

A REPERCUSSÃO DA PROTEÇÃO AMBIENTAL NA BASE DE CÁLCULO DO IPTU

Rodrigo Henriques de Araujo¹

Resumo

Com certa frequência, nos municípios brasileiros que possuem uma maior incidência de proteção ambiental decorrente de suas condições geográficas, fauna e flora, verifica-se que o debate ultrapassa a esfera administrativa adentrando à apreciação e julgamento pelo Poder Judiciário sobre as consequências da proteção ambiental (sentido genérico) na propriedade urbana, precisamente, referente ao pagamento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU). Assim, partindo desse cenário, utilizando do método dedutivo, propõe-se a reflexão sobre o tema com enfoque na base de cálculo do tributo municipal.

Abstract

With a certain frequency, in Brazilian municipalities that have a higher incidence of environmental protection due to their geographical conditions, fauna and flora, it is verified that the debate goes beyond the administrative sphere, entering the appreciation and judgment by the Judiciary on the consequences of environmental protection (generic sense) in urban property, precisely, referring to the payment of the urban property and land property tax (IPTU). Thus, starting from this scenario, using the deductive method, it is proposed to reflect on the theme with a focus on the basis for calculating the municipal tax.

Palavras-chave: Base de cálculo; Fazenda Pública; imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU); proteção ambiental e tributo.

Keywords: Calculation basis; Public farm; urban property and land property tax (IPTU); environmental protection and tax.

¹ Advogado, pós-graduado em Direito Tributário e Direito Público.

Artigo publicado originalmente na coluna *Migalhas Edilícias*, em 14 de outubro de 2021. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/coluna/migalhas-edilicias/353066/a-repercussao-da-protecao-ambiental-na-base-de-calculo-do-iptu>.

Segunda publicação em *Revista Brasileira de Direito Municipal – RBDM*, Belo Horizonte, ano 22, n. 82, p. 59-73, out./dez. 2021.

Sumário. Introdução. 1 Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU. 2 A proteção ambiental e a base de cálculo do IPTU. Considerações finais. Referências bibliográficas.

Introdução

Analisando o imposto municipal sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU, surgiu a reflexão sobre a presença da proteção ambiental ao mesmo tempo em que há a incidência da norma tributária, reflexão esta, sobre a perspectiva da base de cálculo do imposto, com o objetivo de fomentar o debate sobre a justa tributação, frisando, desde logo, a importância e indispensabilidade da proteção ao meio ambiente para as presentes e futuras gerações conforme preconizado no art. 225 da Constituição Federal de 1988.

O estudo proposto está longe de esgotar o assunto que constantemente é presente nos Tribunais do país e na Administração Pública, visando apenas trazer um ponto de vista pouco abordado quando se debate no âmbito administrativo ou judicial a tributação sobre a propriedade urbana atingida por restrições ambientais ainda que parcialmente.

Frequentemente, a discussão gira em torno da existência ou não, de no mínimo dois melhoramentos públicos nos termos do § 1º, art. 32 do Código Tributário Nacional, ou, na perda da propriedade, inexistência de relação jurídica tributária e na aplicação de alíquota prevista na legislação local do ente tributante, sendo que por vezes, o contribuinte de mãos atadas, busca soluções prejudiciais a si mesmo e ao direito de propriedade, como a doação do imóvel, dação em pagamento em favor da Fazenda Pública, ou simplesmente o não pagamento do tributo para ver a propriedade expropriada.

Contudo, o enfrentamento do tema sob a ótica da base de cálculo é pouco explorado, ensejando, assim, mais enfrentamento para que se possa evoluir na concretização de uma melhor política fiscal aliada com a igualmente relevante política ambiental.

Nesse sentido, é importante a matéria para ambos, ou seja, tanto para o contribuinte, como também, para a Administração Pública Municipal, que não raramente tributa sem levar em considerações a existência ou não de restrições ambientais (total ou parcialmente) na propriedade urbana localizada em seu território e seus reflexos, principalmente, na base de cálculo.

Assim, o estudo está dividido em três tópicos, o primeiro sobre as normas gerais que tratam do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, o segundo abordando a

proteção ambiental e a base de cálculo do IPTU, e por último, o fechamento com as considerações finais.

