

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**

**MOISES ZUGMAN**

**IPTU VERDE: TRIBUTAÇÃO NA DEFESA DA NATUREZA E CONCRETIZAÇÃO  
DA CIDADE SUSTENTÁVEL**

**CURITIBA  
2012**

**MOISES ZUGMAN**

**IPTU VERDE: TRIBUTAÇÃO NA DEFESA DA NATUREZA E CONCRETIZAÇÃO  
DA CIDADE SUSTENTÁVEL**

**Monografia apresentada à Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito.**

**Orientadora: Prof. Dra. Betina Treiger Grupenmacher.**

**Coorientadora: Karin Kässmayer.**

**CURITIBA  
2012**

Para todos aqueles que auxiliaram na realização desta empreitada, assim como participaram e tornaram ainda mais significativa minha vivência, durante esses últimos anos, como graduando na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná.

Em especial, um sincero agradecimento aos meus pais, familiares, amigos próximos e minhas professoras orientadoras, a quem admiro tanto academicamente quanto pessoalmente, Betina Treiger Grupenmacher e Karin Kässmayer.

“Uma geração passa e outra geração vem, mas a Terra permanece para sempre.”

Eclesiastes 1:4

## **RESUMO**

O IPTU verde é uma iniciativa que visa incentivar a prática de medidas sustentáveis pelos habitantes das cidades, mediante a concessão de desconto no IPTU. Ante a questão ecológica e a necessidade de se implementar uma justiça ambiental, distribuindo igualmente os custos e benefícios da exploração da natureza, assim como reduzindo ou eliminando os riscos decorrentes das atividades humanas, o Estado Democrático de Direito Ambiental encontra-se legitimado por princípios, como o do poluidor pagador e precaução, a intervir sobre o domínio econômico para tutelar o meio ambiente. Nesse aspecto, enquadra-se a tributação ambiental, expediente capaz de incentivar comportamentos e efetivar a defesa da natureza e concretização da cidade sustentável, devendo ser validamente aplicada.

Palavras-chave: questão ecológica, protetor recebedor, tributação ambiental, cidade sustentável, IPTU verde

## SUMÁRIO

Introdução.....	7
1. Questão Ecológica.....	9
1.1 Crise Ambiental, Sociedade de Risco e Justiça Intra e Intergeracional.....	9
1.2 O Estado Democrático de Direito Ambiental.....	15
1.3 Princípios do Direito Ambiental.....	18
1.4 Atuação Estatal na Proteção Ambiental.....	29
2. Tributação Ambiental.....	37
2.1 Conceituação e Aspectos Relevantes da Tributação Ambiental.....	37
2.2 Concretização da Tributação Ambiental.....	56
3. Cidade Sustentável.....	71
3.1 O Estatuto das Cidades.....	71
3.2 Competências Municipais.....	82
3.3 Elementos Genéricos do IPTU.....	91
4. IPTU Verde.....	100
Consideração Final.....	130
Anexo.....	131
Bibliografia.....	134



## INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por objetivo principal a análise do IPTU verde, tendo por base o projeto de lei curitibano nº 002.00005.2009, almejando, neste sentido, discorrer sobre as temáticas de maior relevância a ele concernentes.

Trata-se de uma iniciativa pela qual incentiva-se cidadãos a adotarem práticas de sustentabilidade em seus imóveis urbanos, mediante a concessão de um desconto no IPTU. O expediente, portanto, encontra-se inserido no amplo leque da tributação ambiental, adquirindo, ademais, significativo papel na concretização da cidade sustentável.

O enfoque dado ao tema está enraizado em uma hermenêutica crítica constitucional. As regras e normativas do Direito Tributário são estudadas em seu enlace com direitos fundamentais, em especial o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado para todos (presentes e futuras gerações).

Tendo por base os fundamentos do Estado Democrático de Direito e limites as balizas intransponíveis do sistema constitucional tributário, mediante uma postura reflexiva e à luz dos valores consagrados na ordem jurídica, busca-se um encontrar um papel adequado para o tributo na proteção do meio ambiente.

Apesar de a Constituição separar diversos temas em títulos, partes e capítulos específicos, o norte que ela aponta é uno. Com efeito, objetiva-se a efetivação de uma verdadeira solidariedade social e a realização de uma real justiça para todos. Nesse sentido, cada temática e ramo jurídico, apesar da vantagem didática em serem estudados separadamente, devem estar integrados e equilibrados para o alcance dos fins constitucionais.

Dentre essas finalidades, encontra-se com grande importância a implementação da justiça ambiental, de modo que todos (hoje e amanhã) tenham acesso aos bens ambientais e a uma natureza protegida, repartindo-se igualmente os custos e benefícios de sua exploração.

A defesa ambiental inquestionavelmente é um imperativo de suma relevância para a garantia de uma sadia qualidade de vida para todos os



cidadãos. Desta forma, o ordenamento como um todo deve atuar de forma harmônica nesta tarefa.

Neste ponto que se defende o emprego de instrumentos fiscais na tutela do meio ambiente e concretização da cidade sustentável, tendo por base a análise do IPTU verde em consonância com toda a Constituição.

Para levar a tarefa a cabo, em primeiro momento será estudada a questão ecológica. Verificada a crise ambiental e a amplificação dos riscos, surge a necessidade de realizar a justiça intra e intergeracional. Para esse ínterim, sugere-se a reformulação do Estado para um Estado Democrático de Direito Ambiental, a partir da consagração de princípios de Direito Ambiental que balizem a atuação estatal na tutela da natureza. Será dado destaque aos princípios do poluidor pagador, protetor recebedor, precaução e prevenção, que legitimam a intervenção estatal sobre o domínio econômico visando à proteção da natureza.

Dentre os instrumentos da atuação e foco primordial deste estudo, encontra-se a tributação ambiental. Com efeito, em no segundo capítulo ocorrerá a análise de seus principais aspectos e mais adequadas maneira de ser colocada em prática. Será analisada algumas das normas tributárias e sua relação com a tributação ambiental.

No terceiro capítulo será enfocada a cidade sustentável, figura que envolve uma ampla gama de garantias e direitos para os cidadãos, dentre eles um meio ambiente urbano (onde se insere o natural) adequado e saudável. A análise passará pelo Estatuto da Cidade, pelas competências municipais e um breve estudo acerca de elementos mais relevantes do IPTU.

Finalmente, após repassados e elencados esses importantes pontos haverá condições para realizar uma análise completa do IPTU verde, tendo por base a necessária proteção da natureza, o adequado emprego da tributação ambiental e seu papel na concretização da cidade sustentável.

## 1. QUESTÃO ECOLÓGICA

### 1.1 CRISE AMBIENTAL, SOCIEDADE DE RISCO E JUSTIÇA INTRA E INTERGERACIONAL

Na atualidade, é impossível negar que se vive em um período de crise ambiental, evidenciada a partir das incongruências entre o modelo de crescimento econômico adotado e os custos suportados pelo uso do meio ambiente. José Rubens Morato Leite e Patryck de Araújo Ayala apontam para essa situação com os seguintes fundamentos:

A tomada de consciência da crise ambiental é deflagrada, principalmente, a partir da constatação de que as condições tecnológicas, industriais e formas de organização e gestão econômicas estão em conflito com a qualidade de vida<sup>1</sup>.

Especialmente a partir da revolução industrial, quando foi concebida uma concepção positivista do progresso, com a dominação da natureza pelo homem, percebeu-se um agravamento do comprometimento da vida no planeta, tendo em vista a exploração incontrolada dos recursos ambientais<sup>2</sup>, porquanto o sistema industrial não atenta para sua finitude<sup>3</sup>.

Não obstante a ideologia ou lógica de mercado adotado pelo Estado (do liberalismo ao socialismo), o modelo industrial construído foi absolutamente nocivo ao meio ambiente, visando ao acúmulo de capital e à produção de riqueza, sem preocupação com a questão ambiental, caracterizando uma racionalidade econômica de curto prazo<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> LEITE, José Rubens Morato; AYALA, Patryck de Araújo. Dano ambiental: do individual ao coletivo extrapatrimonial, p. 2.

<sup>2</sup> VULCANIS, Andréa. Direito ambiental e direitos humanos fundamentais: de uma base epistemológica à fundamentação jurídica. In: FREITAS, Vladimir Passos de (org.). Direito ambiental em evolução, p. 36.”

<sup>3</sup> SEBASTIÃO, Simone Martins. Tributo ambiental , p. 176.

<sup>4</sup> LEITE, José Rubens Morato; AYALA, Patryck de Araújo. Dano ambiental: do individual ao coletivo extrapatrimonial, p. 26/27.

No desenrolar do século XX a questão ecológica começou a fazer parte das preocupações de diversos acadêmicos. Após evidenciado por Scott Gordon a tendência para o esgotamento dos recursos naturais, Garret Hardin demonstrou a armadilha social da “tragédia dos comuns”, para exemplificar a colisão de interesses individuais gerais na sociedade com as necessidades do meio ambiente. Se vários pastores usam um terreno baldio para alimentar seus rebanhos, ante a gratuidade da matéria-prima, todos irão aumentar o número de seus animais, almejando maiores lucros. No entanto, como todos pensam da mesma forma, o pasto se tornará escasso e sem possibilidades de autorregeneração, acarretando, para todos, em prejuízos que superam os lucros iniciais.<sup>5</sup> Apesar de algumas críticas, principalmente quanto ao caráter egoístico dos pastores não poder ser generalizado para toda a humanidade, a conclusão da metáfora sobre o relacionamento dos indivíduos com o meio ambiente é muito apropriada: ao enriquecimento individual segue o empobrecimento coletivo, porquanto o livre acesso a um recurso finito, acaba por condená-lo estruturalmente por conta de sua superexploração.

A solução para essa condição passa, desde então, a ser uma das maiores preocupações da contemporaneidade, adquirindo traços de urgência quando observadas algumas situações que já exibem sinais claros de insustentabilidade: desertificação, erosão dos solos férteis, alterações climáticas substanciais, extinção de espécies de flora e fauna, diminuição da camada de ozônio e o aquecimento global (para citar alguns exemplos)<sup>6</sup>. Agrava ainda mais essa circunstância o teor nada otimista de alguns estudos sobre a forma de desenvolvimento adotada na atualidade<sup>7</sup>.

A emergência destes fatos e tragédias em potencial demonstra como a sociedade, apesar de avançada e globalizada, está à mercê de desastres ambientais, sendo tomada por certo medo em face do desconhecido<sup>8</sup>. Portanto,

---

<sup>5</sup> HARDIN, Garret. The Tragedy of Commons. Disponível no site: <http://dieoff.org/page95.htm>.

<sup>6</sup> TRENNEPOHL, Terence Dorneles. Incentivos fiscais no direito ambiental, p. 56.

<sup>7</sup> VULCANIS, Andréa. Direito ambiental e direitos humanos fundamentais: de uma base epistemológica à fundamentação jurídica. In: FREITAS, Vladimir Passos de (org.). Direito ambiental em evolução, p.37.

<sup>8</sup> TRENNEPOHL, Terence Dorneles. Incentivos fiscais no direito ambiental, p. 57.

em que pesem todos os avanços e benefícios frutos do desenvolvimento, a sociedade passa a conviver com riscos.

Ao lado dos riscos ambientais, tomados como os principais, riscos de outras origens (advindos de exigências da ordem econômica), fizeram a sociedade se transformar em uma “sociedade de risco”, conforme o termo alcunhado por Ulrich Beck. Antes, vivia-se com maior segurança e estabilidade, visto que as questões sociais, políticas e ecológicas eram mais certas e dotadas de maior grau de previsibilidade, existindo, em alguns casos, riscos e vulnerabilidades de pequenas dimensões (que não a global de hoje em dia). Entretanto, com as mudanças trazidas pelo desenvolvimento, enfrentamos novas e imprevisíveis ameaças, cuja resolução não é facilmente elaborada<sup>9</sup>.

Em síntese, as exigências da sociedade moderna acarretaram um modelo de avanço econômico pautado na lógica do mercado em dissonância com o meio ambiente. Sendo assim, o crescimento desenfreado causou degradações ao meio ambiente, prejudicando a qualidade de vida (de forma concreta e visível) e, ainda, fazendo pairar sobre a sociedade riscos antes não previstos e de difícil solução. Soma-se a estes fatores a urbanização e o crescimento populacional, os quais não podem deixar de ser considerados. Conforme explicado por Terence Dorneles Trennepohl, “ante as incertezas científicas que a modernidade ostenta ao lidar com o meio ambiente e seus efeitos à sociedade contemporânea, o risco tornou-se, a um só tempo, fruto e consequência da modernidade”<sup>10</sup>.

Ainda, conforme Patrick de Araújo Ayala, a sociedade de risco é aquela onde se torna demasiadamente difícil a elaboração de soluções adequadas para a colisão entre o desenvolvimento e a necessidade de limites à intervenção do meio ambiente<sup>11</sup>.

Nota-se, assim, que os problemas trazidos para o meio ambiente pelos avanços econômicos e científicos não foram apenas as degradações e abusos

---

<sup>9</sup> SEBASTIÃO, Simone Martins. Tributo ambiental , p. 177.

<sup>10</sup> TRENNEPOHL, Terence Dorneles. Incentivos fiscais no direito ambiental, p. 61.

<sup>11</sup> AYALA, Patryck de Araújo. A proteção jurídica das futuras gerações na sociedade de risco global: o direito ao futuro na ordem constitucional brasileira. In: FERREIRA, Helene Sivini; LEITE, José Rubens Morato (orgs.). Estado de Direito Ambiental: Tendências. Aspectos constitucionais e diagnósticos, p. 231.

visíveis, mas também o conhecimento de que nem tudo é sabido sobre a natureza, sendo impossível prever a consequência de determinadas condutas – inclusive das próprias degradações que já ocorrem.

Na teoria de Ulrich Beck, a sociedade industrial trouxe à tona, ao lado dos individuais, os riscos globais, cuja distribuição é desigual e que não possuem evidência, forçando a reflexão científica sobre a modernidade. Por outro lado, os riscos relativizam as posições dos indivíduos e das classes, uma vez que todos estão submetidos aos seus efeitos (o resultado da poluição atmosférica atinge a todos, por exemplo)<sup>12</sup>. Segundo ele, o perigo e o risco são as consequências do desenvolvimento científico, tornando possíveis situações imprevisíveis pela sociedade<sup>13</sup>. Ademais, além de serem potencialmente catastróficos, são ilimitados no tempo e no espaço<sup>14</sup>.

Sendo a incerteza trazida pelo risco e pelo perigo uma característica típica da questão ecológica, ante a ignorância sobre os efeitos de algumas condutas, há quem diferencie essa duas categorias. Niklas Luhmann considera que nos riscos os possíveis danos serão resultado da própria ação. Por outro lado, com relação aos perigos, os danos estão fora de controle do indivíduo. Sendo assim, o risco para um pode ocasionar perigo para outros, visto que, apesar de estarem intimamente relacionados, o primeiro refere-se a danos hipotéticos derivados da própria ação, enquanto o segundo é resultado da ação dos outros<sup>15</sup>.

A partir desta primeira distinção, outras vieram, não havendo necessidade de serem trazidas neste estudo, visto que a importância está no reconhecimento da existência dos riscos ambientais advindos do desconhecimento sobre os efeitos das ações, não obstante a sua complicada exata definição. Com base nessas reflexões, indo do conhecimento de que as atividades humanas podem acarretar desastres ambientais para a desigual distribuição dos ônus e bônus ambientais, torna-se necessário para fazer uma nova análise sobre o Estado e o papel do direito.

---

<sup>12</sup> BRÜSEKE, Franz Josef. Risco e contingência, p. 70.

<sup>13</sup> LEITE, José Rubens Morato; AYALA, Patryck de Araújo. Dano ambiental: do individual ao coletivo extrapatrimonial, p. 28.

<sup>14</sup> TRENNEPOHL, Terence Dorneles. Incentivos fiscais no direito ambiental, p. 67.

<sup>15</sup> BRÜSEKE, Franz Josef. Risco e contingência, p. 71

Na análise de Maria da Gloria Ferreira Pinto Dias Garcia, os embates atuais que o Estado de Direito enfrenta, em face da questão ecológica, que são três. Ao lado da compreensão política jurídica do risco como fenômeno inerente a toda ação, a assimilação do ambiente como bem jurídico fundamental e a garantia de um futuro com vida digna para as futuras gerações<sup>16</sup>.

Com o meio ambiente reconhecido como bem jurídico fundamental, cuja defesa deve ser garantida a fim de se realizar uma verdadeira justiça intra e intergeracional, os riscos – entendidos como efeitos laterais incertos, pensados ou não nas decisões, mas tolerados em razão dos fins a prosseguir – devem ser considerados político-juridicamente nas condutas (individuais ou institucionais). Eles devem ser racionalizados no tempo e no espaço, com divisão de seus custos e busca de sua minimização<sup>17</sup>.

Dessa forma, a análise da validade de várias ações e decisões passa para o momento preventivo, com a incorporação do risco limitando-as em certa medida. Por conseguinte, no aspecto da responsabilização ocorre a alteração do critério do dano para o critério do risco. A responsabilização, portanto, decorre do conhecimento de que a ação envolve um risco, referente a uma ignorância e incerteza correspondentes a um acaso que não pode ser evitado.

Tal noção de risco, em especial o ambiental, acaba por realçar os laços de interdependência das pessoas na sociedade (e mesmo no planeta), falando-se em uma democracia autossustentada, como defendido por Canotilho, em uma sociedade pautada pela solidariedade, na qual prevalece uma justiça distributiva dos bens e riscos, benefícios e danos<sup>18</sup>.

No Brasil, a solidariedade está consagrada no artigo 225 da Constituição Federal, o qual preceitua que as presentes, bem como as futuras gerações são destinatárias da defesa e preservação do meio ambiente, o que deve ser levado a cabo pelos Poderes Públicos e pela sociedade. Esse respeito mútuo entre todos

---

<sup>16</sup> GARCIA, Maria da Gloria Ferreira Pinto Dias Garcia. O lugar do direito na protecção do ambiente, p. 280.

<sup>17</sup> GARCIA, Maria da Gloria Ferreira Pinto Dias Garcia. O lugar do direito na protecção do ambiente, p. 282.

<sup>18</sup> GARCIA, Maria da Gloria Ferreira Pinto Dias Garcia. O lugar do direito na protecção do ambiente, p. 286/287.

perante um bem que é de todos não vale apenas entre as pessoas contemporâneas, mas deve levar em conta o futuro, pois, conforme Maria da Glória F. P. D. Garcia anota, “as gerações presentes não podem usar o meio ambiente fabricando a escassez e a debilidade para as gerações vindouras”<sup>19</sup>.

O caminho a ser seguido está traçado. Levando em conta a crise ambiental que se avulta, com potenciais tragédias e esgotamento de recursos, novas maneiras de agir devem ser estabelecidas. Não só isso, tomando-se a consciência de que o progresso não trouxe apenas conhecimento, mas também a ignorância sobre possíveis efeitos das ações, os riscos devem ser assimilados nas condutas humanas. Por fim, para além dessa situação, deve ser reconhecido que o crescimento econômico na lógica moderna não está em colisão apenas com as futuras gerações, mas também com as presentes, imperando uma injusta distribuição dos ônus e bônus ambientais. Tal condição também deve ser repensada.

Tendo em conta os resultados esperados, não bastam medidas paliativas a serem tomadas. Grandes nomes da doutrina defendem uma mudança paradigmática sobre o papel desempenhado pelo próprio Estado, sendo necessária a sua refundação. Para garantir a segurança dos cidadãos (presentes e futuros) seus mecanismos de atuação devem ser mudados, visando ao estabelecimento de um equilíbrio entre o desenvolvimento econômico com a proteção do meio ambiente e a justa distribuição do bem ambiental.

No entanto, tal mudança não pode acarretar uma desconfiguração das bases em que o Estado está assentado, ou seja, as liberdades e direitos fundamentais dos indivíduos. Nesse sentido, para que não seja criado um Estado Autoritário Ambiental, as regulações e medidas impostas devem acompanhar o posicionamento cultural da sociedade, sem violações drásticas dos direitos dos cidadãos.

Neste quadrante, como adiante se verá, a tributação ambiental pode desempenhar um papel de grande importância. Não apenas ela é um instrumento

---

<sup>19</sup> GARCIA, Maria da Glória Ferreira Pinto Dias Garcia. O lugar do direito na protecção do ambiente, p. 158.

adequando para obtenção dos fins propostos, mas também um meio de acelerar a mudança cultural sobre o reconhecimento do meio ambiente como bem fundamental.

## 1.2 ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO AMBIENTAL

O Estado de Direito, segundo Maria da Gloria F. P. D. Garcia, não nasceu de justificações divinas, mas surgiu da comunidade, sendo limitado pelo direito e compreendendo os valores inerentes aos homens dentro de três planos: autonomia dos cidadãos juridicamente reconhecida através de direitos fundamentais; Estado criado como pessoa jurídica, detentora de direitos e deveres perante os cidadãos; e o poder do Estado organizado em divisão, para melhor garantir os direitos dos cidadãos. O fundamento e a finalidade do Estado de Direito é a garantia das liberdades dos cidadãos, compreendida à luz da dignidade da pessoa humana<sup>20</sup>.

Com a assimilação do meio ambiente como bem jurídico fundamental, o Estado deve garantir a sua proteção, uma vez que é condição necessária para a vida digna e com qualidade de todos os cidadãos – das gerações presentes, assim como das futuras.

Entretanto, ao buscar resolver a questão ecológica, promovendo o equilíbrio entre o crescimento econômico e a conservação ambiental e implementando uma justiça ambiental (distribuição e o acesso ao meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações<sup>21</sup>, assim como repartição dos ônus e bônus ambientais decorrentes das atividades humanas), o Estado Ambiental não pode suprimir liberdades, sob pena de desrespeitar diretamente as duas outras qualidades que o fundamentam e lhe caracterizam pelo nome: Democrático de Direito.

---

<sup>20</sup> GARCIA, Maria da Gloria Ferreira Pinto Dias Garcia. O lugar do direito na proteção do ambiente, p. 279.

<sup>21</sup> KASSÄYER, Karin. Riscos urbanoambientais: dos limites do Direito ao alcance da Justiça Ambiental, p. 190.



A maturação da ideia do justo no âmbito social ocorre em um período mais prolongado do que nas esferas da ciência, da política e do direito. No que se refere à questão ecológica, notoriamente, foi a ciência que em primeiro momento vislumbrou a urgência com que ela deve ser tratada. Esse consenso foi alcançado, principalmente, através de conferências internacionais, cabendo aos Estados o papel de intermediar as respostas encontradas para as suas sociedades, que ainda não compartilham no todo da responsabilidade perante o meio ambiente. Nesse sentido, o Estado deve ter cuidado no tratamento da matéria ambiental, escolhendo os procedimentos adequados dentre variadas formas jurídicas de ação para que não acabe ocasionando violações ao concretizar alguns de seus objetivos. Cabe, então, a ele a busca da formação de uma cidadania ambiental informada e participativa que atue conjuntamente na resposta aos problemas ecológicos<sup>22</sup>.

Esse entendimento é perfeitamente adequado ao pensamento de Amartya Sen sobre o desenvolvimento como liberdade. Como o desenvolvimento se funda na liberdade, apenas através do sistema político da democracia é que serão encontradas as soluções mais adequadas aos problemas das sociedades<sup>23</sup>.

Para levar a resolução da questão ecológica a cabo, não basta a democracia, mas deve haver uma reformulação da relação tradicional entre direito e poder. Nossa comunidade política é fundada em um estatuto normativo, a Constituição. Sendo assim, nossa democracia e organização estatal são formalizadas através do direito, no qual agora é incorporado um sentido de justiça ciente da ignorância humana sobre as consequências da ação.

As ações podem afetar a qualidade de vida das gerações vindouras, não podendo estas responder pela atual qualidade de vida atual. Desta maneira, é preciso encontrar uma forma de equalizar as oportunidades e danos em uma dimensão temporal (justiça intergeracional).

Por outro lado, algumas condutas não terão efeitos apenas no futuro, mas também em face de pessoas contemporâneas, espalhadas pelo globo. A

---

<sup>22</sup> GARCIA, Maria da Gloria Ferreira Pinto Dias Garcia. O lugar do direito na protecção do ambiente, p. 388/393.

<sup>23</sup> SEN, Amartya. Desenvolvimento como liberdade, p. 207/209.

qualidade de vida de alguns não pode ocorrer com o comprometimento da de outros. Portanto, deve ser encontrada uma forma de partilhar as oportunidades e danos (justiça intrageracional)<sup>24</sup>.

Neste diapasão, segundo a doutrinadora portuguesa, a questão ecológica, identificada como questão política e jurídica, altera os conceitos tradicionais do Estado, tendo o Direito clássico dificuldade em legitimar as suas ações. Incumbe ao Estado, além de planejar e coordenar a proteção ambiental, influir na sociedade sobre os comportamentos a serem tomados, instruindo-a sobre os problemas existentes. Como resultado, aprofunda-se a democracia por se instituir um direito-dever à proteção ambiental, com a convocação dos cidadãos para agirem, além de se estabelecerem medidas coordenadas pelo Estado, mas colaboradas por todos da sociedade. O Estado, portanto, continua detentor do poder, mas adquire certa elasticidade no tratamento da questão ecológica, pois se coloca ao lado de outras iniciativas<sup>25</sup>.

Reconhecida a grave dimensionalidade dos problemas ambientais nas sociedades e ordenamentos jurídicos modernos, são essas as bases para a construção de um Estado de Direito Ambiental, que deve ter como princípio básico a democracia ambiental formada a partir da conscientização da problemática ambiental e de uma cidadania participativa, que se coloca em uma responsabilidade solidária perante a natureza com diversos outros atores, além do próprio Estado<sup>26</sup>.

O Estado Democrático de Direito continua tendo o mesmo fundamento e finalidade que no passado. No entanto, com o advento da crise ambiental e do conhecimento acerca dos riscos, ele precisa transformar-se, visando à proteção do meio ambiente como caminho para o estabelecimento de uma verdadeira e completa justiça ambiental, através da qual os custos e benefícios do crescimento

---

<sup>24</sup> GARCIA, Maria da Gloria Ferreira Pinto Dias Garcia. O lugar do direito na protecção do ambiente, p. 335/337.

<sup>25</sup> GARCIA, Maria da Gloria Ferreira Pinto Dias Garcia. O lugar do direito na protecção do ambiente, p. 339/340.

<sup>26</sup> LEITE, José Rubens Morato; AYALA, Patryck de Araújo. Dano ambiental: do individual ao coletivo extrapatrimonial, p. 41/43.

econômico (imperiosamente sustentável) sejam igualmente distribuídos entre os indivíduos, sem prejuízo da qualidade de vida das futuras gerações.

É justamente nesse ponto que se torna imprescindível a abertura de um diálogo na própria Constituição com a judiscialização da proteção do meio ambiente que ocorre através da consagração de princípios que serão a base para a implementação da justiça ambiental, balizando a atuação do Estado e da sociedade na tutela do meio ambiente, sempre em coordenação, harmonia e coerência com os outros objetivos sociais, políticos e jurídicos.

Por isso fala-se em um Estado de Direito Ambiental, uma vez que a preservação do meio ambiente é necessária para a defesa de todos os cidadãos, não basta uma disciplina jurídica para regular esta problemática, mas o ordenamento como um todo (inclusive o direito tributário), orientado por tais princípios, volta-se para a tutela da natureza, conciliando-a com o crescimento econômico e implementando justiça entre os indivíduos.

### 1.3 PRINCÍPIOS DO DIREITO AMBIENTAL

A criação de um Estado Ambiental, preocupado com a efetivação de uma justiça ambiental sem a violação da base informadora do próprio Estado de Direito e capaz de formular as ações corretas deve ser pautada por princípios que vão se formando a partir dos enfrentamentos das diversas problemáticas trazidas pela crise ambiental<sup>27</sup>.

Sendo assim, todas as condutas deverão respeitar os princípios tradicionais do ordenamento jurídico, mas também seguir as diretrizes dos princípios ambientais que juntos formam uma base sistêmica à formação de uma justiça ambiental, pois, conforme enunciado por José R. M. Leite e Patryck A. Ayala, eles trazem uma base comum aos instrumentos normativos, balizam a atuação do Estado e as exigências da sociedade e trazem coerência ao sistema jurídico<sup>28</sup>.

---

<sup>27</sup> LEITE, José Rubens Morato; AYALA, Patryck de Araújo. Dano ambiental: do individual ao coletivo extrapatrimonial, p. 50.

<sup>28</sup> LEITE, José Rubens Morato; AYALA, Patryck de Araújo. Dano ambiental: do individual ao coletivo extrapatrimonial, p. 50.

É interessante notar que, apesar da mesma razão de ser dos princípios tradicionais, ou seja, estabelecer um fim a ser atingido e instituir a adoção de comportamentos para alcançá-lo<sup>29</sup>, ou ainda funcionar como linha diretiva, orientação a compreensão de setores normativos, trazendo um carácter de unidade relativa e servindo de fator de agregação<sup>30</sup>, os princípios ambientais possuem um processo de formação diferenciado. Maria da Gloria F. P. D. explica-o da seguinte forma:

Estes princípios, cedo volvidos em princípios jurídicos, obedecem a uma lógica de formação diferente dos princípios jurídicos tradicionais. Não são fruto de um labor técnico-jurídico sobre a racionalidade formalizada no sistema normativo. Não são fruto de afloramentos normativos do sistema estadual, detectados paciente e laboriosamente pelos juristas debruçados sobre o objecto da sua ciência. Não são, pois, o resultado de um esforço de construção dos cientistas do direito. Tão-pouco são princípios que decorrem do relacionamento entre Estados soberanos, da sua interacção recíproca. E também não são princípios do direito de conflitos, que procuram dar resposta a situações jurídicas concretas, plurilocalizadas, conexionadas com diferentes ordenamentos. Os princípios jurídicos ambientais são moldados a partir da ideia de justiça, tal como emana do consenso obtido em conferências específicas em que, em regra, participam comunidades científicas, representantes de organizações internacionais, representantes dos Estados, organizações não governamentais, um consenso sobre o controlo da *questão ecológica* e o futuro da vida na Terra e, fundamentalmente, a responsabilidade que a todos incumbe em razão desse futuro<sup>31</sup>.

A legitimidade destes princípios, segundo a doutrinadora, deve-se ao fato de eles não imporem obrigações às entidades participantes, mas deverem ser intermediados pelos Estados, que poderão recepcioná-los em seus ordenamentos e, então, começarem a lidar com a questão ecológica, com os melhores instrumentos jurídicos, mas sempre respeitando a liberdades de seus cidadãos<sup>32</sup>.

---

<sup>29</sup> AVILA, Humberto. Teoria dos princípios, p. 79/80.

<sup>30</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 197.

<sup>31</sup> GARCIA, Maria da Gloria Ferreira Pinto Dias Garcia. O lugar do direito na protecção do ambiente, p. 386.

<sup>32</sup> GARCIA, Maria da Gloria Ferreira Pinto Dias Garcia. O lugar do direito na protecção do ambiente, p. 389/390.

Em suma, é a partir da consagração dos princípios ambientais que se inicia a formulação das condutas a serem tomadas em favor do meio ambiente, formando a base de implementação de todo Direito Ambiental<sup>33</sup>.

Em nosso ordenamento jurídico, o Decreto nº 5.098/2004 traz em seu artigo 2º uma lista exemplificativa de quais seriam, no mínimo, os princípios gerais do direito ambiental<sup>34</sup>. No entanto, a lista de quais seriam os princípios mais importantes do direito ambiental de forma alguma é um consenso e pode variar muito de acordo com a matéria específica a ser tratada e da exata leitura do conteúdo dos princípios (alguns princípios podem variar apenas no nome ou reunir outros)<sup>35</sup>.

Nesse sentido, cumpre a este trabalho abordar apenas os principais princípios que repercutem na formação de um novo modelo de tributação do qual o Estado pode se valer para enfrentar a questão ecológica e promover uma maior justiça ambiental: o princípio do poluidor-pagador (e os relacionados princípios do protetor-recebedor e usuário-pagador) e os princípios da precaução e prevenção<sup>36</sup>.

---

<sup>33</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme Machado. Direito ambiental brasileiro, p 65.

<sup>34</sup> Outros diplomas normativos enumeram princípios ambientais de relevância, como a Lei da Política Nacional dos Resíduos Sólidos, os quais podem ser deduzidos da própria Constituição Federal.

<sup>35</sup> Em obras gerais de direito ambiental há as seguintes listas: direito ao meio ambiente equilibrado, direito à sadia qualidade de vida, sustentabilidade, acesso equitativo aos recursos ambientais, usuário pagador e poluidor pagador, precaução, prevenção, reparação, informação, participação e obrigatoriedade da intervenção do Poder Público (MACHADO, Paulo Affonso Leme Machado. Direito ambiental brasileiro); ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental da pessoa humana, solidariedade intergeracional, natureza pública da proteção ambiental, prevenção e precaução, consideração da variável ambiental no processo decisório de políticas de desenvolvimento, controle do poluidor pelo Poluidor Pagador, poluidor pagador, usuário pagador, função socioambiental da propriedade, participação comunitária e cooperação entre os povos (MILARÉ, Edis. Direito do ambiente). Em obra específica sobre o dano ambiental: precaução e atuação preventiva, cooperação e responsabilização (LEITE, José Rubens Morato; AYALA, Patryck de Araújo. Dano ambiental). Especificamente em obras sobre a tributação ambiental: essencialidade do meio ambiente, equidade intergeracional, incolumidade do bem ambiental, precaução e prevenção, poluidor pagador e responsabilização (SEBASTIÃO, Simone Martins. Tributo Ambiental); participação, precaução, prevenção, desenvolvimento sustentável e poluidor pagador (MODÉ, Fernando Magalhães. Tributação ambiental).

