seja, a propriedade localizada na zona urbana do município.

Porque se trata de “ônus a ser suportado, o que não gera o cerceamento total da disposição, utilização ou alienação da propriedade, como ocorre, por exemplo, nas desapropriações”, concluiu que “a limitação de fração da propriedade urbana por força do reconhecimento de área de preservação permanente, por si só, não conduz à violação do artigo 32 do CTN, que trata do fato gerador do tributo”, pois, “o artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, bem como o artigo 176 do Código Tributário Nacional exigem lei específica para a concessão de isenção tributária”¹².

¹⁰ “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g”.

¹¹ STF, AgR-RE 414.249-MG, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, 31-08-2010, v.u., DJe 16-11-2010.

¹² RT 898/186, RSTJ 218/150.

A atribuição de caráter extrafiscal ao tributo deve observância à competência. Ou seja, “dentro das atribuições de cada nível de governo”¹³, de tal sorte que, em primeiro plano, se impõe a averiguação da competência tributária e, em segundo plano, a aferição do uso de tributo próprio também para finalidades que se insiram na competência consignado a determinado ente federado. Não é ocioso registrar, no ponto, que à União é vedado, por exemplo, instituir isenções da competência tributária de Estados e Municípios (art. 151, III, Constituição de 1988), embora o Supremo Tribunal Federal tenha decidido que “a cláusula de vedação inscrita no art. 151, inciso III, da Constituição - que proíbe a concessão de isenções tributárias heterônomas - é inoponível ao Estado Federal brasileiro (vale dizer, à República Federativa do Brasil), incidindo, unicamente, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno”, admitindo que celebre tratados internacionais que “veiculem cláusulas de exoneração tributária em matéria de tributos locais”, o que “se inclui na esfera de suas prerrogativas como pessoa jurídica de direito internacional público, que detém - em face das unidades meramente federadas - o monopólio da soberania e da personalidade internacional”¹⁴.

A lei é de iniciativa comum ou concorrente entre o Chefe do Poder Executivo e o Poder Legislativo. A orientação do Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral enuncia que matéria tributária não se inclui entre as reservadas à iniciativa legislativa do Chefe do Poder Executivo¹⁵. Coerente com essa orientação o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, por seu Órgão Especial, reconheceu a constitucionalidade de lei municipal, de iniciativa parlamentar, que atribuía função extrafiscal ao IPTU para fins de preservação do meio ambiente¹⁶.

Para os fins do contencioso objetivo de constitucionalidade, não se tratando de lei orçamentária, e sim de lei tributária, é descabida a arguição de ofensa às disposições constitucionais orçamentárias ou financeiras, como os §§ 2º e 6º do art.

¹³ Ruy Barbosa Nogueira. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1986, 6ª ed., p. 206.

¹⁴ RT 908/470.

¹⁵ STF, ARE-RG 743.480-MG, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, 10-10-2013, m.v., DJe 20-11-2013.

¹⁶ “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. Lei Municipal nº 5.595/2014 de iniciativa da Câmara de Vereadores, que institui o ‘IPTU VERDE’ (desconto no IPTU às habitações sustentáveis), com a redação dada pela Lei Municipal nº 5.605/2014. Vício de iniciativa. Inocorrência. Lei de natureza tributária que se encontra no âmbito de atuação do Poder Legislativo municipal. Precedentes. Inconstitucionalidade da lei não reconhecida. Ação improcedente” (ADI 2023248-39.2015.8.26.0000, Rel. Des. Tristão Ribeiro, v.u., 10-06-2015).

165 da Constituição¹⁷, na linha do que decidiu o Supremo Tribunal Federal ao gizar que “a circunstância de as leis que versem sobre matéria tributária poderem repercutir no orçamento do ente federado não conduz à conclusão de que sua iniciativa é privativa do chefe do executivo”¹⁸. Entretanto, ela deve observância ao art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/00)¹⁹.

7. Conclusões.

A guisa de conclusão é possível articular que a extrafiscalidade tem intensa relevância e singular adequação como mecanismo de tutela do meio ambiente. A atribuição de finalidades sociais e econômicas aos impostos constitui maneira eficiente de cumprimento do respectivo dever fundamental do Estado e da sociedade. Trata-se da impressão de função ambiental do tributo.

Além do ITR, o IPTU é imposto que grava a propriedade e que tem inegável potencial de persecução da função ambiental do tributo ao valorizar, com benefícios tributários, contribuintes titulares de imóveis (residenciais ou não) que prezarem por usos, construções ou edificações ecologicamente sustentáveis. A aparente perda de receita é sobrepujada pelo ganho público e social que se concretiza pela aquisição

¹⁷ “§ 2º. A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. (...) § 6º. O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

¹⁸ STF, ED-RE 590.697-MG, 2ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 23-08-2011, v.u., DJe 06-09-2011.

¹⁹ “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. § 1º. A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. § 2º. Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. § 3º. O disposto neste artigo não se aplica: I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º; II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança”.

de vantagens públicas e coletivas, na medida em que há redução do empenho de recursos públicos para o combate à poluição e à degradação da qualidade de vida ou do patrimônio cultural.

A função extrafiscal aos tributos por meio de exonerações tributárias depende da observância de requisitos formais como a respectiva competência tributária e a reserva de lei formal, de iniciativa concorrente entre o Chefe do Poder Executivo e o Poder Legislativo.

REFERÊNCIAS:

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciências das Finanças**, Rio de Janeiro: Forense, 1986, 14ª ed.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**, São Paulo: Atlas, 2012, 25ª ed.

FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin de. **Curso de Direito Ambiental**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, 6ª ed.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**, São Paulo: Malheiros, 2010, 14ª ed.

MACIEL, Carlos Henrique. **Curso Objetivo de Direito Constitucional**, São Paulo: Malheiros, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, 2001, 19ª ed.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Tratado de Direito Administrativo**: funções administrativas do Estado, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, vol. IV, coordenação Maria Sylvia Zanella Di Pietro.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, São Paulo: Malheiros, 2009, 26ª ed.

MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, 3ª ed.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Administração Pública no Estado Contemporâneo – Eficiência e Controle, in **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, ano 30, n. 117, jan./mar. 1993, pp. 23-56.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo: Saraiva, 1986, 6ª ed.

SARLET, Ingo Wolfgang e FENSTERSEIFER, Tiago. **Direito Constitucional Ambiental**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, 4ª ed.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário** – Constituição financeira, sistema tributário e Estado fiscal, Rio de Janeiro: Renovar, 2009, vol. I.

_____. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário** – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, 3ª ed., vol. III.