1 Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU

Partindo da norma suprema do ordenamento jurídico, ou seja, a Constituição Federal, temos a outorga da competência tributária² aos municípios para instituírem o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana nos termos do art. 156, inciso I, corroborando, assim, a salutar autonomia financeira do ente federado, como bem frisado por Giovani da Silva Corralo:

À luz da autonomia municipal, nas dimensões administrativa, política, financeira, legislativa e auto-organizatória, ressalva-se a importância capital da autonomia financeira, sem a qual as demais autonomias se encobrem nas trevas da dependência e da subserviência política.³

E nos limites dessa autonomia, o Município deve seguir a lei, sempre com observância aos preceitos constitucionais, sendo relevante destacar o disposto nos incisos I e II do § 1º do mesmo art. 156, pois fixam que o imposto poderá: “I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel”.

Descendo ao plano infraconstitucional, pertinente mencionar a redação do art. 16 do Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172/66: “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Nesse sentido, é importante lembrarmos que a espécie tributária imposto possui como fato gerador uma situação que não está ligada ou relacionada com qualquer atividade do Estado (*lato sensu*); como a própria redação do dispositivo legal define, seu fato gerador é independente.

² “A competência tributária encontra direta ressonância com a atividade legiferante. Via de regra é conceituada como a aptidão para editar leis que, abstratamente, instituem tributos. É por intermédio do exercício da competência tributária que as Pessoas Políticas dão azo ao nascimento dos tributos originalmente previstos na Constituição, a qual não cria, antes, cinge-se a estabelecer o campo de competência de cada um.

O exercício da competência tributária encerra-se juntamente com a edição da lei, isto é, após regularmente editada, a competência tributária cede lugar à denominada capacidade tributária ativa, que diz de perto com a arrecadação e fiscalização do tributo originariamente instituído.

Já a titularidade do exercício da competência tributária, no Brasil, é reservada privativamente à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Por quê? Porque somente as Pessoas Políticas é que possuem legislativo com representação própria”. (TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**. Florianópolis: Momento atual, 2003. p. 39).

³ CORRALO, Giovani da Silva. **Município: autonomia na Federação Brasileira**. 1 ed. 2ª reimpr. Curitiba: Juruá, 2009. p. 179.

Abrindo um parêntese, a expressão “fato gerador” será adotada no presente estudo seguindo a menção feita na legislação, sem deixar de reconhecer que existe entendimento diverso sobre a melhor terminologia, conforme lecionado pelo jurista Geraldo Ataliba na obra singular *Hipótese de Incidência Tributária*:

[...] denominando “hipótese de incidência” ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e “fato imponível” ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência.⁴

Adentrando ao tema, especificamente no Capítulo III, Seção II do Código Tributário Nacional (CTN), a norma tributária infraconstitucional trata do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana disciplinando no art. 32 e parágrafos que:

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

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

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

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

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

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

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

Disciplina legal esta, base para a discussão jurídica que se propõe, pois especifica o fato gerador do tributo em análise, isto é, os fatos que se realizados tornam a pessoa contribuinte do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, qual seja, ter “a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física”.

Além disso, estabelece critérios para a definição do que seria área urbana no Município, devendo haver a definição por lei municipal, e a presença de no mínimo dois dos melhoramentos indicados nos incisos I ao V, § 1º, do art. 32.

⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 54.

Como também, de grande importância é o disposto no § 2º, pois estabelece que poderá “a lei municipal considerar urbanas as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior”, ou seja, havendo tal definição legal e em razão dessas circunstâncias de fatos inerentes à localidade, mesmo não havendo o mínimo de dois melhoramentos dentre os elencados no § 1º, haverá a ocorrência do fato gerador e a tributação pelo fisco municipal no que tange ao IPTU, sendo inclusive matéria já sumulada pelo Superior Tribunal de Justiça nos seguintes termos:

Súmula 626 - A incidência do IPTU sobre imóvel situado em área considerada pela lei local como urbanizável ou de expansão urbana não está condicionada à existência dos melhoramentos elencados no art. 32, § 1º, do CTN. (SÚMULA 626, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/12/2018, DJe 17/12/2018).⁵

E no tocante à base de cálculo do imposto em comento, o art. 33 do CTN é preciso ao estabelecer que a “base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel” (sem grifo no original), explicitando o art. 34 da mesma lei que o “contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”.

Hugo de Brito Machado, na obra doutrinária *Curso de Direito Tributário*, pontifica:

A base do cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é o valor venal do imóvel (CTN, art. 33). Valor venal é aquele que o bem alcançaria se fosse posto à venda, em condições normais. O preço, neste caso, deve ser o correspondente a uma venda à vista, vale dizer, sem incluir qualquer encargo relativo a financiamento.