<sup>36</sup> O princípio da sustentabilidade, de suma importância para o direito ambiental, vez que atrela ao crescimento econômico a necessária proteção ambiental (artigo 170, VI da CF) tendo em vista a equidade intergeracional, mas também o direito ao meio ambiente das presentes gerações (artigo 225 da CF) em respeito ao sua complexidade não será aqui profundamente analisado, mas a sua influência pode ser depreendida da análise inicial sobre o Estado de Direito Ambiental e dos princípios a serem analisados, orientados sempre pelo critério da sustentabilidade que deve

### 1.3.1 Princípio do Poluidor Pagador, Princípio do Protetor Recebedor e Princípio do Usuário-Pagador

Os princípios do poluidor pagador, usuário pagador e protetor recebedor foram desenvolvidos a partir de uma base comum: as externalidades, definidas por Ana Maria Nusdeo de Oliveira como “custos ou benefícios cujos ônus ou vantagens recaem sobre terceiros, não participantes de uma relação de mercado”<sup>37</sup>. Nesse sentido, percebe-se que elas se operam quando efeitos da ação de uma pessoa recaem sobre outras sem que elas recebam compensação pelo dano causado ou paguem pelos benefícios proporcionados.

É importante ressaltar, portanto, que as externalidades podem ser tanto negativas como positivas, ou seja, podem causar prejuízos para terceiros, assim como benefícios. Ademais, embora não limitadas ao campo ambiental, abarcam em grande parte suas questões, “a exemplo da poluição e da preservação de áreas florestais, que exemplificam externalidades negativa e positiva, respectivamente”<sup>38</sup>.

Tal problemática foi primeiramente abordada por Alfred Marschall, desenvolvendo-se nas teorias (contrapostas) de Arthur Cecil Pigou e Ronald Coase visando solucionar o problema econômico trazido pelas externalidades ante a questão ecológica, resumido por Marida da Gloria F. P. D. na seguinte questão: “quem paga a fatura ambiental?”<sup>39</sup>

Para o primeiro, o Estado deve intervir nas relações econômicas, avaliando e fixando um preço pelas externalidades, devendo intervir com o instrumento mais

---

permear, logicamente, toda a tributação ambiental. Com efeito, é a partir da consagração do sustentabilidade em nosso ordenamento que o crescimento econômico deve levar em conta diversos fatores, dentre eles o ambiental, mas também o social e o cultural, para que possa se reconhecer um verdadeiro desenvolvimento. Portanto, é a partir da noção do desenvolvimento sustentável que medidas como a ora analisadas deve ser empregadas, de modo a compatibilizar a ordem econômica com uma verdadeira justiça social, assegurando a todos uma existência digna, conforme preceituado pelo próprio artigo 170 da Constituição.

<sup>37</sup> NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. Pagamento por serviços ambientais, p. 18.

<sup>38</sup> NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. Pagamento por serviços ambientais, p. 18.

<sup>39</sup> GARCIA, Maria da Gloria Ferreira Pinto Dias Garcia. O lugar do direito na protecção do ambiente, p. 157/159.

adequado (dentre os quais os fiscais) para corrigir as distorções causadas pela falta de valoração das externalidades pelos indivíduos<sup>40</sup>.

Por outro lado, o segundo economista defende a não intervenção do Estado e ampliação do mercado, concedendo aos sujeitos o direito de propriedade sobre bens fora do mercado<sup>41</sup>. Assim, ante a bilateralidade das relações econômicas, as externalidades serão valoradas através da livre negociação entre as partes<sup>42</sup>.

Simone Martins Sebastião resume as duas posições da seguinte maneira:

As conclusões de Arthur Pigou apontam que, diante de externalidades deve o Estado corrigir a “falha de mercado” em percebê-las introduzindo “um sistema de imposto, em caso de deseconomia externa (efeitos sociais negativos) e de subvenção ou incentivo, em caso de economia externa (efeitos sociais positivos)”. Já Ronald Coase soluciona o problema através de um “sistema global de direitos de propriedade dos sujeitos privados, que negociam seus interesses, buscando um acordo, para, assim, conseguirem uma internalização eficiente dos efeitos externos”, cabendo ao Estado simplesmente evitar, paralelamente a esse sistema, o aparecimento de outras externalidades alheias ao mesmo, a fim de que a internalização seja completa<sup>43</sup>.

Ambas as posições são susceptíveis de críticas, sendo justamente um desafio atual da proteção ambiental a combinação mais adequada entre os diversos instrumentos disponíveis, de forma fundamentada e válida. O que não se pode negar é a necessidade de o Estado intervir para corrigir algumas falhas, computando devidamente algumas externalidades que o mercado não conseguirá por si só refletir<sup>44</sup>. Sendo assim, as duas visões devem ser particularmente superadas e combinadas através da conjugação do Estado e dos diferentes setores da sociedade na defesa da natureza<sup>45</sup>.

Ademais, como adiante se verá, é muito mais eficaz uma atuação que antecipe os possíveis danos em vez de políticas reparatórias e, neste sentido, faz-

---

<sup>40</sup> GARCIA, Maria da Glória Ferreira Pinto Dias Garcia. O lugar do direito na protecção do ambiente, p. 173/174.

<sup>41</sup> NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. Pagamento por serviços ambientais, p. 6.

<sup>42</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação ambiental, p. 71.

<sup>43</sup> SEBASTIÃO, Simone Martins. Tributo ambiental, p. 215

<sup>44</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação ambiental, p. 72.

<sup>45</sup> SEBASTIÃO, Simone Martins. Tributo ambiental, p. 217.

se necessária uma correta orientação principiológica para o emprego de instrumentos econômicos em prol do meio ambiente<sup>46</sup>.

Uma vez verificada a escassez dos recursos naturais e sua degradação e redução através da atividade produtiva, cujo custo não é devidamente considerado pelo mercado no sistema de preços, o princípio do poluidor pagador, introduzido em 1972 pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, impõe a resolução de tal falha de forma a assegurar a valorização dos custos ambientais<sup>47</sup>.

É certo que o princípio não objetiva tolerar a poluição mediante um preço, nem visa compensar um dano já causado, mas propriamente evitar um dano ao meio ambiente<sup>48</sup>. Na realidade, através da internalização dos custos das degradações ambientais não proibidas haverá uma prevenção dos danos, porquanto os produtores que adotarem comportamentos mais respeitosos perante o meio ambiente poderão vender seus serviços e mercadorias a um preço mais baixo<sup>49</sup>. Dessa forma, o Estado (financiado pela sociedade) que deve a princípio se responsabilizar pela restauração do meio ambiente, se desincumbirá de reparar um dano evitado e assim a situação descrita pela frase “privatização de lucros e socialização de perdas” será evitada<sup>50</sup>.

Nesse sentido, é muito importante ressaltar que o princípio do poluidor pagador, ao impor a consideração das externalidades negativas no real custo da atividade, não guarda absoluta identidade com o princípio da responsabilização, seguindo o ensinamento de Paulo de Bessa Antunes:

O elemento que diferencia o PPP da responsabilidade tradicional é que ele busca afastar o ônus do custo econômico das costas da coletividade e dirigi-lo diretamente ao utilizador dos recursos ambientais. Logo, ele não está fundado no princípio da responsabilidade mas, isto sim, na solidariedade social e na prevenção mediante a imposição da carga pelos custos ambientais nos produtores e consumidores<sup>51</sup>.

---

<sup>46</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação ambiental, p. 73.

<sup>47</sup> Antunes, p. 40

<sup>48</sup> Milaré, p. 828.

<sup>49</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação ambiental, p. 83/84.

<sup>50</sup> Milaré, 828

<sup>51</sup> Antunes, p. 41.



Portanto, embora possa parecer ligado a uma punição ao poluidor ou compensação por danos já consumados, o princípio do poluidor pagador possui um relevante caráter preventivo e antecipatório do dano. Nesta linha, Ana Maria de Oliveira Nusdeo afirma que:

O poluidor-pagador, embora genericamente associado à responsabilização civil e à reparação de danos já consumados, tem seu significado relacionado também à alocação de custos de prevenção do dano. Nesse sentido, é voltado à afetação dos custos das medidas de prevenção e controle da poluição ao empreendedor e ao estímulo da utilização racional dos recursos ambientais escassos. Está na base do princípio do poluidor-pagador a ideia de que o preço dos bens e serviços que causam poluição devem refletir o custo das medidas mitigadoras. Aí, então, aqueles que usufruem um produto ou serviço devem arcar, por meio da internalização ao preço, com as medidas mitigadoras do seu impacto ambiental<sup>52</sup>.

Simone Martins Sebastião, defendendo tal caráter e lembrando que a cobrança deve fazer frente apenas aos custos referentes às medidas ambientais protetoras, não podendo onerar toda a atividade, salienta que é “justamente essa natureza preventiva do princípio do poluidor-pagador que esclarece o quanto é equivocado identificá-lo com o princípio da responsabilização”<sup>53</sup>.

A diferença é de grande importância: sendo parte do conceito de tributo, sem exceção ou entendimento diverso na doutrina, seu não nascimento como sanção a fato ilícito, a tributação, em toda sua extensão, abre-se como campo adequado para implementar o princípio do poluidor pagador (quando não relacionado a algo ilícito)<sup>54</sup>.

Enquanto o princípio do poluidor pagador volta-se para a correção das externalidades negativas, o princípio do protetor recebedor é aplicado para a compensação das externalidades positivas, evitando uma situação que poderia ser descrita como privatização dos custos e socialização dos benefícios.

---

<sup>52</sup> NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. Pagamento por serviços ambientais, p. 138.

<sup>53</sup> SEBASTIÃO, Simone Martins. Tributo ambiental, p. 216.

<sup>54</sup> Essa relação será melhor analisada no capítulo 2.

Ana Maria de Oliveira Nusdeo identifica o desenvolvimento deste princípio nos debates sobre o pagamento por serviço ambiental<sup>55</sup>, o que não veda sua influência na tributação, visto que busca a compensação àqueles que produzem externalidades positivas, sendo plenamente viável sua aplicação através de todas as formas de desoneração (justificada) da carga tributária.

Por fim, cumpre delinear o princípio do usuário-pagador que, embora de difícil implementação por meio da tributação, antes as balizas definidoras pela Constituição das competências tributárias<sup>56</sup>, relaciona-se com os princípios anteriormente mencionados.

Segundo Paulo Affonso Leme Machado o princípio do usuário-pagador impõe ao utilizador do recurso natural o dever de “suportar o conjunto dos custos destinados a tornar possível a utilização do recurso e os custos advindos de sua própria utilização”<sup>57</sup>. Ainda segundo ele, o princípio do usuário-pagador contém o do poluidor-pagador, além de não requerer a existência de qualquer ilicitude para ser aplicado, mas apenas o efetivo uso do recurso ambiental<sup>58</sup>.

Durante o julgamento da ADIn 3378, o STF interpretou o princípio do usuário-pagador como um mecanismo de assunção partilhada da responsabilidade social pelos custos ambientais derivados da atividade econômica.

Apesar da relevância do princípio, caso entendido como uma imposição de pagamento por parte de quem usufrui de bens naturais, sua implementação através da tributação (com exceção de alguns casos de taxa de fiscalização) é muito restrita, ante a inexistência de previsão constitucional de competência para tributar o uso de bens públicos ou naturais. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres defende que sua principal forma de concretização é através de preços públicos<sup>59</sup>.

---

<sup>55</sup> “transações entre duas ou mais pessoas por serviços ambientais florestais envolvendo a remuneração àqueles que promovem a conservação, recomposição, incremento ou manejo de áreas de vegetação considerada apta a fornecer certos serviços ambientais”. NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. Pagamento por serviços ambientais, p. 69 e 137.

<sup>56</sup> TORRES, Heleno Taveira. Descompasso entre as políticas ambiental e tributário. In: Consultor Jurídico, p. 1.

<sup>57</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme Machado. Direito ambiental brasileiro, p. 93.

<sup>58</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme Machado. Direito ambiental brasileiro, p. 94.

<sup>59</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Princípios e teoria geral do direito tributário ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). Direito Tributário Ambiental, p. 29.

Com efeito, Heleno Taveira Torres e Consuelo Yatsuda Moromizato Toshida, analisando diversas contribuições financeiras (ou participação no resultado) previstas na legislação (como as devidas na exploração do petróleo e recursos minerais, na geração de energia elétrica e pelo uso dos recursos hídricos), concluem por sua natureza não tributária<sup>60</sup>.

Em suma, detectadas falhas no mercado que acarretam em externalidades positivas e negativas, cabe ao Estado de maneira equilibrada realizar as devidas correções na valoração das condutas humanas, trazendo maior justiça na distribuição dos ônus e bônus ambientais. Nesse sentido, o emprego de instrumentos fiscais é plenamente viável para alcançar um resultado eficaz.

### 1.3.2 Princípio da Precaução e da Prevenção

Conforme afirmado, o desenvolvimento pelo qual o mundo passou trouxe além de benefícios, graves consequências. Dentre os fatores mais problemáticos são os riscos advindos de uma ignorância que nem mesmo o progresso científico pode sanar. Dessa forma, enquanto antes a sociedade se caracterizava pela certeza e previsibilidade, a sociedade de risco de hoje é marcada pelas contingências (eventualidades e probabilidades de acontecimentos)<sup>61</sup>.

Uma vez verificado que as decisões e ações humanas possuem um risco ambiental, o princípio da precaução incide para buscar a sua minimização, não tendo por objetivo paralisar as atividades humanas, mas, nos dizeres de Paulo A. L. Machado, garantir que elas sejam realizadas sempre se visando a “durabilidade da sadia qualidade de vida das gerações humanas e à continuidade da natureza existente no planeta”<sup>62</sup>.

Nesse sentido, a marca característica do princípio da precaução é a adoção de ações antecipadas em face de riscos<sup>63</sup>, isto porque ele foi formulado ante a

---

<sup>60</sup> TORRES, Heleno Taveira Torres. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais” e YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). Direito Tributário Ambiental, p. 112/113 e 561.

<sup>61</sup> TRENNEPOHL, Terence Dorneles. Incentivos fiscais no direito ambiental, p. 67.

<sup>62</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme Machado. Direito ambiental brasileiro, p 98.

<sup>63</sup> *Idem, ibidem*, p. 99.

necessidade de se lidar com os resultados incertos e ignorados advindos das diversos problemas sofridos pelo meio ambiente<sup>64</sup>.

Sendo um princípio ambiental, as suas primeiras formulações ocorreram em conferências internacionais sobre a natureza (não sendo necessariamente idênticas na descrição). Na Declaração do Rio de Janeiro sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento a precaução foi estabelecida no Princípio 15, da seguinte forma:

Com a finalidade de proteger o meio ambiente, os Estados devem aplicar amplamente o critério de precaução conforme as suas capacidades. Quando houver perigo de dano grave ou irreversível, a falta de uma certeza absoluta não deverá ser utilizada para postergar-se a adoção de medidas eficazes para prevenir a degradação ambiental.

Interpretando o enunciado, resta claro que em caso de dúvidas sobre os efeitos de qualquer ação na natureza, deverá ser tomada uma decisão em favor do meio ambiente, sendo melhor errar em seu benefício do que criar riscos ambientais em nome de interesses particulares<sup>65</sup>.

É importante ressaltar que, além do processo já mencionado de intermediação dos princípios ambientais pelos Estados em suas sociedades, diferentemente das Convenções ou Tratados Internacionais, as Declarações Internacionais não passam pela ratificação e, desta forma, não podem ser imediatamente consideradas pelo Direito interno dos países signatários<sup>66</sup>.

No Brasil, o Decreto nº 4.297/2002, regulamentando o artigo 9º, II (zoneamento ambiental), da Lei nº 6.938/81 (Lei da Política Nacional do Meio Ambiente), positivou expressamente, pela primeira vez, o princípio da precaução no direito brasileiro. No entanto, grande parte da doutrina entendia que ele já se encontrava presente no ordenamento mediante a interpretação das regras estabelecidas no artigo 225 da Constituição Federal ou por conta de textos internacionais assinados pelo país contendo referências a este princípio<sup>67</sup>, citando-

---

<sup>64</sup> TRENNEPOHL, Terence Dorneles. Incentivos fiscais no direito ambiental, p. 68.

<sup>65</sup> *Idem, ibidem*, p. 69.

<sup>66</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme Machado. Direito ambiental brasileiro, p. 100.

<sup>67</sup> TRENNEPOHL, Terence Dorneles. Incentivos fiscais no direito ambiental, p. 71.

se, inclusive, a ratificação da Convenção sobre Mudança do Clima pelo Decreto Legislativo 1 de 03/02/1994<sup>68</sup>.

A fim de entender completamente o princípio da precaução é importante diferenciá-lo do princípio da prevenção. Enquanto este incide em casos onde há certeza de que de uma conduta haverá como resultado um dano ambiental, aquele será aplicado para evitar situações onde haja um risco da ocorrência de um dano, não podendo a ciência garantir o efeito completo da conduta obstada.

Portanto, através do princípio da prevenção, segundo Terence D. Trennepohl, “procura-se evitar o risco de uma atividade sabidamente danosa e evitar efeitos nocivos ao meio ambiente”. Por outro lado, o princípio da precaução “consiste em evitar que medidas de proteção sejam adiadas em razão da incerteza que circunda os eventuais danos ambientais”<sup>69</sup>.

O princípio da precaução possui, desta forma, uma abrangência mais ampla que o princípio da prevenção, porquanto incidirá para impedir riscos em geral, enquanto na prevenção busca-se impedir danos que sabidamente irão ocorrer. Nesse sentido, cita-se o ensinamento de Paulo A. L. Machado:

Em caso de certeza de dano ambiental, este deve ser prevenido, como preconiza o princípio da prevenção. Em caso de dúvida ou de incerteza, também se deve agir prevenindo. Essa é a grande inovação do princípio da precaução<sup>70</sup>.

Na mesma linha de pensamento, a lição de Edis Milaré:

De maneira sintética, podemos dizer que a prevenção trata de riscos ou impactos já *conhecidos* pela ciência, ao passo que a precaução se destina a gerir riscos ou impactos *desconhecidos*. Em outros termos, enquanto a prevenção trabalha com o risco *certo*, a precaução vai além e se preocupa com o risco *incerto*. Ou ainda, a prevenção se dá em relação ao perigo *concreto*, ao passo que a precaução envolve o perigo *abstrato*<sup>71</sup>.

---

<sup>68</sup> MILARE, Édis. Direito do ambiente, p. 825.

<sup>69</sup> *Idem, ibidem*, p. 73.

<sup>70</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme Machado. Direito ambiental brasileiro, p. 107

<sup>71</sup> MILARE, Édis. Direito do ambiente, p. 823.

Tendo em vista que o princípio da precaução é invocado para auxiliar na tomada de decisões das quais não se conhecem todos os possíveis efeitos na natureza, ele imporá a adoção de um prévio juízo sobre a realização de uma ação que possa ser prejudicial ao meio ambiente.

Considerando que ele prima pelo impedimento da ocorrência de um dano e a prática de atividades preventivas, ele não precisa ser necessariamente interpretado como uma forma de evitar uma prática danosa, mas também como uma diretriz que estimule na sociedade, dentre várias, a escolha das ações mais benéficas ao meio ambiente. Conforme afirma Lise Vieira da Costa Tupiassu:

Assim, o princípio da precaução culmina por nos fornecer uma nova dimensão do bem ambiental, infundindo a ideia de que a irreparabilidade dos danos a ele vertidos deve servir de parâmetro para o planejamento das ações que lhe dizem respeito, incentivando a busca de novas tecnologias, capazes de afastar os riscos de danos ambientais<sup>72</sup>.

Portanto, os princípios da precaução e da prevenção, ao se voltarem para a dificuldade de reparar danos causados à natureza, podem ser considerados um ponto essencial para a efetivação da justiça ambiental e da melhora na qualidade de vida das pessoas, adquirindo grande importância o debate sobre os diversos instrumentos dos quais o Estado irá se valer para implementá-los – dentre eles os fiscais, que podem induzir os indivíduos a se comportarem de forma mais benéfica ao meio ambiente.

#### 1.4 ATUAÇÃO ESTATAL NA PROTEÇÃO AMBIENTAL

Como visto, ante a emergência da questão ecológica, com todas as problemáticas por ela envolvidas, o risco legitima a tomada de determinadas decisões e a formulação de certas ações, cabendo ao direito o papel fundamental de trazer as políticas ambientais mais adequadas para a resolução de cada situação.

---

<sup>72</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação ambiental, p. 89.

Na tarefa de defender o meio ambiente, não cabe ao Estado apenas a função de atuar posteriormente, reparado danos já causados e melhorando a qualidade de vida das pessoas através da recuperação de degradações já efetivadas.

Com a consagração do princípio da precaução, não só o Estado deve passar a agir antecipadamente na conservação do meio ambiente, mas essa maneira, na realidade, adquire primordial importância dentro a sua gama de atuações.

Considerando a ordem econômica constitucional não uma descrição do mundo do ser, mas a linha diretiva do que ele deve ser, ou seja, como deve funcionar<sup>73</sup>, a atuação estatal na defesa do meio ambiente fica absolutamente autorizada, porquanto resta claro que o modelo de crescimento econômico adotado em nosso país é o desenvolvimento sustentável. O meio ambiente ecologicamente equilibrado, reconhecido como bem essencial à sadia qualidade de vida dos cidadãos de hoje e de amanhã (artigo 225, CF), devendo ser protegido para a construção de uma sociedade na qual o crescimento econômico acarreta em uma existência digna e justa para todos (artigo 170, VI, CF), passa inegavelmente a ser um setor de vital importância para que o Estado alcance os seus objetivos fundamentais (artigo 3º, CF).

Tendo em vista o posicionamento de Eros Grau, a atuação estatal no campo da atividade econômica (em sentido amplo) é gênero, da qual as espécies são a intervenção estatal na atividade econômica (em sentido estrito) e a prestação de serviço público<sup>74</sup>. No campo da intervenção estatal, o doutrinador distingue três modalidades: intervenção por absorção ou participação, intervenção por direção e intervenção por indução.

No primeiro tipo o Estado assume controle total (absorção) ou parcial (participação) dos meios de produção e/ou troca, atuando respectivamente em regime de monopólio ou de competição. Nesse caso, o Estado intervirá no domínio econômico. Nas duas últimas modalidades, o Estado intervirá sobre o

---

<sup>73</sup> GRAU, Eros. A ordem econômica na Constituição de 1988, p. 89.

<sup>74</sup> GRAU, Eros. A ordem econômica na Constituição de 1988, p. 145.

domínio econômico, “estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsórios para os sujeitos” (direção) ou quando “manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados”<sup>75</sup>.

Conclui-se que o Estado pode atuar de diversas formas na economia para proteger o meio ambiente, seja prestando diretamente um serviço público, participando na economia conforme os preceitos constitucionais permissivos<sup>76</sup> ou intervindo sobre o domínio econômico ao comandar ou induzir determinados resultados.

Importa para este trabalho a atuação estatal dentro das políticas públicas ambientais, entendidas como programas de ação governamental que coordenam os meios à disposição do Estado e as atividades privadas para a consecução de objetivos relevantes e politicamente determinadas<sup>77</sup> - no caso, a garantia de um meio ambiente sadio para os cidadãos e gerações futuras. Terence Dorneles Trenepohl conceitua as políticas públicas da seguinte maneira:

As políticas públicas representam ações governamentais, buscando objetivos gerais e específicos. Essa a razão de dizer que são sistematizações de ações do Estado com objetivos setoriais e gerais, articulando sociedade, Estado e mercado<sup>78</sup>.

Forçoso reconhecer que as políticas públicas ambientais não decorrem apenas da mudança do modelo estatal para um Estado Democrático de Direito Ambiental, conforme abordado anteriormente, mas se encontram em um quadro mais abrangente em que o Estado não apenas garante os direitos, mas também os promove. Nesse sentido, Ana Maria de Oliveira Nusdeo afirma que:

O estabelecimento de políticas públicas é uma marca do Estado contemporâneo, que se desenvolve a partir do modelo do Estado social e

---

<sup>75</sup> GRAU, Eros. A ordem econômica na Constituição de 1988, p. 147.

<sup>76</sup> O caput do art. 173 da CF estabelece: Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

<sup>77</sup> NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. Pagamento por serviços ambientais, p. 91.

<sup>78</sup> TRENNEPOHL, Terence Dorneles. Incentivos fiscais no direito ambiental, p. 99.



sua característica intervencionista, relacionada à implementação de objetivos e finalidades nos âmbitos econômico e social<sup>79</sup>.

Dos conceitos trazidos, é possível afirmar que as políticas públicas possuem um aspecto funcional, ao pretender a efetivação de certos objetivos e outro estrutural, ao apontar, dentre outras coisas, os meios para obtenção desses resultados<sup>80</sup>. Dentre esses meios encontram-se diversos instrumentos jurídicos dispostos pelo ordenamento que podem ser classificados de acordo com as duas formas de intervenção estatal sobre a economia conforme a conceituação de Eros Grau. De um lado, aqueles que intervêm por direção pode ser denominados os instrumentos de comando e controle, enquanto aqueles que atuam por indução tomam a forma de instrumentos econômicos.

Através dos primeiros, o Estado regula a atuação dos particulares, limitando parte de suas condutas em prol do meio ambiente<sup>81</sup>. Seu traço marcante é a veiculação de comandos imperativos, caracterizados pela cogência, estipulando certos comportamentos que obrigatoriamente devem ser realizados<sup>82</sup>. Nesse sentido, o descumprimento da obrigação acarretará em uma sanção que a depender da norma violada ou aplicada ao caso concreto poderá ser administrativa ou penal<sup>83</sup>.

Segundo Ana Maria de Oliveira Nusdeo esses instrumentos são predominantes no Brasil, variando segundo estratégias preventivas, repressivas e reparatórias<sup>84</sup>. Os exemplos são os mais diversos, indo dos procedimentos de licenciamento ambiental, estabelecimento de áreas de proteção permanente e reserva legal, criação de unidades de conservação, fixação de padrões de emissão e de qualidade e tipificação de crimes ambientais. Entretanto, os instrumentos de comando e controle possuem algumas limitações, conforme sinteticamente enunciado por Humberto Alves Campos:

---

<sup>79</sup> NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. Pagamento por serviços ambientais, p. 89.

<sup>80</sup> NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. Pagamento por serviços ambientais, p. 91.

<sup>81</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação ambiental, p. 91.

<sup>82</sup> GRAU, Eros. A ordem econômica na Constituição de 1988, p. 148.

<sup>83</sup> NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. Pagamento por serviços ambientais, p. 97.

<sup>84</sup> NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. Pagamento por serviços ambientais, p. 98.

Do ponto de vista estático, pela assimetria de informações entre regulado e regulador; do ponto de vista dinâmico, pela falta de incentivos a reduzir o nível de poluição abaixo do admitido e por induzir que não haja investimento em novas tecnologias ambientalmente corretas. Além disso, estas políticas demandam um elevado custo administrativo das autoridades governamentais no monitoramento do cumprimento das obrigações impostas pelas normas ambientais, sem contar o risco de promover um “mercado” da corrupção. A política de “comando-e-controle” é considerada de difícil administração porque: (a) a participação do governo na microgerência gera desperdício no sistema, (b) há necessidade de excessiva regulamentação e supervisão da burocracia tornando-o enfadonho; (c) ignora custos; (d) incentiva procura por *rent seeking* (competição dos agentes econômicos por monopólio ou proteção ou proteção legais), e (e) desincentiva a inovação. (parêntese não presente no original)<sup>85</sup>.

Ante tais deficiências, que em diversas situações ocasionam baixa eficácia na proteção do meio ambiente, os interesses políticos e especializados (incluindo organismos internacionais como a OCDE) voltaram-se para medidas alternativas para suprir as falhas do modelo de comando e controle, resultando na proposta do emprego dos instrumentos econômicos para o alcance de um grau mais elevado de desenvolvimento sustentável, de maneira compatibilizada com os instrumentos tradicionais de regulação<sup>86</sup>. Assim, a política pública ambiental ideal é aquela que utiliza de forma harmônica ambos os instrumentos, porquanto cada um é mais adequado para particulares situações.

Os instrumentos econômicos induzem os indivíduos a adotarem voluntariamente um comportamento desejado ao invés de imporem uma obrigação com base da potencialidade de uma sanção<sup>87</sup>. Neste sentido, apesar de seus enunciados serem prescritivos, não são dotados de cogência, buscando alcançar a realização do comportamento através de um estímulo. Desta forma, haverá para o destinatário do preceito um espaço de escolha, podendo deixar de aderir à sedução ao comportamento sugerido<sup>88</sup>.

Eros Grau faz uma importante ressalva, ao afirmar que nem sempre a intervenção por indução será positiva, ou seja, prescrevendo um benefício para o

---

<sup>85</sup> CAMPOS, Humberto Alves de. Instrumentos econômicos na gestão ambiental brasileira. In: Revista de Direito Ambiental, p. 298.

<sup>86</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação ambiental, p. 93.

<sup>87</sup> NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. Pagamento por serviços ambientais, p. 100.

<sup>88</sup> GRAU, Eros. A ordem econômica na Constituição de 1988, p. 148/149.

cumprimento do comportamento sugerido. Há a possibilidade da indução ocorrer de forma negativa, de maneira que não haverá a proibição de um comportamento, mas o seu exercício terá um custo mais elevado (para exemplificar, o doutrinador cita o caso da oneração da importação de certos bens, através da tributação, como indução do crescimento do mercado interno)<sup>89</sup>.

Como síntese da diferença entre os instrumentos de comando e controle e econômicos transcreve-se o entendimento de Ana Maria de Oliveira Nusdeo:

Elemento essencial da definição dos instrumentos econômicos, portanto, é o seu caráter indutor dos comportamentos desejados pela política ambiental, por oposição aos instrumentos de controle que os obrigam. Esse caráter indutor dá-se por meio da imposição de tributos e preços públicos, da criação de subsídios ou ainda, da possibilidade de transação sobre direitos de poluir ou créditos de não poluição<sup>90</sup>.

Conceituado o instrumento econômico, ainda é possível classificá-lo em instrumentos de mercado e instrumentos precificados<sup>91</sup>. Os primeiros são mecanismos de transação de direitos entre agentes econômicos em mercado aberto, tal qual o sistema de créditos de carbono<sup>92</sup>. Já os segundos, segundo Ana Maria de Oliveira Nusdeo, “têm por característica a alteração dos preços dos bens e serviços da economia, aumentando-os ou reduzindo-os conforme se objetive o desestímulo ou o estímulo da conduta em questão”<sup>93</sup>. Sendo assim, ao invés de proibir, restringir ou impor um comportamento desejado, ele será induzido mediante uma oneração ou desoneração.

Até o agora dito, é possível afirmar, conforme até mesmo mencionado na citação acima, que os tributos configuram um instrumento econômico precificado. Nesse sentido, os instrumentos fiscais podem tanto estimular uma conduta (através da desoneração) como desestimular um comportamento (através da oneração).

<sup>89</sup> GRAU, Eros. A ordem econômica na Constituição de 1988, p. 149.

<sup>90</sup> NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. Pagamento por serviços ambientais, p. 101.

<sup>91</sup> NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. Pagamento por serviços ambientais, p. 101.

<sup>92</sup> Mercado de emissão da substância, formado mediante a criação de títulos ou quotas representativos de licenças para emissão, alocadas entre as indústrias instaladas que podem ser negociadas entre aquelas que não as utilizam em totalidade e aquelas que necessitam ultrapassá-la. NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. Pagamento por serviços ambientais, p. 103/104.

<sup>93</sup> NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. Pagamento por serviços ambientais, p. 101.

Ana Maria de Oliveira Nusdeo detecta três possíveis funções dos instrumentos precificados, dentre eles os tributos: geração de receita, indução de comportamentos e correção de externalidades (positivas ou negativas). Ademais, assevera que quando empregada para gerar receita, deve haver uma combinação com pelo menos uma das duas outras funções, caso contrário haverá a transformação de um instrumento de proteção ambiental em um instrumento arrecadatório<sup>94</sup>.

Nesse sentido, já se pode ressaltar que quando o emprego de instrumentos fiscais ocorrer na forma de oneração (seja pela criação de um tributo ou adequação de um já existente) não pode ocorrer o desvirtuamento de sua finalidade protetiva do meio ambiente, constituindo uma forma anômala de arrecadação<sup>95</sup>.

Sendo assim, é possível defender que a tributação se mostra um campo perfeitamente adequado para a implementação dos princípios ambientais abordados no tópico anterior.

A função de corrigir externalidades não deixa ser uma aplicação dos princípios do poluidor-pagador, usuário-pagador e protetor-recebido. Enquanto este se reportará para o financiamento de uma externalidade positiva, ocorrendo através da desoneração fiscal, os dois primeiros, mediante a criação de tributos ou aumento da carga dos já existentes, significarão uma distribuição mais justa dos custos ambientais, internalizando-o ora para um “poluidor”, ora para o “usuário” e tornando, de qualquer forma, qualquer atividade que polua (no limite do não proibido) ou tenda a esgotar um recurso ambiental mais onerosa<sup>96</sup>.

Por outro lado, a indução de um comportamento, seja ao estimular ou desestimular um resultado pode ser interpretada como uma aplicação dos princípios da precaução e da prevenção, porquanto atividades estarão sendo incentivadas mesmo inexistindo conhecimento total sobre as possíveis

---

<sup>94</sup> NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. Pagamento por serviços ambientais, p. 103.

<sup>95</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação ambiental, p. 109.

<sup>96</sup> Como afirmado acima, a aplicação do princípio do poluidor pagador deve ser feita com cautela, vez que quando se reportar a algo ilícito não pode se valer dos tributos. A criação de novos tributos, portanto, fica restrita, no entanto, a graduação dos já existentes é plenamente possível. Cita-se a possibilidade do emprego do princípio da seletividade do IPI orientado por valores ambientais.

consequências das atitudes evitadas (sejam aquelas preteridas em face de um incentivo ou as desestimuladas por uma oneração) ou mesmo quando já se sabe de antemão qual comportamento deve ser tomado para melhor benefício ao meio ambiente. Sendo assim, os instrumentos fiscais podem ser utilizados para aumentar as condutas sociais e econômicas em prol do meio ambiente.

Considerando possível o emprego de instrumentos fiscais como uma forma de alcançar um maior grau de efetivação da proteção do meio ambiente, cumpre, agora, delinear os traços mais importantes do que se tem denominado tributação ambiental, dentro do campo da extrafiscalidade (tributo empregado com outra função além da arrecadatória).

## 2. TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

### 2.1 CONCEITUAÇÃO E ASPECTOS RELEVANTES DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

A partir de estudos de diversos campos, tendo como marco inicial as teorizações de Ulrich Beck sobre a “sociedade de riscos”, conforme devidamente explanado no primeiro capítulo, é incontestável afirmar que as exigências da modernidade acarretaram um modelo de crescimento econômico e tecnológico pautado em uma lógica de mercado dissonante da defesa da natureza e, por conseguinte, descompromissado com a durabilidade da sadia qualidade de vida dos cidadãos<sup>97</sup>.

