

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO AMAZONAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO AMBIENTAL

ANTÔNIA MARÍLIA MARQUES DE FRANÇA BARRETO

O IPTU COMO INSTRUMENTO DE CONSERVAÇÃO AMBIENTAL NO
MUNICÍPIO DE MANAUS/AM

MANAUS/AM
DEZEMBRO 2024

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO AMAZONAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO AMBIENTAL

ANTÔNIA MARÍLIA MARQUES DE FRANÇA BARRETO

O IPTU COMO INSTRUMENTO DE CONSERVAÇÃO AMBIENTAL NO
MUNICÍPIO DE MANAUS/AM

Dissertação de Mestrado apresentada ao
Programa de Pós-graduação em Direito
Ambiental como requisito parcial de conclusão
de curso.

Orientador: Prof. Dr. Valmir Cesar Pozzetti

MANAUS/AM
DEZEMBRO 2024

Ficha Catalográfica

Ficha catalográfica elaborada automaticamente de acordo com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).
Sistema Integrado de Bibliotecas da Universidade do Estado do Amazonas.

B273i	<p>Barreto, Antônia Marília Marques de França O IPTU como instrumento de conservação ambiental em Manaus/AM / Antônia Marília Marques de França Barreto . Manaus : [s.n], 2024. 102 f. : ; 21,0 cm.</p> <p>Dissertação - Mestrado em Direito Ambiental- Universidade do Estado do Amazonas, Manaus, 2024. Orientador: Pozzetti, Valmir César .</p> <p>1. IPTU Ambiental. 2. Conservação Ambiental. 3. Educação Ambiental. 4. Etrafiscalidade. I. Pozzetti, Valmir César (Orient.) II. Universidade do Estado do Amazonas. III. Título</p> <p>CDU(1997)349.6(043.3)</p>
-------	--

**O IPTU COMO INSTRUMENTO DE CONSERVAÇÃO AMBIENTAL NO
MUNICÍPIO DE MANAUS/AM**

Autora: Antônia Marília Marques de França Barreto

Dissertação aprovada em 03/12/2024 pelo Programa de Pós-Graduação stricto sensu em Direito Ambiental (PPGDA) da Universidade do Estado do Amazonas (UEA), por meio da Banca Examinadora abaixo identificada.

Prof. Dr. Valmir Cesar Pozzetti
Orientador – PPGDA/UEA

Prof. Dr. Sandro Nahmias Melo
Membro interno – PPGDA/UEA

Prof.^a Dr.a Maria de Fátima Ribeiro
Membro externo – UNIMAR

A conscientização ambiental resultante da percepção de que somos parte de um todo e não meros entes supostamente superiores, alheios e exploradores, modificará nossa relação com a natureza, nosso "próximo" não semelhante.

João Antônio N. Palmeira

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Prof. Dr. Valmir Cesar Pozzetti pelo incentivo e orientação durante todo o processo de escrita desta dissertação.

Aos professores do Programa que ao longo do curso desenvolveram suas aulas com maestria.

Aos meus colegas da turma de 2023, por todo apoio nessa jornada.

À Universidade Estadual do Amazonas pela oportunidade de cursar o mestrado.

Ao meu esposo, Leandro, pelo apoio e cuidado nessa trajetória.

Aos meus pais, Wanks e Socorro; e às minhas irmãs, Gabriela e Sofia, por me incentivarem sempre.

À minha pequena Giovanna,
minha fonte de força e amor incondicional.

RESUMO

O cenário atual de crise ambiental global, marcado pela escassez de recursos e pelo avanço das mudanças climáticas, torna urgente a adoção de práticas que contribuam para a conservação ambiental e a sustentabilidade urbana. A falta de planejamento urbano e a carência de políticas ambientais que integrem a conservação ambiental e o crescimento econômico e populacional contribuem para o agravamento da crise ambiental nas cidades. Diante da sua localização no âmbito da Floresta Amazônica, o Município de Manaus/AM naturalmente sofre pressões ainda mais significativas para equilibrar desenvolvimento urbano com a conservação dos recursos naturais. Nesse contexto, a pesquisa apresenta como temática central de investigação as alternativas para implementação do “IPTU Ambiental” no Município de Manaus/AM como instrumento com vistas à conservação ambiental da cidade. O objetivo foi o de analisar as hipóteses de extrafiscalidade tributária para verificar a possibilidade de se aplicar a extrafiscalidade ambiental ao IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano e propor um modelo para o município de Manaus/AM, para auxiliar na conservação ambiental da cidade. Quanto à metodologia, utilizou-se o meio bibliográfico, de caráter descritivo e natureza qualitativa, pelo método dedutivo. A produção dos dados se deu pela análise documental e estudos teóricos de artigos, livros, decretos, leis e resoluções. A pesquisa resultou em uma proposta para implementação do IPTU Ambiental em Manaus/AM. Concluiu-se que, para o sucesso do IPTU Ambiental como instrumento de conservação ambiental é necessária a adoção de critérios simples, maior publicidade e a facilitação dos processos administrativos, para estimular a adesão dos contribuintes. Além disso, é necessária uma mudança de paradigma, por meio da educação ambiental para a necessária compreensão social sobre os benefícios ambientais e econômicos de aderir ao programa.

PALAVRAS-CHAVE: IPTU Ambiental; Conservação Ambiental; Educação Ambiental; Extrafiscalidade.

ABSTRACT

The current scenario of global environmental crisis, marked by the scarcity of resources and the advance of climate change, makes it urgent to adopt practices that contribute to environmental conservation and urban sustainability. The lack of urban planning and the lack of environmental policies that integrate environmental conservation and economic and population growth contribute to the worsening of the environmental crisis in cities. Given its location in the middle of the Amazon Rainforest, Manaus naturally faces even more significant pressures to balance urban development with the conservation of natural resources. In this context, the research presents as a central theme of investigation the alternatives for the implementation of the "Environmental IPTU" in the Municipality of Manaus as an instrument with a view to the environmental conservation of the city. The objective was to analyze the hypotheses of tax extrattribution to verify the possibility of applying environmental extrattribution to the IPTU - Urban Property and Territorial Tax and to propose a model for the municipality of Manaus/AM, to assist in the environmental conservation of the city. The methodology used was bibliographic research, of descriptive character and qualitative nature. The production of the data was carried out through documentary analysis and theoretical studies of articles, books, decrees, laws and resolutions. The research resulted in a proposal for the implementation of the Environmental IPTU in Manaus. It was concluded that, for the success of the Environmental IPTU as an instrument of environmental conservation, it is necessary to adopt simple criteria, greater publicity and the facilitation of administrative processes, to stimulate the adhesion of taxpayers. In addition, a paradigm shift is needed, through environmental education for the necessary social understanding of the environmental and economic benefits of joining the program.

KEYWORDS: Environmental IPTU ; Environmental Conservation ; Environmental Education ; Extrafiscality.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

APP	Área de Preservação Permanente
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
EA	Educação Ambiental
EC	Emenda Constitucional
IBS	Imposto sobre bens e serviços (sobre gestão dos Estados e Municípios)
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
LINDB	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
ODS	Objetivos de Desenvolvimento Sustentável
ONU	Organização das Nações Unidas
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
SEMEF	Secretaria Municipal de Finanças e Tecnologia da Informação
SISNAMA	Sistema Nacional de Meio Ambiente
UEA	Universidade do Estado do Amazonas
VTN	Valor da Terra Nua

Sumário

INTRODUÇÃO.....	11
1 CRISE AMBIENTAL GLOBAL E A CONSERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE ...	14
1.1 Conservação do meio ambiente no âmbito constitucional e a interseção com o direito tributário	19
1.2 Reforma Tributária e a Defesa do Meio Ambiente	28
1.3 Princípios que regem o Direito Ambiental Tributário	33
1.4 A Educação Ambiental e a Extrafiscalidade Tributária como bases à conservação do meio ambiente.....	42
2 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE CONSERVAÇÃO AMBIENTAL	52
2.1 Tributação indutora ambiental e espécies de Incentivos Fiscais	55
2.2 Legalidade e legitimidade para concessão de incentivos fiscais ambientais	62
2.3 Extrafiscalidade tributária e a “tributação ambiental”	66
3 A UTILIZAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE DO IPTU PARA A CONSERVAÇÃO AMBIENTAL EM MANAUS:/AM: HISTÓRICO E POSSIBILIDADES	72
3.1 O IPTU e a conservação ambiental.....	75
3.2 Análise do IPTU Ambiental no Brasil.....	78
3.3 Proposta de IPTU Ambiental em Manaus/AM à luz da Reforma Tributária	84
CONCLUSÃO.....	91
REFERÊNCIAS	94

INTRODUÇÃO

O cenário atual de crise ambiental global, marcado pela escassez de recursos ambientais e pelo avanço das mudanças climáticas, torna urgente a adoção de práticas que contribuam para a conservação ambiental e a sustentabilidade urbana. Muitas cidades brasileiras enfrentam problemas de ocupação desordenada e expansão de áreas impermeáveis, resultando em ilhas de calor, inundações e redução de espaços verdes. Esses problemas, cada vez mais recorrentes, são agravados pela falta de planejamento urbano e pela carência de políticas públicas ambientais que integrem conservação ambiental e crescimento econômico e populacional.

A cidade de Manaus, capital do Amazonas, sofre pressões significativas para equilibrar desenvolvimento urbano com preservação dos recursos naturais, notadamente por estar situada em um dos ecossistemas mais importantes do planeta, a floresta Amazônica. Com uma baixa cobertura vegetal nas áreas urbanas, a cidade necessita de políticas públicas que incentivem o aumento de áreas verdes e a adoção de práticas sustentáveis pelos seus cidadãos.

Assim, com a urbanização e o crescimento populacional da cidade de Manaus/AM, surgem desafios como a expansão das áreas impermeabilizadas, a falta de arborização e o aumento da poluição atmosférica e hídrica, causados pelo aumento de número de veículos e pela falta de saneamento básico e de tratamento de dejetos líquidos. Esse contexto exige políticas públicas que incentivem a conservação e a recuperação ambiental em áreas urbanas.

Nesse contexto, o Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU, de competência dos Municípios, ao fazer uso da extrafiscalidade tributária, pode ser usado como instrumento de conservação ambiental, podendo incentivar os cidadãos a se tornarem agentes ativos na construção de uma cidade mais sustentável, ao mesmo tempo em que traz benefícios práticos e financeiros para os contribuintes.

Entretanto, para que o IPTU se torne efetivamente um instrumento de conservação ambiental em Manaus/AM, é necessário repensá-lo para que atenda não só a sua função tradicional de arrecadação, mas que atue diretamente na indução de práticas sustentáveis e conservacionistas.

Diante desse cenário, o objetivo geral desta pesquisa consiste em analisar como o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) pode ser utilizado como instrumento de conservação ambiental no município de Manaus/AM. Tem-se como objetivos específicos analisar as políticas extrafiscais relativas ao IPTU existentes no Município de Manaus/AM; compreender a função extrafiscal dos tributos como instrumento para alcançar objetivos

econômicos e sociais brasileiros; e identificar alternativas para propor a implementação do IPTU Ambiental no Município de Manaus/AM.

Assim, nesta pesquisa, examinaremos como o IPTU, ao ser adaptado com políticas extrafiscais de incentivo, pode cumprir uma função ambiental, uma vez que o imposto tem o potencial de funcionar não apenas como fonte de arrecadação, mas também como um promotor de conservação ambiental em uma cidade que, como Manaus, enfrenta desafios únicos na proteção do meio ambiente.

O problema de pesquisa pode ser enunciado do seguinte modo: de que forma o IPTU pode atuar como um instrumento de conservação ambiental no município de Manaus?

A escolha do IPTU como foco da pesquisa se deve à sua relevância como imposto direto, pago anualmente por pessoas físicas e jurídicas proprietárias de imóveis urbanos, o que o torna um mecanismo potente para influenciar comportamentos em larga escala. Além disso, o fato de incidir diretamente sobre a propriedade urbana permite que os contribuintes percebam com clareza os benefícios potenciais de uma política fiscal voltada à conservação ambiental, tornando o IPTU um canal estratégico para promover práticas sustentáveis.

Tradicionalmente, o IPTU foi concebido como um tributo de finalidade fiscal, isto é, com o objetivo primário de arrecadar recursos para o financiamento das atividades do município. No entanto, em um cenário onde a conservação ambiental se torna cada vez mais relevante e urgente, surge a possibilidade de utilizar o IPTU também como uma ferramenta extrafiscal, ou seja, com o objetivo de influenciar comportamentos dos contribuintes para promover a preservação ambiental.

Ao oferecer descontos ou isenções para quem adota práticas ambientalmente responsáveis, o município promove uma mudança de comportamento que se traduz em impactos positivos no espaço urbano. Os benefícios coletivos incluem a melhoria da qualidade do ar, proporcionada pelo aumento da cobertura vegetal, e a diminuição das áreas impermeáveis, o que contribui para a redução de enchentes e a manutenção de um ambiente urbano mais equilibrado.

Assim, esta pesquisa pretende demonstrar a relevância do IPTU como um mecanismo de conservação ambiental que, ao promover atitudes sustentáveis nos imóveis urbanos, contribui para uma cidade mais resiliente e adaptada às mudanças climáticas. A proposta de uma política de IPTU com função conservacionista em Manaus implica em estimular os proprietários de imóveis a adotarem práticas que contribuam para a conservação ambiental e a sustentabilidade urbana. Para tanto, serão analisadas políticas públicas semelhantes adotadas

em outras cidades e as diretrizes federais que incentivam práticas de sustentabilidade urbana. Além disso, espera-se propor modelos de políticas fiscais ambientais adaptáveis ao contexto de Manaus, considerando as particularidades ecológicas e econômicas da cidade.

Nessa direção, a metodologia utilizada será o meio bibliográfico, de caráter descritivo e natureza qualitativa, pelo método dedutivo. A produção dos dados se dará pela análise documental e estudos teóricos de artigos, livros, decretos, leis e resoluções.

1 CRISE AMBIENTAL GLOBAL E A CONSERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE

Com o crescimento populacional e a urbanização acelerada, a sociedade passou a utilizar os recursos naturais de forma desenfreada e indiscriminada, como se fossem ilimitados e inesgotáveis, gerando expressiva degradação ambiental, capaz de colocar em risco os seres humanos e o planeta. A partir disso, deu-se início ao fenômeno da crise ambiental global, gerando a preocupação mundial de conferir maiores proteções ao meio ambiente.

Em linhas gerais, Montero (2013, p. 43) elucida que “a crise ambiental é o resultado de uma ação pouco consciente e irresponsável do ser humano, que utiliza a natureza e os seus recursos em forma desproporcionada e sem nenhum tipo de racionalidade ambiental”.

Nessa perspectiva, Estenssoro (p. 21, 2019) discorre sobre a origem e as consequências da crise ambiental para o planeta:

[...] a crise ambiental é o resultado do próprio crescimento econômico e elevado nível de qualidade e padrão de vida alcançado pelo mundo desenvolvido e altamente industrializado, também conhecido como Primeiro Mundo ou Norte Global, que criou a denominada “Civilização Industrial”. Foi este modo de vida – com suas formas de produção, como o desenvolvimento industrial sob a hegemonia do sistema capitalista; estilos e valores de vida, como a sociedade de consumo – o qual gerou problemas de caráter ecológico e ambiental de tão grande magnitude que, pela primeira vez na história, colocou-se em risco a continuidade da vida do ser humano no planeta, assim como o próprio processo natural que permite o desenvolvimento da vida na biosfera. (grifos nossos)

No mesmo sentido, Sarlet e Fensterseifer (p. 23, 2023) observam que “a crise ecológica (*ökologischen Krise*) que vivenciamos hoje é resultado das “pegadas” deixadas pelo ser humano em sua passagem pela Terra” e que “é preciso despertar a consciência das pessoas para a gravidade da crise ecológica”.

Com o mesmo pensamento, Montero (2013, p. 40) traz a estreita relação da crise ambiental com os padrões de desenvolvimento econômico:

Nas últimas décadas, as evidências demonstram que a ação do homem sobre o meio ambiente tem provocado uma crise ambiental originada pelos padrões de desenvolvimento econômico. A forma e a intensidade da exploração ambiental assim como as modalidades de consumo têm provocado graves consequências ao meio ambiente, gerando poluição e desequilibrando os ecossistemas. (grifos nossos)

Em continuidade, Montero (2013, p. 41) explica que “a degradação ambiental não é uma consequência acidental do modelo de desenvolvimento econômico, trata-se de uma característica central da forma como está organizada a produção e o consumo na nossa sociedade pós-industrial”, e conclui:

O atual modelo de desenvolvimento tem o crescimento econômico como um fim em si mesmo e conseqüentemente tem sido guiado pela lógica do mercado, atendendo unicamente aos imperativos da produção e às leis do rendimento econômico. **O *modus***

vivendi do homo faber tem provocado uma difusão de riscos ambientais que alcança uma dimensão global, provocando na natureza um desequilíbrio de tal magnitude que está colocando em xeque a existência e a qualidade dos recursos naturais e a própria vida no planeta. (grifos nossos)

Dentro deste contexto, verifica-se uma preocupação crescente com o uso desmedido dos recursos ambientais, com a necessidade de se tomar medidas urgentes para que não se esgotem, no planeta, a qualidade dos recursos ambientais. Embora os recursos não se esgotem, em sua maioria, o que perecerá é a qualidade destes recursos, que se tornarão insuficientes para a manutenção da vida saudável.

A preocupação com a degradação ambiental em nível mundial se tornou uma urgência. Há uma necessidade em reverter o grau de destruição ambiental oriunda dos processos de crescimento econômico e de desenvolvimento que não observaram o quesito ambiental ao longo da existência humana. Considerando esta realidade, diversas conferências internacionais foram realizadas, para dar suporte e efetivar a proteção do meio ambiente.

A Declaração de Estocolmo de 1972, criada na 1ª Conferência Mundial do Meio Ambiente, merece destaque por servir de alerta à crise ambiental que se expandia mundialmente, decorrente do descontrolado crescimento populacional e desenvolvimento econômico, sem o cuidado necessário com o meio ambiente.

Nesse contexto, Estenssoro (p. 19, 2019) assevera que o fenômeno motivou a “realização da grande conferência mundial sobre o estado do meio ambiente – a Conferência sobre o Meio Ambiente, convocada em 1968 pela Organização das Nações Unidas (ONU) e celebrada em Estocolmo, em junho de 1972 (mais adiante Estocolmo-72)”.

No ensejo, Estenssoro (p. 20, 2019) observa que, “no documento final de Estocolmo-72, além de reafirmar que o mundo enfrentava uma crise ambiental global, realizou-se uma convocação formal e urgente, tanto aos países como aos seus cidadãos, para iniciar ações conjuntas destinadas a superar esta grave ameaça”.

A título exemplificativo, como decorrência da Convenção de Estocolmo, Oliveira (p. 22, 2017) menciona o Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (PNUMA):

[...] como decorrência da Convenção de Estocolmo, estabeleceu-se em dezembro de 1972 o Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (PNUMA), com sede em Nairóbi, Quênia, como programa do Sistema das Nações Unidas **responsável por promover a proteção ao meio ambiente e o uso eficiente de recursos naturais no contexto do desenvolvimento sustentável.**

Atualmente, **o PNUMA, como agência do Sistema das Nações Unidas, é a principal autoridade global em meio ambiente.** (grifos nossos)

O conceito de desenvolvimento sustentável, por seu turno, foi consagrado na Rio-92 (ou ECO-92), a partir da discussão de um modelo de crescimento econômico menos focado no

consumo e mais alinhado com o equilíbrio ecológico. Além disso, a conferência ampliou a conscientização sobre a responsabilidade majoritária dos países desenvolvidos pelos danos ambientais. Também se reconheceu a necessidade de apoiar financeira e tecnologicamente os países em desenvolvimento para que avancem em direção ao desenvolvimento sustentável.

A partir desse cenário, no âmbito da Organização das Nações Unidas, foram traçados planos com vistas a proteger o meio ambiente e atenuar as mudanças climáticas, dentre os quais podemos mencionar a Agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável, a qual surgiu como um plano de ação que objetiva o desenvolvimento sustentável e a erradicação da pobreza, fundamentados pela nova ética da sustentabilidade.

O rol dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável possui metas para as questões sociais, econômicas, ambientais e para o processo de implementação nos órgãos públicos e privados, alinhando todos os setores das sociedades para uma mudança de comportamento na interação entre humanidade e meio ambiente. Um desses objetivos consiste em proporcionar melhorias às cidades e aos assentamentos humanos, a partir de metas que conduzam a práticas sustentáveis. Neste sentido, ONU BR (s.d., *online*):

Objetivo 11. tornar as cidades e os assentamentos humanos inclusivos, seguros, resilientes e sustentáveis

[...]

11.3 Até 2030, aumentar a urbanização inclusiva e sustentável, e as capacidades para o planejamento e gestão de assentamentos humanos participativos, integrados e sustentáveis, em todos os países

[...]

11.6 Até 2030, reduzir o impacto ambiental negativo per capita das cidades, inclusive prestando especial atenção à qualidade do ar, gestão de resíduos municipais e outros

Contudo, em que pese as inúmeras tentativas e meios criados para resolver a crise ambiental global, as interferências no meio ambiente persistem. Como resultados recentes da crise ambiental causada pelos seres humanos, Sarlet e Fensterseifer (p. 24, 2023) mencionam a pandemia de covid-19, que se iniciou no ano de 2020, impactando gravemente a civilização humana. Vejamos:

Mais recentemente, como uma “resposta” da Natureza ao desequilíbrio provocado pelo ser humano no sistema ecológico, não podemos deixar de mencionar **a pandemia de covid-19 que impactou a civilização humana em todos os cantos do planeta no início do ano de 2020** e até o momento em que a presente edição é publicada ainda está em curso (muito embora a sua atenuação), **já tendo provocado, até o início de 2023, mais de 6,6 milhões de mortes no mundo todo, com mais de 650 milhões de pessoas infectadas. No Brasil, no final de março de 2023, chegou-se à marca trágica de 700.000 mortes. Na sua origem, a pandemia está associada à transmissão de patógenos de animais silvestres ao ser humano, o que decorre, entre outras causas, da destruição de habitats provocada pela intervenção humana na Natureza.** (grifos nossos)

Em âmbito nacional, é possível destacar o recente desastre ambiental das enchentes ocorridas no Estado do Rio Grande do Sul, como clara consequência da crise ambiental global. Quanto a sua dimensão, Malgarejo (2024, p. 120) informa que:

[...] a crise ambiental atingiu de forma direta 75% da população gaúcha (em 425 dos 497 municípios) e a totalidade da economia regional, em perspectiva de longo prazo. Os números são gigantescos. Segundo a Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul - FIERGS, o evento comprometeu a viabilidade de 47 mil indústrias, que empregam aproximadamente 800 mil pessoas. Em termos da agropecuária, as estimativas, referentes a 200 mil propriedades, dão conta de destruição que afetou uma produção estimada em 2 milhões de toneladas de soja, 354 mil toneladas de milho, 160 mil toneladas de arroz, 18 mil toneladas de feijão, mais de um milhão de aves, 17 mil bovinos, 15 mil suínos, pomares, hortas e não menos de 16 mil colmeias de abelhas, além de romper serviços ecossistêmicos de todo tipo. **A degradação do solo e o assoreamento de rios, lagos e cidades, ameaçam não apenas a fertilidade e a capacidade produtiva futura dos solos, como também a saúde humana e ambiental.** (grifos nossos)

Nesse cenário, Sarlet e Fensterseifer (2023, p.10) ressaltam que “não há mais tempo a perder. Chegou o momento de reconhecer a nossa absoluta dependência existencial da integridade ecológica e compatibilizar as ‘leis dos homens’ com as ‘leis da Natureza’”, concluindo que, “caso contrário, não haverá mais futuro – ou, pelo menos, não um futuro com uma qualidade mínima de vida para a absoluta maioria dos seres humanos”.

Com isso, Sarlet e Fensterseifer (2023, p. 117) concluem que “a ‘migração’ dos valores ecológicos para o campo jurídico é fundamental para o devido enfrentamento da atual crise ecológica de magnitude global”.

Assim, considerando que o fenômeno da crise ambiental global e a necessidade de proteção ao meio ambiente perdura como uma das maiores preocupações da sociedade atual e que o crescimento econômico encontra limite na finitude dos recursos ambientais, deve o Estado normatizar e gerenciar a utilização destes, promovendo não somente a conservação ambiental, como também o desenvolvimento sustentável. Dentro deste contexto, Pozzetti e Campos (2017, p. 271) entendem que:

Os impactos do desenvolvimento econômico sobre o meio ambiente natural vêm sendo cada vez mais intensos e trazem consigo crescentes riscos para a sustentabilidade ambiental, sustentabilidade econômica e para a vida em sociedade. Neste sentido perdeu-se a noção de diferença entre crescer e desenvolver: “crescer é ficar maior, ao passo que desenvolver é ficar melhor”. O reconhecimento do direito ao meio ambiente sadio e equilibrado, enquanto direito fundamental da pessoa humana, convive contemporaneamente com o agravamento dos problemas ambientais e um acentuado déficit na implementação do arcabouço jurídico voltado para a tutela do meio ambiente.

Nesse sentido, a crise ambiental contemporânea, marcada pelo esgotamento de recursos naturais, pela poluição e pelas mudanças climáticas, exerce uma pressão significativa sobre as áreas urbanas. Decorrente de um crescimento urbano desordenado e da ausência de

planejamento adequado e sustentável, a atual configuração das cidades resulta na degradação do meio ambiente e na precarização das condições de vida. Seguindo essa linha de raciocínio, Campos e Avelino Filho (2024, p.121) enfatizam que:

Dentre os vários aspectos com influência sobre a forma como as cidades se relacionam com a crise climática, a morfologia urbana e as características do ambiente construído se destacam, pois, influenciam tanto as emissões quanto a capacidade de adaptação e mitigação das cidades aos eventos extremos. A forma como o espaço urbano se organiza, sua orientação e volumetria, bem como os materiais que o compõem, definem a incidência solar, a circulação de ar e a retenção de calor nestes ambientes, afetando o microclima urbano e o desempenho energético das edificações nele inseridas. Diante da previsão de aumento das temperaturas globais e das, cada vez mais, frequentes ondas de calor, fica evidente a importância de se considerar a morfologia urbana para garantir a habitabilidade nas cidades. [...] A exemplo disso, o fenômeno das ilhas de calor urbanas ilustra claramente os prejuízos causados pelo desenvolvimento urbano que desconsidera o clima, pois está associado ao aumento do desconforto térmico por calor, à piora da qualidade do ar ao nível do chão e ao aumento da demanda por resfriamento ativo nos ambientes internos.

A urbanização acelerada, sem planejamento e malconduzida, visando apenas abarcar o crescimento econômico em detrimento da manutenção da sadia qualidade de vida dos moradores compromete a sustentabilidade urbana e o cumprimento dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, conforme assevera Payão e Ribeiro (2016, p. 284):

O desenvolvimento econômico a todo custo, de maneira desenfreada e voltado apenas ao acúmulo de riqueza, não mais condiz com a ordem econômica constitucional atual. Dentre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, elencados no artigo 3º, está a garantia ao desenvolvimento nacional, conjuntamente com a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização.

Sob uma visão sistemática do texto constitucional resta clara a necessária adequação dos pilares econômicos, ou seja, do desenvolvimento nacional, com os ditames sociais, que remetem à dignidade da pessoa humana. O direito fundamental ao meio ambiente saudável, constitui relevante pilar da dignidade humana por ser garantidor do mais elementar dos direitos, qual seja, o direito à vida. Portanto, afunilando a análise, o desenvolvimento econômico deve evoluir junto ao desenvolvimento sustentável.

As cidades sofrem impactos climáticos cada vez mais exacerbados – verões mais quentes e mais longos, com ondas de calor extremas, invernos marcados por tempestades e alagamentos, (a exemplo do que ocorreu recentemente nas cidades do Rio Grande do Sul) – em decorrência da ocupação desordenada do espaço urbano, com baixa densidade de áreas verdes e permeáveis. Dentro desse contexto, Campos e Avelino Filho (2024, p.121) enfatizam que:

As cidades são grandemente impactadas pelas consequências da crise climática. O aumento da quantidade e da intensidade dos eventos climáticos extremos – secas, alagamentos, tempestades, ondas de frio e calor – atingem as cidades tanto quanto as demais áreas da superfície terrestre, no entanto, seus impactos assumem proporções maiores nos aglomerados urbanos. A baixa densidade de áreas verdes e a alteração dos ciclos naturais no ambiente urbano agravam os eventos climáticos, enquanto a alta concentração de pessoas e de infraestruturas afetadas tornam seus impactos sociais e econômicos mais significativos.

Assim, a partir da evolução do conceito de propriedade, diante da necessidade de preservação ambiental e da promoção do desenvolvimento sustentável, e da influência mútua entre esses princípios fundamentais, surge a necessidade de cumprimento da função social da propriedade de forma mais ampla, compreendendo a sua função socioambiental, que, para Ferreira e Oliveira (2023, p.80), resulta em uma noção de propriedade “como um instrumento colaborativo à preservação ambiental, restringindo o uso ilimitado em limitado dos recursos naturais existentes”. Em continuidade, Ferreira e Oliveira (2023, p. 82) aduzem que:

A dimensão socioambiental da propriedade instrumentaliza na propriedade urbana a proteção jurídica ao meio ambiente, pois se **reforçando a necessidade de políticas públicas e aplicação concreta das legislações que garantam a exploração da propriedade dentro do paradigma da sustentabilidade**, ou melhor, que a propriedade urbana seja uma ferramenta para o desenvolvimento sustentável. (grifos nossos)

Isso porque a degradação ambiental nas cidades ultrapassa a questão ecológica e alcança a ideia de justiça social, pois os mais vulneráveis são frequentemente os mais afetados pela falta de saneamento básico, pela poluição e pela ausência de áreas de lazer. Assim, a busca por um desenvolvimento urbano sustentável deve considerar o equilíbrio entre crescimento econômico, preservação ambiental e inclusão social. Nesta linha de raciocínio, contribuem Prestes e Pozzetti (2018, pp. 124-125):

O problema da insustentabilidade urbana é um fenômeno global no planeta terra, sendo um desafio para todas as nações; pois a falta de planejamento para o surgimento das cidades gera inúmeros problemas sociais, paisagístico e de poluição, quer seja de resíduos sólidos, líquidos e gasosos.

Desse modo, com a crise ambiental, tem-se buscado esforços para reduzir essa problemática, através de diversas Convenções internacionais, como alternativa na busca de minimizar esse problema, tentando-se construir um paradigma de “cidade sustentável”.

Assim sendo, conhecidos o caráter global da crise ambiental e suas origens, deve-se ter em vista que a qualidade de vida no planeta é decorrente de um meio ambiente ecologicamente equilibrado e somente será possível se conciliados o desenvolvimento econômico com medidas de proteção ambiental.