À repartição competente cabe apurar o valor venal dos imóveis, para o fim de calcular o imposto, assegurado, entretanto, ao contribuinte o direito à avaliação contraditória, nos termos do art. 148 do CTN.⁶

Assim, ainda que brevemente, levando-se em consideração as normas gerais postas na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional, destacamos os pontos principais para o estudo que se apresenta referente ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana de competência dos municípios.

É claro que cada Município possui seu Código Tributário Municipal, norma que em alguns pontos possui repetição em relação ao Código Tributário Nacional, contudo, possui as

⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Jurisprudência. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp> Acesso em: 28 set. 2021.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27 ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 402.

especificidades de cada localidade, principalmente no tocante às alíquotas. Como seria extremamente difícil abordar as normas locais, haja vista contarmos com 5.570 municípios na Federação Brasileira⁷, limitamo-nos aos aspectos gerais, que poderão servir de norte para reflexão no âmbito das Administrações Públicas e contribuintes interessados.

2 A proteção ambiental e a base de cálculo do IPTU

Desde logo, é importante deixar em evidência que o objetivo não está em questionar a proteção ambiental, pelo contrário, o que se traz para debate é a necessidade de interação do Direito Tributário com o tema, objetivando, assim, a convivência harmônica dentro do ordenamento jurídico para o melhor resultado em prol da coletividade.

E o Superior Tribunal de Justiça já vem sinalizando nesse sentido, conforme depreende-se do julgamento proferido no AgInt no AREsp 1723597/SP, de Relatoria do Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma do STJ:

TRIBUTÁRIO, AMBIENTAL E URBANÍSTICO. IPTU. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ART. 32 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. LIMITAÇÃO AMBIENTAL AO DIREITO DE PROPRIEDADE. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. IMPOSSIBILIDADE ABSOLUTA DE USO DA TOTALIDADE DO BEM PELO PROPRIETÁRIO. IMPACTOS TRIBUTÁRIOS DA NATUREZA NON AEDIFICANDI DE IMÓVEL URBANO. DIREITO TRIBUTÁRIO NO ESTADO DE DIREITO AMBIENTAL. PRINCÍPIO POLUIDOR-PAGADOR. EXTERNALIDADES AMBIENTAIS NEGATIVAS. NECESSIDADE DE REVOLVIMENTO DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

[...]

6. Sobre a relação entre IPTU e Área de Preservação Permanente, o STJ já se pronunciou em outras oportunidades: "A restrição à utilização da propriedade referente a Área de Preservação Permanente em parte de imóvel urbano (loteamento) não afasta a incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano, uma vez que o fato gerador da exação permanece íntegro, qual seja, a propriedade localizada na zona urbana do município. Cuida-se de um ônus a ser suportado, o que não gera o cerceamento total da disposição, utilização ou alienação da propriedade, como ocorre, por exemplo, nas desapropriações. Aliás, no caso dos autos, a limitação não tem caráter absoluto, pois poderá haver exploração da área mediante prévia autorização da Secretaria do Meio Ambiente do município" (REsp 1.128.981/SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, *DJe* 25/3/2010, grifo acrescentado). Em sentido assemelhado: "não se pode confundir propriedade com restrição administrativa, pois esta não afasta o fato gerador do imposto e a titularidade

⁷ BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, IBGE. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/panorama> Acesso em 01 out. 2021.

para efeitos de tributação" (REsp 1.801.830/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, *DJe* 21/05/2019). **Comparando a situação do ITR e do IPTU, confira-se: "o não pagamento da exação deve ser debatida à luz da isenção e da base de cálculo, a exemplo do que se tem feito no tema envolvendo o ITR sobre áreas de preservação permanente, pois, para esta situação, há lei federal regulando a questão. (artigo 10, § 1º, II, 'a' e 'b', da Lei 9.393/96)." (AgRg no REsp 1.469.057/AC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, *DJe* 20/10/2014). A jurisprudência do STJ, todavia, não há de ser lida como recusa de ponderar, na análise do fato gerador do IPTU e de outros tributos, eventual constrição absoluta de cunho ambiental, urbanístico, sanitário ou de segurança sobreposta sobre 100% do bem. Cobrança de tributo sobre imóvel intocável ope legis e, por isso, economicamente inaproveitável, flerta com confisco dissimulado.**

7. O Direito Tributário deve ser amigo, e não adversário, da proteção do meio ambiente. A "justiça tributária" necessariamente abarca preocupações de sustentabilidade ecológica, abrigando tratamento diferenciado na exação de tributos, de modo a dissuadir ou premiar comportamento dos contribuintes que, adversa ou positivamente, impactem o uso sustentável dos bens ambientais tangíveis e intangíveis.