Certo é também, conforme positivado na própria Constituição Federal, que a garantia de um meio ambiente ecologicamente equilibrado constitui requisito indispensável para a digna e sadia qualidade de vida dos cidadãos, assim como das futuras gerações. Sendo assim, a consolidação de um modelo de Estado que harmonize o progresso econômico com a proteção da natureza, sem violação de direitos fundamentais, torna-se uma medida essencial para realizar esse preceito constitucional.

Neste quadrante, pode ser inserida com grande relevância a tributação, pois quando devidamente empregada representa um meio altamente adequado para alcançar tal objetivo. Ao lado da função arrecadatória, já é amplamente reconhecida a função extrafiscal da tributação, como visto no subcapítulo anterior e melhor analisado na sequência, ao estimular ou não determinadas situações e comportamentos, consoante a persecução de fins alheios aos meramente arrecadatórios<sup>98</sup>. O correto emprego (principalmente o extrafiscal) das exações, como instrumento para a preservação ambiental, configura legítimo caminho para efetivação da justiça socioambiental<sup>99</sup>.

---

<sup>97</sup> LEITE, José Rubens Morato; AYALA, Patryck de Araújo. Dano ambiental, p. 26-27 e MACHADO, Paulo Affonso Leme. Direito ambiental brasileiro, p. 98.

<sup>98</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 290.

<sup>99</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, p. 788.

De outro vértice, a tributação pode ainda adquirir grande importância na educação ambiental e na formação de uma cidadania ecológica. Não se pode negar que a maturação do conceito do justo e do que deve ser feito para tutelar o ambiente ocorre em tempos diferenciados dentro do campo onde se realiza<sup>100</sup>. Com efeito, a resolução dos problemas ambientais já é tratada com urgência há um bom tempo no campo científico. Entretanto, nas esferas políticas e jurídicas esta preocupação vem crescendo mais recentemente. No entanto, no campo cultural a temática ambiental ainda não possui a relevância que merece.

Neste aspecto, as ações devem ser empregadas com as precauções necessárias para que se evitem arbitrariedades ao violar direitos dos cidadãos, os quais, em grande parte, ainda não entendem o grau de importância da questão ecológica ou não consentem com certas limitações em suas liberdades. Por isso, o emprego de instrumentos fiscais, ao lado de outros econômicos, é uma excelente medida de intervenção estatal com vistas à proteção ambiental, visto que não obriga diretamente as pessoas, mas as induz a adotar uma ação, possibilitando-lhes um espaço de escolha<sup>101</sup>.

Logicamente, em um mundo ideal de defesa da natureza, muitas vezes, o que atualmente é opcional seria, na realidade, uma obrigação. Por exemplo, a lei municipal objeto da análise deste estudo, dentre outras medidas, possibilita o desconto do IPTU aos proprietários de imóveis que fazem a coleta seletiva dos resíduos sólidos, ao invés de aplicar sanção a não realização de tal atividade que deveria ser compulsória. Neste sentido, a tributação ambiental representa um caminho para a mudança paradigmática que deve ocorrer na sociedade, podendo (ou mesmo devendo) dar espaço (em certas situações) para obrigações.

Tal entendimento se conforma com perfeição à ideia de justiça, consoante trabalhada por Amartya Sen. A adoção de uma visão institucionalista transcendental, que busca uma justiça perfeita, ocasionalmente configura um obstáculo para a correção das injustiças e, eventualmente, pode ser a causa de

---

<sup>100</sup> GARCIA, Maria da Glória Fernandes Pinto Garcia. O lugar do direito na protecção do ambiente, p. 387-391.

<sup>101</sup> LUCENA, Denise. Reflexões sobre a tributação ambiental. In: Revistas Interesse Público, p. 362.

algumas. Por outro lado, o emprego de uma teoria de comparação focada em realizações, concentrando-se na vida real das pessoas, viabiliza a eliminação ou, ao menos, a atenuação das injustiças mais evidentes, levando à construção de uma realidade mais inclusiva<sup>102</sup>.

Em síntese, a tributação ambiental possui grande importância ao auxiliar o equilíbrio entre o crescimento econômico e a preservação da natureza, promovendo a justa distribuição dos ônus e bônus ambientais. Ainda, configura, em diversas situações, excelente caminho para a mudança cultural, além de melhoria da qualidade ambiental, sobre o relacionamento com o meio ambiente, tornando de grande relevância o seu emprego para atendimento destas finalidades.

Embora seja um poderoso instrumento de intervenção sobre domínio econômico, como forma de obter a preservação do ambiente, ao lado de outros mecanismos (como o pagamento por serviço ambiental), ao induzir comportamentos ambientalmente orientados, percebe-se que o uso da tributação ambiental ainda é restrito.

Além do baixo emprego, repara-se que o assunto não possui a devida sistematização, havendo contradições em legislações dentro de mesmos entes federativos e entre uns e outros. Como exemplo marcante, cita-se a previsão na recentemente editada Lei nº 12587/2012<sup>103</sup> da possibilidade de utilização de tributos para melhoria da mobilidade urbana contrapondo-se à redução do IPI para os veículos automotores, visando ao aumento do PIB nacional.

Portanto, no atual momento, a tributação ambiental é utilizada de forma esparsa e incipiente, atendendo a determinados interesses pontuais e sem a necessária coordenação com demais políticas e ações governamentais<sup>104</sup>.

Por outro lado, há certas propostas que, apesar da boa intenção, devem ser analisadas com maior cuidado. Dentre elas, cita-se a proposição de emenda constitucional nº 1 de 2012, que pretende instituir imunidade para produtos elaborados com materiais reciclados ou reaproveitados. À primeira vista, a

---

<sup>102</sup> SEN, Amartya. A idéia de justiça, p. 35/40.

<sup>103</sup> Lei que instituiu as diretrizes da Política Nacional da Mobilidade Urbana.

<sup>104</sup> LUCENA, Denise. Reflexões sobre a tributação ambiental, p. 357/362.



introdução desta regra aparenta ser muito justa e adequada. No entanto, as imunidades tributárias referem-se a situações perenes, não se coadunando com a provisoriedade que a tributação ambiental deve adquirir em certas ocasiões.

O emprego da tributação ambiental deve ser realizado, neste sentido, com maior estudo e precaução, evitando distorções e injustiças, como privilégios e violação da livre iniciativa.

Enquanto no campo legislativo este expediente ainda não foi devidamente empregado, pode se afirmar que na doutrina, apesar de várias contribuições, ele ainda é controverso. No entanto, antes de apresentar alguns pontos em comum, assim como alguns relevantes aspectos divergentes acerca do tema, cumpre trazer o entendimento de alguns doutrinadores – nacionais e estrangeiros – sobre a tributação ambiental, vez que ela é o ponto de partida deste estudo. Com efeito, conforme já mencionado, o instrumento que será analisado é um marcante exemplo do emprego de um tributo, com uma função extrafiscal (objetivando a adoção de um comportamento), de modo a efetivar a preservação do meio ambiente, e, com esta, a garantia de uma vida com melhor qualidade para os habitantes das cidades brasileiras.

Regina Helena Costa, ao sustentar que a expressão “tributação ambiental” é recente no Brasil e que o tema ainda é objeto de poucos estudos, embora gradativamente adquirindo destaque, haja vista os instrumentos tributários poderem ser poderosas ferramentas para o alcance da proteção ambiental, traz o seguinte conceito:

A tributação ambiental pode ser singelamente conceituada como o emprego de instrumentos tributários para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental (aspecto fiscal ou arrecadatário), bem como para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente (aspecto extrafiscal ou regulatório)<sup>105</sup>.

Após ponderar sobre a possibilidade do emprego de tributos para consecução de “fins extrafiscais” e da necessidade de se observar as balizas

---

<sup>105</sup> COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental, p. 313.

constitucionais da competência tributária e ambiental quando o fim é a preservação do meio ambiente, Heleno Taveira Torres admite:

Como objeto da chamada “fiscalidade ambiental” ou do “Direito Tributário Ambiental”, o estudo das normas produzidas a partir da interação de ambas as modalidades de competências, exclusive meros efeitos indiretos da legislação ou emprego de fundos, a partir de determinada arrecadação, e bem assim o emprego de sanções ou indenizações às hipóteses correspondentes. Isenções aplicadas também fazem parte do referido domínio, como categoria própria, mesmo que isso não nos permita determinar como “ambiental” o tributo vinculado à espécie, na medida em que a competência de isentar acompanha a de tributar, mas com esta não se confunde<sup>106</sup>.

De acordo com Denise Lucena, a tributação ambiental pode ser um meio fundamental para a criação de uma cultura de proteção ambiental, “tendo em vista que a atividade do Fisco pode ir muito além da arrecadação de recursos, sendo também capaz de incentivar condutas ambientalmente orientadas”<sup>107</sup>. A doutrinadora defende que o emprego do tributo como forma de proteger o meio ambiente é uma realidade “que deve ser aplicada cada vez mais, principalmente, pela via da extrafiscalidade, com a cooperação mútua entre Estado e sociedade”<sup>108</sup>. No entanto, prossegue afirmando que têm-se tanto a aplicação de instrumentos que estimulem atividades ambientalmente adequadas, quanto “os tributos verdes cuja finalidade é vincular a arrecadação a despesas de proteção ambiental”<sup>109</sup>.

Pedro Manuel Herrera Molina e Domingo Carbajo Vasco afirmam que:

Desde el punto de vista de la *política ambiental*, puede calificarse como tributo ecológico todo aquel *cuya* principal finalidad es servir a la protección del medio ambiente. Esta definición tan amplia incluye también aquellos tributos cuyo objeto imponible no este relacionado con actividades contaminates, siempre que *la recaudación quede afecta a proteger el medio ambiente*. En efecto, tales tributos constituyen un instrumento más de política ambiental (de financiación de políticas ambientales). Desde la perspectiva de La Economía Política existen

<sup>106</sup> TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental p. 100.

<sup>107</sup> LUCENA, Denise. Reflexões sobre a tributação ambiental, p. 356.

<sup>108</sup> LUCENA, Denise. Reflexões sobre a tributação ambiental, p. 358/359.

<sup>109</sup> LUCENA, Denise. Reflexões sobre a tributação ambiental, p. 364.

diversos planteamientos, algunos se centran en el *vínculo* existente entre los tributos y la actividad contaminante y otros en la existencia de un *doble beneficio* (recaudatorio e incentivador)<sup>110</sup>.

E prosseguem:

En el ámbito del Derecho Tributario solo tiene interés calificar como tributo ambiental aquél cuya estructura establece um incentivo a la protección de la naturaleza, o un mecanismo para que recaigan sobre el causante de La contaminación as deseconomías externas derivadas del deterioro ambiental. En cambio, un tributo cuya única nota ambiental radique el destino de su recaudación *no presenta especialidad alguna desde la perspectiva del Derecho Tributario*<sup>111</sup>.

De acordo com Roberto Ferraz, os tributos ecologicamente orientados “são aqueles que influenciam na decisão econômica de modo a tornar mais interessante a opção ecologicamente adequada”<sup>112</sup>, possuindo, portanto, “papel re-orientador da atividade empresarial e popular”<sup>113</sup>.

Segundo Fernando Magalhães Modé a tributação ambiental pode ser exercida de duas maneiras: fiscal e extrafiscal. Pela primeira almeja-se a obtenção de receitas para serem utilizadas em ações que proteção da natureza. Já no

---

<sup>110</sup> Tradução livre. Do ponto de vista da política ambiental, pode qualificar-se como tributo ambiental aquele cuja principal finalidade é servir de proteção ambiental. Essa definição tão ampla inclui também os impostos cujos objetos impositivos (hipóteses de incidência tributária) não estão relacionados com atividades poluentes, sempre que a receita seja afetada à proteção do meio ambiente. Com efeito, tais tributos constituem mais um instrumento de política ambiental (financiamento da política ambiental). A partir da perspectiva da economia política há várias abordagens, algumas se centram no vínculo entre o tributo e a atividade poluidora e outras na existência de um duplo benefício (arrecadatório e incentivador). MOLINA, Pedro Manuel Herrera; VASCO, Domingo Carbajo. Marco conceptual, constitucional y comunitario de la fiscalidad ecológica. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*, p. 163.

<sup>111</sup> Tradução livre. No âmbito do Direito Tributário só há interesse qualificar como tributo ambiental aquele cuja estrutura estabelece um incentivo à proteção da natureza, ou um mecanismo para que recaia sobre o responsável pela poluição as externalidades negativas derivadas da deterioração ambiental. Por outro lado, um tributo cuja única nota ambiental seja o destino da sua receita não representa especialidade alguma na perspectiva do Direito Tributário. MOLINA, Pedro Manuel Herrera; VASCO, Domingo Carbajo. Marco conceptual, constitucional y comunitario de la fiscalidad ecológica. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*, p. 163/164.

<sup>112</sup> FERRAZ, Roberto. Tributação ambiental orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*, p. 341.

<sup>113</sup> FERRAZ, Roberto. Tributação ambiental orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*, p. 342.

segundo caso, a finalidade é a indução de comportamentos ambientalmente desejáveis ou de menor poder ofensivo ao meio ambiente<sup>114</sup>.

Victor Uckmar sustenta que a qualificação “ambiental” de um tributo depende da escolha de uma situação que degrade o meio ambiente na hipótese de sua estrutura, definindo da seguinte maneira o tributo ambiental:

Il cardine di tale figura – così come ricostruita – è stato individuato nella scelta del presupposto, che deve essere rappresentato da una “unità fisica” riguardo alla quale si abbia “prova scientifica della produzione di effetti negativi sull’ambiente”. Ciò che caratterizza la qualifica “ambientale” riferita ad un tributo è, pertanto, la relazione causale diretta che si instaura tra la c.d. “unità fisica”, che determina un impatto negativo – scientificamente dimostrato – sull’ecosistema, e il presupposto del tributo. La negatività dell’impatto deve concretarsi in un deterioramento o in una riduzione dell’offerta di beni ambientali fino ad allora fruibili<sup>115</sup>.

Anderson Orestes Cavalcante Lobato e Gilson César Borges de Almeida reconhecem a tributação ambiental com uma política de tributação extrafiscal, afirmando que “no que respeita ao meio ambiente, a possibilidade de se utilizar o tributo como instrumento da sua proteção está diretamente relacionada à aplicação da técnica da extrafiscalidade tributária”<sup>116</sup>.

Lídia Maria L. R. Ribas e Valério Nobre de Carvalho defendendo que o tributo ambiental, de forma ampla, é todo aquele que se volta para a defesa da natureza, podendo ser um novo ou já existente, desde que respeitados os limites constitucionais tributários e ambientais (tanto referentes aos princípios, quanto às competências), conceituam a tributação ambiental como “uma técnica político-jurídica de utilização do tributo como instrumento propulsor de condutas sócio-

<sup>114</sup> MODÉ, Fernando Magalhães. Tributação ambiental, p. 72.

<sup>115</sup> Tradução livre. A pedra angular desta figura – assim como reconstruída – foi identificado na escolha do pressuposto, que deve ser representado por uma “unidade física” sobre a qual haja “prova científica da produção de efeitos negativos ao meio ambiente”. O que caracteriza a qualificação “ambiental” de um tributo é, portanto, a relação causal direta que se instaura entre a assim chamada “unidade física” que resulta em um impacto negativo – demonstrado cientificamente – e o pressuposto do tributo. A negatividade do impacto deve se materializar na deterioração ou redução de um bem ambiental até então acessível. UCKMAR, Victor. La nuova dimensione del “tributo ambientale” e la sua compatibilità con l’ordinamento italiano. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental, p. 356/357.

<sup>116</sup> LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante; ALMEIDA, Gilson César Borges de. Tributação ambiental: uma contribuição ao desenvolvimento sustentável, p. 631.

econômicas e/ou geradoras de recursos para recuperar, conservar e melhorar a qualidade do meio ambiente”<sup>117</sup>

Diante das conceituações apresentadas é possível perceber que a doutrina não concorda de forma unívoca nem mesmo no exato conteúdo contido pela expressão “tributação ambiental”. Com base no exposto, entretanto, pode se identificar três elementos principais que fazem parte ora de um ora de outro, ou de vários dos conceitos mencionados, são eles: arrecadação de recursos para financiamento de ações de proteção do meio ambiente; indução de comportamentos ou situações desejadas, através da extrafiscalidade; e adoção de um critério material que envolve a degradação do meio ambiente na hipótese de incidência tributária da estrutura normativa de um tributo próprio.

Antes, porém, de serem tecidas algumas considerações acerca destes elementos da conceituação, cumpre brevemente dissertar sobre um requisito essencial da tributação ambiental, o qual não gera divergências na doutrina – o fato de ela não poder ser aplicada para situações ilícitas.

#### 2.1.1 Tributo como não Sanção a Ato Ilícito

O artigo 3º do Código Tributário Nacional, em consonância com o sistema constitucional iluminado por ideias republicanas e democráticas, expressou de forma inequívoca a concepção constitucional de que o tributo não é sanção ao defini-lo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, *que não constitua sanção de ato ilícito*, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Roberto Ferraz, ao esclarecer que a prestação compulsória que se constitua como sanção de ato ilícito será a multa e não o tributo, defendendo que essa distinção é essencial para o tributo, sustenta que:

Portanto o tributo, característico da democracia, sinal de cidadania e exercício de liberdade, somente se aplica no âmbito das atividades

---

<sup>117</sup> RIBAS, Lídia Maria L. R.; CARVALHO, Valbério Nobre de. O tributo como instrumento de tutela do meio ambiente, p. 188/189.

lícitas, não podendo em nenhum momento ser concebido como sanção de atividade ilícita, como encargo a ser lançado contra atividades econômicas como punição<sup>118</sup>.

Fernando Magalhães Modé sustenta que a tributação ambiental não se estrutura como as regras de comando, tendo por base a dicotomia permitido/proibido, mas parte do pressuposto de que os eventos descritos nas hipóteses sempre serão lícitos, pois se não o fossem, deveriam ser proibidos<sup>119</sup>. Segundo Roberto Ferraz, isto não quer dizer que o direito tributário não consagre valores, mas sim que “não é sua função penalizar nada, não é de sua natureza penalizar coisa alguma”<sup>120</sup>. Neste sentido, Fernando Magalhães Modé finaliza:

Demonstra-se com isso que a razão motivadora da tributação ambiental não é a mesma sobre as quais se fundam as sanções. A aplicação da tributação ambiental não tem por objetivo punir o descumprimento de um comando normativo (proibitivo); ao contrário, a partir do reconhecimento de que uma tal atividade econômica é necessária à sociedade (seja por fornecer produtos indispensáveis à vida social, seja por garantir empregos e rendas a determinada comunidade, ou por razão qualquer) busca ajustá-la a uma forma de realização mais adequada do ponto de vista ambiental, desincentivando (pelo reflexo econômico negativo que impõe) que o comportamento de um determinado agente econômico ou conjunto de agentes, se modifique para o que se tenha por ambientalmente correto<sup>121</sup>.

Com base no entendimento de que o tributo não pode ser cobrado como sanção a ato ilícito, Heleno Taveira Torres defende um pequeno campo de aplicação do princípio do poluidor pagador na tributação ambiental, não sendo possível o emprego extrafiscal das materialidades existentes para contenção de danos ambientais<sup>122</sup>.

---

<sup>118</sup> FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental, p. 340

<sup>119</sup> MODÉ, Fernando Magalhães. Tributação ambiental, p. 82.

<sup>120</sup> FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental, p. 341.

<sup>121</sup> MODÉ, Fernando Magalhães. Tributação ambiental, p. 83.

<sup>122</sup> TORRES, Heleno. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados tributos ambientais. In: TORRES, Heleno Taveira (org.) Direito Tributário Ambiental, p. 103.

No entanto, neste caso deve ser reprisado o exposto no capítulo anterior, de que o princípio do poluidor pagador não possui apenas um aspecto repressivo, mas também um preventivo. Nesse diapasão, Fernando Magalhães Modé defende que:

Outro caráter distintivo que se apresenta entre os tributos ambientais e as sanções pecuniárias a ato ilícito é que a aplicação da tributação ambiental que ocorre em função das finalidades precípua do princípio do poluidor pagador, deve ocorrer em conformidade com o princípio da prevenção, ou seja, antes da realização do ato danoso ao meio ambiente, ou de modo que permita a redução esperada do potencial prejudicial da realização de tal ato, mediante o caráter estimulador que lhe é particular<sup>123</sup>.

Ademais, Lídia Maria L. R. Ribas e Valbério Nobre de Carvalho defendem que o princípio do poluidor pagador poderá ser aplicado através da tributação ambiental, dentro de uma atuação preventiva<sup>124</sup> e respeitando-se as balizas do sistema tributário<sup>125</sup>.

Aqui cumpre fazer um esclarecimento terminológico que pode acarretar o errôneo entendimento de que o princípio do poluidor-pagador só possui aplicação em situações ilícitas. A Lei nº 6.938/81 define degradação ambiental, no inciso II do artigo 3º, como a alteração adversa das características do meio ambiente. Em seguida, no inciso III, prescreve que a poluição é a degradação da qualidade ambiental resultante de atividades que direta ou indiretamente: prejudiquem a saúde, a segurança e o bem estar da população; criem condições adversas às atividades sociais e econômicas; afetem desfavoravelmente a biota; afetem as condições estéticas ou sanitárias do meio ambiente; lancem matérias ou energia em desacordo com os padrões ambientais estabelecidos. O artigo 54 da Lei nº 9605/98 vai adiante e tipifica como crime toda poluição em nível tal que resulte ou possa resultar em danos a saúde humana, ou que provoquem a mortandade de animais ou a destruição significativa da flora. Nesse sentido, é possível afirmar

---

<sup>123</sup> MODÉ, Fernando Magalhães. Tributação ambiental, p. 83/84

<sup>124</sup> O aspecto preventivo do princípio do poluidor pagador foi devidamente explanado no capítulo anterior.

<sup>125</sup> RIBAS, Lídia Maria L. R.; CARVALHO, Valbério Nobre de. O tributo como instrumento de tutela do meio ambiente, p. 190

que a degradação da qualidade ambiental é gênero, da qual a poluição faz parte como espécie (cuja ocorrência é proibida)<sup>126</sup>.

No entanto, o inciso IV do artigo 3º da Lei da Política Nacional do Meio Ambiente define como poluidor toda a pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, responsável, direta ou indiretamente, por atividade causadora de degradação ambiental. Logo, em nosso ordenamento, o poluidor não é quem ilicitamente polui, mas aquele que de alguma forma contribui para degradar o meio ambiente. Nada mais lógico, porquanto diversas vezes a poluição não é resultado de uma conduta particular, mas da repetição coletiva de atividades singulares, que individualmente consideradas não podem ser consideradas ilícitas e, muitas vezes, não podem ter seunexo causal com o dano inequivocamente comprovado<sup>127</sup>. Nesse sentido, é dentro deste campo de atividades humanas que o princípio do poluidor pagador pode ser empregado através da tributação com grande efetividade e não para casos de poluição consideradas ilícitas, vez que elas são proibidas pelo ordenamento e sua ocorrência resulta na aplicação de penalidades (que podem advir, cumulativamente, da responsabilização penal, civil e administrativa).

Por fim, Roberto Ferraz, defendendo que qualquer forma de sanção de atividade é incompatível com o tributo, sustenta que “isso não significa que não se possa tributar diferenciada e mais pesadamente uma atividade nociva ao meio ambiente”<sup>128</sup>

### 2.1.2 Extrafiscalidade

---

<sup>126</sup> RIBAS, Lídia Maria L. R.; CARVALHO, Valbério Nobre de. O tributo como instrumento de tutela do meio ambiente, p. 190.

<sup>127</sup> Cita-se como exemplo os automóveis. Individualmente considerados sua utilização nunca poderá ser proibida como ilícito ambiental. No entanto, sabe-se que a grande quantidade de veículos nas ruas das cidades é responsável por grande parte da poluição atmosférica. Ademais, é irrefutável que os carros movidos à gasolina são mais poluentes que os movidos a álcool. Nesse caso, não seria inadequada a majoração do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores ou do Imposto sobre Produtos Industrializados dos novos automóveis movidos à gasolina, ao invés da desoneração destes tributos para automóveis movidos a álcool.

<sup>128</sup> FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental, p. 341.



Apesar de reconhecer um aspecto fiscal ou arrecadatório na tributação ambiental<sup>129</sup>, Regina Helena Costa afirma que o envolvimento entre a tributação e a preservação do meio ambiente ocorre através da extrafiscalidade, entendida como “o emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras de comportamentos, com vista à realização de outros valores constitucionalmente consagrados”<sup>130</sup>. Na mesma linha, Fernanda Mazzochi defende:

A função fiscal não deixa de ser importante ao Direito Ambiental, pois, com a arrecadação de receitas, é que pode implementar ações protetivas ao ambiente, conforme apregoa o art. 225 da Constituição Federal. Porém, para a proposta do Tributário Ambiental interessa especialmente a extrafiscalidade do tributo. Essa é a característica da a legislação de um tributo que persegue objetivos além dos arrecadatórios, os de prestigiar situações sociais, políticas ou economicamente valiosas<sup>131</sup>.

De acordo com esse entendimento, a função extrafiscal da tributação, já amplamente reconhecida pela doutrina e empregada pelo legislador, viabiliza-se quando o tributo é exigido não somente com o propósito de abastecer o Erário com recursos para que o Estado desempenhe suas atividades, mas quando se verifica nele a impressão de valores finalísticos com o propósito de obter diversos resultados sociopolíticos, através do imediato efeito do tributo na sociedade e não com as despesas que os recursos arrecadados proporcionam. Ricardo Lobo Torres reconhece a extrafiscalidade “na utilização do tributo para obter certos efeitos na área econômica e social, que transcendem a mera finalidade de fornecer recursos às necessidades do Tesouro”<sup>132</sup>

Percebe-se que o dogma da neutralidade na tributação, com os gravames sendo empregados apenas com vistas a financiar as atividades estatais, encontra-se superado, porquanto o aumento da atividade intervencionista do Estado, acarreta no incremento da utilização extrafiscal dos tributos, “pois, à medida que

---

<sup>129</sup> Esse ponto será melhor analisado adiante.

<sup>130</sup> COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Tavaira (org.). Direito tributário ambiental, p. 321.

<sup>131</sup> MAZZOCHI, Fernanda. A tributação passiva ambiental como política pública fomentadora do desenvolvimento sustentável, p. 86/87.

<sup>132</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. 3 ,p. 135.

evoluem as funções sociais do Poder Público, se pode demonstrar de forma mais clara a ampla eficácia dos tributos enquanto elementos de regulação do mercado e reestruturação social”.<sup>133</sup>

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, a extrafiscalidade consiste “no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários”. Desta forma, a extrafiscalidade é reconhecida a partir do manejo de elementos jurídicos na configuração dos tributos, buscando a realização de objetivos não meramente arrecadatórios, com a dispensa de tratamento diferenciado para certas situações. Ademais, o doutrinador defende que não existe uma entidade puramente fiscal ou extrafiscal, mas que os dois objetivos convivem na mesma figura tributária, ocorrendo, algumas vezes, o predomínio de um sobre o outro<sup>134</sup>. Por fim, e tendo em vista que a obtenção das metas ocorre por meio da utilização de instrumentos tributários, deve ser respeitado o regime jurídico tributário, vez que modifica-se apenas a finalidade de seu emprego<sup>135</sup>.

Roque Carrazza, ao defender que a atividade tributária não é um fim em si mesmo, mas um instrumento que fornece ao Estado os recursos necessários para consecução de seus fins, sustenta que o tributo “pode e deve ser utilizado para favorecer a realização dos mais elevados objetivos sociais, econômicos e políticos”. O doutrinador justifica essa possibilidade com base no artigo 170 da Constituição Federal que dota o Estado Brasileiro com uma feição social, possibilitando o emprego dos tributos para consecução de outros objetivos sociais e econômicos, inclusive a defesa do meio ambiente. Por fim, apesar de reconhecer a inexistência de um dispositivo na Constituição Federal que determine de forma expressa o emprego de tributos extrafiscais, Roque Carrazza argumenta que há um implícito reconhecimento de que o Estado tem de utilizá-los desta maneira, porquanto a Constituição, ao estatuir diversas normas de aplicação

---

<sup>133</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação Ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 119.

<sup>134</sup> Essa conciliação será melhor analisada adiante.

<sup>135</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 291.

efetiva e não meros programas de ação (como “proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas” – Artigo 23, VI), obriga que os tributos sejam adequados a estes prestigiosos objetivos<sup>136</sup>.

Como visto, a tributação, inserida na atividade financeira do Estado, atinge diretamente a economia e a sociedade, não apenas gerando recursos para suprir as despesas realizadas para o atendimento das necessidades públicas, mas através de intervencionismo social e econômico. Neste diapasão, Terence Dorneles Trennepohl afirma que o tributo “deixa de ser tão somente fonte de receita para o Estado, e passa a ser utilizado como instrumento de realização de justiça”<sup>137</sup>. Luis Fernando Lima de Oliveira resume da seguinte maneira:

A principal função dos tributos é a de promover a arrecadação de fundos para os cofres públicos. Porém, não é a única. A tributação também gera um efeito sobre a distribuição de capital e renda dos indivíduos e sobre a formação de classes sociais. Embora mantenha o caráter arrecadatário, este pode até ser secundário. Alguns tributos, notadamente da classe dos impostos, podem ser manipulados como instrumentos de ordem econômica, para fins de regular a disponibilidade monetária, distribuir renda, ajustar o câmbio, regular a oferta de bens, dentre outras consequências<sup>138</sup>.

#### Segundo Marciano Buffon:

A extrafiscalidade não significa que o Estado deixe de arrecadar tributo. Ocorre que a finalidade visada com ela não é meramente arrecadatária, ainda que ingressem recursos aos cofres públicos. O objetivo transcende, pois, o arrecadar e direciona-se a estímulos comportamentais que tenham como fim objetivos constitucionalmente positivados<sup>139</sup>.

Ainda de acordo com Marciano Buffon, uma interpretação superficial da extrafiscalidade levaria à crença de que ela padece de legitimação constitucional, porquanto implica tratamento diferenciado para pessoas que se encontram em

---

<sup>136</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 788/790.

<sup>137</sup> TRENNEPOHL, Terence Dorneles. Incentivos fiscais no direito ambiental. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 96.

<sup>138</sup> OLIVEIRA, Luis Fernando Lima de. A extrafiscalidade tributária como incentivo ao desenvolvimento econômico sustentável, p. 117.

<sup>139</sup> BUFFON, Marciano. A extrafiscalidade e direitos fundamentais: a introdução do interesse humano na tributação, p. 153

situação de igualdade (acrescenta-se a qualificação econômica). No entanto, é possível a exigência tributária com característica extrafiscal sem violação de princípios constitucionais, porquanto essa sistemática, quando empregada de forma idônea e proporcional é justamente<sup>140</sup>:

uma forma de efetivar os princípios constitucionais e os direitos fundamentais, sendo que, mediante ela, é possível reduzir as desigualdades fáticas produzidas pelo modelo econômico vigente e alcançar a máxima densidade normativa do princípio da dignidade da pessoa humana<sup>141</sup>.

Portanto, além da função fiscal, que visa à satisfação das necessidades do Estado, a tributação pode ocorrer sem almejar principalmente ou apenas a arrecadação. Com efeito, mediante sua função extrafiscal, pode ocorrer o emprego de estímulos ou desestímulos, buscando a adoção, por parte de todos na sociedade, de comportamentos desejados, em consonância com os objetivos sociais, políticos e econômicos estabelecidos na Constituição<sup>142</sup>. Como dito, as condutas desejadas podem ser estimuladas ou desestimuladas, implicando, assim, a possibilidade de o Estado se utilizar tanto de desonerações quanto onerações tributárias, para atingir estes fins desejados pelo ordenamento.

Mediante as desonerações da carga tributária (onde se inserem os benefícios fiscais<sup>143</sup>), o Estado, não podendo determinar imperativamente a adoção de certos comportamentos – sob pena violar direitos fundamentais – ou almeja que os indivíduos ajam em sintonia com determinados fins ou o surgimento e manutenção de determinadas situações, que acarretam em benefícios para a sociedade e economia. Exemplos típicos dessa atuação são os incentivos relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços,

---

<sup>140</sup> BUFFON, Marciano. A extrafiscalidade e direitos fundamentais: a introdução do interesse humano na tributação, p.158.

<sup>141</sup> BUFFON, Marciano. A extrafiscalidade e direitos fundamentais: a introdução do interesse humano na tributação, p. 160.

<sup>142</sup> Desta forma, a extrafiscalidade, ou seja, o emprego de tributos com efeito indutor de comportamento, pode ser considerada uma forma de intervenção estatal sobre o domínio econômico, da modalidade de direção, em conformidade com a doutrina de Eros Grau, exposta no capítulo 1.

<sup>143</sup> Os benefícios fiscais, próprios do direito tributário, serão adiante analisados dentro da categoria mais abrangente dos incentivos fiscais, categoria que não abrange figuras propriamente tributárias.

conferidos pelos Estados da Federação e pelo Distrito Federal em busca de investimentos industriais e geração de empregos em seus territórios, assim como a dedução da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de doações realizadas para fundos ligados à criança e ao adolescente, projetos culturais, audiovisuais ou esportivos. Ainda é possível citar a isenção ou redução do Imposto sobre Produtos Industrializados sobre certos produtos (como protetor solar), da mesma forma que o desconto no Imposto Predial e Territorial Urbano por diversos motivos, como a preservação de um imóvel cultural, o funcionamento de alguma associação ou a adoção nas propriedades de comportamentos que auxiliam na proteção do meio ambiente, o que será analisado no quarto capítulo.

De forma oposta, com o aumento da carga tributária, seja através de criação de novos tributos<sup>144</sup> ou majoração daqueles já existentes, o Poder Público objetiva evitar condutas e situações que, embora lícitas, são indesejáveis pelo ordenamento. Pode-se mencionar a alta alíquota aplicada no Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre os cigarros, justificada pela nocividade deste produto à saúde humana, bem como a progressividade no tempo do Imposto sobre a Propriedade Predial Territorial Urbana, fundamentada no bom aproveitamento do solo urbano e no cumprimento da função social da propriedade<sup>145</sup>. Ademais, cita-se o Imposto de Importação, cuja alíquota pode ser elevada para a proteção do mercado interno<sup>146</sup>.

