

FACULDADE DE DIREITO DE VITÓRIA  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

JOÃO PAULO GONÇALVES BARBOZA

**INSTRUMENTOS DE INCENTIVO À SUSTENTABILIDADE URBANA: UMA ANÁLISE  
DO IPTU VERDE NO MUNICÍPIO DE VITÓRIA – ES**

VITÓRIA  
2025

JOÃO PAULO GONÇALVES BARBOZA

**INSTRUMENTOS DE INCENTIVO À SUSTENTABILIDADE URBANA: UMA ANÁLISE  
DO IPTU VERDE NO MUNICÍPIO DE VITÓRIA – ES**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao Curso de Graduação em  
Direito da Faculdade de Direito de Vitória,  
como requisito parcial para obtenção do título  
de Bacharel em Direito.

Orientador: Dr. Rhiani Salamon Reis Riani

VITÓRIA

2025

JOÃO PAULO GONÇALVES BARBOZA

**INSTRUMENTOS DE INCENTIVO À SUSTENTABILIDADE URBANA: UMA ANÁLISE  
DO IPTU VERDE NO MUNICÍPIO DE VITÓRIA – ES**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao Curso de Graduação em  
Direito da Faculdade de Direito de Vitória,  
como requisito parcial para obtenção do título  
de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Rhiani Riani

Aprovado em \_\_\_\_ de dezembro de 2025

COMISSÃO EXAMINADORA:

---

Prof. Dr. Rhiani Salamon Reis Riani  
Faculdade de Direito de Vitória

---

Prof(a). Dr(a).

## RESUMO

O crescimento desordenado das cidades impõe desafios urgentes à gestão pública, exigindo a conciliação do desenvolvimento urbano com a preservação ambiental. Neste contexto, o Direito Tributário surge como uma ferramenta para induzir comportamentos, utilizando a extrafiscalidade como mecanismo para promover a sustentabilidade. O Imposto Predial Urbano (IPTU), principal imposto municipal vinculado à política urbana, apresenta-se como um instrumento adequado para incentivar a função socioambiental da propriedade. Este estudo investiga como o Município de Vitória – ES pode estruturar um programa de “IPTU Verde” que seja juridicamente válido, fiscalmente responsável e urbanisticamente eficaz. A pesquisa, de natureza qualitativa e desenvolvida por meio de métodos bibliográficos e documentais, analisa os fundamentos constitucionais e legais do IPTU como imposto extrafiscal. Também examina os limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) para a concessão de incentivos fiscais, como a estimativa obrigatória do impacto orçamentário e medidas compensatórias pela renúncia de receita. Por fim, o estudo conclui que a implementação do IPTU Verde em Vitória é viável, alinhando-o com as diretrizes do Plano Diretor Urbano (PDU). É proposto um modelo baseado em critérios objetivos para estimular práticas como captação de água da chuva, instalação de energia solar e manutenção de áreas permeáveis, demonstrando que o incentivo fiscal é uma ferramenta essencial para a construção de cidades mais resilientes e sustentáveis.

**Palavras-chave:** IPTU Verde. Extrafiscalidade Tributária. Direito Urbanístico. Cidades Sustentáveis. Política Urbana.

## **ABSTRACT**

The disorderly growth of cities imposes urgent challenges on public management, requiring the conciliation of urban development with environmental preservation. In this context, Tax Law emerges as a tool for inducing behaviors, using extrafiscality as a mechanism to foster sustainability. The Urban Property Tax (IPTU), the main municipal tax linked to urban policy, presents itself as an apt instrument to encourage the socio-environmental function of property. This study investigates how the Municipality of Vitória – ES can structure a "Green IPTU" program that is legally valid, fiscally responsible, and urbanistically effective. The research, qualitative in nature and developed through bibliographic and documentary methods, analyzes the constitutional and legal foundation of IPTU as an extrafiscal tax. It also examines the limits imposed by the Fiscal Responsibility Law (LRF) for granting tax incentives, such as the mandatory estimation of budgetary impact and compensation measures for revenue waiver. Finally, the study concludes that the implementation of Green IPTU in Vitória is feasible, aligning it with the guidelines of the Urban Master Plan (PDU). A model based on objective criteria is proposed to stimulate practices such as rainwater harvesting, solar energy installation, and the maintenance of permeable areas, demonstrating that the tax incentive is an essential tool for building more resilient and sustainable cities.