8. No Estado de Direito Ambiental, sob o pálio sobretudo, mas não exclusivamente, do princípio poluidor-pagador, tributos despontam, ao lado de outros instrumentos econômicos, como um dos expedientes mais poderosos, eficazes e eficientes para enfrentar a grave crise de gestão dos recursos naturais que nos atormenta. Sob tal perspectiva, cabe ao Direito Tributário - cujo campo de atuação vai, modernamente, muito além da simples arrecadação de recursos financeiros estáveis e previsíveis para o Estado - identificar e enfrentar velhas ou recentes práticas nocivas às bases da comunidade da vida planetária. A partir daí, dele se espera, quer autopurificação de medidas de incentivo a atividades antiecológicas e de perpetuação de externalidades ambientais negativas, quer desenho de mecanismos tributários inéditos, sensíveis a inquietações e demandas de sustentabilidade, capazes de estimular inovação na produção, circulação e consumo da nossa riqueza natural, assim como prevenir e reparar danos a biomas e ecossistemas. Um esforço concertado, portanto, que envolve, pelos juízes, revisitação e releitura de institutos tradicionais da disciplina e, simultaneamente, pelo legislador, alteração da legislação tributária vigente.

9. Agravo Interno não provido.

(AgInt no AREsp 1723597/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 29/03/2021, *DJe* 06/04/2021).⁸ (grifamos).

Destarte, a pretensão está em trazer a reflexão de que o Direito Tributário deve dialogar mais como o Direito Ambiental, visando à justa tributação com respeito à preservação e proteção do meio ambiente, pois “a sadia qualidade de vida só pode ser conseguida e mantida

⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Jurisprudência. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/> Acesso em: 30 set. 2021.

se o meio ambiente estiver ecologicamente equilibrado. Ter uma sadia qualidade de vida é ter um meio ambiente não poluído.”⁹

Exemplificando a incidência do Direito Ambiental na propriedade, podemos citar o disposto na Lei Federal n. 9.985/2000, que: “Regulamenta o art. 225, § 1º, incisos I, II, III e VII da Constituição Federal, institui o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza e dá outras providências”.

No art. 14, a citada lei apresenta rol das categorias de unidade de conservação:

Art. 14. Constituem o Grupo das Unidades de Uso Sustentável as seguintes categorias de unidade de conservação:
I - Área de Proteção Ambiental;
II - Área de Relevante Interesse Ecológico;
III - Floresta Nacional;
IV - Reserva Extrativista;
V - Reserva de Fauna;
VI - Reserva de Desenvolvimento Sustentável; e
VII - Reserva Particular do Patrimônio Natural.¹⁰

Cada categoria desta, implica em uma maior ou menor restrição à utilização plena da propriedade, afetando o valor do imóvel, e conseqüentemente, a base de cálculo do tributo municipal IPTU.

Evitando a citação demasiada de artigos da mesma lei referente à definição legal de cada unidade de conservação, apresentamos como exemplo apenas a definição legal da Área de Relevante Interesse Ecológico prevista no art. 16:

Art. 16. A Área de Relevante Interesse Ecológico é uma área em geral de pequena extensão, com pouca ou nenhuma ocupação humana, com características naturais extraordinárias ou que abriga exemplares raros da biota regional, e tem como objetivo manter os ecossistemas naturais de importância regional ou local e regular o uso admissível dessas áreas, de modo a compatibilizá-lo com os objetivos de conservação da natureza.

§ 1º **A Área de Relevante Interesse Ecológico é constituída por terras públicas ou privadas.**

§ 2º **Respeitados os limites constitucionais, podem ser estabelecidas normas e restrições para a utilização de uma propriedade privada localizada em uma Área de Relevante Interesse Ecológico.**¹¹ (grifamos)

⁹ MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 24 ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 153.

¹⁰ BRASIL. Lei 9.985 de 18 de julho de 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19985.htm
Acesso em: 30 set. 2021.

¹¹ Idem.