1.1 Conservação do meio ambiente no âmbito constitucional e a interseção com o direito tributário

A Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB consagra o meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental, social e difuso ao dispor que

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder

Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Esse direito decorre e traduz-se no direito à vida, recebendo toda a proteção constitucional necessária, dada a sua natureza fundamental. Neste caminho, Agra, Bonavides e Miranda (2009, pp. 2347 e 2348) esclarecem que

A Constituição é enfática ao conferir a todos o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. **O primeiro aspecto a ser evidenciado é a natureza fundamental deste direito. O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado integra o rol dos direitos fundamentais, previsto no artigo 5º da Constituição, uma vez que é uma decorrência do direito à vida.** Na verdade, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é o direito à vida em uma dimensão mais sofisticada, porque temos direito a uma vida qualificada, sadia, dentro de um ambiente equilibrado. (grifos nossos)

Considerando o seu caráter fundamental e constitucional, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado deve ser interpretado conjuntamente com o princípio da dignidade da pessoa humana. Em vista disso, Fiorillo (2025, p. 170) sustenta que “a relação jurídica ambiental existente em nosso sistema normativo é, pois, o ‘laço’ que, sob a garantia da Constituição Federal interpretada em face de seus princípios fundamentais, submete os bens ambientais à pessoa humana”.

Nesse contexto, mostra-se o estreito vínculo entre o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e os direitos da personalidade, pois sem o primeiro não há como ter qualidade mínima de vida para ser viver com dignidade. Neste sentido, Montero (2013, pp. 106-107) explica que

O direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado tem uma estreita relação com o direito à saúde, e com o direito à vida tanto das presentes como das futuras gerações. Os seres humanos precisam do meio ambiente para a sua saúde física e mental, para o desenvolvimento da sua personalidade e para gozar de uma adequada qualidade de vida.

O direito fundamental ao meio ambiente **guarda uma íntima relação com os direitos da personalidade**, uma vez que a vida num ambiente degradado compromete o livre desenvolvimento da personalidade humana, especialmente no que diz respeito à integridade psicofísica do ser humano. O ser humano vive e sobrevive dentro do meio ambiente do qual forma parte. (grifos nossos)

Destarte, com base na teoria dimensional dos direitos fundamentais, enquadra-se como direito de terceira dimensão, com fundamento no princípio da fraternidade ou solidariedade, de exercício individual e coletivo, associado a prestações positivas e negativas do Estado e da sociedade. Quanto aos aspectos social e difuso deste direito, Agra, Bonavides e Miranda (2009, p. 2348) asseveram que

Tem o direito ao meio ambiente equilibrado a dimensão individual e coletiva, e pressupõe para sua tutela uma atuação afirmativa do Estado, como é expresso na

Constituição no § 1º do artigo 225. **É, portanto, um direito social**, e não por acaso está disciplinado no título da Ordem Social da Constituição, ainda que não esteja previsto no artigo 6º como um direito desta natureza. Como é cediço o rol previsto neste último artigo não é exaustivo. De qualquer forma, a proteção deste direito também está relacionada à educação, à saúde, ao trabalho, à proteção da infância e da maternidade.

Ademais, **o direito ao meio ambiente é um direito transindividual, difuso, no sentido de que sua titularidade abrange um contingente enorme de pessoas, sem que entre elas haja necessariamente um vínculo jurídico, e seu exercício se dá sob o influxo da indivisibilidade e da indisponibilidade.** É, portanto, um **direito de terceira geração**, posto que se afirmou em momento mais recente, a partir do reconhecimento de novas necessidades da pessoa humana, ou terceira dimensão, apenas para realçar que estes direitos convivem com os direitos anteriormente configurados. (grifos nossos)

Nessa concepção, Montero (2013, p. 105) dialoga sobre a dimensão do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado:

Os novos desafios da sociedade de risco exigem falar de uma dimensão ecológica para a dignidade humana. O direito a gozar de um meio ambiente em condições ecologicamente equilibradas é um dos denominados direitos da terceira dimensão ou direitos do gênero humano, fundamentados no valor da solidariedade – ou da fraternidade –, que surgem como consequências da contaminação das liberdades.

Em continuidade, Montero (2013, p. 107) justifica a necessidade de relacionar a proteção ambiental como a garantia dos direitos sociais:

Por outro lado, a ideia de sustentabilidade que deverá orientar o Estado Socioambiental de Direito exige a defesa do meio ambiente, o atendimento das necessidades essenciais da população mais pobre e a distribuição equitativa dos recursos naturais. **A proteção ambiental deve estar diretamente relacionada com a garantia dos direitos sociais, uma vez que o desfrute desses últimos em patamares desejáveis está necessariamente vinculado a condições ambientais favoráveis**, como por exemplo, o acesso a água potável, moradia em lugares que não estejam ameaçados por riscos ambientais etc. (grifos nossos)

Conclui-se que o direito à vida e o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado são indissociáveis, pois a qualidade de vida, saúde e bem-estar dos indivíduos dependem diretamente das condições ambientais em que vivem. A CRFB reconhece o meio ambiente como essencial à dignidade humana, pois a degradação ambiental compromete a integridade física e psicológica das pessoas, afetando diretamente sua saúde e o livre desenvolvimento da personalidade.

Nesse sentido, a proteção ambiental configura-se como um direito de terceira dimensão, que exige uma ação afirmativa do Estado, e está intrinsecamente ligado aos direitos sociais, como saúde, educação e moradia. A preservação do meio ambiente é fundamental para garantir a continuidade da vida humana, não apenas para as gerações atuais, mas também para as futuras, pois um ambiente equilibrado é indispensável para a manutenção da qualidade de recursos naturais essenciais, como água potável e alimentação.

Dessa forma, reforça-se a necessidade de um Estado Socioambiental de Direito, onde a proteção ambiental se articula diretamente com a promoção dos direitos sociais, assegurando uma existência digna e sustentável para todos. A proteção ambiental constitucional, portanto, é ampla e garante a todos a titularidade desse direito, definido como bem de uso comum do povo. Nesta perspectiva, Agra, Bonavides e Miranda (2009, p. 2348) entendem que “todas as pessoas, independentemente de sua nacionalidade, gozam do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado em nosso país”.

Por sua vez, Fiorillo (2025, p. 9) aponta que “a Constituição, ao fixar fundamentos visando a constituir um Estado Democrático de Direito, pretendeu destinar às pessoas humanas abarcadas por sua soberania o exercício pleno e absoluto do direito ambiental brasileiro”.

Além disso, a CRFB enfatiza a abrangência da titularidade desse direito ao prever que a defesa e preservação do meio ambiente deve atingir as presentes e futuras gerações. Com isso, compreendem Agra, Bonavides e Miranda (2009, p. 2348) que:

O direito ao meio ambiente já nasceu rompendo com o paradigma de que direitos são atribuíveis a quem já nasceu ou tem potencial para tanto. **A categoria jurídica das futuras gerações tem uma abrangência muito maior do que a do nascituro, que era o máximo de proteção prospectiva dispensada pelo Direito. No conceito de futuras gerações se englobam todos aqueles que estão por vir, não importa quando e onde, na certeza de que serão os usufrutuários do meio ambiente que nós lhe legarmos, assim como somos herdeiros das relações travadas com o meio ambiente pelos que nos antecederam.** Reconhecer que devemos promover a equidade intergeracional é um enorme desafio, pois pressupõe a prevalência da lógica de longo prazo sobre a satisfação dos nossos interesses mais imediatistas, ou seja, a prevalência da absoluta fidelidade e solidariedade à humanidade. (grifos nossos)

Ressalta-se que, embora o destinatário dos direitos fundamentais seja a pessoa humana, isto não impede que, no âmbito da tutela ambiental, haja a proteção dos seres vivos em todas as suas formas, como também de seres ambientais não vivos, em consonância com a Lei n.º 6.938/81 (Política Nacional do Meio Ambiente), que conceitua o meio ambiente da seguinte forma:

Art 3º - Para os fins previstos nesta Lei, entende-se por:

I - meio ambiente, 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;

Vê-se, portanto, que o conceito de meio ambiente engloba seres vivos e não vivos, tais como o direito de um rio fluir de forma natural e equilibrada, sem poluição e poder alimentar a vida de peixes, algas e demais seres que vivem no rio, bem como o direito que outras espécies possuem de habitar o planeta, sem extinção e sem perecimento.

Nesse sentido, Fiorillo (2025, p. 14) esclarece sobre os destinatários do direito ambiental brasileiro:

[...] o direito ao meio ambiente é voltado para a satisfação das necessidades humanas. Todavia, aludido fato, de forma alguma, impede que ele proteja a vida em todas as suas formas, conforme determina o art. 3º da Política Nacional do Meio Ambiente (Lei n. 6.938/81), cujo conceito de meio ambiente foi, a nosso ver, inteiramente recepcionado.

Se a Política Nacional do Meio Ambiente protege a vida em todas as suas formas, e não é só o homem que possui vida, então todos que a possuem são tutelados e protegidos pelo direito ambiental, sendo certo que um bem, ainda que não seja vivo, pode ser ambiental, na medida que possa ser essencial à sadia qualidade de vida de outrem, em face do que determina o art. 225 da Constituição Federal (bem material ou mesmo imaterial).

Dessa forma, a vida que não seja humana só poderá ser tutelada pelo direito ambiental na medida em que sua existência implique garantia da sadia qualidade de vida do homem, uma vez que numa sociedade organizada este é destinatário de toda e qualquer norma. (grifos nossos)

Conclui-se, portanto, pela interdependência entre os elementos naturais de um ecossistema e a importância de cada componente para a saúde ambiental e a qualidade de vida humana. A destruição de uma montanha, por exemplo, com toda a vida que abriga, não afeta apenas a paisagem, mas compromete a biodiversidade local e o equilíbrio climático da região, pois desempenha um papel crucial na regulação do clima, na captura de carbono e na retenção de água. A perda da montanha acarretaria um impacto direto na vida saudável dos seres humanos, uma vez que os serviços ecológicos que ela oferece, como a proteção contra desastres naturais e a regulação da temperatura, seriam comprometidos.

Da mesma forma, a extinção de pequenos roedores, aparentemente de menor importância, afeta a cadeia alimentar e a dinâmica do ecossistema, pois esses animais desempenham papel vital na dispersão de sementes e na germinação de novas espécies arbóreas.

A destruição de quaisquer seres e habitats provoca um efeito em cascata, desestabilizando o ecossistema e diminuindo sua capacidade de oferecer recursos e benefícios à fauna, flora e, conseqüentemente, ao ser humano, o que demonstra a fragilidade dos ecossistemas e a necessidade urgente de preservação de todos os seus elementos, uma vez que qualquer desequilíbrio pode gerar conseqüências irreversíveis para o meio ambiente.

Dada a importância desse direito fundamental, impôs-se ao Poder Público e à coletividade a responsabilidade de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. As incumbências do Poder Público estão previstas expressamente na CRFB:

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao poder público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

§ 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

I - preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas;

- II - preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e manipulação de material genético;
- III - definir, em todas as unidades da Federação, espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a supressão permitidas somente através de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem sua proteção;
- IV - exigir, na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade;
- V - controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente;
- VI - promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente;
- VII - proteger a fauna e a flora, vedadas, na forma da lei, as práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais a crueldade.
- VIII - manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação às contribuições de que tratam o art. 195, I, "b", IV e V, e o art. 239 e aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156-A.

Para garantir a concretização desse direito fundamental e, em específico, a conservação ambiental, o Estado deve se utilizar de políticas públicas, que necessariamente são financiadas por meio de receitas públicas. Neste sentido, Buffon e Matos (2015, p. 142) explicam que “sem a arrecadação de recursos, não há como realizar políticas públicas que sirvam à concretização das promessas constitucionais, nem como manter a própria estrutura estatal em funcionamento”.

Esses recursos, em sua grande parte, se originam de arrecadações tributárias, classificadas, quanto a sua procedência, como “receita pública derivada”, uma vez que não advém da exploração direta da atividade econômica pelo Estado, mas resulta do poder de império estatal, que impõe aos particulares, que pratiquem determinado ato ou se enquadrem em determinada situação jurídica, a disposição de seu patrimônio.

Nesse sentido, segundo Harada (2021, p.46) esta receita derivada “é caracterizada por constrangimento legal para sua arrecadação” e o tributo decorre justamente de imposição legal, com o Estado retirando parcela da riqueza do contribuinte visando atender às necessidades gerais.

Assim, a tributação visa a arrecadação de recursos, estes essenciais para que o Estado atinja os seus objetivos de garantias de direitos individuais e sociais, conforme defende Kuntz (2021, p.85):

[...] para que o Estado de Direito Democrático possa assegurar o exercício de direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça, conforme estabelece o preâmbulo da Constituição Federal, faz-

se imprescindível a obtenção de recursos financeiros que possam custear as suas atividades.

Nesse cenário, a arrecadação de recursos por meio da tributação surge como ferramenta essencial para o alcance de objetivos constitucionalmente previstos, uma vez que consiste na principal fonte de arrecadação do Estado. Nas palavras de Schoueri (2024, p.28):

Ao examinar a evolução da tributação, percebe-se que esta ganha, no cenário contemporâneo, redobrada importância. Afinal, se é verdade que o tributo se tornou a principal fonte de recursos para o Estado cumprir suas finalidades, não é menos certo que a própria tributação produz efeitos sobre a economia, seja gerando novas distorções, seja como instrumento para atingir as finalidades estatais, merecendo, destarte, instrumentos de controle e correção. O direito não pode desconsiderar este aspecto.

No mesmo sentido, Montero (2013, p. 177) orienta que “das diversas fontes com que conta o Estado para obter as receitas necessárias para satisfazer os requerimentos sociais, sem dúvida, o tributo constitui o principal recurso econômico da atividade financeira estatal”.

Em face disso, Torres (2011, p. 48) assegura que, dentre diversas políticas públicas com o objetivo de preservar o meio ambiente, os tributos surgem como um instrumento a ser adotado, em seu caráter extrafiscal:

Tendo em vista o plexo de competências atribuídas pelo Constituinte, **o legislador brasileiro poderá adotar as mais distintas políticas públicas com vistas à preservação do meio ambiente e acomodá-lo aos propósitos de desenvolvimento sustentável. Dentre outros instrumentos que podem ser adotados, os tributos surgem com grande força**, o que não deve causar nenhum espanto, pois não se trata de qualquer novidade **o recurso a tributos com “fins extrafiscais”**, como ainda se usa dizer.

Em sentido semelhante, Costa (2024, p. 12) relaciona os direitos tributário e ambiental com ênfase aos tributos ambientais, que, apesar de não serem instituídos com a finalidade voltada ao meio ambiente, podem ser usados para modular comportamentos a ele relacionados:

Com o Direito Ambiental, por sua vez, **a ligação entre as disciplinas dá-se mediante o emprego dos chamados tributos ambientais**, isto é, **vocacionados ao atingimento de propósitos voltados à preservação do meio ambiente, bem como mediante tributos que, mesmo sem terem sido instituídos com essa finalidade, podem ser utilizados para modular condutas a ela afinadas**, tais como, exemplificadamente, o Imposto Territorial Rural – ITR e as taxas de polícia. (grifos nossos)

Ademais, ao tratar de instrumentos econômicos da gestão ambiental, Milaré e Milaré (2023, p. 65) apontam a proximidade dos citados ramos jurídicos, com suporte na possibilidade de uso do direito tributário, em seu viés fiscal e extrafiscal, como forma de incentivar práticas positivas ao meio ambiente, exemplificando a partir da cobrança de IPTU aos que não cumpram a função social da propriedade e de possíveis incentivos fiscais:

Nessa ordem de ideias, vislumbra-se também **a utilização (ou sua possibilidade) do Direito Tributário de forma fiscal ou extrafiscal, de modo a incentivar os**

proprietários, produtores e industriais a utilizarem mecanismos preventivos de danos e impactos negativos ao meio ambiente. Basta ver, a respeito, a **cobrança de IPTU elevado àqueles que não cumpram com a função social da propriedade**, como também a aplicação de um preço público ou cobrança pelo uso da água que já está sendo implementada em algumas bacias hidrográficas e, ainda, **possíveis incentivos fiscais que podem ser adotados mediante a minoração ou majoração de tributos buscando incentivar ou forçar a busca por tecnologia avançada capaz de prevenir consequências danosas ao meio ambiente.** (grifos nossos)

No mesmo caminhar, Sarlet e Fensterseifer (2014, p. 119) destacam a aplicação de incentivos fiscais e de tributos que possuam finalidade extrafiscal com o intuito de incentivar a conservação ambiental:

A relação entre o Direito Ambiental e o Direito Tributário é fundamental para a efetividade da proteção ecológica, especialmente pelo prisma dos deveres de proteção do Estado. O fato de se atribuir ao Estado deveres de proteção de ordem ecológica (art. 225, caput, e § 1º, da CF/88) coloca para este o papel de regulador e fiscalizador da atividade econômica, especialmente no que tange às práticas que potencialmente acarretam danos ao meio ambiente. De tal sorte, **exige-se a adoção por parte do Estado de uma política fiscal capaz de dar suporte a uma estrutura administrativa fiscalizadora da atividade econômica (no âmbito do poder de polícia ambiental), bem como no sentido de “moldar” e “ajustar” o comportamento dos agentes econômicos no sentido de adotarem práticas “amigas” do ambiente por meio de incentivos fiscais e tributos que tenham finalidade extrafiscal com o propósito de incentivar a proteção ecológica.** (grifos nossos)

Neste sentido, verifica-se a estreita relação entre o direito ambiental e o direito tributário para que se alcance as finalidades constitucionais. Por conseguinte, Sarlet e Fensterseifer (p. 203, 2023) atestam que “a relação entre o Direito Ambiental e o Direito Tributário é fundamental para a efetividade da proteção ecológica, especialmente pelo prisma dos deveres de proteção do Estado”.

Nessa linha de raciocínio, Cavalcante (2012, p. 102) defende não somente a ampliação da perspectiva de proteção do meio ambiente em todos os aspectos da disciplina tributária, como também a prática de atos sustentáveis no curso do desenvolvimento econômico, como se vê:

Defendemos que o Direito Tributário brasileiro deve ampliar seu foco para dar diretrizes à sustentabilidade ambiental. A sustentabilidade está diretamente relacionada com a boa governança focada no desenvolvimento econômico comprometido com o meio ambiente.

Com base nessas considerações, compreende-se que o desenvolvimento econômico não pode ser dissociado de práticas que protejam o meio ambiente, existindo razão para a utilização de critérios extrafiscais e de arrecadações tributárias com a finalidade de concretizar tal direito fundamental.

Desse modo, a consciência de que a proteção ambiental deve permear todo o direito tributário justifica, como se verá mais adiante, a inclusão da defesa do meio ambiente aos

princípios constitucionais do sistema tributário nacional, que, até então, somente constava expressamente no capítulo constitucional dos princípios gerais da atividade econômica.

Nesse cenário, é importante esclarecer que não se trata de vincular a arrecadação da tributação unicamente ao fim ambiental ou de criar um tributo ecológico, mas de interpretar o direito tributário sob o viés ambiental, com vistas a promover o meio ambiente ecologicamente equilibrado em todos os âmbitos, inclusive no âmbito tributário, dada importância desse direito, diretamente ligado à vida e à dignidade humana.

Também, não se busca penalizar o contribuinte que atue contra as diretrizes ambientais. Agir dessa forma descumpriria a própria natureza tributária, que impede o caráter punitivo do tributo.

Nessa medida, Cavalcante (2012, p. 102) elucida que, ao se valer do critério ambiental no âmbito de todo o direito tributário, o que se busca é a utilização dos tributos já existentes como forma de proteção ambiental:

Deve ser utilizado o critério ambiental em todo o sistema tributário, não no sentido de criar novos tributos, o que comumente teria o implícito caráter punitivo, mas sim, que os tributos já existentes sejam também utilizados para a proteção ambiental, a exemplo do que já vem acontecendo hoje com o IPTU e IPVA.

Assim, Cavalcante (2013, p. 101) acrescenta que “o caminho para ligar a tributação à sustentabilidade ambiental não deve ser simplesmente onerar as empresas através de novos tributos ambientais. Também não poderá o tributo ser caracterizado como uma sanção”.

Diante disso, Trennephol (2011, p. 115) sustenta que os “tributos aparecem com alta eficácia na esteira da preservação ambiental, pois proporcionam ao Estado diversas formas de agir, por meio da tributação ambiental, bem como estimulam condutas não poluidoras e ambientalmente desejáveis”.

Conforme se vê, a interseção entre a disciplina tributária e o meio ambiente é potencializada com o emprego de instrumentos fiscais como forma de promover a proteção e a sustentabilidade. Deve-se utilizar o direito tributário como ferramenta de incentivo às práticas ambientalmente responsáveis e de desestímulo às atividades que prejudiquem o meio ambiente.

Assim sendo, conclui-se que o direito tributário, enquanto ramo que objetiva atender as finalidades constitucionais, deve considerar a necessidade de viabilizar a proteção ao meio ambiente, não somente pela aplicação dos recursos advindos da arrecadação tributária em políticas públicas que promovam o desenvolvimento nacional sustentável, como também utilizando-se de suas finalidades extrafiscais para incentivar a sociedade a praticar atos que conservem o meio ambiente.

1.2 Reforma Tributária e a Defesa do Meio Ambiente

O Poder Constituinte Originário já havia previsto o Princípio da Defesa do Meio Ambiente como um dos princípios da atividade econômica brasileira, apresentando a possibilidade de o Poder Público conceder tratamento diferenciado aos particulares, a depender do impacto ambiental dos produtos e serviços a serem utilizados. Vejamos:

Art. 170 A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (grifos nossos)

Depreende-se do artigo 170 do texto constitucional que o desenvolvimento econômico não tolera desenvolvimento a qualquer custo; ao contrário, deve-se promover o desenvolvimento econômico, mas manter-se a defesa do meio ambiente, culminando no desenvolvimento não apenas em quantidade, mas também em qualidade.

Dada a sua importância, a partir da Reforma Tributária (Emenda Constitucional nº 132/2023), o Princípio da Defesa do Meio Ambiente passou a integrar um dos Princípios do Sistema Tributário Nacional:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da **defesa do meio ambiente**. (grifos nossos)

Considerando a realidade atual, a inclusão da defesa do meio ambiente como princípio a ser observado pelo Sistema Tributário Nacional alinha o ordenamento jurídico brasileiro com normas e compromissos firmados internacionalmente, além de sinalizar a necessidade de elaboração de uma política tributária com vistas ao desenvolvimento sustentável.

Neste sentido, é importante destacar a força normativa dos princípios no ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que este está presente no artigo 4º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), onde se destaca que o julgador jamais poderá se recusar a analisar uma demanda: quando não houver lei o juiz deverá se utilizar dos princípios do direito para decidir. Logo, os princípios cumprem uma importante função de suprir as lacunas da lei e por isso, possuem força normativa.

Nesse sentido, a ratificação e a adoção pelo Sistema Tributário Nacional de princípio orientador da atividade econômica do país, surge como meio necessário a dar mais efetividade ao dever constitucional incumbido ao Poder Público e à sociedade de defesa de um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Com a Reforma Tributária de 2023, estabeleceu-se um novo imposto seletivo, de caráter meramente regulatório, que controla o consumo de bens e serviços com consequências prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Trata-se do imposto sobre produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Esse novo imposto, também conhecido como “imposto do pecado”, reafirma o comando normativo de defesa do meio ambiente ao desestimular a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços que prejudiquem o meio ambiente, garantindo o desenvolvimento nacional sustentável. Sobre esse imposto, Alexandre (2024, p. 745) aduz que

[...] a percepção que se tem sobre o tema é a de que a elevação dos preços de produtos considerados prejudiciais, no mínimo, estreita a porta de entrada para alguns vícios, o que, por si só, pode ser considerado positivo. Além disso, a tributação não deve ser vista isoladamente, mas como parte integrante de um conjunto maior de medidas voltadas ao desestímulo desse tipo de consumo. **Acrescenta-se que, em relação aos bens e serviços danosos à natureza, a tributação tende a ter grande relevância na política de mitigação das mudanças climáticas.** (grifos nossos)

Assim, os bens e serviços que causem impactos negativos ao meio ambiente, seja em seus processos produtivos ou no decorrer dos seus ciclos de vida, serão alvo de tributação específica e adicional. Esta prática, portanto, tende a desestimular a exploração e o consumo de bens e serviços que gerem danos ao meio ambiente.

Inclusive, o imposto seletivo passa a compor a transferência de receitas tributárias. Há previsão de que a União entregará 50% do produto de arrecadação aos demais entes, na seguinte proporção:

Art. 159. **A União entregará:**

I - **do produto da arrecadação** dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados e **do imposto previsto no art. 153, VIII, 50% (cinquenta por cento)**, da seguinte forma:

- a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;
- b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;
- c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras

de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;

f) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de setembro de cada ano;

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados e do imposto previsto no art. 153, VIII, 10% (dez por cento) aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados; (grifos nossos)

Ainda, a EC n.º 132/2023 incentiva as boas práticas ambientais ao prever a possibilidade de recompensar os municípios que preservem recursos ambientais:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

IV - 25% (vinte e cinco por cento): [...]
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

b) do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A distribuída aos Estados. [...]
(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 2º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios mencionadas no inciso IV, "b", serão creditadas conforme os seguintes critérios: [...]
(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

III - 5% (cinco por cento) com base em indicadores de preservação ambiental, de acordo com o que dispuser lei estadual; [...]
(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Significa dizer que 25% do produto de arrecadação do IBS (imposto sobre bens e serviços que estejam sobre gestão dos Estados e Municípios) pertencem forçosamente aos Entes Municipais. No entanto, a Reforma Tributária trouxe critérios para creditar essas parcelas aos Municípios, dentre eles, há a previsão de que 5% serão creditados com base em indicadores de preservação ambiental, nos termos em que dispuser lei estadual.

Observa-se, portanto, que os Municípios que possuírem melhor desempenho ambiental arrecadarão mais recursos, o que representa uma forma de incentivar positivamente os envolvidos a desempenharem práticas de conservação ambiental.

Além disso, a Reforma Tributária (EC n.º 132/2023) previu que a concessão de incentivos regionais, sempre que possível, considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono. Dentre esses incentivos, há previsão expressa no texto constitucional de benefícios fiscais em tributos federais. Vejamos:

Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

[...]
 § 2º Os incentivos regionais compreenderão, **além de outros**, na forma da lei:

[...]
III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

[...]
 § 4º **Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o § 2º, III, considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono.** (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) (grifos nossos)

Também, em consonância com a inserção de defesa do meio ambiente à realidade tributária, a Reforma Tributária (EC n.º 132/2023) incluiu a possibilidade de o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA ter alíquotas diferenciadas em função do impacto ambiental causado pelo veículo automotor:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]
III - propriedade de veículos automotores.

[...]
 § 6º O imposto previsto no inciso III: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

[...]
II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) (grifos nossos)

Dessa forma, estimula-se a aquisição veículos que causem menos poluição ao meio ambiente, devido à diminuição de gases que provocam o efeito estufa, como acontece com veículos híbridos e elétricos.

Outrossim, inseriu-se na CRFB, no próprio capítulo do meio ambiente, a incumbência ao Poder Público de manter regime fiscal favorecido aos biocombustíveis e hidrogênios de baixa emissão de carbono:

Art. 225. Todos têm **direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado**, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

§ 1º Para assegurar a efetividade desse direito, **incumbe ao Poder Público:**

[...]
VIII - manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação às contribuições de que tratam o art. 195, I, "b", IV e V, e o art. 239 e aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156-A. (grifos nossos)

Por conseguinte, oportunizou-se a criação de regime fiscal favorecido aos biocombustíveis e hidrogênios de baixa emissão de carbono, com a finalidade de desestimular o uso de combustíveis mais poluentes.

Além do mais, a EC n.º 132/2023 prevê a criação de crédito presumido ao contribuinte adquirente de resíduos e demais materiais destinados à reciclagem:

Art. 9º A lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, V, ambos da Constituição Federal, **poderá prever os regimes diferenciados de tributação** de que trata este artigo, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa.

[...]

§ 5º É autorizada a **concessão de crédito ao contribuinte** adquirente de bens e serviços de produtor rural pessoa física ou jurídica que não opte por ser contribuinte na hipótese de que trata o § 4º, nos termos da lei complementar, observado o seguinte: I - o Poder Executivo da União e o Comitê Gestor do Imposto de Bens e Serviços poderão revisar, anualmente, de acordo com critérios estabelecidos em lei complementar, o valor do **crédito presumido** concedido, não se aplicando o disposto no art. 150, I, da Constituição Federal; e

[...]

§ 6º Observado o disposto no § 5º, I, é **autorizada a concessão de crédito ao contribuinte adquirente de:**

[...]

II - **resíduos e demais materiais destinados à reciclagem, reutilização ou logística reversa, de pessoa física, cooperativa ou outra forma de organização popular.** (grifos nossos)

Por fim, a Reforma Tributária (EC n.º 132/2023) instituiu incentivos fiscais exclusivamente relacionados à produção de veículos equipados com motor elétrico ou que tenham capacidade para tanto:

Art. 19. Os projetos habilitados à fruição dos benefícios estabelecidos pelo art. 11-C da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, e pelos arts. 1º a 4º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999, farão jus, até 31 de dezembro de 2032, a crédito presumido da contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal.

§ 1º **O crédito presumido** de que trata este artigo:

I - **incentivará exclusivamente a produção de veículos equipados com motor elétrico que tenha capacidade de tracionar o veículo somente com energia elétrica, permitida a associação com motor de combustão interna que utilize biocombustíveis isolada ou simultaneamente com combustíveis derivados de petróleo;** [...] (grifos nossos)

Do mesmo modo, a inserção desse regime fiscal privilegia àqueles que adotem postura compatível com as diretrizes ambientais.

Nessa perspectiva, a Reforma Tributária de 2023 não somente prevê o Princípio da Defesa do Meio Ambiente como um dos princípios do Sistema Tributário Nacional, como se preocupa em dispor de ferramentas que conduzam à conservação do meio ambiente, a partir de benefícios fiscais que privilegiem aqueles que adotam boas práticas ambientais e de medidas que onerem tributariamente aqueles que se utilizam de bens ou serviços prejudiciais ao meio ambiente.

Dessa forma, observa-se novamente o vínculo estreito do direito tributário com a promoção de um meio ambiente ecologicamente equilibrado e a necessidade de inserir

benefícios fiscais das mais variadas formas, com o intuito de induzir comportamentos salutareos ao meio ambiente, sendo também possível fundamentar a utilização da extrafiscalidade tributária ao IPTU, para a proteção do meio ambiente e para incentivar o contribuinte a realizar ações que promovam a sustentabilidade ambiental.