**Keywords:** Green IPTU. Tax Extrafiscality. Urban Law. Sustainable Cities. Urban Policy.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	5
<b>2. TRIBUTOS NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO</b> .....	8
2.1 DEFINIÇÃO DE TRIBUTO NO DIREITO BRASILEIRO .....	8
2.2 AS ESPÉCIES DE TRIBUTOS NO BRASIL .....	11
<b>2.2.1 Impostos</b> .....	12
<b>2.2.2 Taxas</b> .....	13
<b>2.2.3 Contribuição de melhoria</b> .....	14
<b>2.2.4 Empréstimos compulsórios</b> .....	15
<b>2.2.5 Contribuições (sociais e especiais)</b> .....	16
2.3 EXTRAFISCALIDADE: DEFINIÇÃO, LIMITES E CONTROLE .....	16
<b>2.3.1 Definição de Extrafiscalidade</b> .....	16
<b>2.3.2 Limites e Controle da Extrafiscalidade</b> .....	19
<b>2.3.3 Incentivos fiscais e as limitações na lei de responsabilidade fiscal</b> ...	23
<b>3. TRIBUTAÇÃO VERDE E EXTRAFISCALIDADE: IPTU VERDE</b> .....	26
3.1 FUNÇÃO SOCIOAMBIENTAL DA PROPRIEDADE .....	27
3.2 INCENTIVOS FISCAIS COMO ESTÍMULO A PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE .....	30
3.3 IPTU VERDE .....	32
<b>4. CIDADES SUSTENTÁVEIS E A EXTRAFISCALIDADE: UMA PROPOSTA AO IPTU VERDE DO MUNICÍPIO DE VITÓRIA</b> .....	35
4.1 CIDADES SUSTENTÁVEIS: A PRESERVAÇÃO E PROTEÇÃO AMBIENTAL NO MEIO AMBIENTE URBANO .....	37
4.2 ESTATUTO DAS CIDADES E O PLANO DIRETOR URBANO: MECANISMOS DE CIDADES SUSTENTÁVEIS E RESILIENTES .....	40
4.3 PROPOSTA AO IPTU VERDE DE VITÓRIA .....	43
<b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	48
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	53

## 1 INTRODUÇÃO

A contemporaneidade é marcada por desafios urbanos complexos, onde a rápida expansão das cidades impõe uma reflexão crítica sobre os modelos de desenvolvimento adotados. O crescimento demográfico e a intensificação das atividades econômicas nas áreas urbanas geram pressões significativas sobre os recursos naturais, culminando em problemas ambientais como a poluição, a perda de biodiversidade, a impermeabilização do solo e, conseqüentemente, a maior vulnerabilidade a eventos climáticos extremos.

Paralelamente, questões sociais, como o déficit habitacional e a desigualdade socioespacial, acentuam a urgência de repensar a gestão do espaço urbano. Nesse contexto, a construção de cidades sustentáveis emerge não apenas como uma aspiração, mas como uma necessidade imperativa para conciliar o desenvolvimento econômico com a proteção ambiental e a garantia da função social da propriedade, visando à qualidade de vida das presentes e futuras gerações.

Historicamente, o Direito Tributário foi concebido primordialmente como um instrumento de arrecadação de receitas para o Estado. Contudo, sua evolução e a crescente complexidade das demandas sociais revelaram um potencial regulatório que transcende a mera função fiscal. O Direito Tributário, por meio da extrafiscalidade, pode ser habilmente empregado como um mecanismo de indução de comportamentos, incentivando ações alinhadas a objetivos de interesse público. Essa dimensão regulatória permite que a tributação se transforme em uma poderosa ferramenta de política pública, capaz de fomentar condutas ambientalmente corretas e socialmente responsáveis por parte dos proprietários urbanos, direcionando-os para a adoção de práticas que contribuam para a sustentabilidade e a resiliência das cidades.

No município de Vitória, capital do Espírito Santo, os desafios inerentes à urbanização e à busca por um desenvolvimento sustentável são latentes. Diante da necessidade de instrumentos eficazes para promover a sustentabilidade urbana e da ausência de uma regulamentação específica que mobilize o potencial extrafiscal do imposto sobre a

propriedade, surge o seguinte problema de pesquisa: Como o IPTU Verde pode ser efetivamente implementado no município de Vitória (ES) para promover a sustentabilidade urbana, considerando o arcabouço legal vigente e a função socioambiental da propriedade?

Em resposta a essa indagação, este trabalho parte da hipótese de que a implementação de um programa de IPTU Verde em Vitória (ES) é jurídica e urbanisticamente viável, configurando um poderoso instrumento extrafiscal para induzir práticas sustentáveis por parte dos proprietários, em consonância com o Plano Diretor Municipal e contribuindo para a resiliência urbana. Acredita-se que, ao se valer da capacidade regulatória do IPTU, o município pode estimular a adoção de tecnologias e comportamentos ecologicamente benéficos, transformando a relação entre o contribuinte e o meio ambiente urbano.

O objetivo geral deste estudo é propor um modelo jurídico e urbanisticamente viável para a implementação do IPTU Verde no município de Vitória (ES), como instrumento de promoção da sustentabilidade urbana. Para alcançar tal propósito, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos: analisar o conceito de extrafiscalidade no Direito Tributário e sua aplicação como mecanismo de indução à sustentabilidade urbana; demonstrar a viabilidade jurídica do IPTU Verde como instrumento de política ambiental, considerando as experiências nacionais e os limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal; e, finalmente, propor critérios e mecanismos concretos para um programa de IPTU Verde adaptado à realidade de Vitória (ES), alinhado ao seu Plano Diretor Municipal.