Acontece que, dependendo das condições geográficas do município e da sua organização territorial, tal categoria de unidade de conservação pode atingir imóveis/terras particulares localizadas na zona urbana, implicando em restrição total ou parcial ao seu uso, porém, tributada pelo Fisco Municipal, que deixa de levar em consideração a repercussão dessa circunstância na atividade administrativa de lançamento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, tanto que, na Região do Vale do Ribeira, litoral sul do Estado de São Paulo, região riquíssima em biodiversidade e que merece a devida proteção e valorização, temos, por meio do Decreto Estadual n. 30.817/89 que “Regulamenta a Área de Proteção Ambiental da Ilha Comprida, criada pelo Decreto n. 26.881, de 11/03/1987 declara a mesma APA como de Interesse Especial e cria, em seu território, Reservas Ecológicas e Área de Relevante Interesse Ecológico”, a previsão no seguinte sentido:

Artigo 11 - Fica declarada Área de Relevante Interesse Ecológico, nos termos do disposto no Decreto Federal n. 89.336, de 31 de Janeiro de 1984, a Zona de Vida Silvestre da APA da Ilha Comprida, delimitada no inciso V do artigo 2.º deste decreto.

Artigo 12 - **Na Área de Relevante Interesse Ecológico não será permitida qualquer atividade degradadora ou potencialmente causadora de degradação ambiental.**

§ 1.º - Na Área de Relevante Interesse Ecológico é proibido o porte de armas de fogo e de artefatos ou de instrumentos de destruição da natureza.

§ 2.º - **Na Área de Relevante Interesse Ecológico somente será permitida a construção de edificações destinadas à realização de pesquisas e ao controle ambiental, desde que aprovadas pelos Municípios.**¹² (grifamos)

Ora, resta claro que as áreas privadas que se encontrarem nessa circunscrição da Área de Relevante Interesse Ecológico, não podem ser utilizadas para qualquer outro fim diverso do especificamente previsto na norma, ou seja, é permitida apenas a “construção de edificações destinadas à realização de pesquisas e ao controle ambiental, desde que aprovadas pelos Municípios”. Isso, certamente, **causa um impacto na avaliação imobiliária**, isto é, **sobre o valor do imóvel inserido nessas condições**, que sequer possui valor comercial, e é isso que deve ser observado pela Fazenda Pública Municipal na definição do valor venal e posterior apuração da exação tributária.

Nesse sentido, digamos, de afetação ambiental da propriedade privada urbana, ainda podemos mencionar as disposições da Lei Federal n. 12.651/2012 (Dispõe sobre a proteção da vegetação nativa), destacando-se:

¹² SÃO PAULO (Estado). Decreto 30.817 de 30/11/1989. Disponível em <https://www.al.sp.gov.br/norma/23862> Acesso em 30 set. 2021.

Art. 2º As florestas existentes no território nacional e as demais formas de vegetação nativa, reconhecidas de utilidade às terras que revestem, são bens de interesse comum a todos os habitantes do País, exercendo-se os direitos de propriedade com as limitações que a legislação em geral e especialmente esta Lei estabelecem.

§ 1º Na utilização e exploração da vegetação, as ações ou omissões contrárias às disposições desta Lei são consideradas uso irregular da propriedade, aplicando-se o procedimento sumário previsto no inciso II do art. 275 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, sem prejuízo da responsabilidade civil, nos termos do § 1º do art. 14 da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, e das sanções administrativas, civis e penais.

§ 2º As obrigações previstas nesta Lei têm natureza real e são transmitidas ao sucessor, de qualquer natureza, no caso de transferência de domínio ou posse do imóvel rural.

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, entende-se por:

[...]

II - Área de Preservação Permanente - APP: área protegida, coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica e a biodiversidade, facilitar o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas;

Art. 4º Considera-se Área de Preservação Permanente, em zonas rurais ou urbanas, para os efeitos desta Lei:

[...]

Art. 6º Consideram-se, ainda, de preservação permanente, quando declaradas de interesse social por ato do Chefe do Poder Executivo, as áreas cobertas com florestas ou outras formas de vegetação destinadas a uma ou mais das seguintes finalidades:

[...]

Art. 7º A vegetação situada em Área de Preservação Permanente deverá ser mantida pelo proprietário da área, possuidor ou ocupante a qualquer título, pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado.

Art. 8º A intervenção ou a supressão de vegetação nativa em Área de Preservação Permanente somente ocorrerá nas hipóteses de utilidade pública, de interesse social ou de baixo impacto ambiental previstas nesta Lei.