1.3 Princípios que regem o Direito Ambiental Tributário

O meio ambiente ecologicamente equilibrado é um direito fundamental essencial à sadia qualidade de vida e de grande conteúdo axiológico, que permeia e resguarda o direito à vida e de se viver em condições dignas. Devido sua importância, deve ser interpretado em consonância com os demais princípios constitucionais, ambientais e tributários que a ele se relacionem. Considerando a força normativa dos princípios e a interpretação sistemática do direito ambiental, Sarlet e Fensterseifer (2023, p. 245) considera que

Os **deveres de proteção ecológica** devem ser conciliados com a necessidade de proteção de outros bens fundamentais e, ao mesmo tempo, devem os **objetivos voltados à proteção ambiental ser realizados de modo o mais eficaz possível**, justamente tendo em conta a conhecida noção de que princípios operam, pelo menos em certo sentido e em boa parte dos casos, como **mandados de otimização** e que não obedecem à lógica de “*tudo ou nada*”.

[...]

Os princípios são muitas vezes essenciais também para assegurar uma (de regra cogente) **interpretação sistemática do Direito Ambiental**, precisamente em homenagem, também, aos princípios da supremacia e da unidade da Constituição e da ordem jurídica, inclusive em vista do necessário **diálogo** entre os **diferentes planos e ordenamentos jurídicos e pluralidade de fontes normativas**.

(grifos nossos)

Assim, para ter eficácia plena, o direito ambiental deve ser interpretado de maneira sistemática, levando em consideração a interação entre os princípios constitucionais e os objetivos voltados à proteção ecológica. Os deveres de preservação do meio ambiente não devem ser entendidos de forma isolada, mas conciliados com outros bens fundamentais, como o direito à saúde e à vida, de modo que sua implementação seja otimizada e proporcional.

A proteção ambiental deve buscar soluções que atendam, de forma equilibrada, às necessidades ambientais e sociais. A pluralidade de fontes normativas e a adaptação dos princípios ao contexto específico de cada situação são fundamentais para que o direito ambiental seja aplicado de maneira justa e eficiente, sempre buscando a máxima efetividade da proteção ambiental sem prejuízo de outros direitos.

Inicialmente, convém tratar do princípio fundamental da dignidade da pessoa humana, previsto na CRFB:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como **fundamentos**:

[...]

III - a **dignidade da pessoa humana**; (grifos nossos)

Esse princípio tem íntima ligação com o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, devido sua vinculação com o direito à vida e à saúde das presentes e futuras gerações. Isto posto, não há como dissociar a preservação da vida e do meio ambiente das condições mínimas para se viver.

Nesse cenário, Sarlet e Fensterseifer (2023, p. 254) trata da dimensão ecológica da dignidade da pessoa humana:

Atualmente, os valores ecológicos tomaram assento definitivo no conteúdo normativo do princípio da dignidade da pessoa humana. No contexto constitucional contemporâneo, consolida-se a formatação de uma **dimensão ecológica da dignidade humana**, que abrange a ideia em torno de um **bem-estar ambiental** (assim como de um **bem-estar individual e social**) indispensável a uma vida digna, saudável e segura. Dessa compreensão pode-se conceber a indispensabilidade de um patamar mínimo de qualidade (e segurança) ambiental para a concretização da vida humana em níveis dignos. **Aquém de tal padrão ecológico, a vida e a dignidade humana estariam sendo violadas no seu núcleo essencial.** (grifos nossos)

No mesmo sentido, Montero (2013, 107-108) defende:

O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é **um direito que parte do vínculo indissociável entre os seres humanos e o seu entorno ambiental**, constituindo-se como um **parâmetro fundamental para garantir a vida em condições de liberdade e dignidade**. A qualidade ambiental é um requisito *sine qua non* para uma vida digna e saudável. **Consequentemente, devem existir padrões mínimos ambientais que permitam o desenvolvimento pleno da existência humana dentro de um entorno natural de qualidade**. Existe uma relação de correspondência entre a qualidade ambiental e a qualidade de vida. A subjetivização da temática ambiental parte do **reconhecimento de um direito fundamental à qualidade de vida dos seres humanos**, uma vez que o meio ambiente encontra a sua expressão no conceito de qualidade de vida. (grifos nossos)

Neste sentido, é de concluir que, se o cidadão é o sujeito ativo da obrigação tributária (é obrigado a pagar tributo), esta obrigação deve ser cumprida de forma que não atente à sua dignidade, de forma que lhe permita contribuir (pois é um dever e direito) dentro da sua capacidade contributiva; logo, a dignidade da pessoa humana irradia sua eficácia sobre a tributação, garantindo a aplicação dos direitos fundamentais neste âmbito.

Dessa forma, com ênfase na dignidade da pessoa humana, o Princípio do Mínimo Existencial Ecológico visa garantir o núcleo essencial mínimo para se viver dignamente sob o aspecto ambiental, de modo a exigir do Poder Público práticas que propiciem qualidade de vida ambiental para as presentes e futuras gerações.

Ressalta-se, contudo, que o mínimo existencial não significa condições mínimas e básicas, devendo ser analisado e promovido amplamente, conforme asseverado por Belchior (2011, p. 71):

O mínimo existencial ecológico não deve ser entendido como o básico de sobrevivência. É muito mais do que isso, pois a degradação ambiental, muitas vezes, coloca em risco a vida humana e a de outras espécies. Deve-se procurar, portanto, a manutenção de um conjunto de condições básicas que propiciem uma vida digna, incluindo, portanto, uma qualidade ambiental adequada.

Ponto importante que merece ser destacado é que o princípio do mínimo existencial ecológico não defende que apenas as condições básicas de qualidade ambiental sejam garantidas. A concretização do direito fundamental ao meio ambiente ecológico equilibrado, assim como dos demais direitos prestacionais que ocupam o conjunto dessas condições mínimas, não pode ser reduzida simplesmente a garantir o mínimo existencial. Deve ser concebido da forma mais ampla possível com a incorporação da qualidade ambiental como um novo conteúdo no núcleo protetivo. O que se deve ter em mente é que o Estado deve buscar ferramentas que efetivem ao máximo o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, evitando, assim, um discurso minimalista, uma retórica esdrúxula.

Também, no plano constitucional, convém mencionar as diretrizes inseridas pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 (Reforma Tributária) como Princípios do Sistema Tributário Nacional:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 3º **O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.** (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) (grifos nossos)

Dentre eles, dá-se ênfase à Defesa do Meio Ambiente, à Simplicidade e à Transparência, que se coadunam com o direito ambiental.

Dessa forma, compreende-se que o Princípio da Defesa do Meio Ambiente dialoga com todo o direito tributário, servindo de base de interpretação e aplicação das normas relacionadas à matéria. Neste sentido, Machado Segundo (2024, p. 92) ensina:

Também por obra da EC 132/2023, a defesa do meio ambiente passou a constar de modo expresso como princípio a ser perseguido na seara tributária, na definição do quantum devido a título de tributos, **em especial no âmbito de políticas extrafiscais**. Mas não só: na própria definição do ônus, na interpretação **e na aplicação de normas, a defesa do meio ambiente deve ser meta perseguida pelo intérprete, pelo aplicador e pelo legislador.** (grifos nossos)

Há, ainda, que se destacar a força do Princípio da Simplicidade, que, de igual modo, é fundamental para orientar a criação, a aplicação e a interpretação das normas tributárias em um sistema fiscal. Com base nessa diretriz, busca-se simplificar o sistema tributário, a fim e torná-lo acessível, compreensível e eficiente a todos os administrados e à Administração Pública.

Ao tratar desse princípio, Machado Segundo (2024, p. 91) leciona:

Em face do princípio da simplicidade, **devem-se evitar complicações e complexidades desnecessárias**. Em razão disso, **a legislação deve ser clara, de fácil compreensão, usar linguagem simples, acessível, e, dentro do possível, ser consolidada em textos únicos que aprimorem sua cognoscibilidade**.

[...]

Com isso, **não só se aprimora e incrementa a arrecadação, pois é mais fácil ao contribuinte cumprir uma legislação cujos termos conhece, como se reduzem os custos de conformidade, inerentes ao cumprimento de obrigações tributárias, sejam principais ou acessórias**.

Não se trata, aliás, apenas de simplificar a redação de leis e outros atos normativos, mas também a elaboração e o preenchimento de guias, formulários e declarações. **Sempre que houver um modo mais simples de se cumprir um dever ou prestar uma informação, com igual proveito e eficiência, será inconstitucional a adoção da forma mais complexa.** (grifos nossos)

No mesmo caminhar, Alexandre (2024, p. 230-231) traz as seguintes considerações:

O **princípio da simplicidade**, também conhecido como **princípio da praticabilidade** ou da **praticidade**, exige a criação de mecanismos de racionalização (simplificação) que tornem a norma tributária mais fácil de ser compreendida e aplicada em massa. No sentido dicionarizado, “praticabilidade” denota a qualidade daquilo que é exequível, realizável. Em direito, costuma ser associada a um conjunto de medidas destinadas à **execução eficiente e econômica das leis**.

O que o princípio busca simplificar é a natural complexidade das normas tributárias, que decorre, de um lado, do dinamismo das relações sociais e dos fatos econômicos e, de outro, da tentativa do Estado de aferir a capacidade contributiva das pessoas, circunstâncias que levam o legislador a editar uma profusão de normas, com regras, suas exceções e ainda exceções às exceções (as quais redundam numa volta à regra).

A complexidade do sistema tributário traz consigo consequências indesejadas, como a dificuldade de entender a norma, a elevação do custo das obrigações acessórias (custo de conformidade) e a própria impossibilidade estrutural de a administração fiscal dar adequada aplicação à lei. (grifos nossos)

Nesse contexto, o Princípio da Simplicidade é essencial para garantir um sistema tributário eficiente, acessível e compreensível para todos. Ao buscar simplificar a criação, aplicação e interpretação das normas tributárias, esse princípio visa reduzir a complexidade das leis, tornando-as mais claras e de fácil entendimento para os contribuintes, além de otimizar os custos de conformidade. A simplificação não se limita apenas à redação das normas, mas também à elaboração de guias e formulários, buscando sempre uma forma mais prática e eficiente de cumprir as obrigações tributárias. Ao evitar complicações desnecessárias, o princípio contribui para uma maior eficácia na arrecadação e para uma administração fiscal mais eficiente.

Assim, com base nesse valor, toda a Administração Tributária deve se moldar a meios simplificados que aumentem a eficiência e a clareza de todas as atividades ligadas à tributação, inclusive as atividades acessórias, facilitando a adesão e o cumprimento das obrigações impostas aos contribuintes.

Em sequência, a Reforma Tributária de 2023 também incluir o Princípio da Transparência, que, de acordo com Machado Segundo (2024, p. 91), “em alguma medida tem conteúdo que se sobrepõe ao da simplicidade, porque exige por igual a edição de atos normativos claros e compreensíveis. Não que sejam sinônimos: apenas se relacionam, pois a complexidade de um texto normativo gera opacidade quanto ao seu conteúdo”.

Nesse sentido, a Transparência exige do Fisco a publicização dos entendimentos que justifiquem a interpretação e a aplicação das legislações tributárias e os critérios que de alguma forma utilizar.

Ainda, é importante tratar do Princípio da Legalidade, basilar e norteador dos direitos ambiental e tributário. Ao destacar a necessidade deste princípio, Fiorillo (2017, p. 50) afirma:

Daí a necessidade de se destacar o princípio da legalidade, principalmente no que se refere a seus reflexos fundamentais na interpretação do direito ambiental tributário, indicado explicitamente no art. 5º, II, da Carta Magna, como ponto de partida fundamental no sentido de se interpretar de forma adequada a efetividade do direito ambiental constitucional.

No que concerne ao direito tributário, a legalidade condiciona a arrecadação de recursos tributários aos ditames legais. Configura limitação ao poder de tributar e possui previsão da CRFB:

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

Nesse aspecto, Schoueri (2024, p. 292) esclarece que “nas questões tributárias, tem-se a exigência de a obrigação estar prevista na própria lei. Não há espaço para delegação. Será a lei o fundamento imediato da exigência. Ao legislador cumpre definir o antecedente e o consequente da norma tributária”.

Por outro lado, a legalidade no âmbito ambiental deve ser interpretada em conformidade com a CRFB, de modo a seguir as determinações constitucionais e a garantir maior proteção possível ao meio ambiente. Sobre sua aplicação, Fiorillo (2025, p. 32) analisa que

o PRINCÍPIO DA LEGALIDADE, indicado explicitamente no art. 5º, II, da Carta Magna e estruturado em face do que determina o art.1º, caput, de nossa Constituição Federal, como aspecto fundamental no sentido de bem compreender de que forma o ESTADO DEMOCRÁTICO de DIREITO baliza de forma efetiva os DEVERES e DIREITOS CONSTITUCIONAIS de TODOS os PODERES da REPÚBLICA repudiando práticas que lamentavelmente vêm historicamente ocorrendo em nosso País como, particularmente, a de interpretar o direito ambiental com fundamento em Resoluções, Portarias e Pareceres, bem como de atuação por parte de setores do Poder Judiciário motivada por descabido ativismo sem qualquer respeito ao princípio da legalidade.

Assim, exige-se que a lei a ser seguida na seara ambiental seja editada ordinariamente pelo Poder Legislativo, ou, de forma excepcional, pelo Poder Executivo, em compatibilidade com as competências constitucionalmente previstas.

Atenta-se que a prática de atos favoráveis ao meio ambiente não exige a instituição de lei, contudo, qualquer ato que afete de alguma forma o meio ambiente ecologicamente equilibrado ou que signifique retrocesso ambiental é condicionado à criação de lei e deve observar os ditames constitucionais.

Em compatibilidade com o cuidado de conservar o meio ambiente, o Princípio da Vedação ao Retrocesso ou do Não Retorno da Concretização visa proibir qualquer ato que elimine a proteção de algum direito ambiental já alcançado, de modo a vedar retrocessos e permitir somente melhorias. Neste sentido, Abi-Eçab e Kurkowski (2022, p. 38) aduzem que

A proibição do retrocesso, também chamada de “efeito *cliquet*”, *entrenchment* (entrincheiramento) ou **princípio do não retorno da concretização**, consiste na **proibição da eliminação da concretização já alcançada na proteção de algum direito, admitindo-se somente aprimoramentos e acréscimos.**

[...]

A vedação do retrocesso decorre do princípio da proporcionalidade, o qual **significa tanto a proibição de excesso como a proibição da proteção insuficiente. São inadmissíveis, portanto, quaisquer medidas legislativas ou administrativas que tenham por objeto suprimir, reduzir ou enfraquecer mecanismos de proteção ambiental.** (grifos nossos)

Impossibilita-se, portanto, qualquer ato legislativo ou administrativo que resulte em supressões, reduções ou enfraquecimento de medidas de conservação ambiental.

Por sua vez, o Princípio do Desenvolvimento Nacional Sustentável encontra amparo no *caput* do art. 225 da CRFB, ao dispor que “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”.

De acordo com esse princípio, deve-se defender e preservar o meio ambiente em condições dignas para as presentes e futuras gerações. A partir disso, é necessário compreender que os recursos ambientais não são inesgotáveis, inclusive, este é o motivo da crise ambiental global vivenciada atualmente, considerando que tais recursos, no decorrer dos anos, foram usados de formas desmedidas, a ponto de comprometer a vida no planeta.

Diante disso, Melo (2020, p. 6) trata de como esse princípio deve ser aplicado na prática e especifica o seu conceito, que não se confunde com preservação ambiental:

[...] o desenvolvimento nacional sustentável não é sinônimo de preservação ambiental, de preservacionismo ou de intocabilidade, vez que exige um progresso em várias frentes, demandando uma verdadeira alteração do paradigma econômico, com

mudanças no modo de produção, padrões de consumo e afins, sem impedir o desenvolvimento econômico.

[...]

Esse princípio orienta que os gestores de políticas públicas e normas ambientais meçam as consequências da adoção de medidas potencialmente degradantes do meio ambiente, de forma que sejam úteis à comunidade e não importem em danos excessivos ao ecossistema e à sadia qualidade da vida humana.

Nessa mesma linha de raciocínio, Fiorillo (2017, p. 53) ensina:

Dessa forma, o princípio do desenvolvimento sustentável tem por conteúdo a manutenção das bases vitais da produção e reprodução do homem e de suas atividades, garantindo igualmente uma relação satisfatória entre os homens e destes com o seu ambiente, para que as futuras gerações também tenham oportunidade de desfrutar dos mesmos recursos que temos hoje à nossa disposição.

Nesse cenário, o Princípio do Desenvolvimento Nacional Sustentável impõe o uso adequado e sustentável dos recursos ambientais, garantido um ambiental igualmente saudável para as presentes e futuras gerações.

Além disso, é importante mencionar o Princípios da Prevenção, que se preocupa em impedir a ocorrência do dano ambiental. Neste sentido, Trennephol (2011, p. 22) explica que “o princípio da prevenção é aquele em que se constata, previamente, a dificuldade ou a impossibilidade da reparação ambiental, ou seja, consumado o dano ambiental, sua reparação é sempre incerta ou excessivamente onerosa”.

Nesse sentido, Sarlet e Fensterseifer (p. 326, 2023) ensinam que “o princípio da prevenção opera com o objetivo de antecipar a ocorrência do dano ambiental na sua origem evitando-se, assim, que este venha a ocorrer”.

Desse modo, a prevenção se vincula à necessidade de previamente impedir ou cessar qualquer atividade prejudicial ao meio ambiente ou potencialmente poluidora, considerando o possível risco que de alguma forma é conhecido.

Também, há o Princípio da Precaução, visto por Sarlet e Fensterseifer (p. 330, 2023) “como uma espécie de princípio da prevenção qualificado ou mais desenvolvido, abre caminho para uma nova racionalidade jurídica, mais abrangente e complexa, vinculando a ação humana presente a resultados futuros”.

Assim, o Princípio da Precaução se diferencia do anterior por ser mais amplo e representar medidas mais realistas. Nestes termos, Trennephol (2011, p. 22) os diferencia:

O princípio da precaução apresenta um resultado mais previdente do que o da prevenção, haja vista a aplicação daquele ocorrer em momento anterior ao conhecimento das consequências do dano ambiental, enquanto este somente se dá em uma fase posterior, quando o risco se converte em dano.

No princípio da prevenção já existem elementos seguros para afirmar se a atividade é efetivamente perigosa, não se podendo mais falar, nesta fase, de um perigo em abstrato, visto que deixou de ser potencial para ser real e atual.

Por seu turno, o Princípio do Provedor-Recebedor ou Protetor-Recebedor refere-se ao recebimento de prêmios aos que praticarem condutas benéficas ao meio ambiente, servindo como ferramenta que encoraja o cumprimento de normas ambientais. Nas palavras de Abi-Eçab e Kurkowski (2022, p. 40),

Trata-se de princípio que prevê sanções premiais (também chamadas sanções positivas), isto é, normas que conferem prêmios, em vez de punições, para os que praticarem determinadas condutas. No caso, o estímulo dá-se em favor daquele que adotar uma conduta considerada benéfica ao meio ambiente, como é o caso dos serviços ambientais.

Isso ocorre em razão do reconhecimento de que há mais efetividade em encorajar o cumprimento das normas ambientais mediante a concessão de um “prêmio” do que aplicar uma punição àquele que as transgrediu.

Como exemplo de aplicação desse princípio, é possível citar a exclusão das áreas de florestas plantadas ou nativas, de preservação permanente e de reserva legal e de servidão ambiental da área tributável do imóvel, conforme previsto na Lei n.º 9.393/1996, que dispõe a respeito do imposto sobre a propriedade territorial rural – ITR:

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:**

I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

- a) construções, instalações e benfeitorias;
- b) culturas permanentes e temporárias;
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;
- d) **florestas plantadas;**

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;**
- f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (grifos nossos)

Além disso, é importante mencionar o Princípio da Informação, que garante a todos o acesso a todas as informações que envolvam o meio ambiente. Encontra previsão na Lei n.º 6.938/1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente:

Art 6º - Os órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, bem como as fundações instituídas pelo Poder Público, responsáveis pela proteção e melhoria da qualidade ambiental, constituirão o Sistema Nacional do Meio Ambiente - SISNAMA, assim estruturado:

[...]

§ 3º Os órgãos central, setoriais, seccionais e locais mencionados neste artigo deverão **fornecer os resultados das análises efetuadas e sua fundamentação, quando solicitados por pessoa legitimamente interessada.**

[...]

Art 9º - São instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente:

[...]

VII - **o sistema nacional de informações sobre o meio ambiente;**

[...]

XI - **a garantia da prestação de informações relativas ao Meio Ambiente, obrigando-se o Poder Público a produzi-las, quando inexistentes;** (grifos nossos)

Nessa perspectiva, Belchior (2011, p. 70) salienta que

“O direito ao meio ambiente sadio é de todos; logo, em razão da sua titularidade difusa, todos devem ter acesso às informações relativas ao meio ambiente em todas as esferas (municipal, estadual e federal) e divisões das funções do Poder Público (Executivo, Legislativo e Judiciário)”.

Em sequência, Belchior (2011, p. 70) ensina que “como manifestação conjunta do princípio da informação, destaca-se o princípio da educação ambiental”. Em seus dizeres, “a educação ambiental é um instrumento, um meio para transformar mentalidade do homem, exigindo transformações íntimas e complexas da relação entre ele e o meio ambiente”.

Nesse sentido, o Princípio da Transversalidade ou da Educação Ambiental trata da indispensabilidade de estudar o direito ambiental em conjunto com os demais ramos de aprendizagem, de modo a incorporar àquele a todos as disciplinas e atividades, promovendo uma visão transversal do estudo ambiental, conforme trata Eçab e Kurkowski (2022, p. 29):

Pelo princípio da transversalidade, chamado por alguns de princípio da educação ambiental, a ciência ambiental e o Direito Ambiental não devem ser estudados apenas isoladamente, mas incorporados às demais disciplinas (do Direito ou não, como Economia, Administração, Engenharia etc.), buscando-se uma comunicação entre estas. Assim, todos os ramos do saber e todas as atividades humanas devem incorporar a vertente ambiental, numa visão transversal.

Ademais, de acordo com Belchior (2011, p. 71), é necessário tratar do “princípio da participação, que é consequência da educação e da informação ambiental”, pois, “só o cidadão bem informado e educado poderá participar ativamente do processo de construção de uma nova realidade ecológica, exercício autêntico de sua legítima cidadania”.

Esse vínculo também é observado por Fiorillo (2017, p. 72), ao afirmar que “a educação ambiental decorre do princípio da participação na tutela do meio ambiente” e que

Educar ambientalmente significa: a) reduzir os custos ambientais, na medida em que a população atuará como guardião do meio ambiente; b) **efetivar o princípio da prevenção;** c) fixar a ideia de consciência ecológica, que buscará sempre a utilização de tecnologias limpas; d) **incentivar a realização do princípio da solidariedade,** no exato sentido que perceberá que o meio ambiente é único, indivisível e de titulares indetermináveis, devendo ser justa e distributivamente acessível a todos; e) **efetivar o princípio da participação,** entre outras finalidades. (grifos nossos)

Assim, verifica-se o liame entre o Princípio da Informação, o Princípio da Educação Ambiental e o Princípio da Participação, que garantem a cooperação entre o Poder Público e a sociedade, com o objetivo de evitar a degradação ao meio ambiente.

Portanto, diante do caráter fundamental do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e da inserção da Defesa do Meio Ambiente como princípio do Sistema Tributário Nacional, estreitando ainda mais o vínculo entre os direitos ambiental e tributário, verifica-se uma grande proteção axiológica no ordenamento jurídico brasileiro.

1.4 A Educação Ambiental e a Extrafiscalidade Tributária como bases à conservação do meio ambiente

É importante destacar que o fenômeno da crise ambiental global surgiu a partir do intenso e acelerado crescimento populacional, em conjunto com a urbanização e a utilização indiscriminada de recursos naturais.

Para contê-la, é necessário que todos, individualmente e em sociedade, participem, conheçam e construam um pensamento crítico que conduza a comportamentos compatíveis com a conservação ambiental e que reduza a crise que se vivencia.

Em vista disso, além das normas jurídicas voltadas ao bem do meio ambiente, a educação ambiental surge como instrumento necessário para a construção de valores sociais e de práticas que contribuam para a sua conservação.

Nesse contexto, Guimarães (2020, pp. 18-19) trata das proporções que a crise atinge e da importância de se utilizar da educação como ferramenta:

As últimas duas décadas do século XX registraram um estado de profunda crise mundial. **É uma crise complexa, multidimensional, cujas facetas afetam todos os aspectos de nossa vida – a saúde e o modo de vida, a qualidade do meio ambiente e das relações sociais, da economia, da tecnologia e da política. É uma crise de dimensões intelectuais, morais e espirituais;** uma crise de escala e premência sem precedentes em toda a história da humanidade.

[...]

Dessa forma, **sendo a educação um potencial motor das dinâmicas do sistema social, a participação dos educadores nesse debate e na construção de proposta para o enfrentamento dessa crise é fundamental.** (grifos nossos)

Em acréscimo, Montero (2013, pp. 49-50) aponta a formação e a consolidação de uma consciência ambiental como um dos grandes desafios atuais:

Sem dúvida, **um dos grandes desafios do nosso século é a formação e a consolidação de uma consciência ambiental que expresse uma mudança de atitude no que diz respeito à interação do homem com o meio ambiente.** Essa nova perspectiva deve partir da ideia de que o meio ambiente condiciona a existência

humana, uma vez que se trata de um fator de dinamização e de crescimento das diversas atividades econômicas e um requisito *sine qua non* para a qualidade de vida dos seres humanos. (grifos nossos)

Assim, verifica-se que, na medida em que a sociedade foi se modificando e exigindo a maior produtividade de bens e serviços, adotaram-se novos padrões de comportamentos e culturas, sob a influência de propagandas de televisão e de radiodifusão, que associaram o consumo à felicidade e ao status social. Como resultado, o consumo excessivo se tornou uma forma de inserção social, mesmo sem necessidade real, o que aumentou a exploração dos recursos naturais.

Diante da utilização desenfreada e indiscriminada dos recursos naturais, faz-se urgente que a sociedade retome práticas do passado, adotando um "decrecimento sereno" com a substituição de produtos e a reciclagem dos resíduos, a fim de tratar os dejetos e possibilitar seu reaproveitamento. Esse contexto exige dos cidadãos uma nova postura, uma nova educação sobre como comprar, usar e descartar. Por conseguinte, a emergência climática que se vivencia, exige de cada pessoa uma nova forma de agir e só é possível de ser atingida por meio da educação ambiental.

Seguindo essa mesma linha de raciocínio, Bexiga, Costa e Zucchini (2023, p. 6), ao discorrerem sobre a educação ambiental sob a perspectiva da construção do ser social para o desenvolvimento de uma consciência ecológica apta a transformar a sociedade, observaram que:

A espécie humana apresenta uma característica que lhe é muito peculiar, que é a necessidade da socialização para a garantia do processo de humanização. Os saberes, os conhecimentos, as aprendizagens, as práticas de ensino desenvolvidas dependem da interação social e do processo educacional experienciado, sendo esses também diferentes a depender do contexto histórico-social em que o sujeito se encontra.

[...]

A tomada de consciência de si, do outro e da sociedade é fruto de um processo educativo, um processo não inato de apropriação das características específicas da sociedade na qual se nasce. Com base nessas características é que os sujeitos concebem seu desenvolvimento, a essência humana para sobreviver em sociedade.

Nesse sentido, considerando que a aprendizagem está ligada às interações sociais e às experiências vividas no processo educacional, a educação ambiental se apresenta como base indispensável para a mudança de comportamento e consciência ambiental vivida em sociedade.

Devido a sua importância, a educação ambiental é prevista constitucionalmente como um meio de assegurar a efetividade do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado:

Art. 225. Todos têm direito ao **meio ambiente ecologicamente equilibrado**, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder

Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

§ 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

[...]

VI - **promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente;** (grifos nossos)

Nesse seguimento, ao tratar dessa previsão constitucional, Rodrigues (2024, p. 92) esclarece a importância da EA e da conscientização pública como meios para se alcançar a preservação do meio ambiente:

Não há dúvidas de que a **educação ambiental** e a **conscientização pública** são algumas das mais importantes ferramentas para a preservação do meio ambiente. Apenas por meio delas pode haver, efetivamente, a **participação de toda a sociedade**, em solidariedade com o Poder Público, na proteção do meio ambiente.

Registre-se que a ideia de educação ambiental descrita no texto constitucional é **meio** para se chegar a um **fim**: preservação, asseguarção e efetivação do equilíbrio ecológico. (grifos no original)

Por consequência, dentre os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS) da Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas (ONU), consta previsões a respeito da educação de qualidade, sob o enfoque do desenvolvimento sustentável:

Objetivo 4. Assegurar a educação inclusive e equitativa e de qualidade, e promover oportunidades de aprendizagem ao longo da vida para todas e todos

4.7 Até 2030, **garantir que todos os alunos adquiram conhecimentos e habilidades necessárias para promover o desenvolvimento sustentável, inclusive, entre outros, por meio da educação para o desenvolvimento sustentável e estilos de vida sustentáveis**, direitos humanos, igualdade de gênero, promoção de uma cultura de paz e não violência, cidadania global e valorização da diversidade cultural e da contribuição da cultura **para o desenvolvimento sustentável** (grifos nossos)

Ainda, ao tratar da ação contra a mudança global do clima, a Agenda 2030 da ONU prevê como objetivo:

Objetivo 13. Tomar medidas urgentes para combater a mudança climática e seus impactos

13.3 **Melhorar a educação, aumentar a conscientização e a capacidade humana e institucional sobre mitigação, adaptação, redução de impacto e alerta precoce da mudança do clima** (grifos nossos)

A partir disso, a Lei n.º 9.795/1999, que “dispõe sobre a educação ambiental, institui a Política Nacional de Educação ambiental e dá outras providências” conceitua EA da seguinte forma:

Art. 1º Entendem-se por educação ambiental os processos por meio dos quais o indivíduo e a coletividade constroem valores sociais, conhecimentos, habilidades, atitudes e competências voltadas para a conservação do meio ambiente, bem de uso comum do povo, essencial à sadia qualidade de vida e sua sustentabilidade.

A Lei prevê a essencialidade da educação ambiental e a sua abrangência, ao dispor no art. 2º que “a educação ambiental é um componente essencial e permanente da educação

nacional, devendo estar presente, de forma articulada, em todos os níveis e modalidades do processo educativo, em caráter formal e não-formal”.