Embora não mencionado em todos os conceitos apresentados, a tributação, conforme o exposto no primeiro capítulo, representa papel primordial na proteção da natureza justamente através da extrafiscalidade, expediente pela qual ela pode ser empregada tanto para incentivar condutas benéficas ao meio ambiente, quanto corrigir eventuais externalidades (positivas ou negativas) decorrentes das atividades humanas.

---

<sup>144</sup> Em face da já pesada carga tributária brasileira sugere-se que essa medida seja evitada, como será melhor analisado último subcapítulo deste capítulo.

<sup>145</sup> Esse último emprego extrafiscal do tributo é o único caso de aplicação para caso de situações ilícitas (no capítulo 3 será melhor analisado).

<sup>146</sup> Ma também reduzidas, almejando a redução do preço dos produtos nacionais.

### 2.2.2 “Tributo Ambiental”

Em alguns dos conceitos apresentados, notavelmente os sustentados pelos doutrinadores estrangeiros, defende-se que interessa ao direito tributário apenas os tributos que descrevam na hipótese de sua estrutura normativa uma atividade relacionada com o meio ambiente. Pedro Manuel Herrera Molina e Domingo Carbajo Vasco afirmam que o efeito incentivador e gerador de receitas para custeio de políticas ambientais é relevante do ponto de vista da economia política e não do direito tributário.

Heleno Taveira Torres, no mesmo sentido, defende que não é possível qualificar e definir os tributos a partir extrafiscalidade ou da sua afetação<sup>147</sup>, defendendo que a qualificação ambiental do tributo deve ser feita a partir da análise de sua regra matriz, que deve conter na hipótese uma conduta relacionada com o meio ambiente<sup>148</sup>.

No entanto, tal entendimento limita o campo da tributação ambiental à criação de tributos que apresentem um critério ecológico dentro de sua estrutura normativa, deixando de fora a possibilidade de empregar outros tributos existentes no ordenamento com elementos indutivos. Ora, como analisado acima, a extrafiscalidade, entendida como o emprego de tributos objetivando a adoção de comportamentos pelos cidadãos faz parte do direito tributário. Desta forma, o emprego extrafiscal de todos os tributos com vistas à proteção do meio ambiente é relevante para o direito tributário.

Lise Vieira Tupiassu, atenta ao debate, considera que a concepção do “tributo ambiental”, considerado a partir da inserção do fim extrafiscal de proteção da natureza em sua própria regra matriz de incidência, seja muito restritiva da questão, defendendo que “tributos eminentemente arrecadatários e sem afetação

---

<sup>147</sup> TORRES, Heleno. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados tributos ambientais. In: TORRES, Heleno Taveira (org.) Direito Tributário Ambiental, p. 118.

<sup>148</sup> TORRES, Heleno. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados tributos ambientais. In: TORRES, Heleno Taveira (org.) Direito Tributário Ambiental, p. 104.

ecológica específica podem redundar em efeitos extrafiscais, podendo ser utilizados como instrumentos de política ambiental”<sup>149</sup>.

Desta maneira, apesar da possível separação de um “tributo ambiental”, caracterizado pela extrafiscalidade em sua regra matriz e do emprego extrafiscal de outros tributos com vistas à defesa da natureza, ambas figuras fazem parte da tributação ambiental, sendo que as distinções existentes entre esses tributos “não trazem em si tantas implicações no que diz respeito ao comportamento do contribuinte e à concretização de seus fins, podendo ser utilizados conforme a orientação que melhor aprover ao poder normativo”<sup>150</sup>.

### 2.2.3 Destinação da Receita

Oportuno, neste momento, tecer algumas considerações acerca da feição arrecadatória da tributação ambiental, presente em alguns dos conceitos apresentados.

Neste aspecto, o entendimento dos doutrinadores estrangeiros é de que a afetação da receita não interessa ao Direito Tributário. Heleno Torres, ao defender que a finalidade do tributo – entendida como o destino da receita – é irrelevante para a caracterização de um tributo ambiental, sustenta que não serão espécies de tributos ambientais aqueles que criados simplesmente para que sua arrecadação forme fundos específicos para a preservação do meio ambiente<sup>151</sup>.

Apesar de serem importantes formas de proteção ambiental, seguindo a orientação de Paulo de Barros Carvalho, de fato, mecanismos que tutelem o ambiente através da destinação ou transferência de receita não propriamente pertencem ao campo tributário<sup>152</sup>. Isto porque este ramo do direito se preocupa

---

<sup>149</sup> TUPIASSU, Lise Vieira. Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável, p. 125/126.

<sup>150</sup> TUPIASSU, Lise Vieira. Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável, p.126

<sup>151</sup> TORRES, Heleno. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados tributos ambientais. In: TORRES, Heleno Taveira (org.) Direito Tributário Ambiental, p. 129/130.

<sup>152</sup> Dentre eles cita-se o ICMS ecológico, sistema de transferência de recursos dos Estados para Municípios que atenderem a requisitos de proteção ambiental. Desta maneira, em que pese o nome do mecanismo, ele pertence ao direito financeiro.

com a instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos. Neste sentido, o que ocorre com o dinheiro, uma vez pago pelo sujeito passivo da relação obrigacional, é irrelevante para o direito tributário<sup>153</sup>.

Agrava ainda mais a possibilidade de empregar a tributação ambiental com a finalidade de gerar recursos para a proteção da natureza a regra orçamentária do inciso IV do artigo 167:

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

Segundo Regina Helena da Costa, “a afetação da receita não de impostos não é tema tributário, já que a destinação do produto da arrecadação de tributos é irrelevante para a identificação da natureza jurídica do tributo”<sup>154</sup>, no entanto, no caso específico das contribuições de intervenção no domínio econômico, desde que atendidas as exigências que legitimam a sua instituição, “a União pode lançar mão desse tributo para gerar recursos voltados à preservação ambiental”<sup>155</sup>.

#### 2.2.4 Síntese

Como até agora visto, a tributação ambiental pode ser empregada tanto para a geração de recursos que visem custear programas e serviços de proteção ambiental (embora limitadamente), quanto para incentivar comportamentos benéficos ao meio ambiente (seja pelo emprego extrafiscal de tributos existentes ou criação de um gravame que contenha em sua estrutura um critério de defesa

---

<sup>153</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 48/49.

<sup>154</sup> COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental, p. 330

<sup>155</sup> COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental, p. 328/329.



da natureza), internalizando externalidades ambientais, conforme estudado no primeiro capítulo.

Há unanimidade que a ligação entre os distintos ramos jurídicos do direito ambiental e direito tributário, através do emprego dos instrumentos fiscais para a proteção da natureza, deve máximo respeito às balizas constitucionais. No entanto, a exata determinação de como essa harmonização deve ocorrer é tema de enormes divergências, a ponto de Heleno Torres defender que:

A busca de conciliação entre ambas as modalidades de competências, ambiental e tributária, solucionando o aparente conflito principiológico, entre aqueles que visam à proteção dos interesses difusos ou coletivos homogêneos inerentes ao meio ambiente, nas suas diversas manifestações (natural, cultural, artificial e do trabalho), com os direitos de propriedade e liberdade, além daqueles de garantia dos limites da tributação, como legalidade, isonomia e capacidade contributiva, ao determinar o exato espaço para a ação fiscal, eis o grande desafio imposto à doutrina<sup>156</sup>.

Desta forma, o tema não apenas é por demais profundo para ser pormenorizado neste estudo, como ainda não possui entendimentos absolutamente consolidados sobre como deve ser a conciliação entre os princípios. No entanto, alguns aspectos relevantes para a lei que será analisada são tratados ao longo do trabalho e no próximo subcapítulo, em conjunto com alguns apontamentos sobre como concretizar a tributação ambiental, serão feitas considerações acerca do princípio da capacidade contributiva.

### 2.3 CONCRETIZAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Lise Viera da Costa Tupiassu afirma que é possível adotar um tributo com estrutura diretamente vinculada à proteção do ambiente, quanto auferir elementos ambientais às espécies tributárias já existentes, conforme acima exposto. Na primeira modalidade o tributo pago possui direta relação com a degradação

---

<sup>156</sup> TORRES, Heleno. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados tributos ambientais. In: TORRES, Heleno Taveira (org.) Direito Tributário Ambiental, p. 98.

produzida<sup>157</sup>, enquanto na segunda o efeito benéfico à natureza é proporcionado de forma indireta, através do emprego de um critério ambiental da cobrança dos tributos existentes<sup>158</sup>. No entanto, a escolha das categorias deverá se basear em diversos critérios, inclusive políticos e econômicos, sendo que para a escolha da primeira configuração (introdução de um critério medidor de externalidade negativa ambiental na regra matriz) deverá ser feita necessariamente uma alteração na Constituição, de modo a não haver violações às limitações ao Poder de Tributar<sup>159</sup>.

Embora defenda a possibilidade da criação de um “tributo ambiental”, conforme acima explicado, Lise Vieira da Costa Tupiassu aponta alguns pontos técnicos relevantes que aconselham negativamente a sua instituição: dificuldade na quantidade de degradação empreendida pelos sujeitos passivos<sup>160</sup>; custo administrativo elevado para cobrança de um novo tributo; indesejável impacto econômico-fiscal de um novo tributo, que pode implicar graves efeitos na sociedade, ocasionando, inclusive, alterações no mercado e podendo resultar em severas consequências para cidadãos mais humildes<sup>161</sup>.

Neste sentido a doutrinadora defende que, no momento, é mais conveniente realizar adaptações no sistema tributário, harmonizando seus princípios e sua própria prática impositiva com diretrizes de defesa do meio ambiente, defendendo que:

Diante do quadro atual de sobrecarga tributária dos contribuintes, que gastam uma parte substantiva de suas rendas com o pagamento de tributos, de modo até mesmo a inviabilizar a sobrevivência de algumas unidades produtivas de menor porte, mostra-se completamente

---

<sup>157</sup> Ressalta-se que tal possibilidade é muito limitada pelo princípio da capacidade contributiva, como adiante se verá.

<sup>158</sup> TUPIASSU, Lise Vieira. Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável, p. 134

<sup>159</sup> TUPIASSU, Lise Vieira. Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável, p. 135

<sup>160</sup> Como adiante será analisado, dificilmente pode ser avaliada a capacidade contributiva em sentido objetivo da degradação ambiental, obstando a instituição de um tributo com essa hipótese.

<sup>161</sup> TUPIASSU, Lise Vieira. Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável, p. 136.

inconcebível a pura criação de um novo imposto, sem antes se processar uma reforma do sistema tributário<sup>162</sup>.

Ainda dentro deste campo, Terence Doreneles Trennepohl defende que a melhor forma de adequar os instrumentos fiscais aos fins de proteção ambiental é através da tributação negativa, ou seja, através de incentivos que estimulem a adoção de condutas benéficas à natureza, “pois envolve prevenção, precaução, melhor fiscalização e facilidade de opção dos contribuintes”<sup>163</sup>. O IPTU verde, que será adiante analisado, situa-se nesta categoria.

Lise Vieira da Costa Tupiassu também manifesta preferência por esse expediente ao afirmar que:

A tributação positiva nem sempre é a melhor solução para o benefício do meio ambiente pois, como já mencionado, em razão dos prejuízos irreparáveis causados pela poluição e exaurimento dos recursos não renováveis, a idéia básica das políticas ambientais deve ser a prevenção, evitando atividades danosas. Assim, em vez de tributar a poluição, vislumbra-se a possibilidade de premiar ou subsidiar as iniciativas despoluentes, a utilização de tecnologias “limpas” ou de recursos naturais alternativos, formando uma consciência de conservação ambiental nos responsáveis pela produção e não própria população em geral<sup>164</sup>.

Dito isso, cumpre agora tecer considerações acerca de como pode ocorrer essa adequação.

### 2.3.1 Formas de adequação

Só há duas formas de manusear as entidades fiscais: a oneração ou desoneração da carga tributária. Com relação a oneração, ou tributação positiva, ela pode se dar tanto através da criação de novos tributos como pela majoração dos já existentes<sup>165</sup>. Por outro lado, a tributação negativa, ou redução da

---

<sup>162</sup> TUPIASSU, Lise Vieira. Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável, p. 137.

<sup>163</sup> TRENNEPOHL, Terence Dorneles. Incentivos fiscais no direito ambiental, p. 103.

<sup>164</sup> TUPIASSU, Lise Vieira. Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável, p.154/155.

<sup>165</sup> Algumas das restrições e possibilidades da tributação positiva são analisadas neste estudo, mas por não ser o foco, não serão explanadas com profundidade.

arrecadação, pode ocorrer através de diversas técnicas legislativas, não todas de natureza propriamente tributária.

Segundo Marcos André Vinhas Catão, os incentivos fiscais – “instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político autorizado à instituição do tributo, através de veículo legislativo específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico”, diferenciadas das imunidades, “em razão de seu fundamento (estímulo econômico pela intervenção estatal)<sup>166</sup> – podem operar tanto na órbita da receita pública (os incentivos tradicionais que acarretam em renúncias fiscais), quanto na criação de uma despesa<sup>167</sup>.

Neste sentido, a desoneração pode ocorrer através da consagração de uma imunidade ou pela concessão de um incentivo fiscal, o qual nem sempre será um instrumento propriamente tributário<sup>168</sup>.

Cumpram apenas reprisar as modalidades de incentivos fiscais na despesa: subvenções (auxílios financeiros concedidos pelo Estado àqueles que prestam serviço de interesse público), créditos presumidos (técnica financeira para adequação do montante a ser tributado, que pode assumir a forma de subvenção, subsídio ou redução de base de cálculo) e subsídios (instrumento para promoção de uma atividade econômica ou setor estratégico)<sup>169</sup>. Segundo Terence Dorneles Trennepohl, os incentivos na receita pública devem ser primados, ante a dificuldade de fiscalização da utilização dos recursos disponibilizados aos particulares pelos entes públicos através dos incentivos das despesas<sup>170</sup>.

Os incentivos fiscais que são operados por meio da receita pública e, assim, possuem propriamente natureza tributária são, segundo Marcos André

---

<sup>166</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas Catão. Regime jurídico dos incentivos fiscais, p. 13.

<sup>167</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas Catão. Regime jurídico dos incentivos fiscais, p. 57.

<sup>168</sup> Para fins deste estudo a questão não será aprofundada, tratando-se como sinônimos incentivos e benefícios fiscais, ressaltando-se a natureza propriamente tributária de alguns. Entretanto, oportuno citar a criteriosa distinção feita por Betina Treiger Grupenmacher. Em primeiro momento, a doutrinadora considera o termo fiscal como sinônimo de tributário e, por isso, enquadra em outra categoria instrumentos financeiros. Ademais, diferencia incentivos dos benefícios fiscais, por necessitarem os primeiros de uma contrapartida do recebedor da exoneração, enquanto no segundo caso isso não ocorre. GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias. Incentivos e benefícios fiscais.

<sup>169</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas Catão. Regime jurídico dos incentivos fiscais, p. 60/74.

<sup>170</sup> TRENNEPOHL, Terence Dorneles. Incentivos fiscais no direito ambiental, p. 125.

Vinhas Catão, os diferimentos, remissões, anistias e isenções. O diferimento é uma técnica que posterga o pagamento da obrigação tributária ao determinar o nascimento da relação em um momento futuro. A remissão e anistia, embora não sejam propriamente formas típicas de incentivo fiscal, podem servir para estimular certas atividades ao operarem seus efeitos sobre uma obrigação já devida, acarretando em desoneração<sup>171</sup>. Por fim, a isenção é um expediente que resulta na “eliminação ou redução do gravame tributário”<sup>172</sup>. Segundo Terence Dorneles Trennepohl, a isenção é a figura que mais se aproxima da tributação ambiental<sup>173</sup>. Por isso e pelo fato do objeto da análise deste estudo se tratar de um caso de “isenção parcial”, será feita uma melhor análise.

Segundo Marcos André Vinhas Catão, as isenções podem ser divididas em dois grupos em razão de seu motivo de instituição: fiscal (em respeito a capacidade contributiva) e extrafiscal (fim de atingir certa atividade, sem priorizar a capacidade contributiva).<sup>174</sup> Neste sentido, Roque Carrazza afirma que:

Como vemos, a isenção tributária encontra fundamento na falta de capacidade econômica do beneficiário ou nos objetivos de utilidade geral ou de oportunidade política que o Estado pretende venham alcançados. Nisto difere do privilégio, que se funda unicamente no favor que se pretende outorgar a contribuintes (ou a classes de contribuintes) que reúnem todas as condições para suportar a tributação<sup>175</sup>.

Em que pese o efeito das isenções ser claro, ou seja, exonerar o contribuinte da carga tributária, o entendimento sobre como esse fenômeno se opera e a definição de sua natureza jurídica são controversos na doutrina. Isto já começa no próprio Código Tributário Nacional, que define a isenção como uma causa de exclusão do crédito tributário, que segundo Paulo de Barros Carvalho

---

<sup>171</sup> A remissão refere-se ao valor devido em razão do não pagamento da obrigação principal tributária (artigo 172 CTN), enquanto a anistia abrange exclusivamente os valores devidos pelo cometimento de infrações tributárias.

<sup>172</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas Catão. Regime jurídico dos incentivos fiscais, p. 77/91.

<sup>173</sup> TRENNEPOHL, Terence Dorneles. Incentivos fiscais no direito ambiental, p. 126,

<sup>174</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas Catão. Regime jurídico dos incentivos fiscais, p. 77/78.

<sup>175</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, p. 979.

seria um sinônimo de extinção da obrigação tributária, vez que não há relação jurídica obrigacional sem um crédito correspondente<sup>176</sup>.

Para a doutrina tradicional (Rubens Gomes de Sousa e Amílcar de Araújo Falcão, dentre outros), a isenção consubstancia-se na dispensa legal do pagamento<sup>177</sup>. Segundo Paulo de Barros Carvalho, não há lógica neste conceito, vez que a regra isentiva seria aplicada em momento posterior ao surgimento da obrigação tributária com a incidência da regra matriz, sendo que não há cronologia na atuação das normas vigentes no sistema<sup>178</sup>. Segundo Roque Carrazza, há confusão com o fenômeno da remissão, pois neste caso ocorre a dispensa do pagamento de uma obrigação tributária nascida, ou seja, cujo fato impositivo foi praticado<sup>179</sup>.

José Souto Maior Borges, com base nos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker, define a isenção como hipótese de não incidência legalmente qualificada, defendendo que sua ocorrência impede o nascimento do tributo<sup>180</sup>. Segundo Paulo de Barros Carvalho, este conceito padece da definição pela negativa e não explica como ocorre a harmonização com norma que define a incidência, vez que segundo tal posição a regra de isenção incide antecipadamente de modo que a tributação não incide<sup>181</sup>.

Ainda há outra teoria que define a isenção como um fato impeditivo da incidência, que impede o alcance da regra matriz para certas situações<sup>182</sup>, misturando, segundo Paulo de Barros Carvalho, a linguagem prescritiva do direito com a realidade social, vez que a isenção é uma proposição normativa<sup>183</sup>.

Paulo de Barros Carvalho, com base na distinção entre normas de comportamento (voltadas para as condutas das pessoas) e de estrutura (direcionadas para a produção e relacionamento das normas de comportamento), define a isenção como uma norma de estrutura que investe contra um ou mais

---

<sup>176</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 560.

<sup>177</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, p. 981.

<sup>178</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 564.

<sup>179</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, p. 981.

<sup>180</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, p. 982.

<sup>181</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 566.

<sup>182</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 563.

<sup>183</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 566.

critérios da regra matriz<sup>184</sup>, sem suprimi-lo totalmente<sup>185</sup>. Nesse sentido, a isenção seria “a limitação do âmbito de abrangência de critério do antecedente ou do consequente da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça (naquele caso abrangido pela norma jurídica isentiva)”<sup>186 187</sup>.

Ciente da consideração de Paulo de Barros Carvalho acerca da impropriedade do termo “isenção parcial” para referir-se a casos de redução da base da cálculo ou da alíquota, vez que a diminuição do critério quantitativo não resulta do desaparecimento da obrigação tributária (não podendo ser conceituadas como isenção)<sup>188</sup>, é inegável que tal modalidade de desoneração também se presta para a realização de fins extrafiscais, inclusive a proteção do meio ambiente, como no caso do objeto de análise deste estudo.

As últimas modalidades de incentivos fiscais (na receita pública) são operacionalizados através de instrumentos jurídicos tributários. Neste sentido, devem respeito às normativas do sistema tributário<sup>189</sup>. O Código Tributário

---

<sup>184</sup> Os critérios da regra matriz tributária serão analisados no próximo capítulo.

<sup>185</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 567/568.

<sup>186</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, p. 987.

<sup>187</sup> Com base neste ensinamento, uma consideração pode ser levantada contra as posições doutrinárias que consideram os instrumentos econômicos preficados, notoriamente os incentivos fiscais, como casos de sanção premial. Não se nega o caráter promocional do direito, entretanto, tais mecanismos não possuem a mesma operacionalização das sanções. Dentro da estrutura normativa, conforme as teorias tradicionais, a sanção é a consequência de uma norma cuja hipótese é o descumprimento do mandamento de uma outra norma de conduta. A partir das lições de Bobbio, considera-se que a sanção nem sempre é repressiva, mas também pode ser aplicada para recompensar o cumprimento do mandamento de outra norma. Neste caso, a sanção premial seria a consequência de uma norma cuja hipótese descreve o cumprimento de outra. Ora, como visto, a isenção (uma das principais forma de incentivo fiscal), na opinião de Paulo de Barros Carvalho, é veiculada por uma norma de estrutura e, desta forma, incide para inibir a operatividade da regra matriz, não incidindo em momento posterior à realização de uma conduta. Marcos André Vinhas Catão, discorrendo sobre a doutrina iniciada por Bobbio, sustenta: “quer nos parecer, sob certa dogmática, absolutamente pertinentes as colocações do mestre italiano, acrescentando aqui o modesto entendimento de que as normas de “promoção”, por refugirem do conceito de sanção do direito público ou privado, não se assemelham a uma verdadeira “sanção” (positiva), criação esta que se justifica a partir de uma possível dificuldade de se admitir uma categoria de norma sem sanção. Assim, em síntese, as normas veiculadoras de incentivo fiscal seriam normas de organização do estado, com função promocional e sob uma perspectiva funcionalista. São concebidas sob os pilares as Intervenção do Estado no Domínio Econômico, através da doutrina da extrafiscalidade. São os incentivos fiscais autolimitação ao poder de tributar, que não se qualificam como sanção, cujo exercício está sujeito às limitações e aos princípios constitucionais, tributários ou não”. CATÃO, Marcos André Vinhas Catão. Regime jurídico dos incentivos fiscais, p. 8.

<sup>188</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 574.

<sup>189</sup> SEBASTIÃO, Simone Martins. Tributo ambiental, p. 259.

Nacional enuncia regras que devem ser respeitadas para a concessão destes incentivos, notavelmente para a isenção nos artigos 176, 177, 178 e 179. O primeiro desses dispositivos expressa que a isenção será sempre decorrente de lei, determinação que se conforma ao princípio da legalidade, cuja obrigatoriedade do respeito não é motivo de dúvidas.

Outra questão que deve ser mencionada é a exigência do artigo 14 da Lei da Responsabilidade Fiscal de que a concessão ou ampliação de benefício fiscal não afetará a receita. Como forma de compensação, Terence Dorneles Trennepohl sugere que ao lado da concessão de um benéfico fiscal em prol do ambiente, seja majorado o tributo de um bem ou serviço mais poluente<sup>190</sup>.

No entanto, conforme já exposto acima, não há entendimentos uníssomos sobre como empregar a tributação ambiental em face de algumas balizas do sistema tributário. Dentre elas, a questão referente à capacidade contributiva possui relevância para este estudo e, por isso, será brevemente comentada antes de se adentrar na matéria da cidade sustentável e competências municipais.

### 2.3.2 Capacidade Contributiva

Sem pretensão de esgotar assunto, ante a sua dimensão e grande relacionamento com os profundos princípios da justiça e da igualdade, é possível afirmar, segundo Paulo de Barros Carvalho que o princípio da capacidade contributiva “sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo”<sup>191</sup>.

Nesse sentido, este princípio, ao estabelecer que os cidadãos sejam tratados diferentemente segundo as suas possibilidades de contribuir, serve para evitar desigualdades que resultem em injustiça fiscal. Segundo Ricardo Lobo Torres:

---

<sup>190</sup> TRENNEPOHL, Terence Dorneles. Incentivos fiscais no direito ambiental, p. 128.

<sup>191</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 215.



Entre *igualdade* e *justiça* o relacionamento é íntimo e profundo. Mas não se confundem. A igualdade, como princípio vazio, é medida de justiça; esta se torna impensável sem a igual repartição das cargas fiscais. A igualdade, porém, transcende a justiça, eis que penetra em outros valores e pode estar presente na própria injustiça. Não se explica circularmente a igualdade pela justiça, nem vice-versa. O conceito de igualdade fiscal, vazio que é, recebe o seu conteúdo dos princípios constitucionais vinculados à ideia de justiça. Por outro lado a justiça fiscal se obtém pelo desigual tratamento dos desiguais, como sempre afirmou a doutrina liberal, o que faz com que algum grau de desigualdade e de injustiça exista sempre na tributação<sup>192</sup>.

De acordo com esta visão, Paulo de Barros Carvalho defende que o princípio da justiça, como diretriz suprema, é um sobreprincípio que será realizado com a implementação de outros princípios. Dentre eles, encontra-se com grande peso o da igualdade, cuja demarcação é uma tarefa difícil, que deve ser realizada, como acima delineado, inclusive com balizas de princípios relacionados com a própria justiça<sup>193</sup>.

Com essa breve introdução, é possível afirmar que a capacidade contributiva, como princípio ligado a uma ideia de justiça, que serve como critério para preenchimento do conteúdo da igualdade e, conseqüentemente, como medida para maior realização da justiça fiscal, não possui um sentido absolutamente determinado. Segundo Klaus Tipke, “como todo princípio geral é também o princípio da capacidade contributiva indeterminado, mas não é indeterminável. Todavia, pode haver na aplicação do princípio da capacidade contributiva várias soluções defensáveis”<sup>194</sup>.

Tendo isto em vista, é possível traçar um contorno para este princípio. Neste sentido, pode se falar em uma capacidade contributiva objetiva e outra subjetiva.

Em sua primeira configuração, a capacidade contributiva determina que toda a forma de tributação deva incidir sobre fatos signo-presuntivos de riqueza. Conforme Paulo de Barros Carvalho, nesta acepção o princípio retrata a obrigação de seleção, por parte do legislador, de ocorrências que demonstrem fecundidade

---

<sup>192</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. 3, p. 333.

<sup>193</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 198.

<sup>194</sup> TIPKE, Klaus. Moral tributária do Estado e dos contribuintes, p. 21.

econômica para serem tributadas<sup>195</sup>. No ordenamento brasileiro, a realização da capacidade contributiva com este significado não é motivo de grandes debates, razão pelo qual não se pode falar em uma divisão dos tributos em fiscais, baseados na capacidade contributiva, e ambientais, fundados na capacidade para poluir. Como já mencionado, a tributação da “poluição” deve se dar de forma que não acarrete em sanção à ilicitude. Entretanto, em respeito a esta faceta explicada da capacidade contributiva, o sistema constitucional pátrio não permite a simples escolha de um evento “poluidor” (como emissão de gases) como hipótese de um tributo, vez que os fatos tributáveis sempre devem revelar riqueza<sup>196</sup>.

A maior problemática envolvendo a capacidade contributiva e a tributação ambiental (assim como os casos gerais de extrafiscalidade) se dá quando este princípio é analisado em sua segunda acepção, que prima pela adequação do montante pago por cada contribuinte às suas particularidades. Segundo Paulo de Barros Carvalho, nesta acepção, possuindo enorme relação com a realização da igualdade, ela significa a “repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento”<sup>197</sup>.

Inicialmente, embora o artigo 145, §2º da Constituição Federal leve ao entendimento que a capacidade contributiva só possui relação com os impostos, este princípio deve considerado na edição de todas as normas da tributação<sup>198</sup>. Entretanto, por ser o imposto a espécie tributária mais visível, sendo um deles (IPTU) o objeto de análise deste estudo, passa-se a fazer um estudo da capacidade contributiva em sua face e, principalmente, ante seu emprego extrafiscal<sup>199</sup>.

Um primeiro entendimento acerca da relação entre a capacidade contributiva subjetiva e a tributação ambiental é de que, em razão da primeira, não

---

<sup>195</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 216.

<sup>196</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 216.

<sup>197</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 216.

<sup>198</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Função social do tributo. p. 24.

<sup>199</sup> Apesar do corte metodológico, defende-se na doutrina o emprego, inclusive extrafiscal, das outras figuras tributárias (independente de classificação jurídica) na defesa do meio ambiente, como as taxas, contribuições de melhoria, contribuições de intervenção no domínio econômico, etc. Para mais, cita-se SEBASTIÃO, Simone Martins. Tributo Ambiental e TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação ambiental.

há espaço para a cobrança de simples impostos com a finalidade ambientalmente orientada. Nesse sentido, Roberto Ferraz defende que:

uma cobrança de impostos diferenciada em função da maior ou menor adequação da atividade do contribuinte a parâmetros de preservação ambiental seria inconstitucional por ferir os princípios da igualdade e da capacidade contributiva<sup>200</sup>.

Neste sentido, qualquer medida que não observe a capacidade contributiva, seja por tributar além da capacidade ou com peso menor do que o contribuinte poderia contribuir para a sociedade, não seria permitida, mesmo que pautada por um critério ambiental.

Em uma visão diametralmente oposta, defende-se que a tributação ambiental (assim como a extrafiscalidade em geral), por fazerem parte do campo de intervenção estatal sobre o domínio econômico não se submete aos princípios do sistema constitucional tributário, devendo apenas respeitar as balizas da ordem econômica. Nesse sentido, José Cabalta Nabais afirma que a extrafiscalidade possui um caráter excepcional, devendo ser vista “como uma exceção à regra de natureza fiscal dos impostos e das normas jurídicas que os disciplinam”, valendo tanto para impostos extrafiscais quanto para os benefícios fiscais<sup>201</sup>. Com base nisso, o autor português defende que:

A extrafiscalidade, justamente porque se integra no direito econômico e não no direito fiscal e, por conseguinte, se apresenta como dominada por ideias tais como as de flexibilidade e selecção, não é, nem pode ser, objecto dos exigentes limites constitucionais próprios do direito fiscal. Compreende-se, assim, que a sua disciplina não se pautar tanto pela constituição fiscal, mas mais pela constituição econômica<sup>202</sup>.

Ora, tal posição contraria o entendimento acima apresentado sobre a extrafiscalidade. Reprisando o apresentado, cumpre reiterar a defesa de Paulo de

---

<sup>200</sup> FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental, p. 347

<sup>201</sup> CABALTA, José Casalta. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental, p. 423.

<sup>202</sup> CABALTA, José Casalta. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental, p. 424.

Barros Carvalho, segundo o qual não existe espécie tributária que cumpra unicamente uma função fiscal ou extrafiscal, convivendo os dois objetivos em uma mesma figura impositiva, sendo possível, eventualmente, o predomínio de um sobre o outro. Portanto:

Consistindo a *extrafiscalidade* no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos<sup>203</sup>.

Por fim, há uma terceira posição que, seguindo a orientação apresentada de Paulo de Barros Carvalho, defende que a tributação ambiental e a capacidade contributiva devem ser harmonizadas de forma que a primeira seja possível sem que haja violação da segunda com o conseqüente desrespeito das balizas constitucionais tributárias. Dentro dessa visão, cita-se a opinião de Regina Helena Costa, em sua integralidade:

Em nossa opinião, convivem a atuação extrafiscal e a observância do postulado da capacidade contributiva, informador dos impostos e insculpido no art. 145, § 1º, da Constituição. Isto porque, em razão da extrafiscalidade, autorizada está a prescindibilidade da graduação dos impostos consoante a capacidade econômica do contribuinte, para que se atinjam finalidades outras, que não a mera obtenção de recursos, homenageadas pela ordem constitucional, como, por exemplo, a função social da propriedade, a proteção ao meio ambiente, o incentivo à cultura. Vale dizer, o Poder Público pode instituir tributos progressivos ou regressivos sem ater-se à pertinência que os mesmos deveriam guardar com a riqueza do sujeito passivo. Nesses casos, teremos derrogações parciais do princípio, pois o princípio da capacidade contributiva não resta completamente afastado quando da tributação ambiental. O legislador não poderá descuidar-se da preservação dos limites que o próximo princípio exige: a manutenção do “mínimo vital”, o não atingimento do confisco e o não cerceamento de outros direitos constitucionais. Estes, a nosso ver, são intocáveis mesmo pela tributação extrafiscal, porque representam garantias mínimas do contribuinte frente ao fisco<sup>204</sup>.

---

<sup>203</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Função social do tributo, p. 19.

<sup>204</sup> COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental, p. 322.

A partir dessa visão, pode se defender um equilíbrio entre a capacidade contributiva e a tributação ambiental. Ante a importância da defesa da natureza, em geral, a desconsideração da capacidade contributiva subjetiva não resultará inconstitucionalidade. Entretanto, medidas que extrapolarem os limites mínimo (mínimo existencial) e máximo (proibição de efeito de confisco) da capacidade contributiva não são toleradas pelo ordenamento.

No caso específico dos incentivos fiscais, concedidos por motivos extrafiscais, na falta de diretrizes legais, Marcos André Vinhas Catão sugere que duas premissas devam ser respeitadas. Primeiramente, exige-se a presença de um fundamento de validade, pelo qual o benefício será conveniente para toda a sociedade e não apenas para o seu recebedor e que atenda aos princípios constitucionais. Em segundo lugar, ela deve possuir efetividade, ou seja, a desoneração traz os resultados por ela esperados<sup>205</sup>. Defendendo a convivência do fundamento do incentivo (como no caso analisado neste estudo, a defesa ambiental, mas também o incentivo à cultura, a promoção de um setor econômico, a inovação tecnológica, etc.) com a normativa tributária, o autor sustenta que os princípios tributários podem ser “sopesados, balanceados por outros princípios constitucionais de natureza não tributária”, desde que guardando-se razoabilidade na graduação do incentivo<sup>206</sup>.