Art. 9º É permitido o acesso de pessoas e animais às Áreas de Preservação Permanente para obtenção de água e para realização de atividades de baixo impacto ambiental.¹³ (grifamos)

Assim, imóvel nessas condições, possivelmente terá seu valor reduzido, ou ficará sem valor comercial algum, ante a impossibilidade de utilização pelo proprietário de forma plena. Contudo, o ente público federado Município vem tributando sem atentar para esse fato, tributando propriedade que sequer possui valor comercial, ou seja, com base de cálculo zero,

¹³ BRASIL. Lei 12.651 de 25 de maio de 2012. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2012/lei/112651.htm Acesso em: 30 set. 2021.

atuando contrariamente à própria natureza da espécie tributária que incide sobre o conteúdo econômico auferível, conforme frisado por Roque Antonio Carrazza:

Portanto, os impostos caracterizam-se não só pela fonte de legitimação – a posição de supremacia da pessoa política em relação ao contribuinte –, como, também, por encontrarem limites no princípio da capacidade contributiva, que exige venham levados em conta índices diretos e indiretos de riqueza, economicamente apreciáveis.¹⁴

Em pesquisa jurisprudencial, encontramos julgados recentes cujos fundamentos justamente abordam essa linha de raciocínio, isto é, tratam da necessidade de apreciação da matéria partindo da aferição da existência ou não de conteúdo econômico da propriedade afetada por restrições de ordem ambiental:

APELAÇÃO – Ação declaratória com pedido de repetição de indébito e indenização por danos materiais e morais – IPTU – **Imóvel localizado em Área de Relevante Interesse Ecológico/Zona de Vida Silvestre (ARIE/ZVS) – Restrição administrativa com perda do conteúdo econômico e dos direitos inerentes à propriedade** – Artigos 5º, 11 e 12, do Decreto Estadual n. 30.817/89 – Repetição que deve ser liquidada conforme Súmulas 162 e 188 do STJ – Dívida de natureza tributária – Juros moratórios e correção monetária devidos nos moldes estabelecidos pelo STF, no RE 870.947/SE – Tema 810 e pelo STJ Tema 905 – Verba honorária majorada para 15% sobre o valor do proveito econômico obtido pela autora (CPC, art. 85, §11) – Recurso desprovido.

(TJSP; Apelação Cível 1000402-55.2016.8.26.0244; Relator (a): Octavio Machado de Barros; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro de Iguape - 2ª Vara; Data do Julgamento: 24/09/2021; Data de Registro: 24/09/2021)

TRIBUTÁRIO – APELAÇÃO – AÇÃO ORDINÁRIA – IPTU – MUNICÍPIO DE SÃO SEBASTIÃO. Sentença que julgou improcedente a ação. Recurso do autor. SUSPENSÃO DO FEITO – DESNECESSIDADE – Existência de ação civil pública em curso na qual foi requerido o cancelamento do loteamento onde está localizado o imóvel – No presente caso, discutem-se débitos de IPTU, de modo que os supostos fatos geradores já teriam ocorrido, independentemente de eventual cancelamento do registro do loteamento – Inexistência de impedimento à análise das alegações de inoccorrência do fato gerador e de incorreção do valor venal atribuído ao imóvel. IPTU – **As restrições ao exercício de propriedade, como no caso em que o imóvel está inserido em Área de Preservação Permanente, não retiram do contribuinte a condição de proprietário, mas apenas podem implicar a redução do valor venal do imóvel** – No caso dos autos, foi concedida liminar em ação civil pública para impedir a construção e a alienação dos lotes, dentre outras restrições – A d. Turma Julgadora determinou a conversão do julgamento em diligência para a produção de prova pericial, ante a

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19 ed. 3a tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 467.

necessidade de se aferir precisamente os reflexos dessas restrições no valor venal do imóvel – Autor que deixou recolher os honorários periciais no prazo legal – Preclusão da prova pericial que foi declarada pelo d. Juízo a quo – Ausência de comprovação da inadequação do valor venal e da alíquota utilizada como parâmetro para o cálculo do IPTU – Sentença mantida. [...]. Sentença mantida – Recurso desprovido.