Ademais, a Lei dispõe que todos têm direito e devem incentivar a educação ambiental, incumbindo não só às instituições de ensino, como também ao Poder Público, à iniciativa privada, aos meios de comunicação de massa e à sociedade como um todo:

Art. 3º Como parte do processo educativo mais amplo, todos têm direito à educação ambiental, incumbindo:

I - ao **Poder Público**, nos termos dos arts. 205 e 225 da Constituição Federal, definir políticas públicas que incorporem a dimensão ambiental, promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e o engajamento da sociedade na conservação, recuperação e melhoria do meio ambiente;

II - às **instituições educativas**, promover a educação ambiental de maneira integrada aos programas educacionais que desenvolvem;

III - aos **órgãos integrantes do Sistema Nacional de Meio Ambiente - Sisnama**, promover ações de educação ambiental integradas aos programas de conservação, recuperação e melhoria do meio ambiente;

IV - aos **meios de comunicação de massa**, colaborar de maneira ativa e permanente na disseminação de informações e práticas educativas sobre meio ambiente e incorporar a dimensão ambiental em sua programação;

V - às **empresas, entidades de classe, instituições públicas e privadas**, promover programas destinados à capacitação dos trabalhadores, visando à melhoria e ao controle efetivo sobre o ambiente de trabalho, bem como sobre as repercussões do processo produtivo no meio ambiente;

VI - à **sociedade como um todo**, manter atenção permanente à formação de valores, atitudes e habilidades que propiciem a atuação individual e coletiva voltada para a prevenção, a identificação e a solução de problemas ambientais. (grifos nossos)

Nesse sentido, a fim de efetivar os direitos fundamentais ambientais previstos na Constituição Federal, deve o Poder Público firmar políticas públicas capazes de promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e incentivar a sociedade à prática de atos de conservação, recuperação e melhorias do meio ambiente.

Com o mesmo fim, a Lei prevê especificamente aos órgãos integrantes do SISNAMA a promoção de ações integradas aos programas de conservação ambiental, como também às instituições educativas, de modo a integrar a educação ambiental aos programas educacionais desenvolvidos para o fim.

Ainda, os meios de comunicação em massa e até mesmo as redes sociais surgem como forma de ampla divulgação de informações, que podem ser utilizados para promover práticas educacionais sobre o meio ambiente, capazes de atingir grande parte da sociedade.

Do mesmo modo, previu-se a colaboração de empresas, entidades de classe, instituições públicas e privadas, que devem adotar práticas voltadas ao controle e melhorias do ambiente de trabalho e que repercutam positivamente em seus processos produtivos, além de promover a capacitação de seus trabalhadores.

Por fim, incumbiu-se à sociedade como um todo atuar de forma isolada e coletiva em busca da prevenção, identificação e solução de problemas ambientais.

Nessa perspectiva, além da contribuição de cada indivíduo, a educação ambiental deve ocorrer de forma integrada, no âmbito público e privado e nos diversos ambientes que se encontrem envolvidos, oportunizando a formação de opinião e consciência ambiental.

Nessa linha de raciocínio, pode-se verificar que Guimarães (2006, pp. 14-15) trata da importância da atuação integrada da sociedade para que a educação ambiental surta efeitos:

[...] cada um fazer sua parte não deve ser o objetivo final do processo educativo, pois assim, mais uma vez, estaremos centrados no indivíduo e apostando que transformação de seu comportamento levaria a uma transformação da sociedade. A relação aqui não é enfatizada; o que predomina é a ideia de 1 + 1 e não a de 1 com 1. **O comprometimento de "fazer a sua parte" é importante no processo, mas somente quando associado ao compromisso e à compreensão de que individualmente somos impotentes diante de estruturas de poder tão consolidadas que fazem com que a realidade se conserve como está, mantendo os privilégios sociais e a dinâmica econômica.** (grifos nossos)

Desse modo, Guimarães (2004, pp. 30-33) propõe a educação ambiental crítica, a fim de promover projetos que transcendam a sala de aula e que atinjam toda a sociedade, sem qualquer destinação a públicos específicos. Vejamos:

A Educação Ambiental Crítica objetiva promover ambientes educativos de mobilização desses processos de intervenção sobre a realidade e seus problemas socioambientais, para que possamos nestes ambientes superar as armadilhas paradigmáticas e propiciar um processo educativo, em que nesse exercício, estejamos, educandos e educadores, nos formando e contribuindo, pelo exercício de uma cidadania ativa, na transformação da grave crise socioambiental que vivenciamos todos.

[...]

Considerando a própria gravidade da crise ambiental para a manutenção da vida no planeta e a emergência do enfrentamento desta, não há como pensar em um público privilegiado a qual a educação ambiental deva se destinar. Agregado a isso, como já foi dito, não compactuamos com a ideia simplista que aposta na transformação da criança hoje para termos uma sociedade transformada amanhã (o que talvez não houvesse nem tempo para essa espera). Sendo ainda que, como também discorremos anteriormente, se esse processo educativo se dá na adesão ao movimento da realidade socioambiental, numa relação dialética de transformação do indivíduo e da sociedade reciprocamente, **o público da Educação Ambiental Crítica é a sociedade constituída por seus atores individuais e coletivos, em todas as faixas etárias.**

Sendo assim, o que acreditamos alcançar com essa proposta é que pelo desvelamento das relações de poder, dos mecanismos ideológicos estruturantes da realidade, se instrumentalize para uma inserção política no processo de transformação da realidade socioambiental. **Nesse processo pedagógico se estará promovendo a formação da cidadania, na expectativa do exercício de um movimento coletivo conjunto, gerador de mobilização (ação em movimento) para a construção de uma nova sociedade ambientalmente sustentável.** (grifos nossos)

No mesmo sentido, Loureiro (2004, pp. 79 e 81) propõe a educação ambiental transformadora, que age coletivamente em busca de mudanças nos valores e comportamentos dos grupos sociais em todas as relações vividas em sociedade:

Dialeticamente falando, para construirmos um novo patamar societário e de existência integrada às demais espécies vivas e em comunhão entre nós, precisamos superar as formas de expropriação que propiciam a dicotomia sociedade-natureza. Remeto-me, portanto, à seguinte conclusão: a educação ambiental não se refere exclusivamente às relações vistas como naturais ou ecológicas como se as sociais fossem a negação direta destas, recaindo no dualismo, mas sim a todas as relações que nos situam no planeta e que se dão em sociedade – dimensão inerente à nossa condição como espécie. Assim, **o educar “ambientalmente” se define pela unicidade dos processos que problematizam os atributos culturais relativos à vida – quando repensa os valores e comportamentos dos grupos sociais; com os que agem nas esferas política e econômica – quando propicia caminhos sustentáveis e sinaliza para novos padrões societários.**

[...]

A Educação Ambiental Transformadora enfatiza a educação enquanto processo permanente, cotidiano e coletivo pelo qual agimos e refletimos, transformando a realidade de vida. Está focada nas pedagogias problematizadoras do concreto vivido, no reconhecimento das diferentes necessidades, interesses e modos de relações na natureza que definem os grupos sociais e o “lugar” ocupado por estes em sociedade, como meio para se buscar novas sínteses que indiquem caminhos democráticos, sustentáveis e justos para todos. Baseia-se no princípio de que as certezas são relativas; na crítica e autocrítica constante e na ação política como forma de se estabelecer movimentos emancipatórios e de transformação social que possibilitem o estabelecimento de novos patamares de relações na natureza. (grifos nossos)

Além disso, a Lei n.º 9.795/1999 também prevê os princípios básicos da educação ambiental, a seguir transcritos:

Art. 4º São **princípios básicos da educação ambiental**:

I - o enfoque humanista, holístico, democrático e participativo;

II - a concepção do meio ambiente em sua totalidade, considerando a interdependência entre o meio natural, o sócio-econômico e o cultural, sob o enfoque da sustentabilidade;

III - o pluralismo de ideias e concepções pedagógicas, na perspectiva da inter, multi e transdisciplinaridade;

IV - a vinculação entre a ética, a educação, o trabalho e as práticas sociais;

V - a garantia de continuidade e permanência do processo educativo;

VI - a permanente avaliação crítica do processo educativo;

VII - a abordagem articulada das questões ambientais locais, regionais, nacionais e globais;

VIII - o reconhecimento e o respeito à pluralidade e à diversidade individual e cultural. (grifos nossos)

Nessa perspectiva, em compatibilidade com a abrangência que se pretende atingir com a educação ambiental, a Lei trouxe como princípios básicos os enfoques humanista, holístico, democrático e participativo que devem permear tal ensino, como também a abordagem articulada das questões ambientais em âmbito local, regional, nacional e global.

Ainda, é importante ressaltar o princípio do pluralismo de ideias e concepções pedagógicas, na perspectiva da inter, multi e transdisciplinaridade, visto que a educação ambiental deve ser analisada e veiculada em meio aos diversos ramos de estudos existentes, o que inclui, a título exemplificativo, os ramos do direito ambiental e tributário.

Por outro lado, vê-se como princípios a vinculação entre a ética, a educação, o trabalho e as práticas sociais, a permanente avaliação crítica do processo educativo e a garantia de sua continuidade e permanência. Sob esses enfoques, é possível novamente observar que a educação ambiental não é um ato isolado, deve abranger diversos aspectos e práticas, gerando o senso individual e coletivo de responsabilidade e compromisso com o meio ambiente, em um processo contínuo de conservação e de desenvolvimento do meio ambiente.

Por conseguinte, é possível verificar a conexão dos supracitados princípios com os objetivos fundamentais da educação ambiental, previstos na mesma lei. Neste sentido:

Art. 5º São **objetivos fundamentais da educação ambiental**:

I - o desenvolvimento de uma compreensão integrada do meio ambiente em suas múltiplas e complexas relações, envolvendo aspectos ecológicos, psicológicos, legais, políticos, sociais, econômicos, científicos, culturais e éticos;

II - a garantia de democratização das informações ambientais;

III - o estímulo e o fortalecimento de uma consciência crítica sobre a problemática ambiental e social;

IV - o incentivo à participação individual e coletiva, permanente e responsável, na preservação do equilíbrio do meio ambiente, entendendo-se a defesa da qualidade ambiental como um valor inseparável do exercício da cidadania;

V - o estímulo à cooperação entre as diversas regiões do País, em níveis micro e macrorregionais, com vistas à construção de uma sociedade ambientalmente equilibrada, fundada nos princípios da liberdade, igualdade, solidariedade, democracia, justiça social, responsabilidade e sustentabilidade;

VI - o fomento e o fortalecimento da integração com a ciência e a tecnologia;

VII - o fortalecimento da cidadania, autodeterminação dos povos e solidariedade como fundamentos para o futuro da humanidade. (grifos nossos)

Desse modo, revela-se a importância da abrangência da educação ambiental, ao se objetivar o desenvolvimento de uma compreensão integrada do meio ambiente, a partir de suas múltiplas e complexas relações e aspectos.

Dentre os objetivos, também se ressalta a democratização das informações ambientais e o estímulo e o fortalecimento de uma consciência crítica sobre a problemática ambiental e social, pois, considerando que a crise ambiental global advém justamente do crescimento populacional e urbanização acelerada, além do uso indiscriminado e por vezes indevido do meio ambiente, não há como conservar o meio ambiente sem o desenvolvimento de consciência crítica em cada indivíduo e na sociedade.

Afinal, o que se pretende primordialmente com a educação ambiental é expandir e incentivar o conhecimento crítico sobre o meio ambiente, com o objetivo de formar cidadãos que deem efetividade às práticas capazes de conservar o meio ambiente.

Com base no exposto, a Lei n.º 9.795/1999 dispõe que a EA deve ser consubstanciada no ensino formal e não formal, fazendo os seguintes destaques:

Art. 10. **A educação ambiental será desenvolvida como uma prática educativa integrada, contínua e permanente em todos os níveis e modalidades do ensino formal.**

[...]

Art. 13. **Entendem-se por educação ambiental não-formal as ações e práticas educativas voltadas à sensibilização da coletividade sobre as questões ambientais e à sua organização e participação na defesa da qualidade do meio ambiente.**

Parágrafo único. O Poder Público, em níveis federal, estadual e municipal, incentivará:

I - a difusão, por intermédio dos meios de comunicação de massa, em espaços nobres, de programas e campanhas educativas, e de informações acerca de temas relacionados ao meio ambiente;

II - a ampla participação da escola, da universidade e de organizações não-governamentais na formulação e execução de programas e atividades vinculadas à educação ambiental não-formal;

III - a participação de empresas públicas e privadas no desenvolvimento de programas de educação ambiental em parceria com a escola, a universidade e as organizações não-governamentais;

IV - a sensibilização da sociedade para a importância das unidades de conservação;

V - a sensibilização ambiental das populações tradicionais ligadas às unidades de conservação;

VI - a sensibilização ambiental dos agricultores;

VII - o ecoturismo. (grifos nossos)

Em compatibilidade com o texto legal, Rodrigues (2024, p. 92) dá ênfase à necessidade de expandir a educação ambiental aos diversos grupos da sociedade, por meio da EA não-formal:

Mais ainda, não há restrição neste dispositivo ao “tipo” de educação ambiental que deve ser promovida pelo Poder Público. **Não apenas, então, por meio da escola deve ser promovida a educação ambiental, mas também de modo informal.**

A educação ambiental pode e deve ser exigida, por exemplo, no mercado de consumo, informando adequadamente o consumidor sobre os riscos ambientais do produto e do serviço que contrata. (grifos nossos)

Nessa perspectiva, considerando o seu estreito vínculo com o meio ambiente, é possível se utilizar do direito tributário como instrumento de Educação Ambiental, não somente pelo seu caráter arrecadatório, mas, principalmente, sob a perspectiva da extrafiscalidade.

A receita tributária é utilizada para financiar diversas políticas públicas que sirvam à concretização das promessas constitucionais, dentre elas, as ambientais. Como consequência, ao administrado que se enquadre em alguma hipótese de incidência tributária legalmente prevista e pratique o fato gerador, impõe-se o pagamento do tributo.

Assim, a partir da compreensão de que a relação tributária surge, independentemente da vontade do administrado e de que a tributação é aplicada na condução de políticas públicas, sobrevém a possibilidade de usufruir da extrafiscalidade tributária como forma de resolver questões ambientais, o que se dá pela tributação ambiental. Neste sentido, Caporlândia e Freire (2015, p. 114) aduzem que:

No que se refere a Tributação Ambiental, a Educação Ambiental não apenas permite uma reflexão sobre as prioridades econômicas de um Estado que elegeu o meio ambiente como um direito fundamental, mas também provoca o debate acerca das políticas públicas ambientais, financiadas na maior parte das vezes pela receita tributária, assim como das posturas individuais e coletivas que consagram realmente o Brasil como um Estado de Direito Socioambiental.

Nessa concepção, o emprego da extrafiscalidade possibilita conduzir o comportamento dos administrados, para que optem por medidas compatíveis com a conservação do meio ambiente, verificando-se o liame entre a tributação ambiental e a educação ambiental, conforme orientado por Montero (2013, p. 183):

Grosso modo, os tributos ambientais são instrumentos jurídico-econômicos que permitem orientar as condutas dos diversos agentes econômicos de forma que o seu impacto no meio ambiente seja realizado de maneira sustentável. **A tributação ambiental, através da extrafiscalidade, é um instrumento que visa à educação ambiental.** (grifos nossos)

Nesses termos, a extrafiscalidade inevitavelmente conduz à educação ambiental, pois implanta a ideia e a consciência de que as boas práticas ambientais serão recompensadas, não somente pela disponibilização de algum incentivo fiscal, mas pela consequência positiva desses atos ao meio ambiente.

Por conseguinte, Aydos (2010, p. 197) relata que a tributação ambiental tem como finalidade mediata a educação ambiental. Vejamos:

Uma correta utilização da tributação ambiental deve visar à educação ambiental. O tributo ambiental tem por finalidade imediata a indução de comportamentos ecologicamente comprometidos 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. (grifos nossos)

De fato, ao induzir o comportamento dos contribuintes, para que ajam de forma a conservar o meio ambiente, conseqüentemente a educação ambiental influencia no aprendizado envolvidos, que terão consciência sobre a influência das práticas ambientalmente sustentáveis ao meio que se vive.

Nessa linha de pensamento, como observado por Cavalcante (2013, p. 102), a redução do tributo serve de meio para promover a educação ambiental:

Embora a crise ambiental seja universal, os países estão em diferentes no grau de evolução desta crise. Enquanto no âmbito da União Europeia, por exemplo, avançam as discussões e aperfeiçoamento da cobrança de tributos sobre a poluição, como o *carbon tax*, já buscando definir preços sobre as emissões do gás carbônico - CO₂, países como o Brasil e muitos outros da América Latina ainda lutam para inserir em sua cultura a reciclagem do lixo doméstico, **utilizando a redução de tributos para fomentar a educação ambiental.** (grifos nossos)

Sobre o viés ecológico-social e educativo da tributação ambiental, Caporlândia e Freire (2015, p. 111), relatam que:

[...] a Tributação Ambiental revela uma proposta de rompimento com o paradigma do tributo e arrecadação, para dar a esta arrecadação um viés ecológico-social, a qual numa construção educativa fomentará uma transformação de consciência social, e nesta linha, a construção de um bem estar social, concretizando a dignidade da humanidade. (grifos nossos)

Nesse contexto, verifica-se que a tributação ambiental permite a construção de uma consciência ecológica e social, decorrente da própria finalidade constitucional do instituto, que permite a concretização de um ambiente com qualidade de vida e, conseqüentemente, com condições dignas.

Assim, a tributação ambiental, por meio da extrafiscalidade, merece destaque como meio de fomentar a educação ambiental, capaz de interferir no comportamento e nas decisões dos administrados, que passam a participar ativamente da busca pela conservação ambiental, construindo uma reflexão crítica fundada em valores que transformem positivamente a realidade ambiental.

Portanto, utilizando-se da finalidade extrafiscal tributária, é possível envolver diretamente aqueles que se sujeitem a tributação, condicionando comportamentos e transformando valores e hábitos para o bem ambiental, para que, a partir dessa experiência, aplique com criticidade os conhecimentos vivenciados na construção de um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

2 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE CONSERVAÇÃO AMBIENTAL

Embora os tributos em geral, dentre eles os impostos, tenham, em regra, a função principal de arrecadar recursos financeiros para a manutenção das funções estatais (caráter fiscal), é possível se utilizar da tributação para atingir outros fins, isso é, como instrumentos de política econômica e social, por meio da extrafiscalidade tributária.

De forma esclarecedora, Ribeiro (2009, p. 5657) discorre sobre a extrafiscalidade:

Através da **política extrafiscal** o legislador fiscal, **poderá estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses da sociedade, por meio de uma tributação regressiva ou progressiva, ou quanto à concessão de incentivos fiscais.** Pode-se dizer que através desta política, a atividade de tributação tem a finalidade de interferir na economia, ou seja, nas relações de produção e de circulação de riquezas. (grifos nossos)

Nessa linha de raciocínio, Pacolla e Marques (2022, p.141) sustentam que

[...] por meio de políticas voltadas ao desenvolvimento econômico e sustentável e à proteção ao meio ambiente, a tributação se apresenta como instrumento para estimular comportamentos dos agentes no mercado voltados à sustentabilidade, pois além da finalidade tradicional de custeio da burocracia Estatal e financiamento de serviços públicos, pode efetivar o desenvolvimento humano por meio das normas tributárias indutoras.

Seguindo o mesmo raciocínio, Pozzetti e Passos (2012, p. 36) afirmam que “um tributo é extrafiscal quando sua função principal não é o ingresso de receitas nos cofres públicos, mas sim inibir ou estimular um determinado comportamento por parte do sujeito passivo da obrigação tributária”.

Assim, dentre os instrumentos regulatórios da política governamental de proteção ao meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável, destaca-se a tributação, da qual o Estado pode se valer para alcançar a sustentabilidade ambiental, pois o tributo, não obstante por essência objetive a arrecadação de recursos financeiros, também pode ser utilizado para intervir sobre o domínio econômico, para estimular ou desestimular determinadas atividades. Nesse contexto, Badr (2011, p. 16) pontua que:

[...] a tributação extrafiscal pode se prestar a diversas finalidades, inclusive a proteção e defesa do meio ambiente, quando o tributo não tem apenas finalidade arrecadatória, mas busca inibir aos agentes econômicos escolhas ambientalmente indesejáveis ou mesmo incentivar outras aconselháveis sob o prisma ambiental.

Como se sabe, a questão ambiental extrapola fronteiras territoriais, institucionais e políticas e o êxito da defesa e preservação do meio ambiente (ou efetividade do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado) depende da adoção de providências desencorajadoras da degradação ambiental aliadas a medidas que incentivem a prevenção. Com efeito, elas têm melhor resultado quando fundadas em estímulos econômico-financeiros.

No mesmo sentido, Paiva (2021, p. 113) sustenta que, “nos Estados de bem-estar social o tributo passou a ser instrumento promotor de redução de desigualdades, possibilitando a implementação de políticas públicas de direito social que auxiliam nesse objetivo”. Isso porque, segundo Torres e Pazinato (2017, p.70):

O meio ambiente e a economia se relacionam de uma maneira indissociável em razão da utilização de recursos naturais propiciarem a matéria-prima das atividades econômicas em busca do desenvolvimento, portanto, associá-los ao Direito em matéria tributária pode ser uma das maneiras mais eficazes de buscar políticas públicas para a promoção da justiça socioambiental.

Nessa linha de raciocínio, sobre a necessidade de utilização da extrafiscalidade tributária para fins ambientais, Morais (2022, p. 23) pontua que:

Diante deste enfoque, não se pode duvidar que em um estado atual como nosso brasileiro, tendo como base os princípios da igualdade material tanto no âmbito dos direitos se garantia individuais, quanto no âmbito do sistema condicional tributário, **é de índole obrigatória a busca da justiça social, seja por meio da fiscalidade ou extrafiscalidade do tributo.**

Além disso, **a crise espacial do território urbano, a necessidade de proteção ao meio ambiente, a necessidade de bem-estar social em um plano concreto, faz com que a tributação não se torne exclusivamente um instrumento fiscal, mas que também possua um caráter extrafiscal, onde no atual modelo constitucional brasileiro há previsões materializadas no corpo da Constituição Federal no que diz respeito ao IPTU [...].** (grifos nossos)

Nesse contexto, além do uso da política de tributação puramente arrecadatória, a tributação extrafiscal, com a finalidade de conservação do meio ambiente, é um instrumento hábil a limitar condutas ambientalmente insustentáveis ou a incentivar boas práticas ambientais, fazendo com que os sujeitos atingidos pela tributação atuem em conformidade com os ditames ecológicos.

Assim, considerando o caráter emergencial da crise ambiental global, embora existam medidas punitivas, sanções penais e administrativas a serem utilizadas como ferramentas contra a degradação ambiental, estas não se mostram suficientes para garantir uma proteção efetiva. Isso porque, o foco na reparação do dano ambiental já causado muitas vezes se mostra ineficaz, dada a complexidade e a dificuldade de restaurar plenamente um ecossistema ao seu estado original após a ocorrência de um dano. Portanto, é necessária uma abordagem preventiva e compensatória, incentivando práticas mais sustentáveis e responsáveis desde o início.

Encorajar uma mudança de comportamento na sociedade com o objetivo de prevenir danos ambientais antes que eles ocorram representa uma evolução na forma como a proteção ambiental é concebida e implementada, superando os limites das abordagens meramente punitivas e reparatórias, que, muitas vezes, se mostram insuficientes para restaurar os danos causados. Dentro deste contexto, Pozzetti e Souza (2018, p.67) asseveram que:

Uma nova perspectiva é criada no momento em que modifica a forma como se realiza a proteção ambiental. Deixa-se de lado o viés punitivo no tocante a atos da iniciativa privada, calcado na aplicação de multas. Igualmente, o cunho meramente reparatório é ineficaz quanto ao abrigo do meio ambiente, vez que o retorno ao status quo ante do dano ambiental é de extrema dificuldade.

A tributação ambiental surge, portanto, como faceta do princípio da prevenção, atuando preventivamente na proteção do meio ambiente, de modo a reprimir – e não reparar – condutas nocivas, além de instrumentalizar o princípio do protetor-recebedor sob o enfoque da extrafiscalidade, uma vez que graduada de forma a incentivar atividades econômicas e processos produtivos não poluidores, desestimulando a produção e o consumo de bens danosos ao meio ambiente e induzindo os contribuintes a adotarem comportamentos ambientalmente corretos. Seguindo essa linha de raciocínio, Moura (2016, p.113) pontua que:

Os instrumentos econômicos – também denominados de mercado ou incitativos – direcionam e incentivam indiretamente comportamentos favoráveis ao meio ambiente, por meio de custos ou benefícios associados às alternativas de ação. Baseiam-se nos princípios poluidor-pagador (internalização das externalidades ambientais negativas causadas no processo produtivo), usuário-pagador (incentivo ao uso racional dos recursos naturais) ou protetor-recebedor (compensação aos que arcam com recursos privados para beneficiar o meio ambiente).

No mesmo sentido, Torres (2011, p. 28) acrescenta que a tributação ambiental é orientada pelo princípio do protetor-recebedor:

No Brasil, os chamados “tributos ambientais” não se qualificam pelo princípio do “poluidor pagador”, mas pelo destino das receitas ou o emprego de isenções concedidas; e, mais recentemente, pelo **princípio do “protetor-recebedor”**, com devolução de créditos segundo a intervenção em finalidades ambientais protetivas.

A concessão de incentivos fiscais se destaca como fator indutor, ao passo que a redução da tributação impacta diretamente na percepção de vantagem do contribuinte, que passa a ser incentivado – financeiramente – a adotar comportamentos que são benéficos a ele próprio e a toda a sociedade atual e futuras gerações. É dizer, além de um dever moral e social, o cidadão passa a contar com o incentivo econômico para preservar o meio ambiente. Sobre o caráter indutor da extrafiscalidade, Pacolla e Marques (2022, p.141) asseveram que

As normas são classificadas como indutoras porque emanam a característica indutora de incentivar ou não os agentes econômicos a um determinado comportamento no mercado, o que não exclui, todavia, a opção de não seguir o seu comando normativo. Na indução tributária positiva, tem-se que determinados mecanismos legais são adotados para supressão ou redução da carga tributária àqueles que optarem pela conduta ecologicamente adequada ao desenvolvimento sustentável. Nestes termos, são exemplos de indução tributária positiva com fins ambientais, incentivos fiscais tais como: a redução das bases de cálculo de tributos sobre a aquisição de bens para utilização no processo produtivo que operem de modo ecológico; e as isenções fiscais, que exoneram tributos em favor dos meios de produção ecologicamente adequados. A característica da norma indutora pressupõe que seja voltada a conscientização dos indivíduos para buscar pelo objetivo ideal do Estado, sem ferir a autonomia privada, cuja liberdade de escolha dos agentes econômicos no livre mercado deve ser garantida de acordo com a ordem econômica. Isso porque, a política pública relacionada à

tributação deve ser implementada não só para o custeio do Estado, mas principalmente para orientar o mercado em favor da sustentabilidade. No Brasil, observa-se, ainda que tímida, uma tendência à extrafiscalidade ambiental.

Da mesma forma, a utilização de tributação progressiva ou agravada tem o condão de coibir práticas danosas ao desenvolvimento sustentável, induzindo ao comportamento desejado pelo poder público, isso porque, para que a extrafiscalidade seja um eficaz instrumento para a proteção do meio ambiente, também se faz necessária, nas palavras de Rosa, Gargaglione e Netto (2024, p. 453) a “formulação e implementação de políticas públicas que tenham por objetivo desincentivar comportamentos degradantes ao meio ambiente”. No mesmo sentido, afirmam Pacolla e Marques (2022, pp.139-140):

Na perspectiva da funcionalidade extrafiscal, a finalidade se confirma como instrumento efetivo para adequação da política tributária ao ponto de equilíbrio entre desenvolvimento econômico e a proteção ambiental. As normas tributárias extrafiscais podem incentivar indivíduos a não assumir condutas que, embora lícitas, são consideradas como impróprias ou prejudiciais nos aspectos ambiental e social, diante das possíveis externalidades geradas no ambiente de mercado. Desta forma, os agentes econômicos podem ser induzidos à prática de determinados comportamentos, por meio de estímulos ou desestímulos fiscais.

Diante da realidade do ordenamento jurídico brasileiro, especificamente sobre a possibilidade da utilização de impostos com a finalidade de induzir certos comportamentos, Pimenta (2019, p.93) argumenta que:

No ordenamento brasileiro é indiscutível a possibilidade de uso do imposto com a finalidade de estimular a prática de comportamentos, por diversos motivos. Primeiro, porque não vai de encontro ao arquétipo constitucional do tributo, o qual não qualificou a finalidade da exação. Segundo, o fim direcionador também é compatível com o conceito gizado pelo art. 16 do CTN. Como se isso fosse insuficiente, o próprio texto constitucional estabeleceu diversos tipos de impostos vocacionados ao direcionamento de comportamentos (ex.: arts. 153, I, II, IV, V), submetendo-os a um regime jurídico específico. Tais tributos, por exemplo, representam aparentes exceções à regra da anterioridade e da legalidade, justamente em face da finalidade extrafiscal. Por fim, a Carta Magna também previu hipóteses de concessão de benefícios fiscais, com finalidade extrafiscal, que alcançam os impostos (ex.: art. 151, I), admitindo, portanto, a utilização de normas tributárias direcionadoras de diversos tipos (impostos direcionadores e benefícios fiscais).

Desse modo, a extrafiscalidade se mostra como um efetivo instrumento para consecução dos fins constitucionais relacionados a promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado, dada a possibilidade de estimular comportamentos que ensejem consequências positivas ao meio ambiente ou desestimular comportamentos que causem danos ambientais.

2.1 Tributação indutora ambiental e espécies de Incentivos Fiscais

A tributação, pelo simples fato de arrecadar riquezas particulares compulsoriamente aos cofres públicos, pode ser utilizada como instrumento para regular ou direcionar o

comportamento de seus contribuintes. Por esse motivo, Junckes e Souza (2022, p. 76) afirmam que

[...] justamente por conta de sua afetação na esfera de decisão individual, é que se defende que **o Estado pode tanto gerar estímulos a adoção de certas condutas e ações socialmente desejadas** através de exonerações fiscais, **como pode desencorajar condutas que porventura poderiam ser maléficas à coletividade, criando-se obstáculos.** (grifos nossos)

Nesse contexto, é possível a utilização da tributação como meio de induzir comportamentos omissivos ou comissivos daqueles que de alguma forma explorem ou consumam bens e serviços que causem danos ao meio ambiente. Diante desse cenário, Pimenta (2019, p. 8) elucida que

A **tributação** e outras onerações financeiras, assim, podem ser utilizadas como **forma de prevenir a ocorrência de comportamentos não desejados pelo Estado ou diminuir a sua frequência.** É o que ocorre, por exemplo, quando o Estado aumenta a alíquota de um tributo sobre determinado produto para reduzir a sua produção.