Luís Eduardo Schoueri, seguindo essa linha de pensamento, defende que o princípio da igualdade deve ser preenchido por critérios que determinem como a tributação deve tratar os diferentes indivíduos (por exemplo, permite-se tratamento diferenciado entre as regiões do país, para fins de desenvolvimento), tendo sempre em conta os parâmetros proibidos (como diferença entre profissões, mas também sexo e raça)<sup>207</sup>. Da mesma maneira, Paulo de Barros Carvalho afirma que, sendo o princípio da isonomia um autêntico valor, “para o universo do direito,

---

<sup>205</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas Catão. Regime jurídico dos incentivos fiscais, p. 108.

<sup>206</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas Catão. Regime jurídico dos incentivos fiscais, p. 42/43.

<sup>207</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributária indutoras em matéria ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental, p. 245.

múltiplos são os critérios que podem ser tomados para a realização da igualdade”<sup>208</sup>.

Neste sentido, o princípio da capacidade contributiva é um dos parâmetros expressamente aceitos pela Ordem Tributária (artigo 145, §1º, da Constituição), enquanto a proteção do meio ambiente foi elencada como valor suficiente para tratamento diferenciado pela Ordem Econômica (artigo 170, VI, da Constituição). Luís Eduardo Schoueri sustenta que o princípio da capacidade contributiva e os da Ordem Econômica encontram-se em relação de integração, pois ambos buscam atingir as finalidades de justiça e solidariedade almejadas pela Constituição, de forma que quando considerados de forma razoável e proporcional, a discriminação de contribuintes em face de valores ambientais não viola o princípio da capacidade contributiva<sup>209</sup>. Sustenta o autor:

Constata-se, assim, que o princípio da capacidade contributiva passa a ser apenas *um entre vários fatores de discriminação*, todos baseados nos mesmos valores e voltados à mesma finalidade. A igualdade não se mede apenas a partir da capacidade contributiva: é possível haver efeitos indutores diversos, impostos pela mesma lei, a contribuintes com idênticas capacidade contributiva. Nesse caso, importará examinar se há fator (diverso da capacidade contributiva) que justifique a discriminação<sup>210</sup>.

Em síntese, os posicionamentos doutrinários são os mais diversos, ora opinando-se que o princípio da capacidade contributiva obsta a tributação ambiental por meio dos impostos, ora defendendo-se que a tributação ambiental, por fazer parte da ordem econômica, não precisa levar em conta este princípio. Por fim, sustenta-se que a capacidade contributiva pode ser harmonizada com um valor ambiental de discriminação dos contribuintes (embora a exata maneira de como realizar essa adequação não seja sempre a mesma, exigindo-se, regra geral, razoabilidade na graduação do imposto).

---

<sup>208</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Função social do tributo, p. 23.

<sup>209</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributária indutoras em matéria ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental, p. 246/247.

<sup>210</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributária indutoras em matéria ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental, p. 247.

Tratando-se do Imposto Predial e Territorial Urbano uma última consideração ainda pode ser feita, tendo em vista o § 1º do artigo 156 da Constituição Federal prescreve em seu inciso II que o IPTU poderá ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel, sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o artigo 182, § 4º, II (no inciso I do dispositivo há determinação de progressividade em razão do valor do imóvel). Segundo Roque Carrazza, o verbo poderá empregado no dispositivo deve ser lido como deverá (vez que todo poder encerra um dever), de maneira que além da capacidade contributiva, o IPTU deve obedecer a uma “progressividade extrafiscal”, em conformidade com o Plano Diretor do Município<sup>211</sup>.

Desta forma, a Constituição Federal determina que a capacidade contributiva e objetivos extrafiscais sejam ao mesmo tempo considerados na norma do IPTU, de forma que eles não conflitam, mas sim, convivem harmonicamente. Roque Carrazza, analisando o artigo 156, § 1º, da Constituição, resume:

Temos aí duas situações distintas. A *primeira*: o princípio da capacidade contributiva exige que o IPTU tenha alíquotas diferenciadas, conforme os imóveis urbanos sejam mais ou menos valiosos. A *segunda*: o inciso II do § 1º do art. 156 da CF exige que o IPTU tenha alíquotas diferentes, de acordo com a localização e uso do imóvel, ou seja, de acordo com as conveniências locais, expressas no *plano diretor* do Município<sup>212</sup>.

Dentre os fatores que o Município pode objetivar proteger, definitivamente encontram-se valores de proteção da natureza. Nesse sentido, o IPTU pode ser empregado para defesa do meio ambiente não apenas com base na fundamentação apresentada pela terceira corrente de opiniões acerca do conflito entre a capacidade contributiva e a tributação ambiental, mas em razão de expressa autorização constitucional para diferenciação de alíquotas em razão do uso do imóvel (no caso, por causa do uso sustentável ou não).

Sendo assim, antes ainda de analisar o IPTU verde, deve ser analisada questões circundantes ao Município, principalmente as suas competências

---

<sup>211</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, p. 126/127.

<sup>212</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, p. 128.

tributárias e ambientais e a perspectiva das cidades sustentáveis, realidade que o IPTU verde mostra-se um mecanismo de concretização.

### **3. CIDADE SUSTENTÁVEL**

#### **3.1 O ESTATUTO DA CIDADE**

Com base nas reflexões sobre a questão ecológica e ante a alçada do meio ambiente a uma categoria de suma importância para a qualidade de vida das pessoas, diversas leis foram elaboradas para estruturar meios disponíveis (algumas vezes institucionalizando instrumentos novos) e repartir responsabilidades entre todos os agentes envolvidos (entes públicos, sociedades, pessoas físicas, etc.) para a consecução da contínua melhora de vida dos cidadãos, através da proteção da natureza. Cumpre salientar que esta, ao constituir toda a realidade que envolve a vida das pessoas<sup>213</sup>, deve ser compreendida a partir de uma visão sistêmica, não englobando apenas o patrimônio natural, mas também as dimensões cultural, artificial e do trabalho. Dentre esses diplomas, editados com vistas a proteger o meio ambiente AM seu aspecto mais amplo, a Lei 10.257/2001 – o Estatuto da Cidade – possui enorme importância para este estudo<sup>214</sup>.

O Estatuto da Cidade surgiu para regulamentar a política urbana, consagrada no artigo 182 no Capítulo II do Título VII (Da ordem econômica e financeira) da Constituição Federal, conforme explicitado no parágrafo único do seu artigo 1º, para regular o uso da propriedade urbana em prol do bem coletivo, da segurança e do bem estar dos cidadãos, bem como o equilíbrio ambiental.

---

<sup>213</sup> MILARÉ, Édis. Direito do ambiente, p. 53/54.

<sup>214</sup> Outras leis que podem ser citadas são as que instituíram as Políticas Nacional do Meio Ambiente, Saneamento, Resíduos Sólidos e Mobilidade Urbana.



Apesar de sua marcante preocupação em estabelecer um marco legal para o direito urbanístico, entendido como conjunto de normas que busca a composição de equilíbrio entre interesses gerais dos habitantes de uma cidade e o respeito ao direito de propriedade<sup>215</sup>, não se pode negar a imediata aplicação do Estatuto na tutela ambiental, sobretudo na tutela do meio ambiente urbano.

Conforme ressaltado por Édis Milaré, a Lei, não tratando exclusivamente do meio ambiente urbano, “não apresenta formalmente conceitos, não estabelece requisitos claros, não impõe obrigações específicas detalhadas – ao contrário do que fez com a propriedade e o uso do solo urbano”<sup>216</sup>. Entretanto, em conformidade com a visão sistêmica do meio ambiente, a realidade natural não pode ser dissociada da realidade social e, desta forma, a ênfase do Estatuto nos aspectos urbanísticos não significa que ele não atenta para questões naturais.

Com efeito, em que pesem as alterações humanas da paisagem, o meio ambiente natural continuará sendo estruturante da realidade e sua higidez fundamental para garantia da sadia qualidade de vida das pessoas. Conforme fundamentado por Ana Maria Moreira Marchesan:

(...) o meio ambiente é, de fato, estruturante. Por mais que o homem o transforme, recrie e construa mesmo uma *segunda natureza*, ele é a base sobre a qual nossas cidades paulatinamente se conformam. A qualidade de vida é diretamente proporcional à qualidade das intervenções antrópicas sobre o meio ambiente, o qual é percebido pelo ser humano “através dos sentidos, pois está biologicamente preparado para isso, e da cultura – individual ou coletiva. Por isso, não é possível dissociar o viés cultural da qualidade de vida, sobretudo no meio urbano”<sup>217</sup>.

Em conformidade com a visão sistêmica do meio ambiente, não faria sentido que o Estatuto da Cidade, um diploma legal voltado para a melhoria da qualidade de vida dos cidadãos, relegasse para um plano secundário a proteção do meio ambiente natural. Embora este tenha sido considerado um lado no conflito com o meio ambiente construído (que comporta o meio ambiente urbano), é

---

<sup>215</sup> TORRES, Marcos Abreu. Estatuto da Cidade: sua interface no meio ambiente, p. 197.

<sup>216</sup> MILARÉ, Édis. Direito do ambiente, p. 549.

<sup>217</sup> MARCHESAN, Ana Maria Moreira. O Estatuto da Cidade (Lei 10.257/2001) e a proteção do patrimônio cultural urbano, p. 47.

premente a luta por sua integração<sup>218</sup>. Ora, eles possuem uma relação de interdependência, uma vez que, como dito, a natureza sempre estará presente na vida das pessoas, não importando o quanto “artificial” sejam as cidades. Para ilustrar esse quadro, basta citar os diversos episódios de inundações decorrentes da desordenada ocupação e baixa permeabilidade do solo urbano, assim como deslizamentos de encostas resultando em destruição de moradias e várias mortes<sup>219</sup>.

Certamente o espaço urbano, construído ou ocupado, denuncia a intervenção humana no espaço natural. Todavia, é neste “ecossistema urbano” que habitam mais de 80% da população brasileira<sup>220</sup>, havendo nítida relação entre a qualidade de vida e a qualidade ambiental. Em que pese existirem, minoritariamente, remanescentes florestais naturais em áreas urbanas (mata nativa, bosques, rios), a tutela ambiental urbana não se volta apenas ao “intacto” meio ambiente, mas principalmente aos efeitos da urbanização ao meio ambiente, como a poluição atmosférica, visual, dos mananciais. Conseqüentemente, a gestão do território urbano está intimamente voltada à gestão dos recursos naturais e depende da análise ambiental. É o que se denomina “gestão urbanoambiental”.

Entretanto, conforme os exemplos citados, percebe-se que nessa relação, o meio ambiente natural tem sofrido mais (acarretando, logicamente, desastrosas conseqüências para o meio ambiente construído e para as pessoas em geral)<sup>221</sup>. Infelizmente, os processos desenfreados de urbanização, somados ao pouco interesse com a proteção da natureza tem resultado graves efeitos para o meio ambiente natural e, por conseguinte, para todas as pessoas. Outros exemplos imediatos são o aumento da poluição (seja atmosférica pela emissão de poluentes ou dos espaços urbanos pelo mau trato dos resíduos sólidos, inclusive com seu despejo descuidado em cursos naturais de água), para não citar os problemas

---

<sup>218</sup> TORRES, Marcos Abreu. Estatuto da Cidade: sua interface no meio ambiente, p.199.

<sup>219</sup> Para não citar diversos episódios que de alguma maneira interferem na vida de toda a população mundial, inclusive as das cidades, mas contra os quais cétricos podem se insurgir, como a mudança climática e destruição da camada de ozônio, assim como degradações que ocorrem distantes dos centros urbanos, mas também terão suas conseqüências, como a desertificação e consequente escassez de terras para plantio.

<sup>220</sup> Ver em:

[http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia\\_visualiza.php?id\\_noticia=1766](http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=1766).

<sup>221</sup> TORRES, Marcos Abreu. Estatuto da Cidade: sua interface no meio ambiente, p. 200.

decorrentes da não reciclagem e do uso de matizes elétricas não renováveis ou aquelas ditas limpas, mas que também podem acarretar graves problemas ambientais se empregadas com pouco cuidado (caso das usinas hidrelétricas).

É justamente para efetivar o equilíbrio entre o meio ambiente natural e o construído que o Estatuto da Cidade se volta. Com efeito, conforme estabelecido em seu artigo 2º, o objetivo da política urbana é ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana. Apesar de a função ambiental não se encontrar expressa na Constituição Federal nem no Estatuto da Cidade, através da leitura de seus enunciados, é impossível negar que ela não faça parte da função social. Neste sentido a função social da cidade só será totalmente concretizada quando atendida sua função ambiental<sup>222 223</sup>. O planejamento e a gestão do espaço urbano não podem ser dissociados da defesa do meio ambiente, devendo ser pensadas de forma conjunta com o fim de melhorar a qualidade de vida dos cidadãos brasileiros em todos os centros urbanos.

Esta compatibilização significa dizer que o meio ambiente natural e o meio ambiente construído não são realidades distintas, mas, pelo contrário, o meio ambiente natural faz parte da realidade urbana, devendo sempre ser considerado no planejamento de todos os aspectos da cidade. Nesse sentido, “os diferentes

---

<sup>222</sup> ROCHA, Júlio Cesar de Sá da. Função ambiental da cidade: direito ao meio ambiente urbano ecologicamente equilibrado.

<sup>223</sup> Entende-se que a função ambiental da propriedade, individualmente considerada, será atendida quando o seu uso não resultar em prejuízos ao meio ambiente ou em situações que, de alguma forma, devem ser obstadas. Portanto, a função social da propriedade não possui a mesma “profundidade” que a função social da cidade, que deve sempre orientar o máximo bem estar dos cidadãos e não regular o mínimo que papel que a cidade deve desempenhar. Nesse sentido, este princípio não possui grande relevância para este estudo, porquanto o IPTU verde, como se verá, busca induzir os indivíduos a realizarem condutas que vão além do respeito da função ambiental em suas propriedades e, por isso, tornando-os merecedores de uma compensação, na esteira do princípio do protetor recebedor. Ora, o respeito da função ambiental e da função social não é uma alternativa, mas sim um dever, conforme, inclusive, depreende-se do parágrafo 3º do artigo 182 da Constituição: a propriedade urbana cumpre a sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor (nota-se que a conceituação é ainda mais restrita que a usual, pois há diversos dispositivos e mesmo interesses – não só ambientais ou urbanos, mas também individuais –, que não o plano diretor, influenciando na função social). Conforme Orlando Gomes, a função social resulta na propriedade sendo encarada como uma situação jurídica em que o direito individual sobre uma coisa impõe deveres em benefício da sociedade e, até mesmo, de não proprietários. Sendo um conceito indeterminado, que pode variar segundo a vocação e a natureza do bem, requisitos para seu cumprimento são estabelecidos na Constituição Federal e regulados em legislação. GOMES, Orlando. Direitos reais, p. 119/125.

enfoques entre ambientalistas e urbanistas quanto ao desenvolvimento, além de adversas condições do contexto político e institucional no qual as cidades e as comunidades locais operam, devem ser ultrapassados”<sup>224</sup>.

Tal entendimento encontra-se absolutamente respaldado com a leitura seguinte de algumas diretrizes traçadas no artigo citado do Estatuto da Cidade<sup>225</sup>. No inciso IV preceitua-se que o planejamento do desenvolvimento das cidades, da distribuição espacial da população e das atividades econômicas do Município e do território sob sua área de influência deve se dar de modo a evitar e corrigir as distorções do crescimento urbano e seus efeitos negativos sobre o meio ambiente. Ademais, o inciso VI determina que a ordenação e o controle do uso do solo deve ocorrer, dentre outros, de forma a evitar: (g) a poluição e a degradação ambiental e (h) a exposição da população a riscos de desastres.

Ainda é possível citar o inciso X, o qual preceitua a adequação dos instrumentos de política econômica, tributária e financeira e dos gastos públicos aos objetivos do desenvolvimento urbano, de modo a privilegiar os investimentos geradores de bem-estar geral e a fruição dos bens pelos diferentes segmentos sociais. A diretriz é de suma importância para esse estudo, já que é uma menção expressa à utilização de tributos para a consecução do bem estar das pessoas (que para ser realizada compreende a proteção do meio ambiente). Ademais, o enunciado menciona “desenvolvimento”, o qual, conforme José Eli da Veiga não pode ser pensado como um sinônimo de crescimento econômico, mas se caracteriza por seu projeto social subjacente<sup>226</sup>. No mesmo sentido posiciona-se Amartya Sen, para quem o desenvolvimento é um processo de expansão de liberdades, tanto de processos (direito de participar das ações e decisões) como de oportunidades (direitos que garantam um conjunto básico de condições para

---

<sup>224</sup> KÄSSMAYER, Karin. Riscos urbanoambientais, p. 143

<sup>225</sup> Para não mencionar a combinação do artigo 225 da Constituição, que estabelece o direito a todos ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem essencial à sadia qualidade de vida com o artigo 182, o qual determina que a política de desenvolvimento urbano tem por objetivo garantir o bem estar dos habitantes das cidades, que, obviamente, só será atendido com a proteção do meio ambiente.

<sup>226</sup> VEIGA, José Eli da. Desenvolvimento sustentável, p. 81/82.

que as pessoas persigam o mínimo do que gostariam), possuindo o crescimento econômico um papel instrumental para o desenvolvimento dessas liberdades<sup>227</sup>.

É forçoso, também, salientar o inciso XII, que estabelece como diretriz a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente natural e construído, do patrimônio cultural, histórico, artístico, paisagístico e arqueológico. O importante deste dispositivo é justamente trazer expressamente a concepção sistêmica do meio ambiente, que deve ser pensado em conjunto para a obtenção dos melhores resultados na sua proteção.

Por último, cumpre enunciar a diretriz traçada no primeiro inciso do artigo, trazida ao final por ser a mais relevante: a *garantia do direito às cidades sustentáveis*, entendido como o direito à terra urbana, à moradia, ao saneamento ambiental, à infra-estrutura urbana, ao transporte e aos serviços públicos, ao trabalho e ao lazer, para as presentes e futuras gerações.

Conforme explicado por Marcos Abreu Torres, as normas do Estatuto da Cidade foram criadas para atender à função social das cidades, e nesse sentido, à própria garantia do direito às cidades sustentáveis. A cidade sustentável é justamente aquela onde se observa o equilíbrio entre o desenvolvimento urbano considerado isoladamente (que às vezes não traz benefícios para a sociedade, ou até mesmo acarreta em prejuízos) com o bem estar que tem de ser geral e coletivo. A partir deste postulado é que as outras diretrizes (incluindo as ambientais) se desenvolvem no corpo da Lei e, posteriormente, são listados os instrumentos a serem utilizados pelos Municípios para atendimento destes objetivos<sup>228</sup>.

A ideia da cidade sustentável foi derivada nos mesmos moldes que os princípios ambientais: em discussões no cenário internacional tendo por base a discussão sobre o que é necessário fazer para melhorar a vida dos habitantes do planeta (cita-se a conferência Habitat II que produziu a Declaração de Istambul sobre os Estabelecimentos Humanos e a Agenda Habitat, o qual lista diversas recomendações sobre os estabelecimentos urbanos). Não obstante, conforme já

---

<sup>227</sup> SEN, Amartya. Desenvolvimento como liberdade, p. 32 e 65.

<sup>228</sup> TORRES, Marcos Abreu. Estatuto da Cidade: sua interface no meio ambiente, p. 202.

mencionado, assim como diversas normativas produzidas no direito internacional, as recomendações sobre a cidade sustentável não possuem aplicabilidade imediata em nosso ordenamento, em face da soberania dos Estados, influenciando, no entanto, na elaboração das normas no direito interno<sup>229</sup>.

A cidade sustentável surgiu no direito brasileiro justamente no dispositivo citado do Estatuto da Cidade, o qual, segundo Karin Kässmayer, possui grande natureza política, sendo que sua concretização dependerá de um esforço conjunto dos Poderes Públicos e da sociedade<sup>230</sup>.

Não só a concretização da cidade sustentável pode ser difícil de implementada com perfeição<sup>231</sup>, tendo em vista a necessária coordenação de vários sujeitos, mas também o fornecimento de sua exata definição, ante a notável interdisciplinaridade que envolve, adquirindo um conteúdo que ultrapassa a proteção do meio ambiente natural (devendo ser considerados vários fatores como sociais, culturais e econômicos), não é uma tarefa fácil. No entanto, José Antonio Tietzmann e Silva, ponderando sobre a cidade sustentável implicar no alcance das funções sociais da cidade e da propriedade, sendo necessária sua transformação em realidade como medida fundamental para a cidade e o meio ambiente (considerado de forma ampla), apresenta a seguinte conceituação:

O conceito representa, assim, em uma visão *intra muros*, uma real conjugação da democracia, tanto nos processos de participação do público para que se chegue a soluções dos problemas urbanos, como no quadro de uma democratização das cidades, através de mecanismos de controle de acesso ao patrimônio imobiliário, de instalação de equipamentos urbanos, de acesso aos serviços públicos, entre outros. Numa visão *extramuros*, também deve ser revisto o papel das cidades em contraponto ao meio natural, tanto em nível de seu estabelecimento como no que diz respeito ao consumo de recursos naturais e disposição de dejetos. A realidade atual não poderá ser modificada senão a partir de um conceito como o da cidade sustentável, que propõe uma adaptação do meio urbano à realidade natural no que diz respeito ao fornecimento de recursos e à assimilação de rejeitos por esta última<sup>232</sup>.

---

<sup>229</sup> SILVA, José Antônio Tietzmann e. As perspectivas das cidades sustentáveis, p. 140.

<sup>230</sup> KÄSSMAYER, Karin. Riscos urbanoambientais, p. 138.

<sup>231</sup> Suprimindo as constantes violações de direitos fundamentais e sociais de todos os habitantes das cidades e garantindo-lhes as mais básicas condições necessárias para possuírem uma vida digna e de qualidade.

<sup>232</sup> SILVA, José Antônio Tietzmann e. As perspectivas das cidades sustentáveis, p 136/137.

Percebe-se, portanto, a existência de dois elementos no conceito. De um lado, direitos dos cidadãos que devem ser reconhecidos e garantidos (empregando a terminologia de Amartya Sen, tanto direitos de processo, representados na participação dos cidadãos nas decisões, quanto direitos de oportunidade, realizados mediante o fornecimento adequado de serviços e utilidades, de modo igualitário, para todos os cidadãos<sup>233</sup>). Por outro lado, surgem responsabilidades, tanto do Poder Público quanto dos membros da sociedade, para efetivar a integração entre o homem e a natureza, o meio ambiente construído e o natural, com o fim de assegurar a qualidade de vida e bem estar de todos.

O primeiro aspecto dos direitos, consubstanciado na gestão democrática da cidade e na efetiva participação popular, foi consagrado como diretriz da política urbana no inciso II do artigo 2º do Estatuto da Cidade: gestão democrática por meio da participação da população e de associações representativas dos vários segmentos da comunidade na formulação, execução e acompanhamento de planos e projetos de desenvolvimentos urbanos. No artigo 43 da Lei é trazida uma lista exemplificativa de alguns instrumentos voltados para a garantia da gestão democrática, como a formação de órgãos colegiados e a realização de debates, audiências e consultas públicas.

Coadunado com a imposição constitucional de que é dever de todos a proteção do meio ambiente, Poder Público e coletividade, acertou o legislador ao estabelecer a parceria entre os setores público e privado para a elaboração de uma adequada política socioambiental na cidade. Como parênteses, salienta-se que para a devida implementação deste cenário, torna-se necessária a efetivação da educação ambiental (sendo a sua promoção, assim como o da conscientização pública para a preservação do meio ambiente, uma incumbência do Poder Público, conforme o inciso VI do parágrafo 1º do artigo 225 da Constituição), porquanto, para que haja adequada participação, os cidadãos devem ser capazes

---

<sup>233</sup> SEN, Amartya. Desenvolvimento como liberdade, p. 32.

de formarem opiniões que podem ser levadas em conta<sup>234</sup>. Com efeito, conforme sustentado por Ivanaldo Soares da Silva Junior:

A educação ambiental tem um fundamental papel, consubstanciando-se em uma necessidade do mundo moderno, existindo cada vez mais o desafio, enquanto prática dialógica, no sentido de serem criadas condições para a participação dos diferentes segmentos sociais, tanto na formulação de políticas para o meio ambiente, quanto na concepção e aplicação de decisões que afetam a qualidade do meio natural, social e cultural. A prática educativa deve partir de uma premissa de que a sociedade é um lugar em constante conflito e confrontos, não existindo harmonia, nas esferas políticas, econômicas, das relações sociais, e dos valores, possibilitando que os diferentes segmentos da sociedade possam ter condições de intervirem no processo da gestão ambiental<sup>235</sup>.

Repara-se, portanto, que a participação popular não se limita ao acesso aos espaços de decisão pública, mas também se reflete nas decisões pessoais que cada um toma no seu cotidiano em face do meio ambiente. Nesse aspecto, considerando que a esfera cultural ainda não considera o bem ambiental com a essencialidade que ele merece, ressalta-se, novamente, que os tributos, ao serem empregados como forma de induzir comportamentos, notavelmente adquirem uma função instrutora, possuindo a tributação ambiental, nas palavras de Denise Lucena, “grande utilidade na formação dessa nova cultura socioambiental que se almeja seja criada na sociedade contemporânea”<sup>236</sup>.

Ao segundo aspecto de direitos, contrapõe-se não apenas o dever do Poder Público de garantir (notoriamente através da prestação de serviços públicos), mas também de todos os membros da coletividade naquilo que lhes cabe (principalmente a proteção do meio ambiente, vez que é de responsabilidade de todos). Ele pode se resumir na melhoria (igualitária) do bem estar de todos os habitantes da cidade, o que importa no atendimento de diversos fatores. Dentre

---

<sup>234</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme, Direito ambiental brasileiro, p. 129

<sup>235</sup> JÚNIOR, Ivanaldo Soares da Silva. A educação ambiental como meio para a concretização do desenvolvimento sustentável, p. 104.

<sup>236</sup> LUCENA, Denise. Reflexões sobre a tributação ambiental, p. 362.



eles, logicamente, está a defesa da natureza, vez que sua proteção é requisito essencial para a saúde humana e qualidade de vida em geral<sup>237</sup>.

Com relação às necessidades básicas a que todos os cidadãos devem ser atendidas, o próprio inciso traz os elementos abrangidos. Nota-se que o direito a cidade sustentável é um direito complexo, que pressupõe uma relação entre diversas políticas (como a urbana, ambiental, econômica, social), assim como entre a atuação de todas as esferas administrativas, com os Estados e a União auxiliando os Municípios na gestão urbana e na promoção de fatores que garantam o alcance de alguns direitos trazidos no conceito legal da cidade sustentável<sup>238</sup>.

Conforme Karin Kässmayer, o direito à sustentabilidade da cidade sustentável é amplo e pode ser subdividido em diversos direitos subjetivos fundamentais e sociais. Dentre os elencados no dispositivo legal, através do direito à terra urbana, garante-se a propriedade (condicionada pela função social) como forma de permitir uma existência digna para todos. O direito à moradia importa no direito a uma habitação digna onde as famílias podem desenvolver suas relações pessoais com o mínimo de conforto e acesso a serviços básicos essenciais. O direito ao saneamento ambiental estabelece a proteção da saúde de todos mediante um sistema de esgoto sanitário, acesso a água, disposição correta dos resíduos sólidos<sup>239</sup>. O direito à infra estrutura urbana acarreta na realização de obras e atividades visando o bem estar das pessoas, inclusive mediante a proteção dos bens ambientais. O direito ao transporte significa o livre acesso da

---

<sup>237</sup> Apenas como parênteses, não se adota aqui uma concepção utilitarista de justiça, visando sempre à maximização do bem estar social, com base no princípio da utilidade geral. Pelo contrário, em primeiro lugar acredita-se que não só os resultados alcançados têm de ser bom, mas também os meios empregados com esse fim devem ser corretos. Em segundo lugar, algumas vezes o que pode aparentar ser um aumento de bem estar presente, quando envolvido o meio ambiente, pode acarretar em graves prejuízos no futuro e, justamente por isso, a análise do que é o melhor a ser feito deve ser feita com base em muitos fatores e com a participação popular. Por último, não se admite que o bem estar de alguns, ou mesmo de uma maioria, seja realizada a grandes custos de uma parcela de pessoas. O critério da igualdade deve se fazer presente e todos devem ter os mesmo acesso às benesses oferecidas pela cidade, devendo ser priorizados, exatamente, os mais prejudicados na divisão atual dos custos e bônus, vantagens e prejuízos.

<sup>238</sup> KÄSSMAYER, Karin. Riscos urbanoambientais, p. 145.

<sup>239</sup> A Lei nº 11.445/07 estabelece as diretrizes nacionais do saneamento básico, enquanto a Lei nº 12.305/10 trata especificamente da Política Nacional dos Resíduos Sólidos.

população a todos os pontos da cidade e serviços nela disponíveis, segundo as suas necessidades<sup>240</sup>. O direito aos serviços públicos representa a ampla gama de prestações que Poder Público deve prestar aos cidadãos (educação, saúde, segurança, inclusive os de transporte). O direito ao trabalho, garantido como forma de todos possuírem uma atividade econômica, é necessário para a satisfação das necessidades humanas. Por fim, o direito ao lazer redonda na possibilidade de todos, também, poderem praticar atividades prazerosas na cidade<sup>241</sup>.

Em suma, o conceito da cidade sustentável abre um leque abrangente de direitos que não envolve apenas a dimensão ambiental da sustentabilidade, mas almeja a consecução de diversos resultados que tragam melhoria geral da qualidade de vida de todos os cidadãos, que não só devem participar do processo de decisão, mas também atuar pessoalmente com vistas a esses objetivos. No entanto, sendo a natureza um fator estruturante de toda a realidade, sua defesa assume importância primordial na concretização da cidade sustentável. Conforme José Antonio Tietzmann e Silva:

A questão ambiental e a questão urbana apresentam-se intrincadas de modo forte e o ordenamento dos espaços urbanos aparece, sem dúvida, como instrumento de política ambiental. A implantação de uma política urbana hoje, não pode ignorar a questão ambiental, sobretudo nas cidades de grande porte, onde adquirem maior dimensão os problemas relativos ao meio ambiente, como, por exemplo: poluição do ar, da água, sonora, visual; lixo; ausência de áreas verdes.<sup>242</sup>

Desta forma, pode se afirmar que a preservação do meio ambiente não apenas deve ser pensada como um critério da realização das políticas urbanas, mas que, com base em todos os institutos urbanísticos, pode ser adotada uma política com o fim precípua de proteção da natureza, voltada ao bem estar dos cidadãos urbanos. Dado o caráter estruturante do meio ambiente natural e a concepção sistêmica do ambiente, todos os instrumentos previstos no artigo 4º do Estatuto da Cidade devem ser empregados para a defesa do meio ambiente.

---

<sup>240</sup> A Lei nº 12.587/12 instituiu a Política Nacional da Mobilidade Urbana, para concretizar o acesso universal à cidade.

<sup>241</sup> KÄSSMAYER, Karin. Riscos urbanoambientais, p. 145/147.

<sup>242</sup> SILVA, José Antônio Tietzmann e. As perspectivas das cidades sustentáveis, p. 161.

Dentre eles, o inciso IV prevê o emprego de institutos tributários e financeiros, como o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, a contribuição de melhoria e incentivos e benefícios fiscais e financeiros, que, como visto<sup>243</sup>, são instrumentos econômicos precificados que podem ser utilizados na correção de externalidades ambientais e na indução de comportamentos benéficos ao meio ambiente.

Dentre estes institutos tributários, focar-se-á na concessão de benefícios fiscais com relação ao IPTU para a indução de determinados comportamentos e compensação pela geração de externalidades positivas. Contudo, antes ainda de analisar o IPTU, deve ser feita um breve estudo acerca da convergência das competências municipais em matéria ambiental e tributária, porquanto os instrumentos fiscais, de competência de todos os entes federativos, só podem ser utilizados na proteção da natureza, por cada um deles, quando houver para si uma respectiva atribuição de competência ambiental, como adiante se verá.

### 3.2 COMPETÊNCIAS MUNICIPAIS

A repartição de competências é fundamental em um Estado Federal, pois para a garantia da autonomia de seus membros, suas respectivas atribuições devem estar bem delimitadas no texto constitucional, assegurando sua atuação harmônica. Como no federalismo se pressupõe um poder central e poderes periféricos, os quais precisam funcionar autônoma e concomitantemente, essa partilha é um imperativo<sup>244</sup>.

Segundo Fernanda Dias Menezes de Almeida, a Constituição brasileira adotou um “sistema complexo em que convivem competências privativas, repartidas horizontalmente, com competências concorrentes, repartidas verticalmente”<sup>245</sup>. Ainda conforme a doutrinadora, o arranjo constitucional para a competência tributária é diferenciada<sup>246</sup>, possuindo o ordenamento brasileiro um

---

<sup>243</sup> Subcapítulo 1.4 (Atuação estatal na proteção ambiental).

<sup>244</sup> ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. Competências na Constituição de 1988, p. 14/15.

<sup>245</sup> ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. Competências na Constituição de 1988, p. 58.

<sup>246</sup> Este tópico será brevemente analisado adiante.

sistema especial de Federação, vez que ela possui uma tríplice estrutura ao conferir autonomia e competências específicas aos Municípios (pontuando-se a presença do Distrito Federal como ente federativo que acumula as competências estaduais e municipais)<sup>247</sup>.

Com efeito, sendo dotados de autonomia e possuindo competências próprias (inclusive tributárias e ambientais) os Municípios devem ser reconhecidos com integrantes da Federação, garantindo-lhes seu controle e operacionalidade nas áreas de atuação que lhe foram incumbidas<sup>248</sup>. Segundo Terence Dorneles Trennepohl:

A capacidade de organização, de autogoverno, de atividade legislativa própria, de autoadministração e de autonomia financeira, bem como a gama de matérias que lhe são destinadas pela Constituição Federal, alçam o Município a um patamar de igualdade, ao menos forma, com os Estados que integram a Federação, construída nos moldes clássicos. Demais disso, as próprias atribuições de competências, tanto as tributárias (impostos, taxas e contribuições de melhorias), como as ambientais (tanto as legislativas concernentes ao interesse local, quanto as materiais de proteção e preservação ambiental), consagram a participação do Município na peculiar estrutura da Federação brasileira<sup>249</sup>.