(TJSP; Apelação Cível 1000383-53.2017.8.26.0587; Relator (a): Eurípedes Faim; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro de São Sebastião – 1ª Vara Cível; Data do Julgamento: 14/09/2021; Data de Registro: 14/09/2021).¹⁵

AGRAVO DE INSTRUMENTO – TRIBUTÁRIO – IPTU – INDEFERIMENTO DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO – IMÓVEL LOCALIZADO EM ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE – PREDICADOS DA PROPRIEDADE NÃO ALTERADOS COM A PROTEÇÃO AMBIENTAL IMPOSTA – RECURSO DESPROVIDO. "A restrição à utilização da propriedade referente a área de preservação permanente em parte de imóvel urbano (loteamento) não afasta a incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano, uma vez que o fato gerador da exação permanece íntegro, qual seja, a propriedade localizada na zona urbana do município. Cuida-se de um ônus a ser suportado, o que não gera o cerceamento total da disposição, utilização ou alienação da propriedade, como ocorre, por exemplo, nas desapropriações". "Na verdade, a limitação de fração da propriedade urbana por força do reconhecimento de área de preservação permanente, por si só, não conduz à violação do artigo 32 do CTN, que trata do fato gerador do tributo. **O não pagamento da exação sobre certa fração da propriedade urbana é questão a ser dirimida também à luz da isenção e da base de cálculo do tributo, a exemplo do que se tem feito no tema envolvendo o ITR sobre áreas de preservação permanente, pois, para esta situação, por exemplo, há lei federal permitindo a exclusão de áreas da sua base de cálculo (artigo 10, § 1º, II, 'a' e 'b', da Lei 9.393/96)" (STJ, REsp n. 1128981/SP, rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, j. 18.3.10). (TJSC, Agravo de Instrumento n. 0009698-31.2016.8.24.0000, de Porto Belo, rel. Des. Francisco Oliveira Neto, Segunda Câmara de Direito Público, j. 13-06-2017). (TJSC, Agravo de Instrumento n. 4005974-14.2017.8.24.0000, de Jaguaruna, rel. Cid Goulart, Segunda Câmara de Direito Público, j. 22-05-2018).¹⁶ (grifamos)**

É claro que, esta análise sob a ótica da base de cálculo, não depende exclusivamente do magistrado(a) ou do Colegiado de Tribunal, cabendo também, ao(a) advogado(a) suscitar essa tese jurídica quando do ingresso da respectiva demanda judicial, como também, averiguar na legislação local hipótese de isenção referente a imóvel inserido em área de proteção ambiental (sentido amplo) com restrições à utilização da propriedade de forma parcial ou total, constatação que deverá ser colhida perante os órgãos ambientais competentes para subsidiar o pedido, ainda que na esfera administrativa.

¹⁵ SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça de São Paulo. Consulta Processual. Disponível em: <https://www.tjsp.jus.br/> Acesso em: 30 set. 2021.

¹⁶ SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Consulta de Processos. Disponível em: <https://www.tjsc.jus.br/> Acesso em 30 set. 2021.

Por essa razão destacamos a importância do tema para os contribuintes, municípios e para o meio ambiente, haja vista que se não houver o tratamento devido pela legislação tributária municipal, o contribuinte poderá buscar a prestação da tutela jurisdicional no sentido de ver reconhecida a ausência de valor venal, ou a sua diminuição em razão das restrições de natureza ambiental incidentes sobre o imóvel, conseqüentemente, importando em não tributação ou redução significativa da cobrança, providência que, inclusive, poderia ser verificada de ofício pela autoridade fazendária ante as hipóteses de revisão do lançamento nos termos do art. 149 do CTN.

Considerações finais

O exercício da capacidade tributária ativa¹⁷ deve respeitar a lei (art. 150, I, da CF/88), o Código Tributário Nacional estabelece no art. 33 que a “base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel”, ato administrativo de competência da autoridade municipal que realizará o lançamento.

Assim, na apuração do valor relativo ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), há que ser analisada a hipótese de estarem presentes restrições ambientais de ordem parcial ou total que impliquem em alteração desse valor venal, inclusive com a possibilidade de não ter valor algum.

Interessante seria a inclusão de norma no Código Tributário Nacional semelhante ao previsto na Lei Federal n. 9.393/1996 que dispõe sobre o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), precisamente o art. 10, § 1º, inciso II, e alíneas¹⁸, adequando-se, é claro, às

¹⁷ “O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando legislador elege as pessoas competentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 237).

¹⁸ Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

[...]