Destarte, **pela outorga de incentivos fiscais o Poder Público também pode alcançar tais efeitos, determinando o comportamento dos particulares.** Nestes casos, **prestações financeiras são utilizadas como forma de motivação para a prática de determinada conduta.** (grifos nossos)

Nessa perspectiva, verifica-se que cada elemento do tributo desempenha de alguma forma a função indutora. Neste sentido, Albuquerque (2023, p. 154) defende que

Nessa perspectiva, as escolhas legislativas relacionadas ao objeto da tributação, aos sujeitos passivos, à base de cálculo, à alíquota e a todos os demais elementos que compõem a relação jurídica subjacente ao fato tributário também desempenham o papel de **normas econômicas indutoras.** (grifos nossos)

Ao tratar do assunto, Pimenta (2019, p. 31), que opta pela nomenclatura “normas tributárias direcionadoras”, conceitua o instituto da seguinte forma:

O conceito de **norma tributária direcionadora** (*Lenkungsnorm*) refere-se ao **fenômeno da utilização da norma tributária para a obtenção, no plano fático, de efeitos econômicos ou sociais, visados pelo legislador, conhecido como extrafiscalidade.** Então o **efeito objetivado**, em caráter predominante, é o **conformador** (*Gestaltungswirkung*), e não a arrecadação de receitas, decorrentes da imposição de um ônus financeiro (*Belastungswirkung*). (grifos nossos)

Nesse contexto, o que se busca com a norma tributária indutora ambiental é impedir ou incentivar condutas que sejam contrárias ao direito ambiental tutelado na Constituição Federal. Neste sentido, Pimenta (2019, p. 41) afirma que “a norma indutora não tem como escopo principal o fim financeiro, nem como efeito predominante o de ônus” e esclarece:

Disso decorre que **o efeito conformador é o que predomina na norma tributária indutora.** A edição dessa regra jurídica **representa a adoção pelo Estado de uma medida indireta para estruturar a realidade, e não para o custeio das suas despesas.** Com isso, **o Direito acaba sendo utilizado para mudar ou manter a realidade, conformando-a.**

[...]

Considerando que a norma tributária indutora visa a evitar a prática de um comportamento indesejável ou estimular a realização de um desejável, **pode ser veiculada por meio de medidas diversas, as quais tanto podem importar numa oneração** (ex.: tributo indutor) **quanto numa desoneração financeira para o destinatário da norma** (ex.: incentivos fiscais). Em outras palavras, **as medidas utilizadas tanto podem dificultar quanto facilitar a realização do comportamento.** (grifos nossos)

Como se vê, as consequências da tributação indutora podem ser negativas ou positivas. A medida pode importar em oneração ou em desoneração ao contribuinte. Neste cenário, Junckes e Souza (2022, p. 76) destacam que “a extrafiscalidade não se realiza apenas através da imposição tributária, mas igualmente através da concessão de imunidades, de isenções, da não-incidência, da redução da base de cálculo ou da alíquota”.

Por conseguinte, Pimenta (2019, p. 51) faz distinção entre normas direcionadoras por oneração e normas direcionadoras por desoneração. Vejamos:

O direcionamento diferencia **classes de sujeitos** de duas maneiras: onerando ou desonerando. É possível, portanto, falar em “**direcionamento por oneração**”, hipótese em **que a norma direcionadora estabelece um ônus financeiro a um grupo de indivíduos, visando com isso a desestimular a prática de determinada conduta.** Ex.: alíquota do imposto sobre a aquisição de bebidas alcoólicas fixada em patamar elevado, considerando o patamar normal, para reduzir ou impedir o consumo desse produto.

O direcionamento pode ser realizado também por “**desoneração**”, situação em que **a norma tributária reduz ou elimina o ônus financeiro incidente sobre uma classe de sujeitos, para incentivar, facilitar a realização de um comportamento.** Ex.: redução de alíquota do imposto incidente sobre a comercialização de determinado produto, visando a estimular o seu consumo.

A **oneração** pode ocorrer basicamente de duas formas diferenciadas: (a) **criação de um tributo com finalidade direcionadora** (Lenkungssteuer); (b) **estabelecimento de um ônus financeiro no bojo da regulamentação de um tributo já existente.** Ex.: criação de um regime jurídico diferenciado, mais gravoso, para o recolhimento de um tributo por uma classe de sujeitos que realizam determinada conduta. (grifos nossos)

Por oneração, entende-se aquela norma que estabelece um ônus financeiro ao grupo de sujeitos destinatários, com o objetivo de desestimular a prática de certa conduta. Nesta modalidade, é possível a criação de um tributo com a finalidade direcionadora, como também regulamentar o ônus em tributo já existente. Por outro lado, a técnica por desoneração traduz-se na norma que reduz ou elimina um ônus financeiro com o intuito de incentivar dado comportamento.

Seguindo esta linha de raciocínio, Pimenta (2019, p. 51) se utiliza de critério referente finalidade perseguida pela norma, diferenciando a norma direcionadora modificadora da norma direcionadora de conservação:

Com relação à **finalidade perseguida pela norma direcionadora**, pode consistir numa alteração da realidade, ou seja, numa mudança de determinada situação empírica. Esse tipo de norma pode ser qualificado como “**norma direcionadora**

modificadora”. Em sentido contrário, a norma pode visar a conservar, manter uma determinada situação. Ex.: em período de crise econômica uma norma indutora desonera determinados produtos, visando a evitar uma redução do consumo capaz de prejudicar as empresas fabricantes. Essa norma pode ser qualificada como “**norma direcionadora de conservação**”. (grifos nossos)

De acordo com a finalidade da norma, há a tendência de modificá-la, com o fim de trazer melhorias ou alterar a realidade que se mostra negativa ao meio ambiente, ou ainda, de conservá-la, com o fim de manter situação favorável.

Em sequência, Pimenta (2019, p. 51) trata do alcance da norma direcionadora, nos seguintes termos:

No que se refere ao **alcance da norma direcionadora**, considerando a regulamentação em que se insere, têm-se duas situações: (i) **geral** – atinge todo o perfil da regulamentação do tributo, que apresenta nitidamente o escopo direcionador (ex.: tributos direcionadores); (ii) **parcial** – norma editada como parte de uma regulamentação que não tem a função de direcionamento. Ex.: norma que concede isenção a um grupo de contribuintes de um imposto com finalidade arrecadatória para estimular a prática de uma conduta. (grifos nossos)

Nesse aspecto, a norma poderá alcançar, de forma geral, todo o contexto de regulamentação do tributo, ou ainda, poderá alcançar parcialmente determinado grupo.

Além disso, Pimenta (2019, p. 147) trata das três reações possíveis dos destinatários da norma tributária indutora ambiental e traz as consequências em todos os casos. Vejamos:

Na busca da realização do fim de proteção ambiental, a norma tributária indutora onera financeiramente o comportamento que degrada o meio ambiente para com isso poder induzir o comportamento dos agentes econômicos ou do consumidor.

Com a criação do tributo indutor, três formas de reações de adaptação do contribuinte poderão aparecer. A primeira é a **substituição da atividade poluente**. Nesse caso, o produto ou o processo de produção poluente é substituído, reduzindo-se ou eliminando-se, por conseguinte, a degradação ambiental.

É possível, ainda, que **o contribuinte adote medidas de economia**, de poupança, por meio da redução do consumo do produto poluente, do bem onerado ou por meio da redução da energia onerada, para diminuir a degradação ambiental.

Por fim, **o contribuinte poderá adotar um processo de inovação**, alterando o processo de produção ou de fabricação do bem, de forma que as circunstâncias de degradação ambiental sejam eliminadas ou reduzidas.

Em qualquer caso, **será facultado ao contribuinte pagar o tributo ou praticar uma das condutas possíveis para alterar a sua incidência, realizando, destarte, o fim indutor objetivado**. (grifos nossos)

Nesse ponto de vista, o administrado pode optar por substituir a atividade poluente por outra que reduza ou elimine a degradação ambiental, adotar medidas que reduzam o consumo do bem causador da poluição ambiental ou, ainda, adotar processo de inovação que altere o processo de produção do bem e que reduza ou elimine a causa de degradação do meio ambiente.

Nesse sentido, em que pese a possibilidade de induzir positivamente ou negativamente determinado comportamento, deve-se ter em mente que a concessão de benefícios fiscais é mais atrativa que a simples imposição de condutas. Por esse motivo, Trennephol (2011, p. 122) defende que “as normas de incentivo fiscal são mais bem abraçadas e recebidas que as sanções, pois estão firmadas sob os pilares da intervenção estatal no domínio econômico, por meio da extrafiscalidade, inerente à tributação moderna”. Em sequência, o autor assevera que “esses incentivos a que se aduz são representados pelas isenções, imunidades, alíquotas zero ou reduzidas, redução da base de cálculo, bonificações, reduções, subsídios, subvenções etc.”.

No mesmo contexto, Costa (2024, p. 45) assevera que “vários instrumentos podem ser empregados para imprimir caráter extrafiscal a determinado tributo, tais como as técnicas da progressividade e da regressividade, a seletividade de alíquotas e a concessão de isenção e de outros incentivos fiscais”.

Também, Torres (2011, p. 21) acrescenta que “o caráter extrafiscal dos impostos, as imunidades insculpidas no texto constitucional, as isenções, os incentivos e benefícios fiscais são todos meios que buscam atingir a justiça fiscal, por intermédio da realocação de recursos e redistribuição de meios de produção e riquezas”.

Desse modo, convém tratar das principais espécies dos benefícios fiscais. Conforme aduz Torres (2011, p.23), o conceito é amplo e abrange diversas modalidades:

Benefício fiscal é um conceito amplo que abrange modalidades específicas, como a imunidade, a isenção, o diferimento, a subvenção e as hipóteses de desoneração parcial como a redução da alíquota, da base de cálculo, concessão de créditos, amortização ou depreciação aceleradas e outros.

De acordo com Torres (2011, p. 23), os incentivos fiscais possuem duas modalidades:

[...] numa análise do regime constitucional dos auxílios estatais, encontramos as seguintes modalidades de incentivos autorizados na Constituição: i) **aqueles sob a forma de isenção total ou parcial** (crédito presumido, redução de alíquota etc), chamados de “**incentivos tributários**”; os quais podem vir de modo autônomo ou em concomitância com as espécies dos chamados ii) “**incentivos financeiros**”, aplicáveis a todos os outros casos em que não persistam vinculações à regra-matriz de incidência de um dado tributo, agregando-se nova relação jurídica àquela de natureza estritamente “tributária” ou mesmo independente desta. (grifos nossos)

Nesses termos, os incentivos fiscais podem ser divididos sob a forma de isenção total ou parcial, isto é, incentivos tributários, a qual abrange, por exemplo, créditos presumidos e redução de alíquotas ou, ainda, em incentivos financeiros, que se aplicam a todos os casos que não tenham vinculação com a regra-matriz de incidência tributária.

A base de cálculo e a alíquota são elementos numéricos responsáveis pela quantificação do crédito tributário devido. A base de cálculo é quantificada com base no fato jurídico

tributário e, a partir desta constituição, aplica-se a alíquota, expressada por percentual. Esses elementos quantitativos podem ser utilizados para orientar as condutas ou as atividades dos contribuintes, em prol do meio ambiente.

Assim, ao reduzir a base de cálculo, o sujeito passivo do tributo poderá ser incentivado a praticar determinado ato que contribua com a conservação do meio ambiente e, em contrapartida, será tributado em valor inferior ao originalmente conferido.

Ao tratar da importância da base de cálculo para a tributação ambiental, Montero (2013, p. 228), assevera que “a especial importância da base de cálculo na tributação ambiental reside no fato de que, além da sua incidência fiscal, trata-se do mecanismo que permitirá avaliar o esforço que deverão realizar os agentes econômicos para diminuir a degradação ambiental”.

Quanto à valoração da alíquota, é possível majorá-la, por exemplo, na tributação de produtos que mais lesivos ao meio ambiente, ou ainda, é possível, por exemplo, estabelecer a redução da alíquota do IPVA que incida sobre veículos que utilizem combustíveis menos danosos ao meio ambiente. Neste sentido, Montero (2013, p. 247) explica que

Existe uma ampla possibilidade para estabelecer impostos ambientais.

[...]

Também podem ser tributados produtos intermediários – como fertilizantes, pesticidas, água e matérias-primas. Na estrutura desse tipo de tributo, **deverá ser prevista alíquota maior para aqueles produtos mais lesivos ao meio ambiente.** Para a eficácia deste tipo de impostos, dever-se-á contemplar a existência de produtos substitutivos. (grifos nossos)

Em contrapartida, a isenção é uma causa de exclusão do crédito tributário permitida no plano legal, que impossibilita a cobrança do tributo. Esse benefício fiscal possui previsão no Código Tributário Nacional:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção.

Nesse sentido, Machado Segundo (2024, p. 209) ensina que “a isenção é a exceção, contida em norma legal, à regra jurídica de tributação”. Em acréscimo, Trennephol (2011, p. 126-127) aduz que:

A **isenção** se dá não por via de um ato administrativo, mas por determinação legal, servindo como **estímulo fiscal, a serviço de uma política econômica e social (neste caso, ambiental), passando a ser examinada como um método a serviço dos objetivos de uma política da extrafiscalidade.** (grifos nossos)

Assim, a isenção manifesta-se como um estímulo àqueles que adotem determinadas condutas ambientais ou obedeçam determinados critérios, como por exemplo, a possibilidade de isentar do pagamento de IPTU os proprietários ou possuidores de áreas que possuam considerável cobertura florestal.

Por sua vez, a imunidade é a limitação constitucional ao poder de tributar, isto é, à própria competência tributária. Conforme assevera Schoueri (2024, p. 461), “é intuitivo que a imunidade se identifica com um valor tão caro ao constituinte, que este houve por bem impedir que o Estado, por meio de impostos, viesse a tolher o exercício de certa liberdade”.

Nesse sentido, Schoueri (2024, p. 245) acrescenta:

As imunidades cobrem situações com elevadíssima carga valorativa, a ponto de o constituinte não desejar que, por meio do tributo, possam elas ser afetadas. Outras imunidades surgirão por razões técnicas, para assegurar o funcionamento harmônico do sistema tributário nacional.

Ao distinguir imunidades e isenções, Machado Segundo (2024, p. 209) ensina que “a isenção se diferencia da imunidade tributária porque, embora em ambas as situações não seja juridicamente possível a cobrança do tributo, a imunidade opera-se no plano constitucional”. A diferença, portanto, encontra-se principalmente no plano em que foi criado o benefício, se prevista na CRFB, será imunidade, se prevista na legislação infraconstitucional, será isenção.

Convém também tratar da familiaridade da redução da base de cálculo com a isenção. O assunto é tratado por Schoueri (2024, p. 245) da seguinte forma:

A base de cálculo reduzida é recurso que muito se aproxima da isenção. Na vigência do sistema constitucional anterior, tinha a redução de base de cálculo função semelhante à redução de alíquota, já que se admitia que não só a alíquota fosse fixada pelo Poder Executivo, mas também a base de cálculo. Hoje, **não há exceção ao mandamento constitucional de que a base de cálculo do tributo seja fixada por lei.** Nesse sentido, **a base de cálculo reduzida sofre idêntica restrição aplicável a qualquer outra hipótese de isenção, não havendo, por esse aspecto, motivo para seu tratamento em separado.** (grifos nossos)

Ainda, Albano e Rosa Junior (2024, p. 307) diferencia a alíquota zero da isenção:

Preliminarmente, deve-se relembrar que a obrigação tributária é estruturada com base em diversos elementos: hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota. Assim, se a alíquota é zero, consubstancia hipótese de não incidência provisória do tributo, por lhe faltar o elemento quantitativo, podendo, a qualquer momento, essa neutralidade ser quebrada para dar lugar a uma alíquota superior a zero. E essa passagem de alíquota zero para alíquota superior a zero pode ser estabelecida por ato do Poder Executivo porque os impostos que a adotam (importação e IPI) são ressalvados pela Constituição, no que toca ao princípio da legalidade tributária, em seu art. 153, § 1º.

A alíquota zero não se confunde com a isenção porque nesta ocorre a exclusão do crédito tributário pela suspensão da eficácia da norma impositiva. Todavia, o ponto essencial é que a isenção afeta todos os elementos estruturais da obrigação, não permitindo a constituição do crédito tributário, enquanto no sistema de alíquota zero somente ocorre supressão de um dos elementos quantitativos, a alíquota.

Desse modo, verifica-se que a tributação indutora ambiental visa impedir as condutas que sejam contrárias às boas práticas ambientais ou incentivar condutas ecologicamente

corretas, de modo a efetivar o direito fundamental ao meio ecologicamente equilibrado, indispensável para a sadia qualidade de vida.

2.2 Legalidade e legitimidade para concessão de incentivos fiscais ambientais

Ao dispor sobre as competências materiais ou administrativas, a CRFB atribuiu a todos os Entes Federados o dever de proteção ao meio ambiente e, por consequência, a adoção de políticas públicas voltadas ao bem-estar ambiental, nas suas mais diversas formas. Neste sentido:

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

[...]

III - proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos;

IV - impedir a evasão, a destruição e a descaracterização de obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico ou cultural;

[...]

VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;

VII - preservar as florestas, a fauna e a flora;

[...]

Parágrafo único. Leis complementares fixarão **normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios**, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional. (grifos nossos)

Em compatibilidade com as disposições constitucionais, a Lei Complementar n.º 104/2011, que, nos termos do art. 1º, fixa normas para a cooperação entre os Entes Federados “nas ações administrativas decorrentes do exercício da competência comum relativas à proteção das paisagens naturais notáveis, à proteção do meio ambiente, ao combate à poluição em qualquer de suas formas e à preservação das florestas, da fauna e da flora”, prevê os seguintes objetivos fundamentais:

Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, no exercício da competência comum a que se refere esta Lei Complementar:

I - proteger, defender e conservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado, promovendo gestão descentralizada, democrática e eficiente;

II - garantir o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico com a proteção do meio ambiente, observando a dignidade da pessoa humana, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais;

III - harmonizar as políticas e ações administrativas para evitar a sobreposição de atuação entre os entes federativos, de forma a evitar conflitos de atribuições e garantir uma atuação administrativa eficiente;

IV - garantir a uniformidade da política ambiental para todo o País, respeitadas as peculiaridades regionais e locais. (grifos nossos)

Dentre os objetivos fundamentais, além da ênfase à proteção, defesa e conservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado, há a preocupação em garantir o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico com a proteção do meio ambiente, o que é possível, dentre outros instrumentos, por meio da extrafiscalidade, como também o cuidado com a harmonização das políticas e ações administrativas, a fim de evitar qualquer conflito entre as atribuições de cada Ente Federado.

Nesse sentido, em matéria tributária, surge a necessidade de se ater às limitações e aos princípios constitucionais tributários prescritos. A partir disso, as competências a serem exercidas pelos Entes Federados, devem acompanhar não somente as autorizações para legislar em matéria ambiental, como também na seara tributária, considerando, portanto, as competências de instituição de cada tributo.

Sobre as normas limitadoras do poder de tributar, Machado Segundo (2024, p. 45) explica que há critérios e limites a serem respeitados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios:

Em face de tais normas, limitadoras do poder de tributar, este passa a ser conhecido como competência tributária, assim entendido o poder de tributar devidamente legitimado, limitado e, se for o caso, dividido em seu exercício por uma Constituição. No caso do Brasil, em virtude de sua forma federativa, **o poder, além de limitado, é também dividido, em seu exercício, entre União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.** É por isso que se diz que **a finalidade do Direito Tributário é disciplinar – estabelecendo critérios e impondo limites – a maneira como o Poder Público poderá instituir e cobrar tributos.** (grifos nossos)

Consequentemente, deve-se observar as competências materiais tributárias e ambientais na consecução de instrumentos fiscais que busquem fins de conservação ambiental.

Nesse sentido, ao tratar das limitações do poder de tributar, a CRFB prevê a seguinte exigência quanto à concessão de benefícios fiscais:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

§ 6º **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.** (grifos nossos)

Ao tratar especificamente das isenções, Machado Segundo (2024, p. 209), explica os contornos dos limites constitucionais a serem respeitados:

Esclareça-se que a norma isentiva pode estar contida na mesma lei que veicula a norma de tributação, em dispositivos diferentes desta, ou podem, a norma isentiva e a norma de tributação, constar de diplomas legais diferentes. É preciso, porém, no que se refere à edição de normas concessivas de isenções, **respeitar o disposto no art.**

150, § 6º, da CF/88, que de algum modo limita a competência para isentar de União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, como forma de evitar que se incluam às escondidas normas isentivas em diplomas legais que cuidam de assuntos completamente diferentes, a fim de que sejam aprovadas por parlamentares que, mesmo quando acham que sabem o que estão votando, numa situação assim, provavelmente não se aperceberão do contrabando legislativo ali inserido. (grifos nossos)

Necessariamente, para a concessão de qualquer benefício fiscal, deve-se respeitar a atribuição de cada Ente Político, os limites impostos constitucionalmente, para fins ambientais e tributários, além de ser necessária lei específica, diretamente relacionada ao tema, não somente para evitar conflitos entre as atribuições como para evitar qualquer burla a esses institutos que, de certa forma, desoneram, parcialmente ou totalmente, os administrados tributários atingidos.

Assim, convém esclarecer que a lei específica para a criação dos benefícios fiscais deve ser de autoria do mesmo Ente Político responsável pela instituição do tributo que se busca de alguma forma exonerar. Neste sentido, ao tratar das isenções, Costa (2024, p. 274) explica:

A isenção tem sempre por fonte a lei (art. 150, § 6º, CR), **lei essa da mesma pessoa política competente para instituir o tributo de cuja exoneração se trate, uma vez vedada, como regra, pela Constituição, a possibilidade de concessão de isenção heterônoma, isto é, aquela concedida por pessoa política distinta da que possui a competência para instituir o tributo** (art. 151, III, CR). (grifos nossos)

Nesse caso, busca-se impedir a invasão de competências entre os Entes Políticos que não possuem atribuição para tratar do assunto, sob pena de conceder isenção heterônoma, vedada constitucionalmente.

Ademais, a proibição de invasão, tanto nas competências legislativas, manifestadas pelo poder de criar normas, como também pelas competências materiais, que permitem a atuação administrativa administrativas do Ente Público, é justificável pela própria repartição e destinação de receitas tributárias. Nesse aspecto, Trennephol (2011, p. 88) explica:

Sem dúvida que a repartição e a destinação das receitas tributárias, sejam as originárias, sejam as derivadas (transferidas), garantidas aos Estados e Municípios **são a chave de um federalismo cooperativo e a força motriz da independência, ou autonomia, necessárias à implantação de seus misteres.**

A descentralização de competências, com a sobredita partilha de recursos, importou numa independência sem precedentes aos entes federativos, o que **viabilizou a adoção de políticas públicas mais eficazes por parte de Estados e Municípios,** fugindo da vetusta centralização que marcava o Estado brasileiro nos textos constitucionais anteriores. (grifos nossos)

Nessa perspectiva, a concessão de benefícios fiscais altera e reduz necessariamente o valor arrecadado do tributo atingido pela concessão, o que reafirma a impossibilidade de Entes Federados diversos titularizarem a determinação do privilégio concedido. Em continuidade,

Trennephol (2011, p. 93) traz o vínculo entre os recursos despendidos para a adoção dessas políticas públicas e a autonomia de cada Ente:

Essa adoção de políticas públicas ambientais, característica da autonomia federativa, como salientado, depende de recursos. E, atualmente, esses recursos transitam em montantes mais do que nunca representativos pela Federação brasileira, marcadamente descentralizada. (grifos nossos)

Seguindo essa linha de raciocínio, Trennephol (2011, p. 95) evidencia que “não se defende neste ensaio a destinação de receitas como suporte a uma política de tributação ambiental, e sim a possibilidade de alteração e manejo de receitas, pelos entes federativos, e sua aplicação nas políticas públicas de nuanças ambientais”.

Como se vê, a autonomia de cada Ente da Federação, conferida por meio da distribuição de competências, permite maior efetividade e proteção ao instituto. Neste sentido, Trennephol (2011, p. 90) defende que:

A partir do momento em que todos podem laborar, melhor dizendo, adaptar seus tributos, e dar-lhes conotação ambiental, está caracterizado o federalismo tributário x ambiental e a plenitude dos incentivos, com total participação da União, Estados, Distrito Federal e Municípios nos comandos constitucionais de proteção ambiental.

Dessa maneira, com respeito às competências ambientais e tributárias, é possível que cada Ente Político adote condutas que melhor contribuam para o fim almejado, qual seja, a conservação do meio ambiente. Do mesmo modo, afirma Trennephol (2011, p. 93):

Portanto, vistas as competências, tanto tributária quanto ambiental, é de concluir viável, quiçá desejável, a adoção da política que melhor se adapte às particularidades de cada ente federativo, mormente no sentido de criar incentivos e subsídios fiscais, implementando a prática tributária da proteção do meio ambiente.

Com motivo, a CRFB conferiu competências tributárias a todos os Entes Públicos, possibilitando que cada um deles possam ter domínio sobre a criação, majoração, redução e cobrança de seus tributos, como também na concessão qualquer outro subsídio ou benefício que influencie na arrecadação proposta, o que permite e facilita a inclusão da finalidade ambiental na tributação.

Nesse cenário, é oportuno mencionar a competência municipal para a instituição do IPTU, o que delimita o campo de atuação, para tratar a respeito da extrafiscalidade, a esfera de interesse de cada ente municipal.

Desse modo, os tributos, até então somente arrecadatórios, passam a ser utilizados como ferramentas de conservação ambiental, cabendo a cada Ente Federado competente, que detém a capacidade de agir dentro de suas atribuições constitucionalmente previstas, a adequação da tributação à defesa do meio ambiente, em conformidade com a sua realidade, conferido maior

autonomia e efetividade ao desenvolvimento das políticas públicas destinadas à promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

2.3 Extrafiscalidade tributária e a “tributação ambiental”

A tributação ambiental não consiste na criação de uma nova espécie tributária, mas na utilização das espécies já existentes no ordenamento jurídico brasileiro, com a finalidade direcionada à proteção ambiental, capaz de reorganizar o sistema tributário sob uma nova perspectiva interpretativa, atenta à preservação do meio ambiente.

Nesse sentido, Cavalcante (2012, p. 102) esclarece que a “tributação ambiental não preconiza uma espécie tributária nova, mas, sim, uma reordenação do sistema tributário com foco na sustentabilidade ambiental”.

Do mesmo modo, Torres (2011, p. 13) assevera que “medidas de isenção podem ter finalidade ambiental, mas não se prestam a configurar um tributo como tipicamente ‘ambiental’”.

No mesmo contexto, Albano e Rosa Junior (2024, pg. 107) afirma que “o Estado, para viabilizar a proteção ao meio ambiente e prevenção para que não ocorram danos, recorre aos tributos ecológicos ou ambientais (receita derivada), vale dizer, à incidência tributária nas políticas voltadas à gestão do meio ambiente”.

Outrossim, Pimenta (2019, p. 141) conceitua a tributação ambiental da seguinte forma:

Tributos ambientais são prestações pecuniárias de direito público (impostos, taxas, contribuições, contribuições especiais e contribuições especiais de absorção), que são cobradas para o cumprimento de fins ecológicos. Para isso pode tanto se tratar de um fim de indução de comportamento como também fim financeiro, bem como uma combinação de ambos.

Conforme se observa, a tributação ambiental consiste no emprego de qualquer uma das espécies tributárias, mas sob o viés ecológico, exigindo-se que a finalidade seja a proteção do meio ambiente.

Assim, o critério a ser considerado para que um tributo seja classificado como ambiental é o fim ecológico a que se destina. Não se trata da terminologia empregada, tampouco da criação de fato gerador conexo com práticas ambientais. Neste sentido, Cavalcante (2019, p. 2) ensina que:

O que deve qualificar o tributo com fins ambientais é a produção de seus efeitos na proteção ambiental e não simplesmente o seu fato gerador, ou a terminologia que se dê ou, ainda, a sua finalidade no momento da sua concepção. Vemos, pois, que a extrafiscalidade, por si, não pode justificar a existência de um tributo ambiental como

uma nova espécie, daí a preferência pela expressão tributo com fins ambientais, que alcança todos os tributos.

Elucida-se que a finalidade da tributação ambiental não está direcionada ao destino da arrecadação tributária, mas ao fim de efetivar os direitos fundamentais previstos no texto constitucional. Nesta perspectiva, Torres (2011, p.16) explica:

Desse modo, não serão espécies de ‘tributos ambientais’ aqueles que simplesmente tenham sido criados para que sua arrecadação permita a formação de fundos específicos em favor da preservação e controle do meio ambiente ou similar. A finalidade (ambiente) deve vir presente e reconhecível na estrutura da norma tributária, a partir do motivo constitucional, como as hipóteses do art. 225, da CF.

Inclusive, a tributação ambiental no âmbito dos impostos não pode se dar de forma direta. A uma, porque o imposto é um tributo não vinculado quanto ao seu fato gerador, é dizer, não pressupõe a prestação de um serviço específico, mas a propriedade de um imóvel urbano, no caso do IPTU. A duas, porque não se pode, por exemplo, vincular os recursos arrecadados à preservação do meio ambiente, por vedação expressa da CRFB:

Art. 167. São vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (grifos nossos)

Sobre a vedação constitucional de vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, Ferreira e Fiorillo (2018, p. 113-114) explicam que

Os valores provenientes da arrecadação por meio dos impostos não podem ser destinados, por exemplo, a custear, financiar a proteção ambiental, em nenhuma de suas formas, por força de imperativo constitucional traduzido por princípio expresso na Carta Maior.

Isso não quer dizer, no entanto, que nossa Constituição não tenha amparado determinados impostos e lhes conferido, indiscutivelmente, como no caso do IPTU, natureza típica de tributo ambiental, imposto direcionado à viabilização de um bem ambiental, como as cidades. Na maioria dos casos apresentados no Texto Maior verificamos que a alternativa encontrada pelo legislador ordinário no sentido de adequar a chamada tributação ambiental na modalidade dos impostos segue no sentido da concessão de isenções, incentivos fiscais, benefícios e assim por diante.

Nessas circunstâncias, deve-se ter em mente que o objetivo central da tributação ambiental é a adequação do sistema tributário nacional ao fim constitucional de promover a defesa do meio ambiente. Assim, Cavalcante (2012, p. 102) defende:

A tributação ambiental atua por meio dos diversos instrumentos econômicos, podendo produzir seus efeitos por intermédio dos tributos, incentivos e benefícios fiscais, isenções, obrigações acessórias, enfim, de todos os meios fiscais capazes de induzir condutas, restaurar danos ou redistribuir custos ambientais.

E continua Cavalcante (2012, p. 102) a discorrer sobre as funções da tributação ambiental:

As funções da tributação ambiental são classificadas de acordo com a atividade a ser alcançada por meio de sua adoção, podendo ter: i) **função indutora** – induz a comportamentos ambientalmente adequados e/ou premia as condutas mais favoráveis (internalização das externalidades positivas); ii) **função restauradora** - restaura os danos ambientais já ocorridos; e iii) **função redistributiva** - redistribui os custos ambientais das atividades causadores de danos (internalização das externalidades negativas). (grifos nossos)

Com base nesse posicionamento, compreende-se que a tributação ambiental pode ter uma função indutora, que conduz, de forma positiva, o comportamento dos sujeitos passivos, para que se adequem às práticas sustentáveis; uma função restauradora, voltada ao restabelecimento dos danos causados ao meio ambiente; como também uma função redistributiva, sob um viés negativo, preocupada em redistribuir os custos ambientais decorrentes de atividades prejudiciais ao meio ambiente.

Por sua vez, Montero (2013, p. 186), ao trazer a classificação dos tributos ambientais em sentido amplo e estrito, se preocupa com a intensidade do efeito extrafiscal na tributação:

No entanto, deve-se distinguir entre os efeitos extrafiscais que aparecem de uma forma ou outra em todo tributo, e o uso do instituto tributário, não como recurso financeiro, mas como instrumento de intervenção, prioritariamente orientado a objetivos extrafiscais, distintos e independentes dos propósitos da arrecadação.