Considerando que o modelo federativo implica uma atuação harmônica entre os entes, cada um respeitando a esfera de competências dos outros, a tributação ambiental não pode ser empregada de modo a violar essa conjuntura, com interferência de competências. Nesse sentido, o tributo e o meio ambiente devem estar combinados nas competências dos entes da Federação<sup>250</sup>.

Tamanha é a importância da convergência entre ambas as competências que Heleno Taveira Torres somente admite como objeto do “direito tributário ambiental” o estudo das normas produzidas a partir da interação de ambas as modalidades de competências (incluindo as isenções, vez que a competência de isentar acompanha a de tributar, mas excluindo efeitos indiretos da legislação, uso

---

<sup>247</sup> ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. Competências na Constituição de 1988, p. 59.

<sup>248</sup> Não obstante, tal posicionamento não é uniforme. Roque Carrazza entende que apesar de os Municípios e o Distrito Federal serem pessoas políticas autônomas estão ausentes do pacto federativo. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, p. 564.

<sup>249</sup> TRENNEPOHL, Terence Dorneles. Incentivos fiscais no direito ambiental, p. 84.

<sup>250</sup> TRENNEPOHL, Terence Dorneles. Incentivos fiscais no direito ambiental, p. 86.

de fundos a partir de específica arrecadação e emprego de sanções ou indenizações)<sup>251</sup>.

Portanto, é de grande relevância o estudo das competências ambientais e tributárias dos Municípios, porquanto eles (assim como os outros entes) só podem empregar a tributação ambiental de forma válida quando respeitarem a harmonia da Federação, sem invasão de competências. Nesse sentido, os instrumentos fiscais de incumbência de cada ente só podem ser manejados com o fim ambiental quando respeitarem as competências ambientais previamente definidas, assim como a própria demarcação da competência tributária para dispor sobre os tributos, vez que, “as pessoas políticas devem ter a preocupação constante de, a pretexto de proteger a ecologia, não virem a extravasar os lindes de suas competências tributárias, ferindo direitos fundamentais dos contribuintes”<sup>252</sup>.

### 3.2.1 Competência Tributária

A competência tributária é a aptidão conferida para os entes públicos para criarem tributos no plano abstrato. Nesse sentido, seu exercício ocorre mediante a atividade legislativa, vez que essa criação deve ser feita mediante a lei<sup>253</sup>, a qual deverá indicar os elementos essenciais da norma tributária (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota)<sup>254</sup>. Nas palavras de Luciano Amaro, o poder de criar tributos é repartido entre os entes políticos, de forma que cada um recebe uma esfera de competência demarcada pela Constituição<sup>255</sup>.

Ademais, conforme Roque Carrazza, se a competência tributária é uma faculdade que a Constituição atribui a determinadas pessoas jurídicas de direito público interno para criarem tributos, logicamente elas estão autorizadas para manejá-los como melhor lhes aprouver, desde que se respeitando as diretrizes

---

<sup>251</sup> TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental, p. 100.

<sup>252</sup> CARRAZZA, Roque. Direito constitucional tributário, p. 792.

<sup>253</sup> Princípio da Legalidade Tributária (artigo 150, I, da Constituição Federal).

<sup>254</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, p. 567/569.

<sup>255</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 115.

constitucionais. Nesse sentido, “quem pode tributar pode, do mesmo modo, aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, no todo ou em parte, remi-lo, anistiar as infrações fiscais ou, até, não tributar”<sup>256</sup>.

Levando em conta a consideração de Paulo de Barros Carvalho, de que a característica da privatividade da competência é insustentável, porquanto a União pode criar impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária (artigo 154, II da Constituição Federal), tornando ela o único ente com competência privativa<sup>257</sup>, pode se considerar que, em geral, essa qualidade é verdadeira.

Luciano Amaro, insurgindo-se contra a classificação didática da competência tributária em privativa, comum e residual, afirma que a competência só pode ser considerada comum no sentido que determinada espécie tributária de forma genérica pode ser instituída por mais de um ente público, porquanto cada uma especificadamente (taxa para determinado serviço ou imposto para certa hipótese) só poderá ser criado por uma determinada pessoa política<sup>258</sup>.

Conforme ensinado por Roque Carrazza, a demarcação das competências tributárias, além de conferir a certa pessoa política a possibilidade de criar tributos, ao mesmo tempo proíbe as demais de instituírem a mesma exação. Portanto, as normas constitucionais que tratam da competência possuem um duplo comando, ao atribuir determinado tributo para a esfera de um ente, retira-o dos outros, assegurando a singularidade dos gravames<sup>259</sup>.

Nesse sentido, a Constituição Federal adotou os critérios material e territorial para a repartição privativa dos tributos não vinculados. Seguindo o primeiro, houve a definição dos arquétipos genéricos dos impostos que podem ser criados exclusivamente por cada ente<sup>260</sup>, ao traçar como a regra matriz tributária deve ser elaborada, vez que há a descrição dos fatos que podem ser colocados nas hipóteses de incidência (cabendo à União, ainda, a competência residual para criação de outros impostos, com respeito às balizas constitucionais – lei

---

<sup>256</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, p. 569.

<sup>257</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 275.

<sup>258</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, p. 117/118.

<sup>259</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, p. 584.

<sup>260</sup> Relevando-se a já citada possibilidade da criação dos impostos extraordinários.

complementar, não cumulatividade e partilha da arrecadação com os Estados e Municípios). Ademais, para evitar o conflito dos Estados e Municípios entre si (e do Distrito Federal com ambos), foi adotado o princípio da territorialidade, limitando o âmbito das leis tributárias ao território da ordem jurídica que as editou<sup>261</sup>.

Com relação aos tributos vinculados (taxas e contribuições de melhoria<sup>262</sup>), em que pese defesas de que integrariam uma competência comum, também são privativos, porquanto os entes não podem criar exatamente os mesmos gravames, ou seja, com a mesma hipótese e consequência. Neste diapasão, as taxas e contribuições de melhoria só podem ser cobradas pelos entes que detiverem a competência administrativa para realizar determinada atuação estatal regulada mediante lei. Portanto, quando se tratar de tributos vinculados, o nascimento da relação jurídica tributária só pode ocorrer com a realização de uma atuação pelo ente competente (seja a prestação de um serviço público específico e indivisível, o regular exercício de poder de polícia ou a construção de uma obra pública da qual decorre valorização imobiliária).<sup>263</sup>

Analizados os critérios de repartição das competências tributárias, a demarcação dos impostos atribuídos aos Municípios, seguindo a materialidade, ocorre no artigo 156 da Constituição Federal:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

---

<sup>261</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, p. 730/737.

<sup>262</sup> Não é sobremaneira relevante para esse estudo o acirrado debate sobre a classificação jurídica dos tributos. De todo modo, conforme especificado pela Constituição Federal, pode-se afirmar que todos os outros gravames (não exatamente definidos como imposto, taxa ou contribuição de melhoria) os quais podem ser considerados espécies independentes, subespécies de um grupo, ou um dos tributos da classificação tripartite citada no parênteses acima, a depender da combinação entre o critério material da hipótese e a base de cálculo (quais sejam, empréstimos compulsórios, contribuições sociais, corporativas e de intervenção no domínio econômico), foram atribuídos à União, com exceção da contribuição social que Estados, Municípios e o Distrito Federal podem cobrar de seus servidores e da controversa contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

<sup>263</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, p. 738/740.

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Nesse sentido, cabem aos Municípios as cobranças do IPTU (imposto predial e territorial urbano), ITBI (imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a ele relativos) e ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza). Consigna-se, como acima defendido, que o emprego (através de leis autorizadas) desses tributos para o fim de proteção ambiental deve ser compatibilizado as competências ambientais.

Por outro lado, as taxas e contribuições de melhoria, repartidas sobre o critério de prévia competência administrativa, só poderão ser criadas com a sua observância, respeitado o disposto nos artigos 21 (competência da União); 23 (competência comum, mas regulamentadas por lei complementar para garantia de equilíbrio); 25 (competência dos Estados); 29 e 30 (competência dos Municípios).

Nesse caso, não apenas o manejo através de leis das taxas e contribuições de melhoria para a consecução de fins ambientais requer a convergência das competências, mas também a criação de taxas ditas ambientais deve máximo respeito às competências materiais ambientais, concretizada através dos deveres do Poder Público, demarcados, especificamente, no artigo 225 da Constituição Federal.

### 3.2.2 Competência Ambiental

As competências ambientais seguem o mesmo desenho que as competências gerais, podendo ser divididas, em um primeiro momento, em legislativas e materiais.

As competências materiais já foram acima elencadas, cabendo ressaltar que o artigo 23 da Constituição Federal estabelece ser de competência comum dos entes federativos a proteção do meio ambiente e o combate da poluição em



qualquer de suas formas, assim como a preservação de florestas, fauna e flora, além de conferir algumas atribuições que abarcam questões ambientais, como a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico e o controle de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios. Ressalta-se, novamente, que lei complementar deve fixar normas de cooperação entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Segundo Paulo Afonso Leme Machado, a competência comum é a aglutinadora e não excludente, de forma que a atuação dos entes não fica vedada<sup>264</sup>. No entanto, Édis Milaré sugere uma interpretação da competência comum, com o fim de saber qual pessoa jurídica lidaria com as situações de forma mais adequada, cabendo ao Executivo Municipal as questões que não extrapolem seus limites físicos, ao Executivo Estadual quando a matéria envolver mais de um Município e para o Executivo Federal os casos abarcando problemas internacionais e entre mais de um Estado<sup>265</sup>.

Não obstante, como a tributação ambiental tem de necessariamente ser empregada mediante lei, adquire papel de extrema relevância a competência legislativa.

Inicialmente, cumpre a ressalva de que o artigo 22 da Constituição Federal atribui competência privativa para a União a legislação sobre águas, energia, jazidas, minas e outros recursos ambientais e atividades nucleares de qualquer natureza. Segundo Paulo Affonso Leme Machado, haveria um melhor desempenho sobre esses assuntos se fossem inseridos na competência concorrente, podendo os Estados e Municípios suplementar lacunas e aperfeiçoar as normas às suas peculiaridades. De outro vértice, apesar de impedidos de legislarem sobre esses assuntos, os entes devem aplicar a legislação federal e os Municípios, também, a estadual, vez que a competência para proteger e preservar

---

<sup>264</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. Direito ambiental brasileiro, p. 183.

<sup>265</sup> MILARÉ, Édis. Direito do ambiente, p. 191. A esse respeito, cita-se a lei complementar nº 140/2011 que, ao regulamentar a competência comum para proteção da natureza, delimitou a atribuição dos entes para promover o licenciamento ambiental, impedindo que a mesma atividade tenha de ser licenciada em mais de um órgão. Nesse sentido, apenas está autorizado a cobrar taxa ambiental para realizar o licenciamento, aquele com a prévia incumbência de realizá-lo.

o meio ambiente é comum<sup>266</sup>. Ademais, o entendimento a ser tomado é de que Estados e Municípios não podem legislar diretamente sobre essas matérias, no entanto, suas leis podem acarretar efeitos indiretos sobre elas, quando incluídas em um assunto maior, como a proteção ambiental<sup>267</sup>. Como bem apontado pelo doutrinador citado, os Municípios não podem legislar explicitamente sobre águas, vez que invadiria a competência privativa da União. Porém, a qualidade dos recursos hídricos faz parte da higidez geral dos Municípios, os quais, portanto, podem legislar sobre o assunto para complementar a legislação federal e até mesmo de forma autônoma quando comprovado o interesse local<sup>268</sup>.

O artigo 24 da Constituição Federal determina ser da competência concorrente da União, Estados e Distrito Federal a legislação sobre florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição (VI); proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico (VII) e responsabilidade por dano ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico (VIII).

O artigo prossegue estabelecendo que neste caso a União poderá apenas criar normas gerais, possuindo os Estados competência suplementar para aperfeiçoar a legislação federal em face de lacunas ou imperfeições<sup>269</sup> e ainda competência supletiva, ante a inexistência de norma geral federal (limitada pela superveniência de lei federal no que for contrário).

A despeito da ausência dos Municípios no artigo não se pode entender que eles estão despidos da competência para legislar sobre o meio ambiente<sup>270</sup>. Tal matéria deve se enquadrar na previsão para que os Municípios legislem privativamente sobre assuntos de interesse local e para complementar a legislação federal e estadual no que lhe couber (incisos I e II do artigo 30 da Constituição Federal).

---

<sup>266</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. Direito ambiental brasileiro, p. 443 e 448.

<sup>267</sup> Como se verá, dentre outras condutas, o IPTU verde busca incentivar o uso de energias renováveis como a solar e a eólica. Seria absurdo cogitar a inconstitucionalidade dessa previsão sustentando que a matéria energia só pode ser legislada pela União.

<sup>268</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. Direito ambiental brasileiro, p. 459/460.

<sup>269</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. Direito ambiental brasileiro, p. 147.

<sup>270</sup> MILARÉ, Édis. Direito do ambiente, p. 191.

A exclusividade da competência legislativa para assuntos de interesse local não pode ser interpretada em sua literalidade, porquanto a União e os Estados, obviamente, possuirão interesse em diversos assuntos que se desenvolvem dentro dos Municípios<sup>271</sup>. Nesse sentido, em que pese a difícil definição de “interesse local”, pode-se afirmar que aos Municípios cabe competência legislativa exclusiva quando o assunto for predominantemente local, porquanto em diversos casos haverá interesse estadual e federal concomitante<sup>272</sup>.

Deixando de lado a problemática referente ao que seria a competência exclusiva do Município, o importante é notar que ele está autorizado para legislar sobre o meio ambiente, não só de forma suplementar, mas principalmente quando for importante para seu interesse local<sup>273</sup>.

---

<sup>271</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. Direito ambiental brasileiro, p. 446.

<sup>272</sup> Fernando Dias Menezes de Almeida exemplifica com o próprio imposto predial e territorial urbano, que pode ser progressivo no tempo de forma a assegurar a função social da propriedade, o que não é matéria de interesse exclusivo do Município. ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. Competências na Constituição de 1988.

<sup>273</sup> A Lei ordinária de Curitiba nº 7.833/1991, que institui a Política Municipal do Meio Ambiente, elenca critérios para identificar o interesse local em seu artigo 3º: - o incentivo à adoção de hábitos, costumes, posturas e práticas sociais e econômicas não prejudiciais ao meio ambiente; - a adequação das atividades e ações do Poder Público, econômicas, sociais e urbanas, às imposições do equilíbrio ambiental e dos ecossistemas naturais; - a adoção, no processo de planejamento da Cidade, de normas relativas ao desenvolvimento urbano que levem em conta a proteção ambiental, a utilização adequada do espaço territorial, dos recursos hídricos e minerais mediante uma criteriosa definição do uso e ocupação do solo; - a ação na defesa e proteção ambiental no âmbito da Região Metropolitana e dos demais Municípios vizinhos, mediante convênios e consórcios; - a defesa e proteção ambiental da Serra do Mar, litoral paranaense e de áreas de interesse ecológico e turístico, mediante convênios e consórcios com Municípios da Região; - a diminuição dos níveis de poluição atmosférica, hídrica, sonora e estética, através de controle, mantendo-o dentro dos padrões técnicos estabelecidos pelas normas vigentes; - a criação de parques, reservas e estações ecológicas, áreas de proteção ambiental e as de relevante interesse ecológico e turístico, entre outros; - a utilização de poder de polícia em defesa da flora e da fauna, estabelecendo política de arborização e manejo para o Município; - a preservação, conservação e recuperação dos rios e das matas ciliares; - a garantia de crescentes níveis de saúde ambiental da coletividade e dos indivíduos, através de provimento de infraestrutura sanitária e de condições de salubridade das edificações, vias e logradouros públicos; - a proteção do patrimônio artístico, histórico, estético, arqueológico, paleontológico e paisagístico do Município; - o monitoramento das atividades utilizadoras de tecnologia nuclear, em quaisquer de suas formas, controlando o uso, armazenagem, transporte e destinação de resíduos, e garantindo medidas de proteção às populações envolvidas; - o incentivo a estudos visando conhecer o ambiente, seus problemas e soluções, bem como a pesquisa e o desenvolvimento de produtos, processos, modelos, sistemas e técnicas de significativo interesse ecológico; - o cumprimento de normas de segurança no tocante à armazenagem, transporte e manipulação de produtos, materiais e rejeitos perigosos e/ou tóxicos. Impende salientar que a primeira disposição já menciona a indução de comportamentos benéficos ao meio ambiente, que pode ser atingida com os instrumentos disponíveis para a Política Ambiental, inclusive os fiscais, conforme previsto na própria lei.

Nesse sentido, os tributos de competência municipal podem ser empregados com o objetivo de preservação do meio ambiente, corrigindo externalidades e/ou induzindo comportamentos, quando coincidir com o interesse local do Município e suas peculiaridades. Dentro desse campo de objetivos, pode ser empregado o imposto predial e territorial urbano, o qual será agora brevemente analisado.

### 3.3 ELEMENTOS GENÉRICOS DO IPTU<sup>274</sup>

Inicialmente, cumpre ressaltar que os impostos, segundo Paulo de Barros Carvalho, são tributos não vinculados a uma atuação estatal, que admitem em sua hipótese a descrição de um fato que não envolva participação do Estado (combinado com uma base de cálculo apropriada na consequência da norma)<sup>275</sup>. Tal classificação é feita com base exclusivamente jurídica, sendo oportuno neste momento trazer a consideração de Heleno Torres sobre as classificações dos tributos. Para o doutrinador, uma classificação deve ter por base apenas um critério de diferenciação, sendo absolutamente inconsistentes as classificações tributárias que adicionam ao grupo de tributos vinculados e não vinculados, construída com base na materialidade, novas espécies, caracterizadas pela finalidade verificada a partir da destinação da receita<sup>276</sup>.

Neste sentido, com base em um critério estritamente jurídico de nada importa a destinação das receitas arrecadadas, como a afirmação de que os impostos visam o financiamento das despesas gerais do Estado, podendo-se

---

<sup>274</sup> Não será aqui analisada a distinção entre impostos reais e pessoais. Entretanto, opina-se pela inconsistência da classificação, vez que o imposto sempre será devido por alguém que se encontra em determinada situação, seja praticando uma conduta ou possuindo um bem em seu patrimônio. Nesse sentido, em que pese não seja o foco do estudo, defende-se a possibilidade da aplicação da progressividade fiscal do IPTU, como forma de alcançar a capacidade contributiva, mediante a graduação da alíquota segundo o valor do imóvel – isto independentemente do resultado na realização da Justiça Social almejada. Para mais sobre o assunto, ver: FRAGA, Henrique Rocha. O imposto predial e territorial urbano e o princípio da progressividade.

<sup>275</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 67.

<sup>276</sup> O doutrinador segue defendendo uma classificação com base no critério único da finalidade como motivo constitucional, não relevante para o presente estudo. TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental, p. 123.

defini-los, a partir de sua estrutura normativa, como o “tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”<sup>277</sup>.

Dentre os diversos impostos do nosso sistema, o IPTU pode ser considerado muito velho em nosso ordenamento, figurando já na primeira Constituição Republicana como um imposto de competência dos Estados e hoje previsto no artigo 156, inciso I da Constituição de 1988 no campo de competências dos Municípios.

Antes ainda de analisar os critérios de sua estrutura normativa, ressalta-se que em nosso ordenamento o imposto predial (para imóveis construídos) e territorial (para terrenos/glebas) foram reunidos na mesma figura, inexistindo, entretanto, óbice para diferenciação de alíquotas entre os diversos imóveis<sup>278</sup>.

Dito isso, passa-se agora a delinear os elementos mais importantes da norma tributária que define a incidência do IPTU.

### 3.3.1 A Regra Matriz do IPTU

Para analisar os critérios da norma que define a incidência do IPTU, adota-se o modelo desenvolvido por Paulo de Barros Carvalho, que defende ser a estrutura normativa do tributo composta por uma hipótese conectada através de uma imputação deontológica neutra (não modalizada) a um mandamento (a sanção é a consequência de outra norma, cuja hipótese é o descumprimento do mandamento da regra matriz). Sendo uma norma de conduta, uma vez acontecido o fato descrito na hipótese, deve ser a consequência, a qual prescreve uma

---

<sup>277</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 68.

<sup>278</sup> A questão da progressividade (seja a fiscal, em razão da capacidade contributiva – inclusive medida segundo o valor do imóvel – ou a extrafiscal para cumprimento da função social, que acarrete na majoração do tributo para essa finalidade) do IPTU não será aqui analisada, basta salientar que ela também pode ser empregada para a indução de comportamentos, através da maior oneração de condutas indesejadas (ou nesse caso até mesmo ilícitas, por desrespeito à função social da propriedade). FRAGA, Henrique Rocha. O imposto predial e territorial urbano e o princípio da progressividade, p. 37. Heleno Torres menciona o IPTU progressivo no tempo (artigo 182, §4º, da Constituição) como único caso permitido de uso de tributo como sanção a ato ilícito, em favor da proteção do meio ambiente da cidade. TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental, p 103.

obrigação patrimonial. Nesse sentido, dentro da hipótese encontram-se os critérios que definem a situação objetiva real que será tributada (material, espacial e temporal), enquanto a consequência deve conter os critérios que identificam a relação jurídica nascida com o acontecimento do fato tributário (pessoal e quantitativo)<sup>279</sup>.

### 3.3.1.1 Critério material

O critério material, que não se confunde com a descrição objetiva do fato (essa é a função da hipótese tributária em sua integralidade, que comporta como um de seus componentes o critério material), refere-se especificamente a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas. Segundo Paulo de Barros Carvalho, ele é identificado invariavelmente na análise de um verbo e de um complemento (por exemplo, industrializar produto e auferir renda)<sup>280</sup>.

Conforme diretriz do Código Tributário Nacional, o critério material é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, ao contrário da menção constitucional apenas da propriedade, que deve ser entendido como o animus de propriedade. No entanto, segundo Henrique Rocha Fraga, não há contradição entre o dispositivo legal e a Constituição:

A antinomia, entretanto, é apenas aparente. O conceito de posse adotado pelo Direito Civil Brasileiro permite perfeitamente entender-se a posse incluída na expressão propriedade, utilizada pelo constituinte. O sentido da norma constitucional é permitir a tributação do patrimônio do constituinte, detentor de direitos sobre imóveis urbanos. Busca-se tributar determinada pessoa, ainda que sem título de domínio, que tem, como seu, imóvel urbano, pois esse fato representa valor econômico em seu patrimônio<sup>281</sup>.

Segundo Celso Antonio Pacheco Fiorillo e Renata Marques Ferreira, de acordo com os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional a exata

---

<sup>279</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 414/416.

<sup>280</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 324/326.

<sup>281</sup> FRAGA, Henrique Rocha. O imposto predial e territorial urbano e o princípio da progressividade, p. 33.

delimitação do conteúdo da propriedade, para fim de determinar o critério material do IPTU, deve ser buscado na legislação infraconstitucional sobre o assunto<sup>282</sup>.

### 3.3.1.2 Critério temporal

O critério temporal é o grupo de elementos que permitem identificar com exatidão o preciso momento em que determinado comportamento se tornará o fato jurídico descrito na hipótese. Desta forma, ele é a circunstância de tempo que condiciona o critério material, marcando o átimo em que se dá por ocorrido o fato<sup>283</sup>.

O Código Tributário Nacional ou outra lei complementar não apontam diretriz para a fixação do critério temporal. Desta forma, cabe a cada Município definir o momento em que se considera ocorrido o fato tributário, costumando suas leis estabelecerem o primeiro dia de cada ano<sup>284</sup>.

Em Curitiba, o artigo 16 da Lei 6.202/80 define o primeiro dia de janeiro de cada exercício financeiro como critério temporal do IPTU.

### 3.3.1.3 Critério espacial

Através do critério espacial é possível precisar o lugar onde ocorreu o fato e nasceu a relação jurídica, mediante análise de elementos normativos (mesmo que tácitos e latentes) que apontam para o local preciso em que ocorreu determinada ação. Desta forma, ele é a circunstância de espaço que condiciona o critério material, definindo o espaço onde se reputa que o fato deve ocorrer. Em muitos casos, não há composição de um critério espacial específico, o qual coincidirá com o âmbito de vigência territorial da lei que criou o tributo (caso do

---

<sup>282</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. Direito ambiental tributário, p. 84.

<sup>283</sup> Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho critica a classificação dos fatos geradores em função do momento de sua ocorrência, porquanto este sempre será instantâneo, ou seja, inobstante os acontecimentos pretéritos, um evento só se torna fato jurídico no exato instante conforme determinado pelo critério temporal. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 331/340.

<sup>284</sup> FRAGA, Henrique Rocha. O imposto predial e territorial urbano e o princípio da progressividade, p 50.

IPI, ICMS e ISS). Por outro lado, para alguns tributos há descrição normativa de áreas específicas, como no caso do IPTU, que adiante se verá<sup>285</sup>.

As leis municipais que instituem o IPTU, conforme indicado no artigo 32 do Código Tributário Nacional, devem escolher como critério espacial da regra matriz a zona urbana do Município. Desta forma, só será considerado fato tributário a conduta prevista no critério material que ocorrer dentro dos limites do perímetro urbano do Município, excluindo-se as mesmas situações que se passarem em áreas rurais municipais.

A definição de um critério preciso para indicar o conteúdo da expressão “zona urbana” levanta opiniões divergentes.

Celso Antonio Pacheco Fiorillo e Renata Marques Ferreira defendem que o critério de delimitação da zona urbana deve ser dado pelo Plano Diretor de cada Município, em respeito a sua autonomia conforme reconhecida constitucionalmente e confirmada com a edição do Estatuto da Cidade. Nesse sentido, é no Plano Diretor de cada Município, ente competente para executar a política urbana (artigo 182 da Constituição), que deve ser estabelecida a zona urbana municipal, segundo critérios condizentes com as peculiaridades de cada local<sup>286</sup>.

De outro vértice, sustenta-se que deve ser utilizado o critério trazido pelo Código Tributário Nacional, previsto no parágrafo primeiro do artigo 32<sup>287</sup>:

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

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

II - abastecimento de água;

---

<sup>285</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 327/330.

<sup>286</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. Direito ambiental tributário, p. 79.

<sup>287</sup> O critério da localização do imóvel, segundo o CTN, prevaleceu sobre o da destinação previsto no Decreto Lei nº 57/66, encontrando-se o tema superado. FERNANDES, Cintia Estefania. IPTU, p. 319.



III - sistema de esgotos sanitários;

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

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

Segundo Henrique Rocha Fraga, o dispositivo não padece de inconstitucionalidade por violação da autonomia municipal para definir o que seria a zona urbana. O Código Tributário Nacional foi recepcionado neste aspecto com força de lei complementar, que tem como uma das funções, conforme previsto no artigo 146 da Constituição Federal, dispor sobre conflitos de competência entre os entes públicos<sup>288</sup>. Ora, se prevalecesse o entendimento de que os Municípios devem definir a zona urbana com critérios próprios através de seus Planos Diretores para fins de cobrança do IPTU, não haveria como solucionar de forma consistente conflitos com a União, competente para cobrar o Imposto Territorial Rural<sup>289</sup>.

#### 3.3.1.4 Critério pessoal

Através dos elementos fornecidos pelo critério pessoal do consequente da regra matriz é possível identificar os sujeitos que comporão a relação jurídica tributária. De um lado o sujeito passivo, de quem se exige uma prestação e de outro o sujeito ativo, a quem cabe o direito de exigí-la<sup>290</sup>.

Por respeito ao esmero terminológico, salienta-se que o sujeito ativo será sempre aquele com a capacidade tributária ativa, a qual não se confunde com a competência para instituir o tributo, embora muitas vezes essas duas categorias

---

<sup>288</sup> Veja-se que não repercute sobre esse assunto a divergência doutrinária acerca das funções da lei complementar, contrapondo autores como Paulo de Barros Carvalho na corrente dicotômica e Sacha Calmon Navarro Coelho da corrente tricotômica. Seja como for, a norma geral citada foi criada para dispor sobre conflito de competência, aceita uniformemente pelas diferentes concepções.

<sup>289</sup> FRAGA, Henrique Rocha. O imposto predial e territorial urbano e o princípio da progressividade, p. 36.

<sup>290</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 372.

coincidam na mesma pessoa política. Por outro lado, o sujeito passivo da relação não pode sempre ser considerado o contribuinte. Para que esta qualificação recaia sobre uma pessoa, não basta ela ser a destinatária constitucional da obrigação tributária (ser aquele com relacionamento direto com o fato tributário), mas também estar presente na relação nascida. Sendo assim, o sujeito passivo da relação pode ser tanto um contribuinte quanto um responsável pela obrigação que, contudo, não praticou o fato tributado (realizado por alguém que não pode ser chamado de contribuinte, vez que não tem o dever de pagar o tributo)<sup>291</sup>. Esclarecidas as denominações, é possível concluir que se as leis que definem o critério pessoal nada mencionarem sobre os sujeitos da relação jurídica, implicitamente considera-se que o ativo será o ente instituidor do tributo e o passivo o contribuinte.

No caso do IPTU, o sujeito ativo será o Município onde se localizar a propriedade urbana da pessoa tributada. Já o sujeito passivo será, em regra, o contribuinte, que conforme previsto no artigo 34 do Código Tributário Nacional, ou é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. Isto não impede que determinada lei municipal estipule hipóteses de responsabilização pelo tributo.

O artigo 15 da Lei 6.202/80 de Curitiba não menciona a expressão “a qualquer título” na definição do contribuinte do IPTU. Este dispositivo é mais acertado, porquanto a doutrina e a jurisprudência já se manifestaram no sentido de que não é qualquer posse que autoriza a cobrança do imposto, mas apenas aquela em que o possuidor se comporta com legítimo proprietário<sup>292</sup>

### 3.3.1.5 Critério quantitativo

Por fim, é através do critério quantitativo que se torna possível precisar o objeto da prestação, ou seja, a exata quantia devida a título do tributo. Segundo Paulo de Barros Carvalho, tem de sempre vir da conjugação da base de cálculo

---

<sup>291</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 271 e 392.

<sup>292</sup> FRAGA, Henrique Rocha. O imposto predial e territorial urbano e o princípio da progressividade, p. 39.

(que possui função mensuradora, objetiva e comparativa) com a alíquota (que congregada à base de cálculo possui função objetiva), sendo que através do manuseio de ambas pode se verificar a realização de objetivos extrafiscais<sup>293</sup>.

A base de cálculo do IPTU, conforme o artigo 33 do Código Tributário Nacional, é o valor venal do imóvel, desconsiderando-se os valores dos bens móveis contidos no imóvel. O valor venal do imóvel é o seu preço de venda, ou seja, aquele que ele alçaria em uma compra e venda em condições usuais do mercado imobiliário<sup>294</sup>.

Em respeito ao princípio da estrita legalidade tributária, conclui-se que a Administração Municipal não pode de forma alguma definir a base de cálculo do IPTU, devendo seguir os critérios da lei municipal para apurar e atualizar o correto valor do imóvel através da Planta Genérica de Valores, podendo apenas estabelecer mediante decreto a atualização monetária do imposto. Sendo assim, os Municípios devem fixar o valor venal dos imóveis através da Planta Genérica de Valores, sendo que se ocorrer majoração da base de cálculo, a modificação para fins de cobrança do IPTU só pode ocorrer por lei<sup>295</sup>.

Já a alíquota, sendo a grandeza combinada com a base de cálculo para composição exata da dívida, também deve ser fixada em lei. No caso, do IPTU, ela será uma fração do valor venal, que pode variar de acordo com as diversas progressividades previstas no ordenamento. Apesar de não haver fixação de patamar máximo, os legisladores devem, ainda, buscar o respeito a capacidade contributiva<sup>296</sup>.

### 3.3.2 Cobrança do IPTU

Uma vez fixados os critérios da regra matriz do IPTU obrigatoriamente pelas leis municipais, respeitando-se as regras e princípios da Constituição

---

<sup>293</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 396/412.

<sup>294</sup> FRAGA, Henrique Rocha. O imposto predial e territorial urbano e o princípio da progressividade, p. 42.

<sup>295</sup> FRAGA, Henrique Rocha. O imposto predial e territorial urbano e o princípio da progressividade, p. 41/45.

<sup>296</sup> FRAGA, Henrique Rocha. O imposto predial e territorial urbano e o princípio da progressividade, p. 50.

Federal assim como as normas gerais federais, cabe ao Executivo a tarefa de cobrar, arrecadar e fiscalizar o pagamento do imposto.

O IPTU é cobrado por exercício fiscal, mediante o lançamento por ofício pelo Município com emissão de sua notificação ao sujeito passivo, reportando-se para a situação do imóvel no dia indicado pelo critério temporal.

O cálculo do imposto é realizado com a aplicação da alíquota ao valor venal do imóvel, considerando-se todas as hipóteses de redução e isenção do imposto previstas na legislação ordinária<sup>297</sup>.

Esses casos podem tanto se reportar a motivos eminentemente fiscais, em respeito à capacidade contributiva (não tributação de imóveis simples ou de idosos beneficiários da lei orgânica de assistência social, por exemplo) ou para realizar pretensões extrafiscais (como no caso de imóveis pertencentes a clubes de futebol amador ou imóveis de valor cultural ou histórico).

No próximo capítulo, com base em toda a apresentação elaborada, será analisada a possibilidade de reduzir o IPTU para proprietários de imóveis que pratiquem determinadas condutas em benefício do meio ambiente e não simplesmente mantenham em seus limites bosques ou árvores (hipótese já existente em diversos Municípios, inclusive no de Curitiba<sup>298</sup>).

---

<sup>297</sup> O Município de Curitiba possui uma lista de situações de redução e isenção do IPTU que pode ser acessada em <http://www.curitiba.pr.gov.br/conteudo/iptu-isencao-e-reducao-secretaria-municipal-de-financas/373>.

<sup>298</sup> A esse respeito, abre-se um parêntese a respeito da inconsistência em reduzir o IPTU de terrenos com árvores consideradas imunes de corte. Ora, se é uma obrigação do cidadão manter esse tipo de vegetação em seu terreno, um incentivo dessa maneira pode ser considerado um privilégio indesejado pelo ordenamento, vez que as pessoas não precisam ser recompensadas pelo cumprimento de um dever, mas sim repreendidas pelo seu descumprimento.