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei no 12.651, de 25 de maio de 2012;
- 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 na alínea anterior;
- 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;

especificidades do imposto municipal, impulsionando, assim, os municípios que ainda não possuem essa abordagem, que por meio da competência legislativa local incluam dispositivo semelhante nos respectivos Códigos Tributários Municipais, medida que dará segurança aos gestores e certamente ajudará e muito na tributação mais justa com harmonia à proteção ambiental que certamente não merece reparo, mas sim, todo o reforço e atenção possível, inclusive mediante a interlocução com os demais ramos do direito, no caso, o Direito Tributário.

Não há como não levar em consideração a repercussão que o Direito Ambiental provoca na atividade estatal de tributar, como citado no julgamento proferido no AgInt no AREsp 1723597/SP, de Relatoria do Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma do STJ: “O Direito Tributário deve ser amigo, e não adversário, da proteção do meio ambiente”. Do contrário, beira-se o confisco, evidentemente não admitido no Estado Democrático de Direito (art, 150, IV, da CF/88).

Permanecendo como está, o cidadão proprietário de imóvel afetado por restrições ambientais continuará com a falsa impressão de que o injusto pagamento de IPTU é culpa da proteção ambiental, quando na verdade é da não observância dos preceitos de Direito Ambiental e seus reflexos na tributação sobre a propriedade imobiliária urbana. E isso contribui para o não pagamento do tributo municipal, aumentando o montante de inscrições em dívida ativa e no ajuizamento de execuções fiscais que já abarrotam o Poder Judiciário e acabam prescrevendo, ou sequer contendo localização do devedor, ocasionando apenas dispêndio de força de trabalho e recursos públicos, desde a interposição até o arquivamento.

Além disso, o Município que não tributar corretamente a propriedade urbana localizada em área de proteção ambiental, sempre estará sujeito a ser demandado e a restituir os valores recebidos nos último cinco anos (art. 168 do CTN). Dessa feita, claro que é muito melhor tributar corretamente mediante a definição da base de cálculo real do imóvel, evitando um ciclo vicioso de prejuízos ao cidadão, Poder Público e à proteção ao meio ambiente, até porque, a definição da base de cálculo é ato administrativo, estando sujeito a apreciação pelo Poder Judiciário quando acionado, segundo já afirmado de forma sublime por Hely Lopes Meirelles:

Certo é que o Judiciário não poderá substituir a Administração em pronunciamentos que lhe são privativos, mas dizer se ela agiu com observância da lei, dentro de sua competência, é função específica da Justiça Comum, e por isso mesmo poderá ser exercida em relação a qualquer ato do Poder Público, ainda que praticado no uso da faculdade discricionária, ou com

f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público”. (BRASIL. Lei 9.393 de 19 de dezembro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19393.htm Acesso em: 30 set. 2021).

fundamento político, ou mesmo no recesso das câmaras legislativas como seus *interna corporis*. Quaisquer que sejam a procedência, a natureza e o objeto do ato, desde que traga em si a possibilidade de lesão a direito individual ou ao patrimônio público, ficará sujeito a apreciação judicial, exatamente para que a Justiça diga se foi ou não praticado com fidelidade à lei e se ofendeu direitos do indivíduo ou interesses da coletividade.¹⁹

O ato administrativo de definição da base de cálculo do IPTU deve ter consonância com a realidade econômica imobiliária, havendo descompasso ou total desconexão, merecerá correção pelas vias legais e institucionais à disposição do contribuinte (art. 5º, XXXV, da CF/88).

Referências bibliográficas

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, IBGE. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/panorama> Acesso em 01 out. 2021.

BRASIL. Lei 9.393 de 19 de dezembro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19393.htm Acesso em: 30 set. 2021.

BRASIL. Lei 9.985 de 18 de julho de 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19985.htm Acesso em: 30 set. 2021.

BRASIL. Lei 12.651 de 25 de maio de 2012. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112651.htm Acesso em: 30 set. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Jurisprudência. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp> Acesso em: 28 set. 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19 ed. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

CORRALO, Giovani da Silva. **Município: autonomia na Federação Brasileira**. 1 ed. 2ª reimpr. Curitiba: Juruá, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27 ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2006.

¹⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 29 ed atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 205.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 24 ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 29 ed. atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2004.

SÃO PAULO (Estado). Decreto 30.817 de 30/11/1989. Disponível em <https://www.al.sp.gov.br/norma/23862> Acesso em 30 set. 2021.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça de São Paulo. Consulta Processual. Disponível em: <https://www.tjsp.jus.br/> Acesso em: 30 set. 2021.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**. Florianópolis: Momento atual, 2003.