Nessa perspectiva, Montero (2013, pp. 186-188) explica a distinção entre tributos ambientais em sentido amplo ou impróprio e sentido estrito ou próprio:

(1) **Tributos ambientais em sentido amplo – ou sentido impróprio.**

Os tributos ambientais em sentido amplo são **tributos com uma finalidade predominantemente arrecadadora, mas que em algum dos seus elementos percebe-se algum traço de caráter ecológico**. De maneira que, fala-se de tributos ambientais em sentido amplo quando na tributação ordinária são introduzidos elementos ambientais que produzem efeitos de caráter extrafiscal.

A tributação ambiental em sentido **amplo compreende o uso de técnicas fiscais – incentivos e benefícios fiscais – para estimular a proteção ambiental, e os tributos ordinários que de maneira secundária ou indireta contemplam problemas de caráter ambiental**.

[...]

(2) **Tributos ambientais em sentido estrito – ou sentido próprio.**

Para que um tributo possa ser qualificado como ambiental *stricto sensu*, **deve existir um vínculo entre a sua estrutura e o impacto causado no meio ambiente; a figura tributária deverá produzir um (des)incentivo que permita satisfazer a finalidade ambiental pretendida**. O tributo ambiental em sentido estrito deverá ter uma eficácia (des)incentivadora. (grifos nossos)

Nesse ponto de vista, os tributos ambientais em sentido amplo possuem caráter prevalentemente arrecadatório, contudo, estimula, de forma secundária, a proteção ambiental. Por outro lado, os tributos ambientais em sentido estrito possuem como finalidade principal a

extrafiscalidade, como forma de incentivar ou desestimular condutas em busca da proteção do meio ambiente.

Em sentido semelhante, Sarlet e Fensterseifer (p. 203, 2023) tratam das duas finalidades ou funções da tributação ambiental:

A tributação ambiental deve carregar duas finalidades ou funções essenciais. A fiscal, ou seja, a obtenção de receitas que serão aplicadas em ações que promovam a defesa ecológica, bem como a extrafiscal, com o objetivo de induzir comportamentos tanto de pessoas físicas quanto de jurídicas, públicas e privadas, ambientalmente desejáveis ou menos prejudiciais ao meio ambiente (por exemplo, a adoção de subsídios para que as empresas adotem novas tecnologias limpas em determinados setores industriais e o IPTU Ecológico). **A adoção de práticas tributárias ecológicas, em última instância, representa um dos mecanismos mais eficazes de efetivação da legislação ambiental**, estabelecendo mudanças concretas nas nossas práticas públicas e privadas em prol do desenvolvimento sustentável e de uma economia verde. (grifos nossos)

Sobre esse aspecto, destaca-se que não existe tributação com finalidade única e pura, sempre coexistirão as funções arrecadatórias e extrafiscais, porém, a diferença estará na intensidade com que cada finalidade se apresenta. Neste sentido, Junckes e Souza (2022, p. 76) explicam:

[...] Ainda que o tributo tenha sido instituído visando induzir determinado comportamento, haverá arrecadação e, por mais que determinado tributo tenha predominância arrecadatória, sempre haverá ingerência na tomada de decisão do contribuinte, pois a neutralidade fiscal absoluta representa uma utopia.

Assim, Paulsen (2024, p. 193) elucida que, “quando a motivação de inibição ou de indução de comportamentos predomina sobre a arrecadatória, dizemos que se trata de tributos extrafiscais”.

Ao tratar do caráter fiscal e extrafiscal da tributação ambiental, Junior (2024, p. 107) esclarece que:

Os tributos, em sede de meio ambiente, **podem ter fim fiscal, visando a obter recursos para implementar as ações governamentais que visam à proteção do meio ambiente**. O Estado pode se utilizar também de **instrumentos tributários de intervenção no meio social para resguardo do meio ambiente (tributos com fim extrafiscal)**, tais como isenções, redução de alíquotas e de bases de cálculo, incentivos fiscais, taxas pelo exercício do poder multas, destacando-se a tributação que leva o agente a realizar sua atividade buscando maior eficiência na proteção ao meio ambiente. (grifos nossos)

Nessa circunstância, os tributos ambientais em sentido estrito surgem como instrumentos que, por meio da extrafiscalidade, possibilitam conduzir o comportamento dos administrados, para que optem por medidas compatíveis com a conservação do meio ambiente. A tributação ambiental em sentido estrito é, portanto, espécie do gênero denominado de extrafiscalidade.

Em compatibilidade com esse entendimento, Oliveira e Valim (2018, 138) explicam o caráter extrafiscal dos tributos ambientais próprios:

Os tributos ambientais em sentido estrito (ou próprio) têm uma predominante característica extrafiscal, sendo qualificados pelo nexos entre a sua estrutura e o impacto causado no meio ambiente, de modo que produza um (des)incentivo capaz de satisfazer o objetivo ambiental pretendido, e tratam-se de nova figura tributária.

Dessa maneira, a extrafiscalidade se revela como medida consideravelmente relevante ao objetivo de conservação ambiental. Neste sentido, Junckes e Souza (2022, p. 72) afirmam “que justamente por conta de sua aptidão em interferir e afetar a liberdade de escolha dos indivíduos é que o fenômeno fiscal se apresenta como política estatal extremamente relevante enquanto política pública voltada à preservação ambiental”.

Manifesta-se, portanto, a extrafiscalidade como ferramenta eficaz para conduzir, aqueles que de alguma forma se sujeitem à tributação, ao exercício de práticas que conservem o meio ambiente. Neste aspecto, Cavalcante (2017, p. 201-202) aduz que, “no caso da proteção ambiental, a intervenção estatal é imprescindível e os instrumentos fiscais são de grande utilidade nesta missão, influenciando na regulação do mercado como ferramentas do direito premial”. Em continuidade, afirma:

Considerando a finalidade um elemento que caracteriza o incentivo fiscal, este estimulará ou desestimulará determinado comportamento. A tributação extrafiscal, portanto, por meio dos tributos (oneração) ou dos incentivos (desoneração), com fins ambientais, ensejam uma reação no mercado e no comportamento social e, conseqüentemente, tendem a obter resultados em prol do meio ambiente.

Nesses termos, Montero assevera que (2013, p. 157) “através das políticas públicas de gestão ambiental pretende-se, dentre outros objetivos, a internalização das externalidades ambientais (negativas ou positivas), produzidas pelos diversos agentes econômicos”.

Em decorrência disso, Montero (2013, p. 181-182) discorre sobre as duas técnicas de atuação que orientam as condutas dos administrados por meio da extrafiscalidade. Vejamos:

A orientação de condutas através da extrafiscalidade poderá ser realizada utilizando-se duas técnicas de atuação: (1) através de incentivos fiscais; e (2) através do estabelecimento de cargas tributárias.

(1) **Os incentivos fiscais.** O incentivo fiscal **pode influenciar o comportamento almejado (comissivo ou omissivo), atribuindo-lhe conseqüências agradáveis ou facilitando-o.** No primeiro caso, incentiva-se através do prêmio, intervindo nas conseqüências do comportamento – como, por exemplo, na repartição de receitas de acordo com critérios ambientais no ICMS ecológico. No caso da facilitação, incentiva-se intervindo nas modalidades, nas formas e nas condições do comportamento, através de subsídios, isenções, créditos especiais, depreciações aceleradas etc. Trata-se de técnicas de estímulo com uma função de mudança social.

(2) **As cargas tributárias.** Através dos tributos são **desestimulados comportamentos ou atos que, ainda que lícitos, são considerados prejudiciais para a sociedade.** Com esse tipo de medidas busca-se reorientar a conduta não desejada (comissiva ou omissiva), obstaculizando-a ou atribuindo-lhe conseqüências

negativas. Nesse caso, **trata-se de medidas de conservação social**. A qualificação de um tributo como extrafiscal não dependerá apenas da finalidade expressada na norma jurídica, mas da estrutura impositiva utilizada para promover ou desincentivar uma determinada atuação. (grifos nossos)

Nesse sentido, para conduzir o comportamento dos contribuintes por meio da extrafiscalidade, é possível se utilizar de incentivos fiscais ou de cargas tributárias.

Os incentivos fiscais influenciam no comportamento, tanto omissivo quanto comissivo, ao facilitar os meios da atividade tributada ou aos dispor de consequências positivas àqueles que ajam de determinada forma. Facilita-se por meio de instrumentos como subsídios, isenções, créditos especiais, dentre outros. Dispõem-se de consequências positivas por meio de premiações.

Por sua vez, em sentido contrário, as cargas tributárias desestimulam a prática de atos ou comportamentos que, ainda que permitidos, são de alguma forma prejudiciais ao meio ambiente. Neste caso, a atribuição de uma consequência negativa, como é o aumento da carga tributária, traz obstáculos ao contribuinte, que, por vezes, opta por não praticar a conduta. A partir dessa orientação, é possível conservar o meio em que se vive.

Portanto, a tributação ambiental, alcançada por meio da extrafiscalidade tributária, deve ser utilizada sob o viés ambiental, orientando o contribuinte à comportar-se de acordo com os objetivos constitucionais ambientais.

3 A UTILIZAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE DO IPTU PARA A CONSERVAÇÃO AMBIENTAL EM MANAUS:/AM: HISTÓRICO E POSSIBILIDADES

Devido a sua localização geográfica no meio da Floresta Amazônica, Manaus naturalmente sofre pressões ainda mais significativas para equilibrar o desenvolvimento urbano com a preservação dos recursos naturais, relevantes para todo o planeta.

Entretanto, mesmo com sua localização geográfica privilegiada, a cidade conta com baixa cobertura vegetal nas áreas urbanas: Manaus é a segunda capital menos arborizada do Brasil, segundo dados do IBGE do Censo de 2010, e, cada vez mais, a cidade necessita de políticas que incentivem o aumento de áreas verdes e a adoção de práticas sustentáveis pelos seus cidadãos.

Principalmente em Manaus, onde o equilíbrio ecológico é fundamental devido à proximidade com a Amazônia, a utilização do IPTU com fins ambientais emerge como uma estratégia relevante para estimular práticas sustentáveis entre os proprietários de imóveis.

A extrafiscalidade já é aplicada ao IPTU pela CRFB no capítulo que trata de Política Urbana, que, com vistas a garantir a função social da propriedade, estabelece a possibilidade de o Município instituir IPTU progressivo no tempo como forma de exigir do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova o seu adequado aproveitamento:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

[...]

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

[...]

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; (grifos nossos)

Continuando sob esse enfoque, harmonizando-se com a CRFB, o Estatuto da Cidade (Lei nº 10.257/2001), em seu artigo 4º possibilita a utilização do IPTU e de incentivos tributários e financeiros para a melhoria das cidades e desenvolvimento urbano:

Art. 4º Para os fins desta Lei, **serão utilizados, entre outros instrumentos:**

[...]

IV – institutos tributários e financeiros:

a) **imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU;**

[...]

c) **incentivos e benefícios fiscais e financeiros;** (grifos nossos)

Não se pode olvidar, ainda, que, a partir da Reforma Tributária, consubstanciada na Emenda Constitucional nº 132/2023, o Princípio da Defesa do Meio Ambiente passou a integrar um dos Princípios do Sistema Tributário Nacional, devendo o IPTU, como imposto, se adequar a esse princípio:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da **defesa do meio ambiente**. (grifos nossos)

Assim, diante da inserção do princípio pela Reforma Tributária, a União, os Estados e os Municípios, de modo geral, devem buscar mecanismos que incentivem a conservação ambiental, oferecendo benefícios fiscais para aqueles que adotam práticas sustentáveis.

Nesse contexto, percebe-se que tanto as normas constitucionais como as infraconstitucionais preveem a possibilidade de utilização da extrafiscalidade sobre o IPTU para garantir a melhoria da qualidade do ambiente urbano e o desenvolvimento sustentável das cidades, além do cumprimento da função socioambiental da propriedade.

É de se destacar, também, a Proposta de Emenda Constitucional – PEC 13/2019 que assume um relevante papel - “Altera o art. 156 da Constituição Federal, para estabelecer critérios ambientais para a cobrança do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana e desonerar a parcela do imóvel com vegetação nativa”. A partir disso, almeja-se a seguinte inclusão no texto constitucional:

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

“Art. 156.

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

I – poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel;

II – poderá ter alíquotas diferentes de acordo com:

a) a localização do imóvel;

b) o aproveitamento de águas pluviais, o reuso da água servida, o tratamento local das águas residuais, a recarga do aquífero, a utilização de telhados verdes, o grau de permeabilização do solo e a utilização de energia renovável no imóvel;

III – não incidirá sobre a parcela do imóvel em que houver vegetação nativa.” (NR)

Art. 2º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação.

Parágrafo único. O disposto no inciso III do § 1º do art. 156 da Constituição Federal produzirá efeitos após decorridos 180 (cento e oitenta) dias da data de publicação desta Emenda Constitucional.

Esta Proposta, que foi aprovada no Senado Federal em 13/12/2022 e aguarda deliberação na Câmara dos Deputados, surge como incentivo fiscal àqueles que, de forma voluntária, pratiquem os atos de preservação ambiental contidos em sua redação. Neste sentido, conforme asseverado pela Agência Câmara de Notícias (2023), a PEC 13/2019 “permite a redução, de modo facultativo, no valor do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) como forma de incentivo, pelos municípios, da preservação do meio ambiente”.

Entendemos que a inclusão dessa previsão no texto constitucional serviria apenas para reforçar o uso do IPTU Ambiental pelos Municípios e não propriamente autorizá-lo, uma vez que a medida é plenamente compatível com os princípios que regem o Sistema Tributário Nacional, com as limitações constitucionais ao poder de tributar e com o ordenamento jurídico como um todo, conforme amplamente já demonstrado. A previsão não deixa de ser importante, mas é prescindível.

Além disso, a utilização da extrafiscalidade para implementação do IPTU Ambiental está em harmonia com os objetivos assumidos internacionalmente pelo Brasil, uma vez que a implementação das medidas nos imóveis urbanos auxilia na busca da concretização dos Objetivos 6, 7, 9, 11, 13 e 15 do Desenvolvimento Sustentável (ODS) na Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas, ONU BR (s.d., *online*):

- Objetivo 6. Assegurar a disponibilidade e gestão sustentável da água e saneamento para todas e todos
- Objetivo 7. Assegurar o acesso confiável, sustentável, moderno e a preço acessível à energia para todas e todos.
- Objetivo 9. Construir infraestruturas resilientes, promover a industrialização inclusiva e sustentável e fomentar a inovação
- Objetivo 11. Tornar as cidades e os assentamentos humanos inclusivos, seguros, resilientes e sustentáveis
- Objetivo 13. Tomar medidas urgentes para combater a mudança climática e seus impactos
- Objetivo 15. Proteger, recuperar e promover o uso sustentável dos ecossistemas terrestres, gerir de forma sustentável as florestas, combater a desertificação, deter e reverter a degradação da terra e deter a perda de biodiversidade

A proposta de uma política extrafiscal de IPTU com finalidade conservacionista implica, portanto, em estimular os proprietários de imóveis a adotarem práticas que contribuam para a proteção ambiental e a sustentabilidade urbana, objetivos nacional e internacionalmente almejados pelo Brasil.

Dessa forma, a extrafiscalidade ambiental, desde que bem aplicada ao IPTU, revela-se um instrumento promissor para influenciar o comportamento dos moradores urbanos, motivando-os a implementar práticas ambientais positivas em troca de benefícios econômicos no imposto predial e territorial urbano.

3.1 O IPTU e a conservação ambiental

O IPTU Ambiental se define como uma política tributária em que o Município concede descontos ou benefícios fiscais a proprietários de imóveis urbanos que adotam medidas e tecnologias sustentáveis, tais como sistemas de captação e aproveitamento da água da chuva, uso de energia fotovoltaica, utilização de técnicas de eficiência energética, dentre outras, com vistas à conservação do meio ambiente e ao desenvolvimento sustentável.

Entretanto, o instituto deve ser aplicado de forma responsável, levando em conta estudos e projeções, além de obedecer às regras da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar n.º 101/00) para renúncia de receita. No caso de Manaus/AM, segundo informações da Secretaria Municipal de Finanças e de Tecnologia da Informação – SEMEF o IPTU é a segunda maior fonte de arrecadação tributária, ficando atrás apenas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). É que mesmo no caso de incentivos pautados em questões ambientais, a isenção – parcial ou total – de tributos deve ser vista como exceção e, como tal, necessita de fiscalização cuidadosa e com o devido controle dos resultados obtidos, que devem ser proporcionais às distorções que produzem. Nesse sentido, Cavalcante (2018, p. 203) salienta que

É preciso destacar o fato de que incentivos fiscais sempre implicam renúncia de receita potencial, devendo ser tecnicamente justificados, mesmo nos casos em que ainda não se iniciou a cobrança de tributos. Nestes casos, ocorrem perdas voluntárias de receitas ou, como definem os doutrinadores portugueses, são créditos virtuais que deverão ser estimados antes da concessão do incentivo.

Quando o assunto é proteção ambiental, os incentivos fiscais têm que ser analisados sob a perspectiva da contrapartida de condutas empresariais e/ou individuais que justifiquem sua concessão. Aqui é um típico caso de intervenção estatal com repercussão na atividade econômica, quando o Estado deixa de tributar para promover determinada política econômica que traga benefícios ambientais. (grifos nossos)

Assim, a implementação do IPTU Ambiental não pode resultar na mera renúncia de receita e diminuição de arrecadação, sem resultados concretos que demonstrem efetivamente o incentivo a comportamentos ambientalmente responsáveis que contribuam para a manutenção do ambiente sadio em toda a cidade e, em uma escala maior, para a preservação do planeta. No mesmo contexto, Silveira e Filter (2021, p.28) alertam que a extrafiscalidade não pode ser aplicada de forma indiscriminada:

A extrafiscalidade exige um adequado controle da pertinência dos meios tributários escolhidos, permanência de efeitos pretendidos e da concordância prática entre os meios tributários utilizados e dos fins não tributários almejados. O uso da extrafiscalidade ambiental deve ser pautada pela necessidade, suficiência e

subsidiariedade, ou seja, a medida deve se releva importante e necessária. De tal modo, que outro meio mais adequado não seja preterido inadvertidamente. Deve ser suficiente, de modo a alcançar os efeitos pretendidos e não irradiar efeitos não desejados superiores ao bem provocado. Por fim, deve ser subsidiária, sendo utilizada somente quando outra forma menos complexa, mais neutra, menos gravosa e mais eficiente possa ser utilizada. Assim, a escolha pública ambiental entre investimentos e indução de comportamentos de agentes econômicos deve ser pautada por critérios claros de aferição, considerando as consequências práticas da decisão e a proteção inarredável dos direitos fundamentais.

Sendo assim, para a correta implementação do IPTU Ambiental em Manaus, as reduções na carga tributária devem ser justificadas em resultados concretos de melhorias de qualidade ambiental, devendo haver a necessária simbiose entre a redução do valor da arrecadação tributária e os resultados positivos na preservação ambiental, aptos a justificar a medida. Junckes e Souza (2023), alertam que

(...) para que se alcance os fins pretendidos a partir da instituição das normas isentivas em matéria ambiental, é de extrema importância se mensurar, de antemão, os efeitos que surgiram a partir da veiculação de determinada norma, de modo a se averiguar sua efetividade enquanto política pública pautada na preservação ambiental, sob pena de seu fracasso se reverter em medida de desigualdade socioambiental danosa.

No mesmo contexto, segundo Cavalcante (2018, pp. 204-205), os incentivos com fins ambientais devem ser condicionados a seus resultados benéficos ao meio ambiente, isto é, condicionados ao lucro ambiental, pois, segundo a autora,

Incentivos mal planejados, que só causam a perda de receitas sem o devido lucro ambiental, não merecem prosperar. [...] Insiste-se na tese de que os incentivos fiscais com fins ambientais devem ser condicionados a resultados concretos (lucro ambiental), portanto, com uma consequente dependência, daqueles com estes. Há um nexos biunívoco entre o incentivo fiscal e o seu resultado, cuja fundamentação será o benefício ambiental. A análise dos resultados esperados com os incentivos é fundamental, pois, como bem nos alerta Joseph Stiglitz, não se pode fazer com que os incentivos fiscais deem oportunidades a rendas que não passem de presentes do Estado ao setor.

Para entendermos o conceito de lucro ambiental é necessário passar pela análise de valoração econômica do bem ambiental, que consiste na tentativa de tradução, em valores econômicos, dos recursos naturais para a sociedade, seja para fins recreativos, estéticos, culturais ou simbólicos, em comparação com outros recursos existentes e adquiríveis. Sobre a importância da valoração dos recursos ambientais nas tomadas de decisão, Camphora e May (2006, p. 26) pontuam que

A valoração econômica dos recursos naturais, aplicada como ferramenta de gestão ambiental, tem repercussões no âmbito da pesquisa – em relação ao aprimoramento metodológico e à consistência dos resultados –, e nos cenários de tomada de decisão, onde diversos atores e instituições negociam os processos de execução das políticas ambientais.

É dizer, o valor do desconto no IPTU funciona, em termos gerais, como uma espécie de pagamento, de compensação, pela melhoria de qualidade ambiental gerada pelo imóvel e deve estar intimamente ligado a esta contrapartida, isto é, às externalidades positivas geradas, em clara aplicação do princípio do protetor- receptor. Nas palavras de Camphora e May (2006, p.30):

Essas "externalidades positivas" dependem da preservação ou até da melhoria da qualidade e quantidade dos recursos naturais fornecidos por "provedores locais". Dessa forma, o pagamento por esses serviços pode funcionar como uma forma de compensação entre aqueles que utilizam e se beneficiam desses recursos e os que os conservam e protegem. Essa relação, conhecida como "protetor-recebedor", oferece uma alternativa para alcançar os objetivos da política ambiental por meio de instrumentos econômicos. O valor monetário dos serviços ecossistêmicos gerados é determinado pela criação de mercados ou esquemas de compensação, baseados na negociação entre provedores e beneficiários dos serviços oferecidos. (grifos nossos)

Com isso, a propositura de medidas de extrafiscalidade ambiental no âmbito do IPTU, hábeis a incentivar, de forma eficaz, a adoção de tecnologias e medidas ambientalmente mais vantajosas pelo contribuinte, com vistas à conservação ambiental, a partir da adoção de medidas sustentáveis nos imóveis, devem ser capazes de gerar efetivas melhorias na qualidade do ar, na redução do calor urbano, além de proporcionar espaços verdes e promover ambientes mais saudáveis e agradáveis para a sociedade, contribuindo para a conservação ambiental como um todo. Esse controle de resultados deve ser constante e é imprescindível para a legitimação da medida.

Ademais, o IPTU Ambiental também deve servir de estímulo à incorporação de critérios de sustentabilidade e de eficiência energética nos imóveis urbanos, contribuindo para o desenvolvimento de cidades mais resilientes e adaptadas às mudanças climáticas. A necessidade dessa mudança de paradigma nas cidades se revela mais urgente quando ponderamos as projeções futuras de índices de crescimento populacional nos centros urbanos, conforme aponta Mengue, Schlee e Silva (2024, p. 175):

Segundo o relatório *World Urbanization Prospects*, criado em 2018, produzido pela Divisão das Nações Unidas para a População do Departamento para Assuntos Econômicos e Sociais (DESA-2018), **atualmente, 55% da população mundial vive em áreas urbanas e a expectativa é que essa proporção aumente para 70% até 2050.**

Como apontado, **a expectativa para o aumento de pessoas que vivem em áreas urbanas só tende a crescer, com esse dado em vista, podemos multiplicar o número de problemas que hoje encontramos nas cidades, especialmente em relação às consequências ambientais** e, por conseguinte, ao bem-estar de todas as pessoas, e isso pode ser cada vez maior, pois sabe-se das problemáticas que a área urbana traz, a poluição gerada, o consumo e diversos outros fatores que contribuem negativamente para o futuro das cidades.[...]

Tendo em vista esses dados, **o contexto atual do aumento da população mundial que vive em áreas urbanas** e os índices preocupantes do IPCC (Painel Intergovernamental sobre Mudanças Climáticas) **alerta para um possível aumento**

da temperatura média global e do nível do mar nos próximos 100 anos. Essas alterações podem ter um impacto significativo nas atividades humanas e nos ecossistemas terrestres, portanto, construir cidades mais seguras e sustentáveis é um desafio a ser alcançado em âmbito internacional. (grifos nossos)

Assim, ao incentivar a adoção de práticas ambientalmente responsáveis, a extrafiscalidade ambiental, se bem aplicada ao IPTU, contribui para a conservação ambiental no ambiente urbano, além de estimular a conscientização ambiental da população e promover a implementação de políticas públicas voltadas para a proteção do meio ambiente e para a mitigação de mudanças climáticas. Nesse mesmo sentido, Braga (2012, p.5) sustenta que

Deve-se considerar o papel relevante das cidades e do planejamento urbano, tanto como locais de concentração das principais fontes geradoras de GEE (*gases do efeito estufa*), quanto como pontos de concentração das áreas e populações com maior vulnerabilidade aos riscos decorrentes. As cidades devem estar, portanto, no centro das discussões sobre mudanças climáticas, seja qual for a perspectiva, de mitigação ou de adaptação. Na perspectiva da mitigação das mudanças climáticas, ou seja, da redução da emissão de GEE, o planejamento urbano cumpre um papel fundamental, na medida em que a forma como se estruturam as cidades e como se dão os usos do solo afeta a demanda urbana por energia. [...]

Na perspectiva da adaptação aos efeitos das mudanças climáticas, o ordenamento do espaço urbano é provavelmente ainda mais importante. As previsões de aumento da frequência e intensidade de extremos climáticos implicam também em aumento da ocorrência de desastres naturais associados, como inundações e deslizamentos de encostas. As áreas urbanas concentram as populações mais vulneráveis a tais acontecimentos, sobretudo nas áreas de expansão urbana ocupadas por populações mais pobres, que devem ser objeto de políticas urbanas de regularização fundiária e urbanística. **A forma como são estruturadas as cidades, o ordenamento do uso do solo e do processo de expansão urbana interfere diretamente na capacidade de resiliência das cidades a desastres ambientais.** (grifos nossos)

Nesse contexto, para a viabilidade de uma política extrafiscal de IPTU com fins ambientais, é necessário que o Município realize estudos e acompanhe, na implementação, os impactos concretos da medida na arrecadação e na conservação ambiental, não concedendo descontos de forma indiscriminada. Desta forma, sendo bem aplicado, o instituto se revela um promissor instrumento para a conservação do meio ambiente.

3.2 Análise do IPTU Ambiental no Brasil

O IPTU Ambiental se revela, portanto, um instrumento eficaz para promover a função socioambiental da propriedade privada, uma vez que incentiva os contribuintes a utilizarem os recursos naturais de maneira mais responsável, contribuindo para a redução da poluição e para o cumprimento das obrigações de proteção ambiental estabelecidas pela CRFB.

Nesse contexto, diversos municípios têm adotado o IPTU Ambiental, permitindo a redução do Imposto Predial e Territorial Urbano para os proprietários que implementam ações voltadas à proteção, preservação e recuperação ambiental em seus imóveis. O objetivo é

incentivar a adoção de práticas sustentáveis e conservacionistas, oferecendo benefícios fiscais como contrapartida.

A título de exemplo, o Município de Guarulhos/SP implementou o instituto do IPTU Ambiental por meio da Lei nº 6.793/2010, garantindo desconto para imóveis que adotem duas ou mais medidas ambientais:

Art. 61. **Será concedido desconto** de até no máximo 20% (vinte por cento) **no valor do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU** anual devido, pelo período de cinco exercícios consecutivos contados a partir do exercício seguinte ao da efetiva implantação ou no caso de imóveis que já tenham adotado as **medidas ambientais** na data da publicação da presente Lei, a partir do exercício seguinte ao da comunicação ao órgão fazendário, para os imóveis edificados que adotem duas ou mais medidas a seguir enumeradas:

I - **sistema de captação da água da chuva**: 3% (três por cento) de desconto;

II - **sistema de reuso de água**: 3% (três por cento) de desconto;

III - **sistema de aquecimento hidráulico solar**: 3% (três por cento) de desconto;

IV - **sistema de aquecimento elétrico solar**: 3% (três por cento) de desconto;

V - **construções com material sustentável**: 3% (três por cento) de desconto;

VI - **utilização de energia passiva**: 3% (três por cento) de desconto;

VII - **sistema de utilização de energia eólica**: 5% (cinco por cento) de desconto;

VIII - **instalação de telhado verde**, em todos os telhados disponíveis no imóvel para esse tipo de cobertura: 3% (três por cento) de desconto;

IX - **separação de resíduos sólidos**, benefício a ser concedido exclusivamente aos condomínios horizontais ou verticais, e que, comprovadamente, destinem sua coleta para reciclagem e aproveitamento: 5% (cinco por cento) de desconto.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se:

1. sistema de captação da água da chuva: sistema que capte água da chuva e armazene em reservatórios para utilização do próprio imóvel;

2. sistema de Reuso de Água: utilização, após o devido tratamento, das águas residuais provenientes do próprio imóvel, para atividades que não exijam que a mesma seja potável;

3. sistema de aquecimento hidráulico solar: utilização de sistema de captação de energia solar térmica para aquecimento de água, com a finalidade de reduzir parcialmente, o consumo de energia elétrica no imóvel;

4. sistema de aquecimento elétrico solar: captação de energia solar térmica para conversão em energia elétrica, visando reduzir parcial ou integralmente o consumo de energia elétrica do imóvel;

5. construções com material sustentável: utilização de materiais que atenuem os impactos ambientais, desde que esta característica sustentável seja comprovada mediante apresentação de selo ou certificado;

6. utilização de energia passiva: edificações que possuam projeto arquitetônico onde seja especificado dentro do mesmo, as contribuições efetivas para a economia de energia elétrica, decorrentes do aproveitamento de recursos naturais como luz solar e vento, tendo como consequência a diminuição de aparelhos mecânicos de climatização;

7. energia eólica: sistema que aproveita a energia do vento, gerando e armazenando energia elétrica para aproveitamento no imóvel;

8. telhado verde, telhado vivo ou ecotelhado: cobertura de edificações, na qual é plantada vegetação compatível, com impermeabilização e drenagem adequadas e que proporcione melhorias em termos paisagísticos e termo-acústico e redução da poluição ambiental. (grifos nossos)

Outra implementação relevante para o estudo é do Município de Itatiba/SP, no interior de São Paulo, onde, por meio da Lei nº 4.417/11, se instituiu o Programa Imposto Ecológico

que confere benefício tributário relativo à redução do IPTU àqueles que adotem, dentre várias medidas sustentáveis, a construções com material sustentável:

Art. 2º. **Será concedido benefício tributário**, consistente na **redução do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU e ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, às pessoas físicas e jurídicas proprietárias de imóveis residenciais e comerciais que adotem medidas que estimulem a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente.**

I - Para a obtenção dos benefícios previstos no **IMPOSTO ECOLÓGICO, no caso do IPTU, deverão ser adotadas as seguintes medidas:**

[...]

e) **Construções com material sustentável.**

[...]