## 4. IPTU VERDE

IPTU verde é o nome que usualmente vem sendo dado às leis municipais que autorizam a redução do Imposto Predial e Territorial Urbano aos proprietários que adotem medidas que estimulem a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente em seus terrenos. A ideia é incentivar que os proprietários adotem medidas sustentáveis em seus imóveis através da concessão do benefício.

A iniciativa de estimular os cidadãos a realizarem práticas de sustentabilidade em seus imóveis urbanos já foi instituída por alguns Municípios e, atualmente, encontra-se em fase de processo legislativo em diversos outros<sup>299</sup>. Embora haja algumas diferenças entre as leis já publicadas e os projetos, a base do IPTU verde é sempre a mesma: mediante a concessão de uma redução do montante devido, incentivar medidas que resultem na defesa da natureza.

Neste sentido, será analisado para efeito deste estudo o projeto de lei que visa implementar esse instrumento fiscal para proteção do meio ambiente no Município de Curitiba, a Proposição nº 002.00005.2009, que inicialmente era assim redigida:

### CAPÍTULO I

#### Disposições Preliminares

Art. 1º. Fica instituído no âmbito do município de Curitiba, o Programa IPTU Verde, cujo objetivo é fomentar medidas que preservem, protejam e recuperem o meio ambiente, ofertando em contrapartida benefício tributário ao contribuinte.

### CAPÍTULO II

#### Dos requisitos

Art. 2º. Será concedido benefício tributário, consistente em reduzir o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), aos proprietários de imóveis residenciais e territoriais não residenciais (terrenos) que adotem medidas que estimulem a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente.

---

<sup>299</sup> Dentre as leis já publicadas cita-se a lei 6.793/10 de Guarulhos e dentre os projetos o nº 01-00039/2011 de São Paulo.

Parágrafo único: As medidas adotadas deverão ser:

I – Imóveis Residências (incluindo condomínios horizontais e prédios):

- a) Sistema de captação da água da chuva;
- b) Sistema de reuso de água;
- c) Sistema de aquecimento hidráulico solar;
- d) Sistema de aquecimento elétrico solar;
- e) Construções com material sustentável;
- f) Utilização de energia passiva;
- g) Sistema de utilização de energia eólica.

II – Imóveis territoriais não residenciais (terrenos):

- a) Manutenção do terreno sem a presença de espécies exóticas e cultivo de espécies arbóreas nativas.

III – Imóveis residenciais (exclusivo para condomínios horizontais ou prédios):

- a) Separação de resíduos sólidos.

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

I – Sistema de captação da água da chuva: sistema que capte água da chuva e armazene em reservatórios para utilização do próprio imóvel;

II – Sistema de Reuso de Água: utilização, após o devido tratamento, das águas residuais proveniente do próprio imóvel, para atividades que não exijam que a mesma seja potável;

III – 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 na residência;

IV – Sistema de aquecimento elétrico solar: utilização de captação de energia solar térmica para reduzir parcial ou integralmente o consumo de energia elétrica da residência, integrado com o aquecimento da água.

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;

VI – 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;

VII – Manutenção do terreno sem a presença de espécies exóticas invasoras e que cultivem espécies arbóreas nativas: o proprietário de terreno sem edificações, que proteja seu imóvel de espécies exóticas invasoras, não típicas do local, que passam a tomar conta do terreno, causando grande impacto ambiental, ecológicos, e perda considerável da biodiversidade. Ainda, deve destinar pelo menos 20% de seu espaço ao cultivo de espécies nativas, a fim de aumentar a biodiversidade no período urbano.

Art. 4º. Os padrões técnicos mínimos para cada medida estão previstos no Anexo I, da presente Lei.

### CAPÍTULO III

#### Do benefício tributário

Art. 5º. A título de incentivo, será concedido o desconto no Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), para as medidas previstas no parágrafo único, do artigo 2º, na seguinte proporção:

I – 3% para as medidas descritas nas alíneas c e f, inciso I e alínea a, inciso III;

II – 5% a 9% para a medida descrita na alínea e, inciso I;

III – 7% para as medidas descritas nas alíneas a e b, inciso I;

IV – 9% para a medida descrita na alínea a, inciso II

V – 11% para as medidas descritas nas alíneas g e d, inciso I e alínea b, inciso II;

VI – 20% para a medida descrita na alínea d e g, inciso I. (este inciso foi posteriormente suprimido)

Art. 6°. O benefício tributário não poderá exceder a 20% do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) do contribuinte.

#### CAPITULO IV

##### Do Procedimento para concessão do benefício

Art. 7°. O interessado em obter o benefício tributário deve protocolar o pedido devidamente justificado para a Secretaria Municipal do Meio Ambiente, até data de 30 de setembro do ano anterior em que deseja o desconto tributário, expondo a medida que aplicou em sua edificação ou terreno, instruindo o mesmo com documentos comprobatórios.

§1° Para obter o incentivo fiscal, o contribuinte deverá estar em dia com suas obrigações tributárias.

§2° A Secretaria Municipal do Meio Ambiente designará um responsável para comparecer até o local e analisar se as ações estão em conformidade com a presente Lei, podendo solicitar ao interessado documentos e informações complementares para instruir seu parecer.

§3° Após a análise, o Secretário Municipal do Meio Ambiente elaborará um parecer conclusivo acerca da concessão ou não do benefício.

§4° Sendo o parecer favorável, após ciência do interessado, o pedido será enviado para a Secretaria de Finanças para providências.

§5° Entendendo pela não concessão do benefício, a Secretaria arquivará o processo, após ciência do interessado.

Art. 8°. Aquele que obtiver o desconto referido nesta Lei, receberá o selo de “amigo do meio ambiente”, para afixar na parede de seu imóvel, sendo que sua regulamentação será feita através de Resolução.

Art. 9°. Só poderá ser beneficiado pela presente Lei, os imóveis residenciais (incluindo condomínios horizontais e prédios) ligados à Rede de Esgoto, desde que disponível, ou que possua sistema ecológico de tratamento de esgoto, como uma fossa ecológica, onde ocorra o processo de biometanação, envolvendo a conversão anaeróbia de biomassa em metano.

Art. 10. A Secretaria Municipal do Meio Ambiente realizará a fiscalização a fim de verificar se as medidas estão sendo aplicadas corretamente.

Art. 11. A renovação do pedido de benefício tributário deverá ser feita anualmente.



## CAPÍTULO V

### Da extinção do benefício

Art. 12. O Benefício será extinto quando:

I – O proprietário do imóvel inutilizar a medida que levou à concessão do desconto;

II – O IPTU for pago de forma parcelada e o proprietário deixar de pagar uma parcela;

III – O interessado não fornecer as informações solicitadas pela Secretaria Municipal do Meio Ambiente.

## CAPÍTULO VI

### Das disposições finais

Art. 13. A presente Lei atende à compensação exigida pelo disposto no artigo 14, da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

Art. 14. Esta lei entrará em vigor na data de sua publicação.

Posteriormente foi protocolada a emenda substitutiva nº 031.00037.2011, que alterou o texto para a seguinte formatação:

## CAPÍTULO I

### Disposições Preliminares

Art. 1º. Fica instituído no município de Curitiba o "Programa IPTU Verde", cujo objetivo é fomentar medidas que preservem, protejam e recuperem o meio ambiente, ofertando em contrapartida benefício tributário ao contribuinte.

## CAPÍTULO II

### Dos requisitos

Art. 2º. Será concedido benefício tributário, consistente em reduzir o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), aos proprietários de imóveis residenciais e territoriais não residenciais (terrenos) que adotem medidas que estimulem a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente.

Parágrafo único: As medidas referidas no caput deste artigo, bem como seus padrões técnicos mínimos, serão definidas através de regulamentação desta lei por parte da Prefeitura Municipal de Curitiba.

### CAPÍTULO III

#### Do benefício tributário

Art. 3°. A título de incentivo, será concedido o desconto no Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), para as medidas previstas em regulamentação, de acordo com o parágrafo único do artigo 2°, em proporções definidas também através de regulamentação da Prefeitura Municipal de Curitiba, respeitando-se o impacto orçamentário-financeiro de cada exercício.

Parágrafo único: As práticas beneficiadas e seus respectivos descontos no IPTU serão definidos pelos órgãos municipais competentes e elencados em uma lista definida anualmente.

Art. 4°. O benefício tributário não poderá exceder a 20% do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) do contribuinte.

### CAPÍTULO IV

#### Do Procedimento para concessão do benefício

Art. 5°. O interessado em obter o benefício tributário deve protocolar o pedido devidamente justificado para a Prefeitura Municipal de Curitiba, até prazo definido por esta, no ano anterior em que deseja o desconto tributário, expondo a medida que aplicou em sua edificação ou terreno e instruindo o mesmo com documentos comprobatórios.

§1°. Para obter o incentivo fiscal, o contribuinte deverá estar em dia com suas obrigações tributárias.

§2°. A Prefeitura Municipal de Curitiba definirá, através de regulamentação, os procedimentos internos para análise e concessão ou não do benefício.

Art. 6°. Aquele que obtiver o desconto referido nesta Lei receberá o selo "IPTU Verde", para afixar na parede de seu imóvel, sendo que sua regulamentação será feita através de Resolução.

Art. 7°. Só poderão ser beneficiados pela presente Lei os imóveis residenciais (incluindo condomínios horizontais e prédios) ligados à Rede de Esgoto, desde que disponível, ou que possuam sistema ecológico de tratamento de esgoto, como uma fossa ecológica, onde ocorra o processo de biometanação, envolvendo a conversão anaeróbia de biomassa em metano.

Art. 8°. Após concedido o benefício, a Prefeitura Municipal de Curitiba realizará fiscalizações periódicas a fim de verificar se as medidas estão sendo aplicadas corretamente, sendo-lhe facultado o direito de visitar os imóveis beneficiados no momento em que lhe for conveniente.

Art. 9°. A renovação do pedido de benefício tributário deverá ser feita anualmente.

## CAPÍTULO V

### Da extinção do benefício

Art. 10. O Benefício será extinto quando:

I - O proprietário do imóvel inutilizar a medida que levou à concessão do desconto;

II - O IPTU for pago de forma parcelada e o proprietário pagar com atraso ou deixar de pagar uma ou mais parcelas;

III - O beneficiário não fornecer as informações solicitadas pela Prefeitura Municipal de Curitiba, ou negar, sem justificativa plausível, entrada à equipe de fiscalização, conforme referido no artigo 8° desta Lei.

## CAPÍTULO VI

### Das disposições finais

Art. 11. A presente Lei e suas posteriores regulamentações devem atender à compensação exigida pelo disposto no artigo 14, da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

Art. 12. Esta lei entrará em vigor na data de sua publicação.

Antes de se analisar propriamente a medida fiscal, com base na apresentação elaborada nos capítulos anteriores, cumpre tecer algumas considerações formais acerca do projeto de lei curitibano, bem como uma breve descrição de seu conteúdo.

Um primeiro comentário que pode ser feito acerca do projeto de lei curitibano é o fato da espécie legislativa em questão tratar-se de uma lei complementar. A função da lei complementar tributária, em geral, encontra-se no artigo 146 da Constituição Federal, cabendo a ela dispor sobre conflitos de competência entre os entes tributantes, regular as limitações ao poder de tributar e

expedir normas gerais tributárias<sup>300</sup>. Como se vê, com exceção de alguns casos<sup>301</sup>, a lei complementar não serve para veicular os preceitos relativos diretamente a instituição dos tributos.

Nesse sentido, cabe a lei ordinária pormenorizar os critérios da regra matriz de incidência, sendo o “instrumento por excelência da imposição tributária”<sup>302</sup>. Da mesma forma que a ela cabe instituir o tributo, as medidas que acarretem na mudança de sua configuração, acarretando em desoneração, também por ela devem ser postas no ordenamento (artigo 150, § 6º da Constituição Federal). Embora não seja uma irregularidade com efeitos prejudiciais, cumpre apenas mencionar que o instrumento mais adequado para veiculação do IPTU verde é a lei ordinária.

Entretanto, a segunda consideração não trata de mera irregularidade, pois a gravidade da violação trazida pela emenda substitutiva acarreta na inconstitucionalidade do projeto. A alteração no projeto passou para a Administração a incumbência de determinar as práticas sustentáveis que serão hipóteses da redução do IPTU, assim como a quantidade de desconto concedido, em absoluta desconformidade com o já citado parágrafo 6º do artigo 150 da Constituição Federal.

Do ponto de vista do direito ambiental a alteração do projeto parece oportuna, vez que esse campo caracteriza-se pela dinamicidade das descobertas e inovações tecnológicas. Nesse sentido, Maria F. P. D. da Glória afirma que:

A estreita ligação da norma ambiental à ciência e à técnica, estas últimas sempre em evolução, pressionadas por novas descobertas, ao conferir à norma jurídica um acentuado conteúdo técnico-científico, desencadeia um processo de *avalanche legislativa*, arrastando a norma para um turbilhão de revogações, totais ou parciais. Com a agravante de, procurando-se acompanhar a dinâmica científica, a norma chegar, em regra, com atraso à realidade a que se destina, por força dos processos lentos de elaboração jurídica<sup>303</sup>.

---

<sup>300</sup> Este não é o momento de se discorrer sobre as teses dicotômicas e tricotômicas acerca da lei complementar, embora seja oportuno novamente mencioná-las.

<sup>301</sup> Competência residual da União (artigo 154, II) e empréstimos compulsórios (artigo 148, I e II).

<sup>302</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 94.

<sup>303</sup> Ante a dissonância entre enunciados firmes e estáticos e a evolução constante das descobertas científicas, que torna as normas jurídicas incapazes de trazerem soluções rápidas para a sociedade, a autora recomenda, como possível solução, a introdução na lei de cláusulas das

Com base neste ponto de vista, faz muito sentido conferir aos órgãos municipais competentes a prerrogativa de disporem sobre medidas de proteção ambiental que resultam em redução no IPTU, com o fim de não engessar a lei. Assim, a cada inovação tecnológica, o incentivo através do instrumento fiscal ora analisado seria acelerado através de uma resolução normativa, evitando o trâmite de um projeto de lei que visasse incluí-lo na lei original.

Porém, esta fórmula de ajuste das normas jurídicas à velocidade da evolução científica e técnica encontra no campo tributário um óbice intransponível. Trata-se do princípio da legalidade tributária conforme mencionado. Ao se estabelecer que o tributo deve ser previsto em lei, obriga-se que todos os critérios da regra matriz devam ser determinados por leis, sendo vedada a atribuição desta prerrogativa a normas de inferior hierarquia<sup>304</sup>.

A Constituição Federal, neste sentido, não apenas determina que um tributo não pode ser exigido ou aumentado por lei que o estabeleça (artigo 150, I), como também obriga que 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 (artigo 150, § 6º).

Desta forma, ao se conceder um benefício fiscal como o ora estudado, o legislador estará, primeiramente, alterando o conteúdo do critério quantitativo do IPTU. Também, ao especificar exatamente quais tipos de propriedades podem usufruir do incentivo, pode-se se dizer que haverá uma conformação do critério material. Como visto, é inconstitucional a “delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil jurídico dos tributos”<sup>305</sup> e, portanto, o benefício padece de vício insanável, pois autoriza que a Administração Municipal expeça normas instituidoras do benefício e não apenas regulamentadoras.

---

melhores técnicas disponíveis, desde que normativamente limitada. GLORIA, Maria F P D da. O lugar do direito na proteção do ambiente, p. 374 e 376.

<sup>304</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 95.

<sup>305</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 95.

Sendo assim, embora conveniente do ponto de vista ambiental, apenas poderiam ser regulados pela Administração os padrões técnicos mínimos das medidas (como quantidade de água de chuva armazenada e proporção do imóvel construído com material sustentável), de forma a autorizar a concessão do desconto<sup>306</sup>.

Passados esses pontos e ante a hipótese de inconstitucionalidade aventada, para os fins deste trabalho, será utilizada a proposição inicial em que a própria Lei define quais medidas sustentáveis serão incentivadas, visto que exatamente esta parte da legislação merece uma descrição mais específica, que demonstre a utilidade da medida.

Em artigo jornalístico, Luís Lima afirma que:

A construção das cidades mais sustentáveis não é desafio apenas do poder público. Toda a sociedade, incluindo os consumidores e setores produtivos, pode e deve dar a sua contribuição para construir cidades ambientalmente corretas. E, nesse processo, o perfil das construções e dos edifícios da selva de pedra faz muita diferença, pois a estruturação de cidades sustentáveis passa por construções sustentáveis<sup>307</sup>.

É justamente com o fito de promover a adequação de novas construções e dos imóveis já existentes a critérios de sustentabilidade que essa lei vem a lume. Por isso, far-se-á uma menção das medidas previstas no projeto inicial curitibano, de acordo com a justificativa apresentada no seu protocolo.

A energia eólica é uma forma pura de energia, possuindo baixo impacto ambiental, da mesma forma que os sistemas de aquecimento hidráulico e elétrico solar, os quais utilizam como fonte a matéria renovável, inesgotável e abundante que é a luz do sol. A utilização de água da chuva e reuso de águas residuais, de custo baixo, garantem a economia da água (recurso cada vez menos abundante no planeta) e um reservatório nas casas. Ademais, possui excelente efeito indireto na drenagem urbana, pois reduz a quantia de águas que vai para os esgotos, diminuindo as enchentes. A construção com materiais sustentáveis, ou seja, de baixo impacto ambiental (como materiais renováveis e que gerem poucos

---

<sup>306</sup> O anexo I da versão original do projeto de lei curitibano encontra-se no final do capítulo, para que se visualize um padrão mínimo que as práticas sustentáveis devem respeitar.

<sup>307</sup> LIMA, Luís. O desafio de construir cidades sustentáveis. *Gazeta do Povo* (16/11/20120).

resíduos) acarreta na redução da degradação ambiental. A potencialização da utilização da energia passível (através de um estudo e construção que busque otimizar o uso de energias renováveis como a solar e do vento, assim como utilizar materiais e técnicas que permitam o resfriamento ou aquecimento dos ambientes) diminui a utilização de energia elétrica. . A manutenção dos terrenos sem a presença de espécies invasoras auxilia na conservação da biodiversidade da região. O cultivo de espécies arbóreas nativas possui relevância no processo de captura do carbono. Por fim, a manutenção de um sistema de coleta seletiva auxilia no aumento do tratamento e disposição adequados dos resíduos sólidos<sup>308</sup>.

Em geral, verifica-se que além de um benefício para o meio ambiente a adoção de várias das medidas supracitadas acarreta no aumento de eficiência econômica das propriedades, ante a redução de custos como a tarifa de energia elétrica e de água.

Por último, antes da análise, elogia-se a inserção dos artigos 10 e 11 (8º e 9º na segunda versão) ao estabelecer a fiscalização da prática correta das medidas sustentáveis e a necessária renovação anual do benéfico, que deve se dar de acordo com o artigo 179 do Código Tributário Nacional (deve haver nova análise do preenchimento dos requisitos e o despacho que autoriza a concessão do incentivo não gera direito adquirido; sendo, ademais, caso de tributo lançado anualmente para que os efeitos da redução não cessem o interessado deve promover antes do novo período o reconhecimento do respeito às condições). Esses dispositivos são necessários para coibir eventuais abusos de sujeitos que recebam o desconto, mas não mantenham as práticas de proteção ambiental nos anos seguintes.

Como visto, na atualidade as sociedades tem de lidar com a questão ecológica, surgida principalmente a partir do descompasso entre o crescimento econômico e a proteção do meio ambiente, vez que os processos de produção não consideram os recursos ambientais e seus efeitos na natureza, o que vem,

---

<sup>308</sup> Ressalta-se que as práticas sustentáveis não se esgotam com as previstas na legislação ora analisada, podendo diversas outras (inclusive mencionadas em outros diplomas legais) serem citadas, como o plantio de árvores na calçada, manutenção de um espaço verde considerável e de determinada porcentagem do terreno como área permeável, e uso de telhados e paredes verdes que retêm água de chuva.

cada vez mais, resultando na piora da qualidade de vida dos habitantes do planeta.

O desenvolvimento da ciência e da tecnologia trouxe também o conhecimento de que os seres humanos não são capazes de saberem inteiramente os resultados de suas ações. Nesse sentido, riscos que sempre existiam, mas em especial os ambientais, passam a possuir maior profundidade e abrangência, forçando a sociedade a refletir sobre os seus processos, de forma a evitar potenciais desastres e tragédias, assim como injustiças e distorções.

Nesse sentido, a questão ecológica reflete diretamente sobre o direito de três maneiras principais. Primeiramente, o risco deve ser compreendido como componente inerente a todas as ações. Em segundo lugar, o meio ambiente deve ser assimilado como um bem jurídico fundamental. Por fim, deve ser garantida para as futuras gerações uma vida digna.

Ante a importância do tema, defende-se uma reformulação do papel do Estado, de forma que ele possa dar conta de evitar ou diminuir os riscos, garantir uma melhor distribuição dos ônus e bônus para as presentes gerações (justiça intrageracional), assim como assegurar um desenvolvimento que proteja as futuras gerações (justiça intergeracional).

Entretanto, a formatação de um Estado de Direito Ambiental, que promova o equilíbrio entre o crescimento econômico e a conservação da natureza, realizando a justiça ambiental (através da distribuição e da garantia de acesso ao meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações, assim como da repartição dos ônus e bônus ambientais decorrentes das atividades humanas), não pode relegar seus fundamentos.

Tendo por base a garantia das liberdades dos cidadãos, o Estado de Direito Ambiental não pode violar arbitrariamente direitos fundamentais, mesmo visando à defesa da natureza. Sendo assim, ele deve ser caracterizado por uma democracia e cidadania ecológica, na qual todos os envolvidos devem fazer parte da tutela ambiental. Por isso, defende-se que não basta uma reformulação da relação de poder estatal, pelo qual ele passa a promover e coordenar ações, mas também



uma mudança do paradigma cultural, com a educação e incentivo para que todos participem da tarefa de proteger a natureza.

A implementação desta nova realidade, na qual às tradicionais finalidades do Estado soma-se a tutela da natureza e realização da justiça ambiental, é realizada através da abertura da Constituição com a consagração de princípios que balizem e guiem o Estado e a sociedade, em conformidade e harmonia com todo o ordenamento (inclusive o sistema tributário), no alcance destes objetivos.

Os princípios do direito ambiental, moldados a partir da ideia de justiça e emanados a partir de consensos obtidos em conferências internacionais específicas, após intermediados e recepcionados (por isso legitimados ante a soberania estatal) pelos Estados em seus ordenamentos, de acordo com suas peculiaridades, em conjunto com as outras diretrizes, devem pautar a atuação de todos face às problemáticas advindas da questão ecológica.

Embora não seja possível estabelecer de forma absoluta uma lista com os fundamentais princípios do direito ambiental, pode-se afirmar que para a tributação ambiental possuem mais relevância os princípios do poluidor-pagador, do protetor-recebedor e do usuário-pagador, assim como os princípios da prevenção e da precaução (os quais têm por base, assim como todo o conteúdo do direito ambiental, o princípio da sustentabilidade, que prima pelo equilíbrio entre o crescimento econômico e a tutela ambiental, determinando a realização da justiça intergeracional, mas também assegurando equidade para as presentes gerações – nota-se que, ademais, ele transcende à questão ecológica, abarcando também a proteção de temas sociais e culturais).

Ante a existência das externalidades nas relações e atividades sociais, entendidas como custos ou benefícios, cujo ônus ou bônus recaem sobre terceiros não envolvidos com as situações que lhes deram origem, mecanismos foram pensados para corrigi-las. Dentre elas, logicamente encontram-se as ambientais, que podem ser tanto negativas (poluição) quanto positivas (preservação de florestas).

Para uma primeira visão, o Estado deve intervir através de instrumentos (dentre eles os fiscais), fixando um preço e corrigindo distorções causadas pela

falta de valoração das externalidades. Uma segunda posição defende a não intervenção estatal, através da ampliação do sistema de mercado para os bens ambientais. Sendo ambas defesas suscetíveis de falhas, ambas devem ser combinadas da forma mais adequada para se trazer a melhor solução para as externalidades.

O princípio do poluidor-pagador, introduzido em 1972 pela OCDE, impõe a internalização dos custos da degradação ambiental nas atividades produtivas. Não funciona como a responsabilização, mas fundamentado na solidariedade, possui um aspecto preventivo de grande importância, que antecipa a ocorrência de um dano ou degradação ambiental através da alocação de custos de prevenção. Nesse sentido, não tolera a poluição mediante um preço ou visa uma compensação por dano já causado, mas trabalha com a prevenção ao tornar um produto, serviço ou conduta benéficos ao meio ambiente menos onerosos, incentivando todos a escolhê-los.

Já o princípio do protetor-recebedor busca a compensação por externalidades positivas, podendo influir na tributação. O IPTU verde, conforme analisado, é um típico caso de aplicação do princípio do protetor-recebedor por meio da tributação, porquanto sujeitos que contribuem com a sociedade através da proteção do meio ambiente são compensados pela geração de externalidades positivas através da desoneração da carga tributária do IPTU.

Embora o princípio do usuário-pagador, entendido com mecanismo de assunção partilhada da responsabilidade social pelos custos ambientais derivados da atividade econômica, possua relação com os princípios supracitados sua implementação através da tributação é limitada. Interpretado como uma imposição de pagamento por parte de quem usufrui de bens ambientais, com exceção de algumas taxas de fiscalização relacionadas à exploração dos recursos, a remuneração deve se dar a partir de preços públicos (sem natureza tributária), ante a inexistência de competência dos entes da Federação para tributarem o uso de bem público ou ambiental.

O princípio da precaução tem por principal evitar resultados incertos e ignorados das relações do homem com a natureza através da adoção de ações

antecipadas em face dos riscos. De grande abrangência, consiste em primar pelas medidas mais benéficas ao meio ambiente, dentro da lógica de que em caso de dúvida entre condutas a serem tomadas, a proteção da natureza deve prevalecer.

Por outro lado, o princípio da prevenção deve ser aplicado para os casos em que já se há conhecimentos sobre as consequências das condutas humanas. Nesse caso, toda conduta a que se sabe seguirá um dano ambiental deve ter a sua realização obstada.

Considerados parâmetros para a decisão sobre qual atitude tomar, esses princípios não precisam necessariamente serem interpretados como diretrizes que visam evitar danos, mas também linhas diretivas que guiem os indivíduos a tomarem ações mais benéficas ao meio ambiente. Desta maneira, o IPTU verde também é um excelente exemplar da aplicação dos princípios da prevenção e precaução por meio da tributação ambiental, uma vez que com a concessão do benefício fiscal, os contribuintes serão estimulados a tomarem medidas sustentáveis (as quais não são obrigados a realizarem), cujos resultados sabidamente trazem enormes benefícios ao meio ambiente. Ora, como já analisado, as ações mencionadas trazem resultados positivos em diversas áreas ambientais, dentre as quais economia de água e energia, permeabilidade do solo e aumento de área verde, que por sua vez trazem benefícios não só ambientais para os habitantes das cidades.

Considerando a questão ecológica e a consideração jurídica da tutela da natureza e realização da justiça ambiental, com base nos princípios consagrados, a atuação do Estado deixa de ser apenas repressiva e reparatória, mas principalmente preventiva, passando os poderes públicos a poderem atuar no domínio econômico na defesa do meio ambiente (conforme inclusive positivado no artigo 170, VI da Constituição).

A atuação estatal na economia é gênero da qual são espécies a intervenção em sentido estrito e a prestação de serviços públicos. Aquela pode se dar por absorção ou participação (assumindo respectivamente o controle total e parcial dos meios de produção e/ou troca); direção (estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsórios para os sujeitos); e indução

(manipulando os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados).

Na perspectiva das políticas públicas (conjunto de ações que buscam objetivos gerais e setoriais, articulando Estado, sociedade e mercado para a efetivação destes fins através da disponibilização de meios), que não só garantem, mas também promovem direitos, importa com maior relevância as modalidades de intervenção sobre o domínio econômico (direção e indução).

Os instrumentos disponibilizados ao Estado para a consecução dos objetivos das políticas ambientais podem se dividir em comando e controle e econômicos. Os primeiros, predominantes no Brasil, regulam os comportamentos dos indivíduos com comandos imperativos, cujo descumprimento acarreta em sanções. Já os segundos induzem a adoção do comportamento desejado pelo Estado através de um estímulo ou desestímulo, sem imposição de uma obrigação, mas preceituando uma compensação pela realização da conduta desejada. A política pública ambiental ideal é aquela que utiliza de forma harmônica e integrada ambos os instrumentos, visto que para determinadas situações um é mais adequado que o outro.

Os instrumentos econômicos ainda podem ser divididos em de mercado (mecanismos de transação de direitos) e precificados (medidas que alteram o custo de atividades conforme se objetive seu estímulo ou desestímulo). Dentro desses últimos, situam-se os tributos, que podem ser empregados tanto para incentivar quanto não incentivar uma conduta. Os instrumentos precificados, quando empregados na proteção ambiental, podem ter três funções: geração de receita, indução de comportamentos e correção de externalidades (sendo que a primeira sempre deve estar combinada com pelo menos uma das outras duas).

Os tributos dentro dessa configuração podem tanto servirem para obtenção de recursos, mas principalmente para a indução de comportamentos (aplicando-se os princípios da precaução e prevenção) e correção de externalidades (sobre a orientação dos princípios do poluidor-pagador, protetor-recebedor e usuário-pagador). O IPTU verde, conforme já visto, tem por função tanto o estímulo da adoção de práticas sustentáveis pelos proprietários de imóveis urbanos, quanto a

compensação pelas externalidades positivas geradas a partir das medidas realizadas.

Considerando o modelo de crescimento econômico descompromissado com a sadia qualidade de vida e defesa do meio ambiente e a consagração do meio ambiente ecologicamente equilibrado como requisito para a vida digna dos seres humanos, torna-se necessário a consolidação de um modelo de Estado que harmonize o progresso econômico com a proteção da natureza sem violação de direitos fundamentais.

Nesse sentido, o emprego dos instrumentos fiscais não só configura excelente caminho para realização da justiça socioambiental através da indução de comportamentos e correção de distorções, mas também assumindo relevante importância na educação ambiental e formação de uma cultura ecológica. A temática ambiental ainda não é percebida pela população com a relevância que merece. Nesse sentido, com o estímulo ou desestímulo de condutas através da tributação evita-se violações de direitos que poderiam ocorrer com a obrigação de algumas ações ou abstenções, ao mesmo tempo em que os cidadãos vão adquirindo consciência da necessidade de proteção da natureza. Dentro desta perspectiva, o IPTU verde, ao lado de diretamente contribuir para a causa ambiental, auxilia na tão necessária mudança de paradigma cultural ao envolver os habitantes das cidades na proteção da natureza, tornando todos mais cientes de práticas sustentáveis e a necessidade de tomá-las.

Embora seja um poderoso instrumento, o emprego da tributação ambiental ainda é esparso, incipiente e pouco sistematizado e coordenado com outras ações. Por outro lado, há propostas que, embora bem intencionadas, são desproporcionais e podem resultar em privilégios. Enquanto no campo legislativo o emprego deste expediente não é extremamente adequado, na doutrina, em que pese relevantes contribuições, o assunto ainda é controverso.

Em geral, nas conceituações apresentadas sobre o conteúdo da tributação ambiental (ou do direito tributário ambiental), destacam-se três principais elementos, que podem estar presentes em conjunto ou individualmente nas variadas definições, são eles: arrecadação de recursos para financiamento de

programas e ações de proteção da natureza; indução de comportamentos ou situações desejadas, mediante o expediente da extrafiscalidade; e escolha de um critério material que envolva a degradação do meio ambiente na hipótese de incidência de um tributo próprio.

Com base nas conceituações, pode ser ressaltada uma importante e incontroversa característica da tributação ambiental. Tendo em vista que o tributo não pode ser cobrado em decorrência de um fato ilícito, a tributação ambiental não pode ser empregada como sanção à poluição. Isso não é óbice para a aplicação do princípio do poluidor-pagador, vez que ele possui um cunho preventivo e não é toda a degradação ambiental que configura hipótese de ilícito. Quanto ao IPTU verde, por ser um caso de benefício fiscal e não majoração ou criação de nova entidade tributária, tal característica não é de grande relevância.

Embora não mencionado em todos os conceitos apresentados pela doutrina, pode se afirmar que a extrafiscalidade é a primordial ligação entre a tributação e a defesa da natureza. Justificada por princípios constitucionais e objetivos do ordenamento, a extrafiscalidade consiste no emprego de instrumentos fiscais para obtenção de metas que prevalecem sobre fins arrecadatórios.

Portanto, ao lado da função fiscal (que visa geração de receitas para o financiamento das atividades públicas) pode conviver de forma harmônica em uma mesma figura impositiva a função extrafiscal (almeja-se a indução de comportamentos e situações desejáveis pelo ordenamento em face dos valores e fins consagrados). Justamente por serem veiculadas através de expedientes tributários, as pretensões extrafiscais não pode deixar de lado as balizas do regime jurídico tributário. Sendo assim, os objetivos podem ser alcançados com o estímulo através da majoração da carga tributária, quanto por desestímulos mediante a sua redução.

O IPTU verde é precisamente um exemplo da tributação ambiental em sua configuração extrafiscal. O benefício fiscal concedido visa estimular os cidadãos a praticarem ações sustentáveis em suas propriedades, em um claro caso em que a tutela do meio ambiente, respeitadas as balizas constitucionais e a razoabilidade e

efetividade da medida, passa a ter maior importância que a mera arrecadação de receita.

Um verdadeiro tributo ambiental só pode ser assim qualificado através da adoção em sua hipótese de incidência de um critério material que envolva a relação humana com o meio ambiente. Embora seja procedente essa consideração, o campo da tributação ambiental não pode ser limitado à criação de um tributo ambiental, pois não considera a grande importância da extrafiscalidade. O IPTU verde é justamente um caso de emprego extrafiscal de um tributo existente com vistas à defesa do meio ambiente. Embora não haja um elemento ambiental inserido precisamente na definição da conduta do critério material da regra matriz, não se pode afirmar que o IPTU verde não se encontra no campo da tributação ambiental.