Art. 3º Para efeitos desta lei, considera-se:

[...]

V - **Construções com material sustentável: utilização de materiais que atenuem os impactos ambientais, desde que esta característica sustentável seja comprovada mediante apresentação de selo ou certificado.** (grifos nossos)

Ocorre que, na maioria dos casos, as mudanças necessárias no imóvel são de grande dificuldade ou dependem de grande dispêndio de dinheiro. Assim, o instituto não se revela, de plano, vantajoso ao contribuinte médio, que vislumbra grande dificuldade na adoção das medidas necessárias.

Dessa forma, o desafio dos Municípios será o de criar medidas de mais fácil adesão pelos contribuintes. O Município de São Paulo, por exemplo, por meio do Decreto nº 61.819/2022, implementou a política municipal de incentivo ao uso de carros elétricos ou movidos a hidrogênio, que dá ao contribuinte o direito de receber o crédito correspondente à quota-parte do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, transferida ao Município em função da tributação incidente sobre o veículo:

Art. 1º Os artigos 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do Decreto nº 56.349, de 21 de agosto de 2015 passam a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 2º O proprietário ou arrendatário mercantil de veículo movido por energia de propulsão elétrica, a hidrogênio ou híbrido terá direito a crédito correspondente à quota-parte do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, transferida ao Município em função da tributação incidente sobre o respectivo veículo.

§ 1º O crédito de que trata o “caput” deste artigo:

I - ficará restrito aos 5 (cinco) primeiros anos de tributação incidente sobre o veículo;

II - corresponderá ao valor repassado ao Município, já descontado o percentual destinado ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, e será calculado com base nos valores constantes das informações fornecidas pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo;

III - poderá ser usufruído, alternativamente, por meio de um dos seguintes benefícios:

a) transferência em dinheiro para conta corrente registrada em nome do proprietário do veículo ou do arrendatário mercantil;

b) pagamento de IPTU incidente sobre imóvel de propriedade do proprietário do veículo ou do arrendatário mercantil.

§ 2º Eventual saldo remanescente do benefício a que se refere a alínea b do inciso III deste artigo será restituído em conta corrente indicada pelo particular.” (grifos nossos)

Embora a benesse não seja concedida especificamente sobre o valor do IPTU, o proprietário de veículo elétrico pode utilizar o seu crédito de IPVA correspondente à quota parte transferida ao Município para abatimento no imposto predial. Vale ressaltar a previsão dessa repartição de receita tributária, na CRFB:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

[...]

III - 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios e, em relação a veículos aquáticos e aéreos, cujos proprietários sejam domiciliados em seus territórios; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

A aquisição de um carro elétrico, a instalação de energia fotovoltaica, por exemplo, são medidas, a nosso ver, mais simples de serem implementadas pelos contribuintes, embora sejam de elevado valor.

Em Curitiba/PR, a Lei nº 9806/2000, prevê incentivos no IPTU para a proteção de bosques nativos e bosques nativos relevantes no município:

Art. 9º Fica o Poder Executivo autorizado a criar incentivos para a proteção de Bosques Nativos e Bosques Nativos Relevantes no Município de Curitiba. (Regulamentado pelo Decreto nº 1783/2021)

Art. 10 - A título de incentivo, os proprietários ou possuidores de terrenos integrantes do Setor Especial de Áreas Verdes ou nos casos descritos no Anexo II, que faz parte integrante desta lei, gozarão de isenção ou redução sobre o valor do terreno, para o cálculo base do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU, proporcionalmente a taxa de cobertura florestal do terreno, de acordo com a tabela constante no referido Anexo II.

§ 1º - Os casos não constantes da tabela do Anexo II, que faz parte integrante desta lei, serão analisados pelo Conselho Municipal do Meio Ambiente - CMMA, mediante requisição.

§ 2º - Cessará a isenção ou redução do imposto imobiliário para os proprietários ou possuidores que infringirem o disposto nesta lei, e somente após a recuperação da área, constatada mediante laudo técnico da Secretaria Municipal do Meio Ambiente - SMMA, poderá o solicitante obter novamente o benefício.

[...]

ANEXOII

ÁREAS ATINGIDAS POR BOSQUE NATIVO RELEVANTE.

Cobertura florestada...% de redução

70%.....acima 100

50 a 69%.....80

30 a 49%.....70

20 a 29%.....50

10 a 19%.....40

Até 09%.....30

BOSQUE NATIVO

Cobertura florestada...% de redução

Acima de 80%.....60

50 a 79%.....40

30 a 49%.....30

Acima de 10 a 29%.....20

- Árvore isolada cuja projeção da copada perfaça uma área mínima de 40% (quarenta por cento) da área total do imóvel: redução de 50% (cinquenta por cento).
- Árvore imune de corte: redução de 10% (dez por cento) , por árvore, até o limite máximo de 50% (cinquenta por cento), mesmo que hajam mais de 05 (cinco) árvores imunes de corte no imóvel.
- As árvores da espécie Araucaria angustifolia, (Bert O. Kuntze), que se encontrem isoladas no imóvel, com diâmetro superior a 0,50m (cinquenta centímetros), à altura do peito, receberá redução de 10% (dez por cento) por árvore até um máximo de 50% (cinquenta por cento) mesmo que no imóvel haja um número superior a 05 (cinco) árvores.
- O benefício de que trata o item acima não será concedido quando as Araucarias estiverem dentro de Bosques Nativos Relevantes ou de Bosques Nativos.

Conforme se depreende do texto legal, a proposta do IPTU Verde no Município de Curitiba/PR destina-se unicamente à manutenção de vegetação nativa. A título de informação, Curitiba/PR é a quinta cidade mais arborizada do Brasil, segundo o Censo Demográfico de 2010, elaborado pelo IBGE.

Segundo Cunha (2013, p.69), em Curitiba “O número de contribuintes beneficiados pela redução de IPTU pelo incentivo fiscal verde aumenta a cada ano, atingindo um percentual de 3,13% (três inteiros e treze décimos por cento) dos contribuintes tributados.”. A autora registra, ainda, que, em 2011 atingiu-se o número de 17.006 contribuintes beneficiados pelo instituto.

Os números apontados por estudo do Observatório de Inovação para Cidades Sustentáveis, OICS (s.d.) são ainda mais expressivos, pois registra que “em 2012, dos 544 mil imóveis da cidade, 107 mil (19,7%) foram contemplados em algum nível pelos descontos da política”.

Embora haja grande número de contribuintes beneficiados, acerca do impacto da implementação do IPTU Verde sobre a receita tributária de Curitiba, Gonçalves, Oliveira, Carvalho e Santos (2019, p. 135), chegaram à conclusão de que

Os resultados indicam que o impacto da política sobre a arrecadação tributária per capita do município de Curitiba foi levemente negativo, isto é, a arrecadação após a implantação da lei do IPTU Verde foi ligeiramente menor do que poderia ter sido caso não tivesse adotado a lei. Isso pode ser explicado pelo fato de que qualquer renúncia arrecadatória pode implicar uma diminuição da receita do município no curto prazo. Contudo, o propósito de estimular uma mudança comportamental na população foi atingido, além disso, a valorização dos imóveis, dado o aumento da área verde, poderá ser percebido no momento da venda. No caso do IPTU Verde, trata-se de um estímulo extrafiscal, por meio de uma redução na tributação, para a melhoria ambiental nas residências. Dessa forma, a prefeitura inicialmente abre mão de arrecadar parte do tributo em favor da externalidade positiva gerada por essa política. Uma vez que ela promove um aumento das áreas verdes, contribui para a melhora da qualidade de vida na cidade como um todo, descentralizando as áreas verdes.

Em Minas Gerais, destacam-se as legislações do Município de Belo Horizonte/MG e de Uberlândia/MG. A Lei nº 6314/93, do Município de Belo Horizonte concede isenção ou desconto na proporção entre a área da reserva ecológica e a área total do imóvel:

Art. 11 - Fica o poder Executivo autorizado a conceder isenção, total ou parcial, do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU -, para o imóvel reconhecido como Reserva Particular Ecológica, nos termos desta lei, mediante requerimento do proprietário e comprovação da averbação no Registro de Imóveis, prevista no art. 6º.

§ 1º A isenção parcial implicará a redução do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU -, na mesma proporção entre a área da reserva e a área total do imóvel no qual a reserva está inserida.

§ 2º A isenção fiscal concedida nos termos deste artigo cessará automaticamente ao término do prazo de vigência do Termo de Compromisso relativo à instituição da Reserva Particular Ecológica, ou na data de seu cancelamento.

§ 3º A concessão da isenção total ou parcial, nos termos deste artigo, dependerá de parecer prévio favorável do Conselho Municipal do Meio Ambiente, aprovado por, no mínimo, 2/3 (dois terços) de seus membros.

A Lei nº 10.700/11, do Município de Uberlândia/MG prevê descontos para preservação de áreas nativas e reutilização de águas pluviais:

Art. 146 - Os impostos municipais que recaírem sobre áreas urbanas plantadas ou mantidas com essências nativas arbóreas, poderão ser reduzidos em até 50% (cinquenta por cento) do seu valor, desde que contemple 50% (cinquenta por cento) da área do imóvel, mediante requerimento do interessado, após parecer técnico favorável, a ser expedido pela Secretaria Municipal de Meio Ambiente e aprovado pelo Prefeito Municipal.

§ 1º - As áreas de que trata o caput deste artigo, poderão ter os impostos municipais que sobre elas recaírem reduzidos em até 100% (cem por cento) de seu valor, se forem franqueadas ao uso público, sem ônus para o Município, sempre mediante parecer técnico favorável, a ser expedido pela Secretaria Municipal de Meio Ambiente e aprovado pelo Prefeito Municipal.

[...]

Art. 148 - Os projetos aprovados com reaproveitamento de águas pluviais poderão ser beneficiados com concessão de desconto no Imposto Territorial Urbano - IPTU.

Parágrafo Único - O incentivo fiscal do que trata este artigo poderá ser de até trinta por cento, levando-se em consideração a quantidade da água reaproveitada na edificação visando seu uso racional.

Entretanto, diferentemente de Curitiba, os programas de IPTU Verde de Belo Horizonte e Uberlândia ainda apresentam baixa adesão por parte dos contribuintes, segundo Ortiz et. al. (2022, online), atingindo, em 2020, 10 e 145 beneficiários, respectivamente. Ressalta-se que a legislação de Uberlândia é muito mais recente que a de Belo Horizonte. A partir da análise dos dados, Ortiz et. al. (2022, online) concluíram que

Embora Belo Horizonte seja o município mais populoso, a proporção entre número de beneficiários em 2020 e o número de habitantes neste município se mostrou 14 vezes menor que a proporção para o município de Uberlândia. A baixa quantidade de beneficiários em Belo Horizonte pode estar associada ao fato de a legislação desse município exigir o registro em cartório de um termo de compromisso com vigor de no mínimo de 20 anos. Essa exigência tem uma significância relevante para os imóveis passíveis de edificação devido ao longo período de impedimento à construção a que ficam submetidos. [...] Além do longo prazo de vigência exigido como condição para

a concessão do benefício tributário, fatores como a divulgação e educação ambiental também podem interferir na quantidade de beneficiários do IPTU Verde.

Nesse contexto, a dificuldade percebida pelos contribuintes em cumprir as condições para receber o benefício tributário impacta diretamente na adesão ao IPTU Verde. Quando as condições para a concessão do benefício são consideradas excessivamente onerosas ou difíceis de serem cumpridas, muitos contribuintes podem optar por não aderir ao programa, preferindo continuar pagando o IPTU regular, considerando não haver um bom custo-benefício na adoção das medidas. Dessa forma, a adoção de critérios mais simples, em conjunto com a facilitação dos processos administrativos, poderia melhorar a adesão ao instituto.

Além disso, a eficácia de programas como o IPTU Ambiental não depende unicamente da legislação, mas também de como essas políticas são noticiadas à população e, também, da compreensão social sobre os benefícios ambientais e econômicos de aderir ao programa.

Assim, ressalta-se ainda mais o papel crucial da educação ambiental nesse contexto, pois as práticas sustentáveis exigem mudança no comportamento dos cidadãos. Para que o IPTU Ambiental seja um caso de sucesso, os contribuintes precisam visualizar não apenas como o benefício tributário pode ser vantajoso para eles financeiramente, mas também como ele contribui para a melhoria da qualidade ambiental de toda a cidade. O panorama atual é que muitos não entendem a importância do programa ou não sabem como aderir corretamente.

3.3 Proposta de IPTU Ambiental em Manaus/AM à luz da Reforma Tributária

O parâmetro a ser considerado para que um tributo seja classificado como ambiental é o fim ecológico a que se destina, logo, ao propor um IPTU Ambiental para Manaus, referimo-nos à adoção de medidas concretas com a finalidade de suprir a necessidade local de melhoria da qualidade ambiental no meio ambiente urbano.

Nesse contexto, no Município de Manaus, desde 2013, houve a propositura de pelo menos três projetos de lei na Câmara Municipal de Manaus/AM com vistas à implementação do IPTU Verde, a saber, o Projeto de Lei nº 248/2013 que destaca: “Fica instituído, no âmbito do Município de *Manaus*, o Programa IPTU Verde e dá outras providências”; já o Projeto de Lei nº 151/2019 “Dispõe sobre o Programa de Incentivo e Desconto, denominado “IPTU Verde”, no município de Manaus, e dá outras providências” e, por fim, Projeto de Lei nº 339/2020 “Fica instituído, no âmbito do município de Manaus, o Programa IPTU Verde, com o objetivo de fomentar medidas de preservação, proteção e recuperação do meio ambiente,

concedendo, em contrapartida, benefício tributário ao contribuinte”. Entretanto, o primeiro projeto foi arquivado e os demais encontram-se em tramitação.

O Município de Manaus/AM, por meio da Lei nº 1628/2011, possui a previsão legal da isenção de IPTU em áreas de RPPN (art. 40) e, limitada ao prazo de dez anos, para os imóveis de interesse histórico ou cultural, assim reconhecidos pelo órgão municipal competente, que tenham suas fachadas e coberturas restauradas em suas características arquitetônicas originais. Neste sentido destaca a Lei nº 1628/2011:

Art. 40 A área do imóvel reconhecida pelo Poder Público Municipal como Reserva Particular do Patrimônio Natural - RPPN, nos termos da Lei nº 886, de 14 de outubro de 2005, está isenta do IPTU, devendo o contribuinte observar os procedimentos regulamentares.

[...]

Art. 42 Ficam isentos do IPTU, pelo prazo de dez anos, os imóveis de interesse histórico ou cultural, assim reconhecidos pelo órgão municipal competente, que tenham suas fachadas e coberturas restauradas em suas características arquitetônicas originais, devendo o contribuinte observar os procedimentos estabelecidos em regulamento. (grifos nossos)

Nesse contexto, o Art. 40 da lei 1628/2011 regulamenta a isenção de IPTU para as áreas de imóveis reconhecidos pelo Poder Público Municipal como Reserva Particular do Patrimônio Natural - RPPN. Entretanto, nestes 13 anos de vigor da lei, apenas dois contribuintes do município de Manaus solicitaram a isenção do art. 40 para seus imóveis, havendo atualmente apenas seis imóveis beneficiados, conforme informações da Secretaria Municipal de Finanças e Tecnologia da Informação - SEMEF.

No que tange ao artigo 42, que isenta do IPTU por 10 anos os imóveis de interesse histórico ou cultural, embora haja a previsão legal dessa isenção desde 2011, até o presente momento a benesse não foi deferida para nenhum imóvel, segundo informações disponibilizadas pela SEMEF, por meio de ofício, no ano de 2024.

A Lei nº 1628/2011, alterada pela Lei nº 2564/2019, passou a determinar, ainda, que não integrarão a base de cálculo do imposto as áreas do terreno definidas como Área de Preservação Permanente (APP) reconhecida pelo órgão ambiental localizadas nas margens de curso d'água:

Art. 6º A base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel edificado ou não edificado, determinada anualmente, conforme Planta Genérica de Valores contida nos anexos I e II, a ser atualizada periodicamente com base nos procedimentos de cálculo listados no anexo IV desta Lei.

[...]

§ 5º Não integrará a Base de Cálculo do imposto as áreas do terreno classificadas pela legislação municipal como Área de Preservação Permanente (APP), reconhecida pelo órgão ambiental municipal nos termos regulamentares e das normas ambientais vigentes, localizadas nas margens de curso d'água, a partir do exercício seguinte em que for deferido o pedido do contribuinte pela administração tributária. (grifos nossos)

Nessa perspectiva, e diante da análise da legislação de outros Municípios, percebe-se que ainda há muitas medidas passíveis de serem implementadas no âmbito do IPTU do Município de Manaus/AM com vistas à preservação ambiental para que a cidade alcance a efetiva sustentabilidade.

Ressalta-se que o IPTU Ambiental deve ter caráter eminentemente extrafiscal, não podendo ocorrer vinculação de receita por expressa vedação constitucional do art. 167, IV, CRFB. Isso porque os tributos, ainda que ambientais, precisam respeitar os princípios gerais do sistema tributário, sem que haja qualquer exceção devido à sua finalidade voltada à preservação e proteção ambiental. Assim, cada tipo de tributo deve seguir as normas e regulamentos específicos que lhe são aplicáveis. Os impostos, dentre eles o IPTU, não podem ter suas receitas vinculadas, salvo exceções previstas pela própria CRFB.

Assim, analisando-se a viabilidade de adoção de mais medidas, além das existentes, para criar efetivamente um programa de IPTU Ambiental pelo Município de Manaus, instituto que concede desconto no IPTU para contribuintes que adotam práticas sustentáveis em suas propriedades urbanas, diante de todos os resultados da pesquisa, apresentamos como proposta a seguinte minuta:

PROPOSTA DE PROJETO DE LEI Nº _/2024

Institui o programa IPTU Ambiental no Município de Manaus, Estado do Amazonas concede o desconto no Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, com o objetivo de promover a preservação da vegetação nativa, incentivar práticas sustentáveis e apoiar ações de preservação e sustentabilidade.

Art. 1º - Fica instituído o programa IPTU Ambiental no Município de Manaus, Estado do Amazonas, para concessão de descontos no Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU com o propósito de incentivar a preservação ambiental, fomentar práticas sustentáveis e reconhecer a importância da localização da cidade na Floresta Amazônica.

CAPÍTULO I – DOS OBJETIVOS E DA ABRANGÊNCIA

Art. 2º - O programa IPTU Ambiental tem como finalidades:

- I - Incentivar a preservação de vegetação nativa e ecossistemas urbanos;
- II - Promover o uso de tecnologias sustentáveis e fontes de energia renováveis;
- III - Apoiar iniciativas de mobilidade elétrica e sustentável;
- IV - Reconhecer e incentivar a participação em projetos ambientais.

Art. 3º - Estão aptos a pleitear o desconto no IPTU com base no programa IPTU Ambiental, os proprietários de imóveis urbanos que atendam a um ou mais dos critérios estabelecidos nesta lei.

CAPÍTULO II – DOS CRITÉRIOS E BENEFÍCIOS

Art. 4º - O programa IPTU Ambiental concederá descontos sobre o valor do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU para imóveis que atendam aos seguintes critérios:

I - Preservação de vegetação nativa:

- a) Desconto de 20% para imóveis com no mínimo 30% de área de vegetação nativa preservada;
- b) Desconto de 30% para imóveis com no mínimo 50% de área de vegetação nativa preservada;
- c) Desconto de 40% para imóveis com no mínimo 70% de área de vegetação nativa preservada.

II - Uso de práticas de infraestrutura sustentável:

- a) Desconto de 5% para imóveis com sistemas de aproveitamento de água da chuva, telhados verdes, sistemas de compostagem, ou reaproveitamento de água cinza;
- b) Terão desconto adicional de 5% os imóveis que combinarem duas ou mais práticas da alínea anterior.

III - Uso de fontes de energia renovável:

- a) Desconto de 5% para imóveis com sistemas de energia solar instalados e em funcionamento.

IV - Incentivo à mobilidade elétrica:

- a) Desconto de 5% para proprietários de veículos elétricos registrados no Município de Manaus e titulares do imóvel beneficiado;

V - Participação em projetos ambientais:

- a) Desconto de 10% para imóveis de contribuintes que comprovem envolvimento em projetos ambientais reconhecidos pela Secretaria Municipal de Meio Ambiente e Sustentabilidade (SEMMAS) – como iniciativas de preservação, de recuperação de áreas degradadas ou de educação ambiental.

Art. 5º - Os descontos são cumulativos, com limite máximo de 50% de abatimento sobre o valor total do IPTU do imóvel.

Parágrafo único: O desconto será concedido pelo período de até cinco exercícios consecutivos contados a partir do exercício seguinte ao da efetiva adoção das medidas, ou, nos casos que já tenham sido adotadas as medidas ambientais na data da publicação da presente Lei, a partir do exercício seguinte ao da comunicação ao órgão fazendário, desde que mantidas as condições que o justifiquem.

CAPÍTULO III – DO PROCESSO DE SOLICITAÇÃO E FISCALIZAÇÃO

Art. 6º - Para obter o benefício do IPTU Ambiental, o proprietário deverá:

- I - Requerer a inclusão no Cadastro de Propriedades Sustentáveis junto à Secretaria Municipal de Meio Ambiente e Sustentabilidade (SEMMAS);
- II - Apresentar à Secretaria Municipal de Finanças e Tecnologia da Informação (SEMEF) os documentos comprobatórios de cada critério para o qual solicita desconto, nos termos da regulamentação.

Art. 7º - A Secretaria Municipal de Finanças e Tecnologia da Informação (SEMEF), em parceria com a Secretaria Municipal de Meio Ambiente e Sustentabilidade (SEMMAS), será responsável pela análise e validação dos documentos apresentados, podendo realizar vistorias anuais nos imóveis cadastrados para verificar o cumprimento dos critérios.

Parágrafo único - Em caso de descumprimento ou irregularidade, o benefício será suspenso.

CAPÍTULO IV – DAS DISPOSIÇÕES GERAIS E FINAIS

Art. 8º - Esta Lei entrará em vigor na data de sua publicação.

Art. 9º - Revogam-se as disposições em contrário.

A proposta se justifica notadamente por Manaus ser localizado no meio da floresta Amazônica, sendo de extrema importância a manutenção da vegetação nativa. Assim, a manutenção de uma parte da vegetação nativa nos imóveis seria uma medida a se considerar, mormente pela expansão da cidade por meio de loteamentos e condomínios que se dá, invariavelmente, para a mata, resultando em grandes áreas desmatadas.

Acredita-se que manutenção de um desconto para áreas que preservem a vegetação nativa estimularia a manutenção da vegetação quando da venda dos lotes, por exemplo, fator hoje que é visto de maneira desfavorável pelos adquirentes, que vislumbram apenas os gastos com a supressão vegetal posterior. O desconto no IPTU teria o condão de inverter a lógica, ou, no mínimo, mitigar a ampla preferência por lotes desmatados.

Entretanto, é preocupante a falta de adesão dos contribuintes, considerando-se o histórico de Manaus, anteriormente abordado. Lembra-se que, no que tange à isenção para imóveis do centro histórico, não há, até o momento, nenhum imóvel usufruindo da benesse.

Assim, para aumentar a adesão dos contribuintes ao IPTU ambiental, o município deve adotar uma série de estratégias de incentivo e conscientização, tornando o programa mais atraente e acessível, de forma a informar a população e facilitar o processo por meio da informação. Assim, programas de educação ambiental nas escolas e nas comunidades assumem um papel crucial nesse processo. O município deve incentivar a criação de atividades educativas voltadas para crianças e adultos, promovendo o conhecimento sobre a importância do meio ambiente e como atitudes sustentáveis podem ser aplicadas no cotidiano. Oficinas, palestras, cursos e até ações de limpeza e plantio em conjunto com a comunidade escolar podem ser realizadas, tornando a educação ambiental uma vivência prática.

O município pode (e deve) realizar ações que expliquem os benefícios ambientais e financeiros do IPTU ambiental, mostrando como práticas sustentáveis impactam positivamente o meio ambiente e, ao mesmo tempo, podem gerar economia ao contribuinte.

Desse modo, além da previsão legal de desconto, é necessária a efetiva veiculação de informações sobre o programa para conseguir atingir maior número de interessados. Nesse contexto, campanhas de conscientização e educação ambiental promovidas por meios de comunicação em massa, redes sociais e atividades escolares e comunitárias, são fundamentais a fim de efetivamente engajar a população, tornando o IPTU ambiental não apenas uma opção

fiscal, mas uma estratégia de transformação social em direção a uma sociedade mais sustentável e consciente.

Para viabilizar essa transformação, a educação ambiental deve ser integrada de forma ampla e contínua. O município pode utilizar meios de comunicação em massa, como televisão, rádio e jornais, para disseminar informações claras e acessíveis sobre a importância da sustentabilidade e como o IPTU ambiental contribui para a melhoria da qualidade de vida. Campanhas de rádio e televisão, especialmente em horários de grande audiência, podem ser uma poderosa ferramenta para atingir a população de maneira eficaz.

Além disso, as redes sociais representam uma plataforma dinâmica e interativa para alcançar um público diverso e engajado, facilitando a disseminação de conteúdos educativos, como vídeos, infográficos e depoimentos de pessoas que já adotaram práticas sustentáveis e obtiveram o desconto.

Assim, é necessária uma mudança de pensamento na sociedade, para que esta compreenda e almeje também os benefícios ambientais – além da redução da carga tributária, mas também em uma relação simbiótica – o que só é possível por meio da educação ambiental. Apenas com ações de conscientização ambiental é possível que haja o início de uma mudança de paradigma.

Além disso, a ampla divulgação de informações nas redes sociais, nos telejornais e nas sedes dos órgãos públicos, sobre o instituto é importante para a sua efetividade, que depende primordialmente da iniciativa do contribuinte. Os critérios e prazos definidos pelo Município também precisam ser claros e viáveis para o atingimento dos fins a que a norma se propõe.

As parcerias com escolas e universidades também podem ser utilizadas para conscientizar a comunidade, alcançando os estudantes e suas famílias e promovendo um efeito multiplicador.

Outro ponto extremamente necessário é a simplificação do processo de adesão ao IPTU Ambiental. Digitalizar o cadastro e permitir o envio de documentos e informações de forma online, de fato reduz a burocracia e facilita a adesão ao programa, mas não é tudo. A manutenção de um portal de acompanhamento, onde o contribuinte possa verificar o status de seu pedido e entender os critérios necessários, dando prazos viáveis para correção e saneamento de pendências, além da disponibilização de um atendimento célere, pode tornar o processo mais acessível e motivar mais pessoas a participar.

Para incentivar a adesão, ainda, a criação de certificação para imóveis sustentáveis também pode ser um atrativo, com a emissão de selos de “Imóvel Sustentável” e políticas públicas que valorizem esses imóveis no mercado.

A transparência e publicidade sobre os resultados do IPTU ambiental também pode estimular a adesão. Publicar anualmente os impactos do programa, como áreas preservadas e reduções nas emissões de carbono, reforça a importância da participação e gera maior engajamento da população.

No mesmo contexto, publicizando os entendimentos do Fisco quanto à aplicação da norma e de seus critérios como um todo, torna mais fácil para o contribuinte buscar a conformidade. Esse é, inclusive, um dever. Isso porque, uma proposta de IPTU Ambiental eficaz deve levar em consideração os princípios da simplicidade e da transparência, incluídos a nível constitucional pela Reforma Tributária. É dizer, será inconstitucional a norma tributária que não observe tais princípios, isto é, que dificulte o seu próprio cumprimento ou que não seja clara e transparente quanto aos seus critérios, interpretação e aplicação.

Desse modo, quanto mais simplificada não só a redação da legislação, mas também o procedimento de adesão, com formulários simples e claros, mais chances de sucesso o programa terá, além de atender aos princípios constitucionais mencionados.

Em síntese, essas ações integradas podem transformar o IPTU ambiental em um programa mais atrativo, incentivando a adesão da população e promovendo a preservação ambiental e a melhoria da qualidade de vida urbana.

CONCLUSÃO

A crise ambiental global exige ações concretas para promover a sustentabilidade nas cidades, especialmente nas grandes metrópoles que enfrentam desafios relacionados à urbanização desordenada e às pressões ambientais. Nesse contexto, o município de Manaus/AM, desempenha um papel importante. Como um grande centro urbano em uma das regiões mais ricas em biodiversidade do planeta, as decisões tomadas na capital amazonense têm impactos diretos sobre a preservação desse ecossistema vital ao planeta. Entretanto, Manaus/AM, assim como várias cidades, enfrenta sérias dificuldades, como a expansão descontrolada, a baixa cobertura vegetal, a poluição e a impermeabilização do solo, que comprometem tanto sua resiliência às mudanças climáticas quanto a qualidade de vida de sua população.

Neste contexto, esta pesquisa buscou analisar como o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) pode ser usado como uma ferramenta para incentivar práticas sustentáveis em Manaus. Assim, diante da proposta de transformar esse imposto, tradicionalmente focado na arrecadação, em um mecanismo de preservação ambiental e de promoção da sustentabilidade urbana, procurou-se: analisar as políticas extrafiscais relativas ao IPTU existentes no Município de Manaus/AM, compreender a função extrafiscal dos tributos como instrumento para alcançar objetivos econômicos e sociais brasileiros e identificar alternativas para propor a implementação do IPTU Ambiental no Município de Manaus/AM.

A análise das políticas extrafiscais relativas ao IPTU existentes no Município de Manaus/AM se deu a partir de consulta à Secretaria Municipal de Finanças e Tecnologia da Informação – SEMEF, constatando-se que foram criadas, por meio da Lei nº 1628/2011, políticas de isenção de IPTU por critérios ambientais, porém não houve engajamento dos contribuintes, que precisam requerer as benesses.

A primeira política extrafiscal consiste em previsão legal que regulamenta a isenção de IPTU para as áreas de imóveis reconhecidos pelo Poder Público Municipal como Reserva Particular do Patrimônio Natural - RPPN. Contudo, nos treze anos de vigor da lei municipal, apenas dois contribuintes do Município de Manaus solicitaram o benefício fiscal, havendo apenas seis imóveis beneficiados.

A segunda política extrafiscal consiste em previsão legal que regulamenta a isenção de IPTU durante 10 anos, aos imóveis de interesse histórico ou cultural. Entretanto, a benesse não foi deferida para nenhum imóvel.

Além disso, há previsão legal municipal determinando que não integrarão a base de cálculo do IPTU as áreas de terreno definidas como Área de Preservação Permanente (APP) reconhecida por órgão ambiental localizadas nas margens d'água.