Com relação ao destino da receita, excepcionando-se os casos de CIDE (da qual faz parte do regime jurídico), a afetação de renda para o financiamento de ações de proteção ambiental não faz parte da tributação ambiental. Isto porque o direito tributário debruça-se sobre a instituição até o pagamento do tributo. O que ocorre com a renda arrecadada é questão orçamentária, enquadrando-se no regime financeiro. Ademais, a Constituição Federal não permite a vinculação da renda dos impostos a gastos como o de defesa do meio ambiente. Na lei do IPTU verde não há qualquer dispositivo relacionado com a ideia de vinculação de receita.

Visto como pode ocorrer a interligação entre a tributação e a defesa do meio ambiente, é possível afirmar que a maior problemática se dá no campo da harmonização entre os diversos princípios e normativas tributárias, ambientais, econômicos e etc. a que o tema deve se submeter.

A concretização da tributação ambiental pode ocorrer, portanto, principalmente com a criação de um “tributo ambiental”, quanto pela criação de critérios ecológicos que orientem a cobrança de tributos já existentes. Em face da já elevada carga tributária ambiental brasileira e do aumento dos custos administrativos para cobrança de um novo gravame, reputa-se mais adequado, no presente momento, adequar as espécies tributárias que já existem aos fins

ambientais. Trata-se o IPTU verde de um caso de orientação de um tributo já existente com base em um elemento de proteção da natureza.

Essa adequação pode ocorrer mediante o aumento dos encargos tributários ou através de sua redução. Essa última modalidade, denominada tributação ambiental, ocorre mediante a desoneração, que pode se dar tanto por imunidades quanto por incentivos fiscais (os quais se diferenciam, neste caso, pelos seus fundamentos). Este último expediente pode ocorrer por diversas técnicas legislativas, não todas precisamente de natureza tributária.

Os incentivos fiscais na despesa (de natureza financeira) podem ser subvenções (auxílios financeiros concedidos pelo Estado àqueles que prestam serviço de interesse público); créditos presumidos (técnica financeira para adequação do montante a ser tributado, que pode assumir a forma de subvenção, subsídio ou redução de base de cálculo); e subsídios (instrumento para promoção de uma atividade econômica ou setor estratégico). Ante a dificuldade de sua fiscalização, os incentivos na receita (propriamente tributários) devem ser primados.

Estes últimos são: diferimento (técnica que posterga o pagamento da obrigação tributária); remissão e anistia (embora não propriamente formas típicas de incentivo fiscal, servem para estimular certas atividades ao se operarem sobre uma obrigação já devida, acarretando em desoneração total respectivamente da obrigação principal e penalidades); e a isenção (expediente que resulta na eliminação ou redução do gravame tributário, podendo ser fiscal, em razão da capacidade contributiva ou extrafiscal, com vistas a priorizar certo objetivo).

O resultado prático da isenção é a desnecessidade do pagamento de um tributo, embora a exata fenomenologia de como ela opera seja controversa. Dentre os conceitos mais notáveis, cita-se a dispensa legal do pagamento (Rubens Gomes de Souza), hipótese de não incidência legalmente qualificada (José Souto Maior Borges), fato impeditivo da incidência (Alberto Xavier) e mutilação parcial do âmbito de abrangência de um ou mais critérios da regra matriz tributária (Paulo de Barros Carvalho).



Ciente da imprecisão técnica da expressão, as reduções de base de cálculo e de alíquota, consideradas modalidades de “isenção parcial” também são expedientes aptos para incentivarem condutas e situações. Esse é exatamente o caso do IPTU verde, vez que sem isentar completamente o valor devido a título do gravame, concede um desconto para quem praticar medidas sustentáveis. O desconto do IPTU, conforme previsto no projeto de lei, nada mais é que uma redução da base de cálculo (ou da alíquota) na exata proporção definida para a correspondente ação empregada.

Por se tratarem de incentivos fiscais de natureza tributária, para serem concedidos, o regime jurídico tributário deve ser respeitado. Nele encontram-se preceitos cujo cumprimento é inquestionável, como o princípio da legalidade. Portanto, conforme já exposto, o IPTU verde e qualquer forma de benefício só será constitucional se integralmente previsto na lei, sem que qualquer fator que envolva os critérios da regra matriz seja delegado para regulamentação por parte da Administração.

Ainda há que se perquirir a regra que proíbe a renúncia fiscal contida na Lei da Responsabilidade Fiscal. Para que a lei institua o IPTU verde deve haver previsão sobre as medidas de compensação que devem ser levadas a cabo. Entretanto, os benefícios trazidos pelas práticas sustentáveis podem acarretar grande economia para os Municípios. Dentre as ações encontram-se diversas que, por exemplo, auxiliam na redução e eliminação de casos de enchentes (correta disposição final de resíduos, captação de água de chuva, aumento da permeabilidade do solo, etc.). A reparação dos danos causados por uma enchente, em termos econômicos e pessoais, são tão grandes que já se justifica a concessão do benefício conforme o IPTU verde. Ressalta-se que embora a redução referente a diferentes medidas possa ser somada, sempre há um limite para o desconto (na maioria dos casos 20%, como no projeto curitibano, ou 25%).

A lei do IPTU verde ainda prevê exatamente como deve se proceder a concessão do benefício fiscal, tudo em conformidade com as regras tributárias. Por não se tratar de uma redução concedida em caráter geral, cada interessado deve fazer o requerimento no órgão competente, passando a receber o incentivo

após um despacho fundamentado que aponte para a existência dos requisitos que permitam a concessão (artigo 179 do CTN). Tratando-se de benefício referente a tributo lançado por certo período de tempo (no caso anual), sua renovação deve ser requerida anualmente (artigo 180 do CTN). Por fim, nada mais adequado que determinar a extinção do benefício para o caso de a medida sustentável deixar de existir (artigo 12, I, da versão original do projeto).

No entanto, há alguns casos em que se diverge sobre como harmonizar balizas do direito tributário com a proteção ambiental, dentre eles a capacidade contributiva. Esse princípio, ligado a ideia de justiça, é muito utilizado para implementar a igualdade tributária, com isso, buscando-se efetivar uma maior justiça fiscal. Embora não possa ser precisamente determinado, alguns contornos podem ser elaborados.

Em sua acepção objetiva, a capacidade contributiva estabelece que apenas fatos signo presuntivos de riqueza pode ser tributados. De observância obrigatória, não se pode falar em uma capacidade para poluir que fundamente tributos ambientais, vez que a escolha de uma conduta meramente “poluidora”, que não possua fecundidade econômica é vedada pelo ordenamento.

Maior problema surge quando analisada a capacidade contributiva em sua acepção subjetiva, quando se relaciona diretamente com a percussão da obrigação tributária nos indivíduos e, assim, com a realização da igualdade. Embora deva ser respeitada em toda a tributação, adquire maior relevância no caso dos impostos (como o IPTU).

Uma primeira visão do princípio defende que ele obsta todo o tipo de tributação ambiental através do emprego dos impostos, vez que veda a cobrança diferenciada deste gravame em face de critérios de proteção ambiental.

Uma segunda corrente sustenta que a extrafiscalidade encontra-se no domínio econômico. Não obstante as diversas opiniões de que por ser veiculada por uma entidade tributária, deve respeitar o regime tributário, essa tese afirma que apenas as balizas da ordem econômica devem ser observadas, podendo a capacidade contributiva ser absolutamente desconsiderada na tributação ambiental.

Por fim, uma última postura defende que a tributação ambiental e a capacidade contributiva devem ser equilibradas. Como essa adequação deve se dar não é uniforme, mas em geral se exige respeito a limites máximos (proibição de tributo com efeito confiscatório) e mínimos (mínimo existencial) da capacidade contributiva, assim como fundamentos válidos e benefícios para toda a sociedade através de benefícios (de forma que a contribuição para a sociedade ocorre, embora não em termos objetivamente monetários) e efetividade no alcance dos resultados almejados pela concessão dos benefícios. O IPTU verde, cujo fundamento válido é a proteção da natureza, inquestionavelmente acarreta benefícios para toda a sociedade e seus resultados não possuem dificuldade em serem realizados.

Nesse sentido, a capacidade contributiva passa a ser um dentre vários critérios para a realização da igualdade e, também da justiça e da solidariedade, devendo ser sopesado com os demais parâmetros previstos na Constituição (dentre eles a defesa do meio ambiente), visto que os objetivos primordiais do ordenamento como um todo são os mesmos. No caso do IPTU verde, com a limitação do desconto a um patamar máximo o princípio da capacidade contributiva encontra-se razoavelmente derogado em face da necessidade de proteção do meio ambiente, considerado um dos objetivos mais importantes do sistema constitucional, visto que sua degradação resulta em graves consequências para a sociedade.

Com relação precisa ao IPTU, pode-se citar o artigo 156, § 1º da Constituição, que ao lado de uma progressividade fiscal pelo valor do imóvel, determina o respeito de uma progressividade extrafiscal, mediante alíquotas diferenciadas pelo local e uso do imóvel, respeitando-se o Plano Diretor do Município. O Plano Diretor de Curitiba, adequado ao Estatuto da Cidade pela Lei nº 11266/2004, possui marcante preocupação com a defesa da natureza, inclusive estabelecendo como objetivo da política ambiental os incentivos a conservação, proteção, recuperação e uso racional do meio ambiente (artigo 19). Inclusive, encontram-se consolidados no artigo 20, como diretrizes da política municipal do meio ambiente, incentivos ao uso e ocupação dos imóveis, públicos e privados,

considerando os aspectos do meio ambiente natural, cultural e edificado, compatíveis com os limites da sustentabilidade ambiental (XII); e estabelecer incentivos construtivos e fiscais visando à preservação, conservação e recuperação do patrimônio cultural e ambiental (XIV). Neste diapasão, em conformidade com o dispositivo constitucional, devidamente complementado pelo Plano Diretor, há uma autorização expressa para a diferenciação de alíquotas em Curitiba seguindo um critério de uso da propriedade em benefício do meio ambiente. Desta forma, o IPTU verde possui fundamentação diretamente na Constituição ao conceder redução da alíquota para devedores de IPTU que pratiquem medidas sustentáveis em seus imóveis.

Ante a consagração da necessidade de defesa do meio ambiente, diversos diplomas legais com uma visão sistêmica da natureza foram positivados, dentre eles o Estatuto da Cidade, para regular a política urbana. Sua aparente primordial preocupação com a propriedade e uso do solo urbano não pode ser considerada um menosprezo pelo meio ambiente natural, vez que este é estruturante da realidade (não importa o quanto artificial ela seja) e requisito da qualidade de vida dos cidadãos.

Dentro da visão sistêmica, o meio ambiente natural e construído devem ser integrados, vez que é nesse “ecossistema urbano” que a maior parte dos brasileiros vive. Assim, a gestão do solo urbano está intimamente ligada com a análise ambiental. Porém, percebe-se que nesta conexão, o meio ambiente natural vem sendo sacrificado e prejudicado em face do construído, o que em última instância resulta em prejuízos para os cidadãos. O foco do Estatuto da Cidade é justamente efetivar o equilíbrio entre o ambiente natural e o construído, vez que fazem parte da mesma realidade urbana.

Este objetivo encontra-se respaldado nas diversas diretrizes consolidadas com o fim de garantir a preservação do meio ambiente (inclusive a adequação dos instrumentos de política econômica, tributária e financeira e dos gastos públicos aos objetivos do desenvolvimento urbano, de modo a privilegiar os investimentos geradores de bem-estar geral e a fruição dos bens pelos diferentes segmentos sociais – de forma que se respalda o emprego de tributos para preservação do

meio ambiente, gerador de bem estar geral e componente do desenvolvimento que não considera apenas o crescimento econômico).

Porém, a garantia das cidades sustentáveis, como forma de assegurar as plenas funções sociais da cidade, é o postulado central do Estatuto da Cidade a partir da qual todas as outras linhas de desenvolvem.

A ideia da cidade sustentável, derivada de consensos internacionais sobre o assunto, envolve um plexo de direitos sociais e fundamentais, tanto de oportunidade como de processo, que devem ser assegurados aos cidadãos, como um conjunto de responsabilidades para o Poder Público e membros da sociedade de forma assegurar o equilíbrio ambiental do espaço urbano.

Dentro de uma perspectiva participativa, aos cidadãos deve ser oportunizada a possibilidade de participarem dos processos de decisão do Município e não só a garantia e promoção dos direitos como saneamento, mobilidade, moradia, etc. Ademais, coadunando-se com a imposição de que a proteção do meio ambiente é dever de todos, a participação dos cidadãos nesta tarefa é extremamente necessária, não apenas com acesso aos espaços de decisão pública, mas também reflexão sobre decisões pessoais que cada um toma no seu cotidiano (por isso, torna-se essencial uma adequada educação ambiental). Nesta perspectiva, o IPTU verde adquire grande relevância não apenas no auxílio de uma formação ambiental nas pessoas, mas, sobretudo, por incentivá-las a tomarem pessoalmente decisões que beneficiam o meio ambiente.

Desta forma, o IPTU verde possui influência na concretização da cidade sustentável em duas frentes. No aspecto participativo, influencia a mudança paradigmática da cultura ambiental e incentiva as pessoas a participarem ativamente da proteção da natureza. No aspecto de oportunidade, acarreta em efetiva melhora do meio ambiente urbano, melhorando a qualidade de vida dos cidadãos, efetivando a integração entre meio ambiente natural e construído, e garantindo às futuras gerações um ambiente urbano mais preservado e onde ocorre uma distribuição mais justa dos ônus e benefícios ambientais.

A repartição das competências é fundamental para garantia da autonomia dos entes da Federação. No sistema brasileiro convivem competências privativas,

repartidas horizontalmente, com competências concorrentes, repartidas verticalmente, ao lado de uma competência tributária própria.

Considerando que os entes devem atuar de forma harmônica, sem invasão da esfera de competências um dos outros, além de que a criação e adequação de tributos devem estar em conformidade com a competência ambiental, o emprego da tributação ambiental deve ter em conta as balizas discriminadas ante a demarcação de competências de cada ente, tanto ambiental, quanto tributária.

A competência tributária, entendida como aptidão para instituir tributos (e pormenorizar as questões relativas a eles), foi repartida privativamente entre os entes da Federação. No caso dos impostos, cientes do caso excepcional da competência extraordinária da União, os critérios elencados foram o material (repartição segundo a situação tributada) e territorial (âmbito da lei limitado ao território do ente editor). Para as taxas e contribuições de melhoria a competência tributária só existe para os entes com prévia competência administrativa para prestar o serviço público específico e indivisível, exercer o poder de polícia e realizar a obra pública.

Os impostos do Município são o IPTU, ITBI e ISS e as taxas ambientais só podem ser criadas a partir da observância da competência administrativa para realizar a atividade vinculada.

As competências ambientais se dividem em legislativas e materiais. Estas encontram-se no campo da competência comum, que, apesar de aglutinadora deve ser regulada segundo critérios de melhor realização da atividade (a Lei Complementar nº 140/2011, ao regular a competência comum para proteção da natureza, delimitou a atribuição dos entes para promover o licenciamento ambiental, de forma que a instituição da respectiva taxa ambiental deve seguir o mesmo critério).

Com relação à competência legislativa alguns assuntos foram atribuídos privativamente para a União, como a legislação sobre águas, energia, jazidas, minas e outros recursos ambientais e atividades nucleares de qualquer natureza. Entretanto, deve ser considerado que apenas as legislações diretas sobre essas matérias ficam a cargo da União. Quando incluídas em um assunto maior, como a

proteção do meio ambiente, pode haver disposição indireta sobre elas. Sendo assim, o IPTU verde pode incentivar o uso de energias renováveis como a solar e a eólica sem incidir em inconstitucionalidade.

Entretanto, em geral, a legislação sobre temas ambientais é de competência concorrente, cabendo a União a expedição de normas gerais e aos Estados e Distrito Federal a complementar e supletiva (esta na ausência de norma geral federal). Os Municípios também estão autorizados a legislar sobre essa matéria, para complementar lei federal e estadual e privativamente quando envolver interesse local. Por diversas questões que ocorrem no Município também serem de interesse estadual e federal, defende-se que a competência privativa só se justifica em casos de interesse predominantemente local. Não obstante essa diferenciação, os Municípios estão autorizados a legislar sobre o tema ambiental, podendo dispor dos tributos de sua competência para preservar o meio ambiente.

Desta forma o IPTU verde é uma forma adequada de combinar as competências tributárias e ambientais municipais. O IPTU, sendo um imposto municipal e a concretização da cidade sustentável, como um dos principais objetivos da política urbana, podem absolutamente serem combinados, de forma que a cobrança do IPTU seja pautada por um critério de proteção ambiental.

O Imposto Predial e Territorial Urbano, que congrega na mesma figura imóveis construídos e terrenos, classifica-se como imposto por ter descrito na hipótese de sua regra matriz de incidência (formada por uma hipótese ligada por uma imputação deontológica neutra a um mandamento) um evento desvinculado de uma atuação estatal.

Na hipótese da estrutura normativa, encontram-se os critérios material, espacial e temporal. O critério material é composto pela propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física. Pode-se afirmar que a atuação do IPTU verde na configuração do critério material resulta na delimitação de um campo específico de eventos que poderão acarretar a redução do montante total devido. O desconto concedido não se dá de forma geral, mas apenas para as propriedades que mantiverem práticas sustentáveis.

Dessa forma, o critério material do IPTU é conformado para autorizar o benefício fiscal.

O critério temporal, momento em que o fato tributário se reputa ocorrido, do IPTU, em Curitiba, é no primeiro dia de janeiro. O IPTU verde não acarreta maiores consequências neste critério.

Com relação ao critério espacial, entendido como o local em que se reputa ocorrido o fato tributário, há uma pequena alteração, no caso do projeto curitibano. Em geral, o critério espacial do IPTU é a zona urbana, tendo em conta o definido no Código Tributário Nacional que neste ponto foi recepcionado com eficácia de lei complementar para dispor sobre conflitos de competência entre os Municípios e União (competente para instituir o ITR). Os incisos do § 1º do seu artigo 32 listam os melhoramentos que devem ser mantidos ou construídos pelo Poder Público, que devem existir em no mínimo dois para que a zona seja considerada urbana. Dentre eles, encontra-se no o inciso III a presença de sistema de esgotos sanitários. Embora o IPTU verde não ocasione mudanças no entendimento da zona urbana do Município, ele estabelece em seu artigo 9º (na versão original do projeto curitibano) que só poderão ser beneficiados pela presente Lei os imóveis residenciais (incluindo condomínios horizontais e prédios) ligados à Rede de Esgoto, desde que disponível, ou que possuam sistema ecológico de tratamento de esgoto, como uma fossa ecológica, onde ocorra o processo de biometanação, envolvendo a conversão anaeróbia de biomassa em metano. Nesse sentido, a concessão do benefício só pode ser autorizada para as propriedades em zona urbana que possuam sistema de esgoto.

No mandamento encontram-se os critérios pessoal (determina os sujeitos da relação jurídica tributária) e quantitativo (estabelece a quantia devida).

No IPTU, o sujeito ativo da relação (que detém a capacidade ativa) é o próprio Município, que também possui a competência para instituir o gravame. Já o sujeito passivo é o é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor. O IPTU verde traz uma pequena alteração na configuração do critério pessoal, no que concerne o sujeito passivo, para fins de recebimento do benefício. O § 1º do artigo 7º (da primeira versão do projeto curitibano) estabelece



que apenas os contribuintes em dia com suas obrigações tributárias com o Município podem receber o desconto. Portanto, há uma redução do campo de sujeitos que podem receber o benefício.

O critério quantitativo, que precisa o objeto da prestação, é composto pela base de cálculo e uma alíquota, geralmente, expressa em uma proporção. No caso do IPTU para fins de base de cálculo deve ser considerado o valor venal (venda em situação normal de mercado) do imóvel, combinado com a alíquota que pode variar segundo as diretrizes de progressividades de alíquota previstas no ordenamento. O IPTU verde opera relevante efeito no critério quantitativo, o desconto deu valor total em uma proporção significa a redução (na mesma proporção) de um dos componentes do critério (base de cálculo ou alíquota). Nesse sentido, o critério quantitativo será reduzido quando verificados todos os requisitos enunciados anteriormente.

O IPTU, lançado por ofício anualmente, é cobrado com base no cálculo elaborado pelo órgão municipal competente, que deve considerar ao lado os componentes do critério quantitativos, todas as hipóteses de redução (ou isenção) do gravame. Sendo assim, o IPTU verde é um caso que permite a redução do montante que deve ser pago.

Com base em todo o explanado, passando-se por elementos da questão ecológica, da tributação ambiental e cidade sustentável, e pautando-se por uma hermenêutica crítica e reflexiva da relação entre direitos fundamentais (no caso em especial o meio ambiente) e as regras do direito tributário, à luz dos fundamentos do Estado Democrático de Direito e dos valores pressupostos pela ordem constitucional, conclui-se que respeitadas as balizas constitucionais tributárias, seja por observância máxima (caso da legalidade) ou harmonização e integração com outras diretrizes quando possível (caso da capacidade contributiva), o IPTU verde configura legítimo e válido instrumento para a defesa do meio ambiente e concretização da cidade sustentável.

Excelente exemplar do emprego extrafiscal da tributação, sem exigir demasiados sacrifícios do sistema tributário, é medida eficaz na indução de comportamentos benéficos ao meio ambiente, na compensação por geração de

externalidades positivas e promoção de educação ambiental e participação dos cidadãos ativamente na proteção do meio ambiente.

Trata-se de medida adequada, visto que se presta para alcançar de maneira efetiva o resultado por ela almejado. Em face da crise ambiental, algumas problemáticas já possuem certa urgência na necessidade de serem resolvidos. Dentre elas, o campo de atuação do IPTU verde é muito amplo, já que auxilia na economia e uso de modalidades renováveis de energia elétrica, uso racional da água, aumento da permeabilidade do solo urbano e destinação correta de resíduos sólidos.

Também pode ser considerada uma medida necessária, visto que dentre os mecanismos existentes no ordenamento é a mais benéfica. Como visto, a cultura de proteção ambiental ainda é incipiente e, por isso, a prática das condutas sustentáveis como previstas no IPTU verde não podem ser impostas aos cidadãos sem redundar em violação de seus direitos fundamentais. Nesse sentido, um incentivo torna-se um instrumento mais apto para atingir esse objetivo, pois proporciona um espaço de escolha e, ainda, atua na educação da população.

Por fim, é uma medida que, conforme previsto no projeto de lei curitibano (excetuando-se a emenda substitutiva) está em consonância com o ordenamento, não violando outras normas. Da forma como analisada é um instrumento válido, pois está de acordo com a normativa pertinente e ainda possui mecanismos de garantia contra má-fé e abusos. Ademais, pode ser considerada uma medida justa, já que alcança seu objetivo sem trazer malefícios indesejados, sobretudo para os cofres públicos e para o princípio da capacidade contributiva (que continuará sendo respeitado em seus limites máximo e mínimo, mas será combinado e harmonizado com o critério de proteção do meio ambiente para realização da justiça). Nesse caso, o critério da proporcionalidade garante que a igualdade entre os cidadãos não será violado, pois o IPTU verde está em consonância com todo o ordenamento.

## CONSIDERAÇÃO FINAL

Conforme fundamentado no presente estudo e concluído no último capítulo, onde foram traçadas as conexões entre o objeto principal da análise e os relevantes assuntos próximos, é possível afirmar que o IPTU verde é uma excelente maneira de empregar a tributação na defesa do meio ambiente e concretização da cidade sustentável.

A partir de uma hermenêutica constitucional reflexiva, as regras do direito tributário devem ser aplicadas de forma a efetivar direitos fundamentais e, especificamente, assegurar a tutela da natureza.

O IPTU verde é fruto de uma harmonização e equilíbrio das diretrizes a balizas do ordenamento, que devem todos ser integrados para efetivar a justiça e a solidariedade na sociedade.

Dentro de grande carga valorativa, encontra-se, com grande relevância, a distribuição igualitária de custos e bônus decorrentes do uso do meio ambiente, assim como a redução e eliminação de riscos decorrentes da atividade humana, para as atuais e futuras gerações.

Desta forma, o sistema tributário, como parte de todo o ordenamento, desde que respeitadas as suas balizas intransponíveis, pode (ou até mesmo deve) atuar na proteção da ambiental, através de expedientes como o ora analisado e defendido, que se mostrou adequado, necessário e proporcional (ao ser válido e justo).

## ANEXO

Anexo I da Proposição nº 002.00005.2009

Exigências mínimas técnicas das medidas

PARA IMÓVEIS RESIDENCIAIS (incluindo prédios e condomínios horizontais)

<p><b>Imóveis Residenciais com sistema de aquecimento hidráulico solar</b> Placas de captação de energia solar que sejam responsáveis pelo aquecimento da água da residência.</p>	3%
<p><b>Potencialização da utilização de energia passiva</b> Edificações que possuam projeto arquitetônico onde seja especificado dentro do mesmo, as contribuições efetivas para a economia da energia elétrica, decorrentes da potencialização do uso de recursos naturais, como vento e luz solar, conseqüentemente reduzindo a utilização de aparelhos mecânicos de climatização.</p>	3%
<p><b>Construções com material sustentável</b> Utilização de materiais que atenuem os impactos ambientais, desde que comprovado mediante apresentação de certificado ou selo, em 40% a 60% da área edificada.</p>	5%
<p><b>Imóveis Residenciais com sistema de captação de água da chuva</b> O sistema deverá possuir tubos de condução de água, a caixa d'água deverá ter a capacidade mínima de 2.000 litros, ser tampada, e funcionar integrado ao sistema hidráulico da casa.</p>	7%
<p><b>Imóveis Residenciais com sistema de</b></p>	7%

<p><b>reuso da água</b> O sistema deverá ser nos moldes do art. 6º e 7º da Lei Municipal n. 10.785 de 18 de setembro de 2003 e funcionar integrado ao sistema hidráulico da casa.</p>	
<p><b>Construções com material sustentável</b> Utilização de materiais que atenuem os impactos ambientais, desde que comprovado mediante apresentação de certificado ou selo, em 61% a 80% da área edificada.</p>	7%
<p><b>Construções com material sustentável</b> Utilização de materiais que atenuem os impactos ambientais, desde que comprovado mediante apresentação de certificado ou selo, em 81% a 100% da área edificada.</p>	9%
<p><b>Sistema de utilização de energia eólica</b> Deverá captar vento, através de moinhos ou cata-ventos, para produção de pelo menos 20% da energia elétrica da residência.</p>	11%
<p><b>Imóveis Residenciais com sistema elétrico solar</b> Deverá estar integrado ao sistema de energia elétrica da casa e ser responsável pelo menos a 20% do seu consumo total da residência.</p>	11%

PARA IMÓVEIS TERRITORIAIS NÃO RESIDENCIAIS (terrenos)

<p><b>Imóveis territoriais sem a presença de espécies exóticas e com cultivo às espécies arbóreas nativas</b> Terrenos sem a presença de nenhuma das espécies citadas na lista de espécies exóticas do Paraná, Portaria expedida pelo IAP, n. 074, de 19 de Abril de 2007 e que cultivem 20% ou mais com espécies nativas plantadas, desde que plantadas numa densidade maior que uma árvore por metro quadrado.</p>	11%
--	-----

IMÓVEIS RESIDENCIAIS (exclusivo para condomínios horizontais ou prédios)	
<b>Imóveis Residenciais com programa de separação de resíduos sólidos</b>  Condomínios ou prédios com maios de seis unidades que forneçam a infra-estrutura básica (lixeiras, galões ou recintos), devidamente identificadas com nome, diferenciadas por cor, voltados à separação dos resíduos sólidos produzidos pelos condôminos em vidro, metal, plástico, papel, e resíduos não recicláveis.	3%

## BIBLIOGRAFIA

ASCELRAD, Henri; HERCULANO, Selene; PÁDUA, José Augusto (org.) Justiça Ambiental e cidadania. Rio de Janeiro: Relume Dumará: Fundação Ford, 2004.

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes. Competências na Constituição de 1988. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

AMARAL, Paulo Henrique do. Tributação ambiental: contributo à política de desenvolvimento sustentável no Brasil. In: Revista de Direito Ambiental, n. 50, ano 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ANTUNES, Paulo de Bessa. Direito ambiental. 6 ed. Rio de Janeiro: Lumis Iuris, 2002.

ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2007.

BARBOSA, Rangel; Oliveira, Patrícia. O princípio do poluidor-pagador no Protocolo de Quioto. In: Revista de Direito Ambiental, n. 44, ano 11. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006

BOBBIO, Norberto. Teoria geral do direito. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

BORGES, José Souto Maior. Teoria geral da isenção tributária. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRÜSEKE, Franz Josef. Risco e contingência. In: Revista Brasileira de Ciências Sociais, vol. 22, nº 63, 2007.

BUFFON, Marciano. A extrafiscalidade e direitos fundamentais: a introdução do interesse humano na tributação. In: Direito tributário em questão: Revista da FESDT/ Fundação Escola Superior de Direito Tributário. N. 3. Porto Alegre: FESDT, 2009.

CAMPOS, Humberto Alves de. Instrumentos econômicos na gestão ambiental brasileira. In: Revista de Direito Ambiental, n. 63, ano 16. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. Função social dos tributos. Disponível em: [http://www.barroscarvalho.com.br/art\\_nac/funcao\\_social\\_atributos.pdf](http://www.barroscarvalho.com.br/art_nac/funcao_social_atributos.pdf)

\_\_\_\_\_. Princípios e sobreprincípios na interpretação do Direito. In: Direito tributário em questão: Revista da FESDT/ Fundação Escola Superior de Direito Tributário. N. 7. Porto Alegre: FESDT, 2011.



CATÃO, Marcos André Vinhais. Regime jurídico dos incentivos fiscais. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

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

FERRAZ, Robero Catalano Botelho (org.). Princípios e limites da tributação 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. Direito ambiental tributário. São Paulo: Saraiva, 2005.

FRAGA, Henrique Rocha Fraga. O imposto predial territorial urbano e o princípio da progressividade. São Paulo: IOB, 2008.

FREITAS, Vladimir de Passos (coord.) Direito ambiental em evolução – nº 5. Curitiba: Juruá, 2009.

GARCIA, Maria da Gloria Fernandes Pinto. O lugar do direito na protecção do ambiente. Coimbra: Almedia, 2007.

GARGARELLA, Roberto. As teorias de justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

GOMES, Orlando. Direitos reais. 20 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

GRAU, Eros. A ordem econômica na Constituição de 1988. 13 ed. Malheiros: São Paulo, 2008.

GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCATE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro. Coimbra: Almedina, 2012.

JÚNIOR, Ivanaldo Soares da Silva. A educação ambiental como meio para a concretização do desenvolvimento sustentável. In: Revista de Direito Ambiental, n. 50, ano 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

GERENT, Juliana. Internalização das externalidades negativas ambientais – uma breve análise da relação jurídico-econômica. In: Revista de Direito Ambiental, n. 44, ano 11. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

GRANZIERA, Maria Luiza Machado. Meio Ambiente urbano e sustentabilidade. In: Revista de Direito Ambiental, n. 48, ano 12, 2007. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

HARDIN, Garret. The tragedy of the commons. Disponível em: <http://dieoff.org/page95.htm>.

KÄSSMAYER, Karin. Riscos urbanoambientais: dos limites do Direito ao alcance da Justiça Ambiental. Curitiba, 2009. Tese (Doutorado em Meio Ambiente e Desenvolvimento) – Universidade Federal do Paraná.

LIMA, Luís. O desafio de construir cidades sustentáveis. Gazeta do Povo, Curitiba, 16 de novembro de 2012, p. 1.

LEITE, José Rubens Morato Leite; AYALA, Patryck de Araújo. Dano ambiental: do individual ao coletivo extrapatrimonial. Teoria e prática. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

LUCENA, Denise. Reflexões sobre a tributação ambiental. In Revista Interesse Público, n. 68, ano 13, Belo Horizonte: Forum, 2011.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. Direito ambiental brasileiro. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MARCHESAN, Ana Maria Moreira. O Estatuto da Cidade (Lei 10.257/2001) e a proteção do patrimônio cultural urbano. In: Revista de Direito Ambiental, n. 48, ano 12, 2007. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MAZZOCHI, Fernanda. A tributação passiva ambiental como política pública fomentadora do desenvolvimento sustentável. In: Direito tributário em questão: Revista da FESDT/ Fundação Escola Superior de Direito Tributário. N. 6. Porto Alegre: FESDT, 2010.

MILARÉ, Édis. Direito do ambiente. 6 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

MODÉ, Fernando Magalhães. Tributação ambiental - a função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2004

NUSDEO, Ana Maria. O papel dos mercados e dos direitos de propriedade na proteção ambiental.

\_\_\_\_\_. Pagamento por serviços ambientais: sustentabilidade e disciplina jurídica. São Paulo: Atlas, 2012.

OLIVEIRA, Luis Fernando Lima de. A extrafiscalidade tributária como incentivo ao desenvolvimento econômico sustentável. In: Direito tributário em questão: Revista da FESDT/ Fundação Escola Superior de Direito Tributário. N. 6. Porto Alegre: FESDT, 2010.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de direito financeiro. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

RIBAS, Lídia Maria L. R.; CARVALHO, Valbério Nobre. O tributo como instrumento de tutela do meio ambiente, n. 54, ano 14. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

ROCHA, Júlio Cesar de Sá da. Função ambiental da cidade: direito ao meio ambiente urbano ecologicamente equilibrado. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.

SEBASTIÃO, Simone Martins. Tributo ambiental. Curitiba: Juruá, 2008.

SEN, Amartya. A ideia de justiça. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

\_\_\_\_\_. Desenvolvimento como liberdade. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SILVA, Jose Antonio Tietzmann e. As perspectivas das cidades sustentáveis: entre teoria e prática. In: Revista de Direito Ambiental, n. 43, ano 11, 2006. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

TIPKE, Klaus. Moral tributária do Estado e dos contribuintes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.

TORRES, Heleno Taveira (org.). Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Marcos Abreu. Estatuto da Cidade: sua interface no meio ambiente. In: Revista de Direito Ambiental, n. 45, ano 12, 2007. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. A ideia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

\_\_\_\_\_. O direito ao mínimo existencial. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

\_\_\_\_\_. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário; os direitos humanos e a tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

\_\_\_\_\_. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TRENNEPOHL, Terence Dorneles. Incentivos fiscais no direito ambiental. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VEIGA, José Eli da. Desenvolvimento sustentável: o desafio do século XXI. Rio de Janeiro: Garamond, 2010.