A compreensão da função da extrafiscalidade como instrumento para alcançar os objetivos econômicos e sociais brasileiros se deu por meio da pesquisa teórica sobre a tributação indutora ambiental, com ênfase à extrafiscalidade, demonstrando-se o vínculo existente entre o direito tributário e a conservação do meio ambiente, as mudanças trazidas pela Reforma Tributária de 2023 relacionadas à defesa do meio ambiente, os princípios norteadores do direito ambiental tributário, bem como de que modo a educação ambiental e a extrafiscalidade tributária apoiam a conservação do meio ambiente.

Nessa perspectiva, a tributação ambiental surge como instrumento que, por meio da extrafiscalidade, possibilita conduzir o comportamento dos administrados, para que optem por medidas compatíveis com a conservação do meio ambiente. Esses incentivos inevitavelmente conduzem à educação ambiental, pois implantam a ideia e a consciência de que as boas práticas ambientais serão recompensadas, não somente pela disponibilização de algum incentivo fiscal, mas pela consequência positiva desses atos ao meio ambiente.

A identificação de alternativas para propor a implementação do IPTU Ambiental no Município de Manaus/AM se deu por meio da análise de projetos e de leis existentes em outras localidades do Brasil, como também no Município de Manaus/AM, de modo a verificar os obstáculos para implementação e adesão do benefício fiscal, culminando em uma proposta de IPTU Ambiental adaptado às especificidades do município, considerando suas características ecológicas e sociais, trazendo à tona as necessidades particulares da cidade, como a carência de áreas arborizadas e os problemas recorrentes de alagamentos e poluição atmosférica.

Por meio dessa análise, foi identificado que o IPTU ambiental, na capital amazonense, deveria priorizar incentivos para conservar a vegetação nativa, reduzir áreas impermeáveis e implementar práticas como a captação de água da chuva e o uso de energia solar. A ideia é oferecer descontos progressivos no imposto para proprietários que adotarem essas iniciativas, beneficiando tanto o meio ambiente quanto os moradores. A proposta culmina em um modelo concreto de IPTU ambiental para Manaus, baseado em alíquotas diferenciadas e incentivos claros para práticas sustentáveis.

Face a todo o exposto, como proposta de IPTU Ambiental para a cidade de Manaus/AM, apresenta-se a instituição de programa que concede desconto ao referido imposto, com as finalidades de incentivar a preservação de vegetação nativa e ecossistemas urbanos, promover

o uso de tecnologias sustentáveis e fontes de energia renováveis, apoiar iniciativas de mobilidade elétrica e sustentável e reconhecer e incentivar a participação em projetos ambientais.

A proposta de projeto de lei apresenta como beneficiados aptos a pleitear o desconto no IPTU ambiental os proprietários de imóveis urbanos que atendam a um ou mais dos critérios estabelecidos na lei, prevê os critérios para adesão e os consequentes benefícios, além de dispor sobre o processo de solicitação e de fiscalização. A proposta preocupou-se em apresentar critérios exequíveis e forma facilitada de requerer o benefício fiscal.

Contudo, para que a arrecadação IPTU ambiental funcione, é necessário um arcabouço jurídico sólido e o engajamento da população. Isto é, apenas existir a previsão legal não é suficiente. A educação ambiental se torna, assim, um componente essencial: sem a conscientização sobre os benefícios dessas práticas, é pouco provável que as mudanças sejam amplamente adotadas.

Concluiu-se ser necessário um esforço significativo para educar e conscientizar a população sobre os benefícios do IPTU ambiental, uma vez que é imprescindível a aceitação social para o sucesso das políticas fiscais ambientais, que dependem da iniciativa do contribuinte. Assim, a insuficiência de infraestrutura administrativa para fiscalização e o potencial para resistência social podem comprometer a eficácia do programa.

Por reconhecer a limitação da pesquisa, sugere-se que futuros estudos explorem a receptividade da população e os efeitos econômicos dessas medidas, além de investigar como o IPTU ambiental pode ser integrado a outras políticas públicas, como planos de mobilidade sustentável e habitação verde.

Espera-se que esta pesquisa inspire gestores públicos e contribua para transformar Manaus em uma cidade mais verde, resiliente e preparada para os desafios climáticos. Integrar políticas tributárias e ambientais é um passo essencial para proteger o ecossistema amazônico e melhorar a qualidade de vida de seus habitantes.

REFERÊNCIAS

- ABI-EÇAB, Pedro; KURKOWSKI, Rafael S. **Coleção Método Essencial - Direito Ambiental** - 2ª Edição 2022. 2nd ed. Rio de Janeiro: Método, 2022. *E-book*. ISBN 9786559645060. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559645060/>. Acesso em: 20 nov. 2024.
- AGÊNCIA BRASIL. [NOTÍCIAS] **Comissão do Congresso na COP21 defende ampliação de fontes renováveis de energia**. Disponível em: <https://www.google.com.br/amp/s/agenciabrasil.etc.com.br/geral/noticia/2015-12/comissao-do-congresso-na-cop21-defende-ampliacao-de-fontes-renovaveis-de%3famp> Acesso em: 23 fev. 2024.
- AGRA, Walber de Moura; BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge. **Comentários à Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro. 1ª ed. Forense, 2009. E-book. ISBN 978-85-309-2923-7. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-3831-4/>. Acesso em: 13 out. 2024.
- ALBANO, Amanda; ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de Direito Tributário** - 3ª Edição 2024. 3rd ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024. E-book. p.107. ISBN 9786559649808. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559649808/>. Acesso em: 11 nov. 2024.
- ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. Tributação como Instrumento de Regulação Econômica e Indução do Desenvolvimento Humano. Revista Direito Tributário Atual nº 54. Ano 41. São Paulo: IBDT, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2404/>. Acesso em: 15 nov. 2024.
- ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 18 ed. São Paulo: Editora Juspodvim, 2024. ISBN 978-85-442-5158-4.
- ARAÚJO, Cláudia Campos de; FERREIRA, Maria Isabel Reis; RODRIGUES, Patrícia Castilho; SANTOS, Simone Marques dos. **Meio ambiente e sistema tributário: novas perspectivas**. São Paulo: Editora Senac, 2003.
- AYDOS, Elena de Lemos Pinto. **Tributação Ambiental no Brasil: fundamentos e perspectivas**. Repositório Institucional da UFSC. Teses e Dissertações. Programa de Pós-Graduação em Direito. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/94141>. Acesso em: 05 nov. 2014.
- BADR, Fernanda Matos. **Tributação ambiental: a extrafiscalidade como instrumento estatal de preservação do meio ambiente. Dissertação** (mestrado) – Manaus: Universidade do Estado do Amazonas, Programa de Pós-graduação em Direito Ambiental, 2011.
- BELCHIOR, Germana Parente N. **Hermenêutica jurídica ambiental**. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2011. *E-book*. ISBN 9788502132924. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788502132924/>. Acesso em: 20 nov. 2024.

BELO HORIZONTE. **Lei n. 6.314, de 12 de janeiro de 1993.** Dispõe sobre a instituição, no município de Belo Horizonte, de reserva particular ecológica, por destinação do proprietário.

BEXIGA, Vitor Abrahão Cabral Bexiga; COSTA, Leticia Recalde; ZUCCHINI, Lilian Giacomini Cruz. **Educação Ambiental Histórico-Crítica: a construção do ser social e o desenvolvimento de uma consciência ecológica para a transformação da sociedade.** Revista Cocar. Edição Especial n. 23/2024 p.1-21. ISSN: 2237-0315. 2024. Disponível em: <https://periodicos.uepa.br/index.php/cocar/article/view/7936/3391/>. Acesso em 23 ago. 2024.

BRAGA, Roberto. **Mudanças climáticas e planejamento urbano: uma análise do Estatuto da Cidade.** VI Encontro Nacional da Anppas. Belém, p. 1-15, 2012. Disponível em: https://igce.rc.unesp.br/Home/Departamentos47/planejamentoterritorialegeoprocessamento640/md_roberto_artigos_artig_anppas.pdf Acesso em 22 mar. 2024.

BRASIL. [Câmara Dos Deputados]. **PEC prevê redução no IPTU como incentivo à preservação ambiental.** Agência Câmara de Notícias, 2023. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/931757-pec-preve-reducao-no-iptu-como-incentivo-a-preservacao-ambiental/#:~:text=A%20chamada%20%E2%80%9CPEC%20do%20IPTU,energia%20renov%C3%A1vel%2C%20entre%20outros%20casos> Acesso em: 12 fev. 2024.

BRASIL. [SENADO FEDERAL] Proposta de Emenda à Constituição n° 13, de 2019 Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/135609/>. Acesso em: 10 fev. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 18 fev 2024.

BRASIL. **Decreto – Lei n.º 4.657, de 4 de setembro de 1942.** Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decretolei/Del4657compilado.htm. Acesso em: 22 nov. 2024.

BRASIL. **Lei n.º 6.938, de 31 de agosto de 1981.** Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6938.htm/. Acesso em: 28 out. 2024.

BRASIL. **Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996.** Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19393.htm/. Acesso em: 20 nov. 2024.

BRASIL. **Lei n.º 9.795, de 27 de abril de 1999.** Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9795.htm/. Acesso em: 28 ago. 2024.

BRAU, V; CLARKE, V.; GRAY, D. **Coleta de dados qualitativos:** um guia prático para técnicas textuais, midiáticas e virtuais. Petrópolis, RJ: Vozes, 2019.

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil no século XXI: uma abordagem hermenêutica crítica.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

CAMPHORA, A. L. et al. **A valoração ambiental como ferramenta de gestão em unidades de conservação: há convergência de valores para o bioma Mata Atlântica?**

Megadiversidade, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1-2, p. 24-38, dez. 2006. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Peter_May10/publication/242773934_A_valoracao_ambiental_como_ferramenta_de_gestao_em_unidades_de_conservacao_ha_convergencia_de_valores_para_o_bioma_Mata_Atlantica/links/5550e9ca08ae12808b390e72/A-valoracao-ambiental-como-ferramenta-de-gestao-em-unidades-de-conservacao-ha-convergencia-de-valores-para-o-bioma-Mata-Atlantica.pdf. Acesso em: 18 nov. 2024.

CAMPOS, Bruna Pacheco de; AVELINO FILHO, Lucídio Gomes. Certificações de sustentabilidade na escala urbana: como os sistemas de avaliação de desempenho consideram a relação entre a morfologia urbana, o conforto térmico externo e a eficiência energética nos empreendimentos urbanos in: **O futuro Sustentável das Cidades: Abordagens Múltiplas**. Organização: Romero, Marta. UNB 2024

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Racionalização do Sistema Tributário: A (in)sustentabilidade do atual modelo de incentivos fiscais com fins ambientais**. 2017. *E-book*. ISBN: 978-85-8310-092-8. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/01/Denise-Lucena.pdf>. Acesso em: 08 nov. 2024.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Tributação Ambiental e aspectos da extrafiscalidade. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. 2019. Disponível em: * <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/08/Denise-Lucena-Cavalcante.pdf>. Acesso em: 11 nov. 2024.

CAVALCANTE, Denise Cavalcante. **Tributação Ambiental: por uma remodelação ecológica dos tributos**. Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. v. 32, n. 2, 2012. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/353/335/>. Acesso em: 05 nov. 2024.

COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário - 14ª Edição 2024**. 14th ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. *E-book*. p.47. ISBN 9788553620937. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553620937/>. Acesso em: 31 out. 2024.

CUNHA, Deborah Sarah Almeida. **Incentivos fiscais verdes e tributação extrafiscal: um estudo sobre o IPTU verde no município de Vila Velha (ES) comparativamente a outros municípios**. 2011. 85f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, 2011. Disponível em: <https://fucape.br/producao-academica-1/incentivos-fiscais-verdes-e-tributacao-extrafiscal-um-estudo-sobre-o-iptu-verde-no-municipio-de-vila-velha-es-comparativamente-a-outros-municipios-2/> Acesso em: 30 out. 2024

ESTENSORO, Fernando. **A Geopolítica Ambiental Global do Século 21: os desafios para a América Latina**. Unijuí, 2019. *E-book*. ISBN 978-85-419-0275-5. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788541902755/>. Acesso em: 08 jul. 2024.

FERREIRA, Adriano Fernandes; OLIVEIRA, Amanda Nicole Aguiar de. **A função socioambiental da propriedade urbana e a sua aplicação urbanística: o plano diretor da cidade de Manaus/AM e o objetivo do desenvolvimento sustentável** Revista de Direito

Urbanístico, Cidade e Alteridade | e-ISSN: 2525-989X | XXX Congresso Nacional | v. 9 | n. 2 | p. 77 – 95 | Jul/Dez. 2023. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/revistaDireitoUrbanistico/article/download/10039/pdf/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

FERREIRA, Renata Marques; FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Direito Ambiental Tributário**. São Paulo. 4 ed. Saraiva Jur, 2018. *E-book*. ISBN 9788547228248. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547228248/>. Acesso em: 28 ago. 2024.

FERREIRA, Adriano Fernandes; SANTANA, Roselma Coelho; SILVA, Verônica Maria Félix da Silva. A educação ambiental como instrumento fomentador do desenvolvimento sustentável na crise de resíduos sólidos. **Revista de Direito, Economia e Desenvolvimento Sustentável**. v. 10. n. 1, 2024. e-ISSN: 2526-0057. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/revistaddsus/article/view/10510/pdf/>. Acesso em: 04 nov.2024.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. São Paulo. 25 ed. Saraiva Jur, 2025. *E-book*. ISBN 978-85-5362-647-2. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553626472/>. Acesso em: 28 out. 2024.

FREIRE, Simone; CAPORLÍNGUA, Vanessa. A Tributação Ambiental como um instrumento de Educação Ambiental. **REMEA - Revista Eletrônica do Mestrado em Educação Ambiental**, [S. l.], v. 32, n. 1, p. 101–117, 2015. DOI: 10.14295/remea.v32i1.4968. ISSN 1517-1256. Disponível em: <https://periodicos.furg.br/remea/article/view/4968>. Acesso em: 14 nov. 2024.

GONÇALVES, R. R. da.; OLIVEIRA, C. R. de., CARVALHO, A. B., Santos, R. A. (2019). O impacto da política pública de IPTU Verde no município de Curitiba. **Revista Iberoamericana de Economia Ecológica**, 30(1), 120-137. Disponível em: <https://redibec.org/ojs/index.php/revibec/article/view/308> Acesso em: 10 nov. 2024

GUARULHOS [Carta de Serviços] **IPTU Verde: Análise e aprovação**. Disponível em <https://www.guarulhos.sp.gov.br/cartadeservicos/servicos-publicos/iptu-verde-analise-e-aprovacao> Acesso em: 28 fev. 2024

GUIMARÃES, Mauro. **A formação de educadores ambientais**. *E-book*. ed. Papirus. 2020. ISBN: 8544903495, 9788544903490. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?id=gavdDwAAQBAJ/>. Acesso em 22 ago. 2024.

GUIMARÃES, Mauro. **Caminhos da Educação Ambiental: Abordagem relacional como forma de ação**. 3ª Ed. Papirus Editora. 2006. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?id=Oc88qzmn5ewC&lpg=PA7&ots=uQZJaxiNRA&dq=b-eija-flor%20mauro%20guimar%C3%A3es&lr&hl=pt-BR&pg=PA7#v=onepage&q&f=false/>. Acesso em: 23 ago. 2024.

GUIMARÃES, Mauro. Ministério do Meio Ambiente – MMA. **Identidades da Educação Ambiental Brasileira: Educação Ambiental Crítica**. *E-book*. ISBN: 85-87166-67-0. 2004. Disponível em: <https://salasverdes.mma.gov.br/wp-content/uploads/2024/01/identidades-da-educacao-ambiental-brasileira.pdf#page=27/>. Acesso em: 23 ago. 2024.

GÜNTHER, H.. **Pesquisa qualitativa versus pesquisa quantitativa**: esta é a questão?. *Psicologia: Teoria e Pesquisa*, v. 22, n. 2, p. 201–209, maio 2006.

LOUREIRO, Carlos Frederico Bernardo. **Educação Ambiental Transformadora**. 2004. Disponível em: <https://pt.slideshare.net/slideshow/educacao-ambiental-transformadora/62702862/>. Acesso em: 10 out. 2024.

GÜNTHER, H.. **Pesquisa qualitativa versus pesquisa quantitativa**: esta é a questão?. *Psicologia: Teoria e Pesquisa*, v. 22, n. 2, p. 201–209, maio 2006.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. Grupo GEN, 2021. *E-book*. ISBN 9786559770038. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559770038/>. Acesso em: 07 jun. 2024

ITATIBA. **Lei nº 4417 de 10 de novembro de 2011**. Autoriza o Poder Executivo a Criar o Programa Imposto Ecológico. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/sp/i/itatiba/lei-ordinaria/2011/442/4417/lei-ordinaria-n-4417-2011-autoriza-o-poder-executivo-a-criar-o-programa-imposto-ecologico> Acesso em: 07 jun. 2024

JUNCKES, João Victor Szpoganicz; SOUZA, Artur Leandro Veloso de Souza. **As isenções fiscais em matéria ambiental sob o enfoque da análise econômica do direito**. *Revista de Direito Tributário e Financeiro*. *E-book*. e-ISSN: 2526-0138. v. 8, n. 2, 2022. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/9338/pdf>. Acesso em 06 nov. 2024

KUNTZ, Tatiele Gisch. Os princípios da capacidade contributiva e da progressividade como critério para uma tributação justa. **Revista Destaques Acadêmicos**, [S. l.], v. 13, n. 2, 2021. DOI: 10.22410/issn.2176-3070.v13i2a2021.2898. Disponível em: <https://www.univates.br/revistas/index.php/destaques/article/view/2898>. Acesso em: 4 jun. 2024.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo, SP: Atlas, 2003.

MANAUS. **Lei 1628 de 30 de dezembro de 2011**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, e dá outras providências. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/am/m/manaus/lei-ordinaria/2011/163/1628/lei-ordinaria-n-1628-2011-dispoe-sobre-o-imposto-sobre-a-propriedade-predial-e-territorial-urbana-iptu-e-da-outras-providencias> Acesso em: 02 mar 2024.

MANAUS. **Projeto de lei nº 151/2019**. Dispõe sobre o programa de incentivo e desconto, denominado "IPTU verde", no município de Manaus, e dá outras providências. Câmara Municipal. Disponível em: <https://sapl.cmm.am.gov.br/materia/21749> Acesso em: 02 mar 2024.

MANAUS. **Projeto de lei nº 248/2013**. Programa IPTU Verde. Câmara Municipal. Disponível em: https://sapl.cmm.am.gov.br/media/sapl/public/materialegislativa/2013/17364/pl_248_2013.pdf Acesso em: 02 mar 2024.

MANAUS. **Projeto de lei nº 339/2020**. Programa IPTU Verde. Câmara Municipal. Disponível em: https://sapl.cmm.am.gov.br/media/sapl/public/materialegislativa/2020/3223/pl_339_2020_diego_afonso_ipu_verde_para_beneficio_tributario_4.pdf Acesso em: 02 mar 2024.

MELO, Sandro Nahmias. **Princípio do Desenvolvimento Sustentável e o Meio Ambiente do Trabalho**. Publicação Mensal de Legislação, Doutrina e Jurisprudência. Ano 84, março, 2020. Disponível em: https://www.academia.edu/43510844/PRINCIPIO_DO_DESENVOLVIMENTO_SUSTENTAVEL_E_O_MEIO_AMBIENTE_DO_TRABALHO/. Acesso em: 15 nov. 2024.

MELGAREJO, Leonardo. **Rio Grande do Sul: capitalismo do desastre ou agroecologia?**. Revista Brasileira de Agroecologia. Brasília, v. 19, n. 2, p. 120-130, 2024. Disponível em: <https://periodicos.unb.br/index.php/rbagroecologia/article/view/54414/40375/>. Acesso em: 09 jul. 2024.

MINAYO, Maria Cecília de Souza (org.). **Pesquisa Social. Teoria, método e criatividade**. 18 ed. Petrópolis: Vozes, 2001.

MONTERO, Carlos Eduardo P. **Tributação ambiental: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário**, 1ª edição.. Rio de Janeiro: Saraiva, 2013. *E-book*. ISBN 9788502216358. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788502216358/>. Acesso em: 11 nov. 2024.

MORAIS, Pedro Queiroz de. **IPTU: A extrafiscalidade do imposto e a função social da propriedade urbana**. São Paulo: Editora Dialética, 2022. ISBN 9786525242286.

MOURA, Adriana Maria Magalhaes de. Aplicação dos instrumentos de política ambiental no Brasil: avanços e desafios. In: **Governança ambiental no Brasil: instituições, atores e políticas públicas** / org.: Adriana Maria Magalhães de Moura. – Brasília: Ipea, 2016. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/9268> Acesso em: 08 jul. 2024.

OICS. Observatório de Inovação para Cidades Sustentáveis. **Implementação do IPTU Verde em Curitiba**. Sem data. Disponível em: https://oics.cgee.org.br/estudos-de-caso/implementacao-do-ipu-verde-em-curitiba_5d4c886f1c1f15779ff908ed/ Acesso em: 05 nov. 2024

OLIVEIRA, Fabiano Melo Gonçalves de. **Direito Ambiental**. Método, 2017. E-book. ISBN: 978-85-309-7566-1. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530975678/>. Acesso em: 08 jul. 2024.

OLIVEIRA, Thaís Soares de; VALIM, Beijanicly Ferreira da Cunha Abadia Valim. **Tributação Ambiental: A Incorporação do Meio Ambiente na Reforma do Sistema Tributário Nacional**. Reforma Tributária: Ipea-OAB-DF, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8641/1/Tributa%20a7%20a3o%20ambiental.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2024.

ONU BR – NAÇÕES UNIDAS DO BRASIL. **ODS – Objetivos de desenvolvimento sustentável**. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/sdgs/>. Acesso em: 23 ago. 2024.

ORTIZ, A. C. T. D. T., Brandão, L. P., Rabelo, J. S., Gama, L. U., & Malvestio, A. C.. (2022). Incentivos fiscais como instrumento de política ambiental: uma análise do IPTU Verde de municípios mineiros. *Urbe. Revista Brasileira De Gestão Urbana*, 14, e20210181. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/2175-3369.014.e20210181> Acesso em: 01 nov. 2024.

PACOLLA, J. A. B. e MARQUES, L. F. F. Análise econômica do direito e extrafiscalidade: A norma tributária indutora como instrumento de desenvolvimento econômico sustentável. In: **Estudos sobre Tributação, Eficiência e Direitos Humanos.** Londrina: Thoth, 2022. ISBN 9786559592333.

PAIVA, Fábio Holanda Gadelha de. **Tributação ecológica patrimonial: a extrafiscalidade ambiental dos impostos imobiliários brasileiros.** Londrina, PR: Thoth, 2021. ISBN 9786559591114.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário. São Paulo. Ed. 15. Saraiva Jur, 2024. E-book. ISBN 978-85-5362-090-6. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553620906/>. Acesso em: 07 jun. 2024.

PAYÃO E RIBEIRO A Extrafiscalidade tributária como instrumento de proteção ambiental. **Revista do Direito Público**, Londrina, v.11, n.3, p.276-310, dez.2016| DOI: 10.5433/1980-511X.2016v11n3p276

PIMENTA, Paulo Roberto L. **Direito Tributário Ambiental.** Grupo GEN, 2019. *E-book*. ISBN 9788530988395. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988395/>. Acesso em: 07 jun. 2024.

POZZETTI, Valmir César. CAMPOS, Jalil Fraxe. **ICMS Ecológico: um desafio à sustentabilidade econômico ambiental no Amazonas.** Revista Jurídica vol. 02, n°. 47, Curitiba, 2017. pp. 251-276 DOI: 10.6084/m9.figshare.5186836

POZZETTI, Valmir César. PASSOS, Ana Beatriz da Motta. **IPTU Verde: Extrafiscalidade aplicada à Proteção Ambiental do Cenário urbano Brasileiro.** Hiléia: **Revista de Direito Ambiental da Amazônia.** - ano 10, n. 18 (2012). – Manaus: Universidade do Estado do Amazonas, 2013. p. 284

POZZETTI, Valmir César. UCHÔA, Anna Walléria Guerra Uchôa. **A contribuição dos incentivos fiscais e tributos de competência comum na defesa do meio ambiente.** 2015. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=60ba700c9dd92b67/>. Acesso em: 09 jul. 2024.

PRESTES, Fernando Figueiredo; POZZETTI, Valmir Cesar. A primeira norma técnica para cidades sustentáveis: uma reflexão sobre a problemática urbana. **Rev. de Direito Urbanístico, Cidade E Alteridade** | e-ISSN: 2525-989X| Porto Alegre | v. 4 | n. 2 | p. 117 – 134 | Jul/Dez. 2018. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/revistaDireitoUrbanistico/article/view/5107/pdf> Acesso em: 22 nov. 2024

RIBEIRO, Maria de Fátima. **Os incentivos fiscais e os impactos da função sócio-econômica dos tributos para o desenvolvimento sustentável**. Anais do XVIII Encontro Nacional do CONPEDI. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2009, v. 18, p. 5654-5676. Disponível em: http://www.publicadireito.com.br/conpedi/anais/36/08_1800.pdf/. Acesso em: 08 jul. 2024.

RIBEIRO, Maria de Fátima; VINHA, Thiago Degelo. Efeitos sócio-econômicos dos tributos sua utilização como instrumento de políticas públicas governamentais. **ARGUMENTUM – Revista de Direito** n. 4, UNIMAR, 2004. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/700/353/>. Acesso em 24 nov. 2024. v

RODRIGUES, Marcelo Abelha. Direito Ambiental. São Paulo. 11 ed. Saraiva Jur, 2024. *E-book*. ISBN: 978-85-5362-204-7. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553622047/>. Acesso em: 04 nov. 2024.

ROSA, Cyntia Melo; GARGAGLIONE, Lorena Dias; NETTO, Manoel Tavares de Menezes. **Segurança Jurídica, Desenvolvimento e Tributação** – Homenagem do Ministro Gurgel de Faria. Londrina, PR: Thoth, 2024. ISBN 9786559597123.

SEGUNDO, Hugo de Brito M. Manual de Direito Tributário - 14ª Edição 2024. 14th ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2024. *E-book*. p.19. ISBN 9786559776177. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559776177/>. Acesso em: 31 out. 2024.

SÃO PAULO. DECRETO Nº 61.819, DE 15 DE SETEMBRO DE 2022. Disponível em: [https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/decreto-61819-de-15-de-setembro-de-2022#:~:text=Altera%20o%20Decreto%20n%C2%BA%2056.349,e1%C3%A9tricos%20ou%20movid%20a%20hidrog%C3%AAnio](https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/decreto-61819-de-15-de-setembro-de-2022#:~:text=Altera%20o%20Decreto%20n%C2%BA%2056.349,e1%C3%A9tricos%20ou%20movid%20a%20hidrog%C3%AAnio.). Acesso em: 15 nov. 2024.

SARLET, Ingo Wolfgang. FENSTERSEIFER, Tiago. **Curso de Direito Ambiental**. Forense, 2023. *E-book*. ISBN 978-65-5964-860-3. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559648603/>. Acesso em: 07 jul. 2024.

SARLET, Ingo W.; FENSTERSEIFER, Tiago. Série IDP - Direito Ambiental: introdução, fundamentos, teoria geral. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2014. *E-book*. ISBN 9786555598339. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555598339/>. Acesso em: 20 nov. 2024.

SILVA, Bruno C.; GURGEL, Carlos S.; THAMAY, Rennan. **Direito e Política Ambiental no Brasil: Estudos em Homenagem ao Professor José Afonso da Silva**. São Paulo: Almedina, 2023. *E-book*. ISBN 9786556279312. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786556279312/>. Acesso em: 14 nov. 2024.

SCHOUERI, Luis E. **Direito tributário**. SRV Editora LTDA, 2024. *E-book*. ISBN 9788553620586. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553620586/>. Acesso em: 04 jun. 2024.

SECOM-SP. [Notícias] **Prefeitura reembolsa parte do IPVA de carros elétricos ou movidos a hidrogênio registrados na capital**. Disponível em: <https://www.capital.sp.gov.br/noticia/prefeitura-reembolsa-parte-do-ipva-de-carros-eletricos->

ou-movidos-a-hidrogenio-registrados-na-capital#:~:text=Valor%20a%20ser%20restitu%C3%ADdo%20%C3%A9,a%20solicita%C3%A7%C3%A3o%20no%20portal%20156&text=Donos%20de%20carros%20el%C3%A9tricos%20ou,de%20Ve%C3%ADculos%20Automotores)%20em%202024 Acesso em: 28 fev. 2024.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico** [livro eletrônico] 1. ed. -- São Paulo: Cortez, 2013. 1,0 MB ; e-PUB. Disponível em: https://www.ufrb.edu.br/ccaab/images/AEPE/Divulga%C3%A7%C3%A3o/LIVROS/Metodologia_do_Trabalho_Cient%C3%ADfico_-_1%C2%AA_Edi%C3%A7%C3%A3o_-_Antonio_Joaquim_Severino_-_2014.pdf Acesso em: 28 maio 2024.

SILVEIRA, P.A.C.V.; FILTER, P.A.S. A tomada de decisão ecológica e artificial: uma análise da participação da inteligência artificial na proteção ambiental com a utilização do IPTU ecológico. **NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, Fortaleza, v.41, n.1, jan./jun.2021, p. 19-34. Disponível em: <http://repositorio.ufc.br/handle/riufc/62251> Acesso em: 08 jul. 2024.

SOUZA, Leonardo da Rocha de. Tributação e custeio da atividade estatal de proteção do meio ambiente. **Revista do Curso de Direito da FSG** Caxias do Sul ano 3 n. 6 jul./dez. 2009 p. 41-56

TANAKA, Mariana Lisboa; ROMERO, Marcelo de Andrade. O parque minhocao como um elemento influenciador da atividade física in: **O futuro Sustentável das Cidades: Abordagens Múltiplas**. Organização: Romero, Marta. UNB 2024

TORRES, C. L.; PAZINATO, L. F. H. **A extrafiscalidade ambiental como uma possível política pública tributária**. XXVI Congresso Nacional Do CONPEDI São Luís – MA. GT-Direito Ambiental e Socioambientalismo I. 2017. Disponível em: <http://site.conpedi.org.br/publicacoes/27ixgmd9/n9xif789/6I00UEjcYt0PjA1K.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2024.

TORRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, Meio Ambiente e Extrafiscalidade no Brasil. **Revista Videre**, v. 3, n. 6, 2011. Disponível em: <https://ojs.ufgd.edu.br/videre/article/view/2255/>. Acesso em: 3 nov. 2024.

UBERLÂNDIA. **Lei n. 10.700, de 09 de março de 2011**. Dispõe sobre a política de proteção, controle e conservação do meio ambiente; revoga a Lei n. 17, de 04 de dezembro de 1991, e dá outras providências. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/mg/u/uberlandia/lei-ordinaria/2011/1070/10700/lei-ordinaria-n-10700-2011-dispoe-sobre-a-politica-de-protecao-controle-e-conservacao-do-meio-ambiente-revoga-a-lei-complementar-n-17-de-04-de-dezembro-de-1991-e-suas-alteracoes-e-da-outras-providencias> Acesso em: 01 nov. 2024