A metodologia adotada para a condução desta pesquisa é de natureza qualitativa, fundamentada na revisão bibliográfica e na análise documental. A pesquisa bibliográfica contemplou obras e artigos científicos de Direito Tributário, Direito Urbanístico e Direito Ambiental, com foco em temas como extrafiscalidade, função social da propriedade e sustentabilidade urbana. A análise documental, por sua vez, concentrou-se no exame do ordenamento jurídico brasileiro, incluindo a Constituição Federal, o Código Tributário

Nacional, o Estatuto da Cidade e, especificamente, a Lei Municipal que instituiu o Plano Diretor Urbano de Vitória, além de outras legislações pertinentes e experiências de IPTU Verde implementadas em diferentes municípios brasileiros.

A estrutura deste Trabalho de Conclusão de Curso está organizada em três capítulos, que se interligam de forma sequencial para construir a argumentação e fundamentar a proposta final. O primeiro capítulo estabelece as bases teóricas, abordando os tributos no Estado Democrático de Direito, suas espécies, e aprofundando o conceito de extrafiscalidade, seus limites e o controle exercido pela Lei de Responsabilidade Fiscal. O segundo capítulo dedica-se ao IPTU Verde, explorando a função socioambiental da propriedade, os incentivos fiscais como estímulo à proteção ambiental e a análise de programas semelhantes já implementados no Brasil. O terceiro e último capítulo, que coroa a pesquisa, contextualiza as cidades sustentáveis no planejamento urbano e, a partir das análises anteriores, apresenta uma proposta concreta para a implementação do IPTU Verde no município de Vitória, integrando-o ao seu Plano Diretor e aos princípios da governança fiscal.

## 2. TRIBUTOS NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

### 2.1 DEFINIÇÃO DE TRIBUTO NO DIREITO BRASILEIRO

O estudo dos tributos no Brasil exige compreensão precisa de seu conceito legal e de suas espécies, pois tais definições orientam a aplicação do regime jurídico tributário constitucional. De fato, a Constituição Federal de 1988 não forneceu definição própria do tributo, pelo contrário, delegou à lei complementar essa tarefa (art. 146, III, “a”). Como observa Schoueri (2023, p. 81), “a Constituição não diz, entretanto, o que é um tributo, deixou para a lei complementar a tarefa de sua definição”.

Isso significa que a partir da definição legal – encontrada no Código Tributário Nacional (CTN) – saber-se-á se determinada exação faz parte do regime constitucional dos tributos, evitando que exações semelhantes sejam tratadas de forma diversa no direito tributário, garantindo uniformidade em todo o território nacional. Sendo assim, é importante definir “tributo” para que o intérprete saiba se determinada cobrança obedece às garantias e regras constitucionais próprias do sistema tributário.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu que cabe à lei complementar definir tributo (art. 146, III, “a”). Como afirma Luis Eduardo Schoueri (2023), a letra constitucional “deixou para a lei complementar a tarefa de sua definição”. Em consequência, o CTN (Lei nº 5.172/1966) traz em seu art. 3º a definição legal de tributo. O dispositivo estabelece que:

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Primordialmente, observa-se que o tributo é uma prestação pecuniária compulsória, ou seja, é sempre um pagamento em dinheiro que o contribuinte é obrigado a fazer. Não se trata de uma mera liberalidade nem de uma prestação voluntária, mas de uma imposição legal. Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri (2023) observa que do art. 3º do CTN

“extrai-se [...] que tributo é prestação pecuniária de natureza compulsória”, assim, o autor conclui que:

“O tributo não é pago por um ato de vontade, mas em estrito cumprimento de uma determinação legal. Já se disse, jocosamente, que se o imposto fosse voluntário, então ele mudaria de nome: de “imposto” para “voluntário”. É nesse sentido que se deve compreender a natureza compulsória do tributo: não se deve questionar seu mérito. A vontade não é requisito para o surgimento da obrigação tributária. Ela surge a partir de circunstâncias descritas pelo legislador; dentre estas, não se inclui a vontade de pagar o tributo.” (Schoueri, 2023, p.83)

Assim, todo tributo implica em dinheiro pago compulsoriamente por quem está na hipótese tributária.

Em seguida, é exposto o pagamento do tributo em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, sendo assim, deve ser pago em moeda corrente (real) ou em outro meio conversível em moeda. A exigência reforça a ideia de que o tributo é prestação pecuniária mensurável em termos monetários. Por isso, Luís Eduardo Schoueri (2023, p. 82), propõe uma reescrita do artigo 3º do CTN, condicionando:

“Se prestação pecuniária compulsória (tributo), deve expressar-se em moeda”.  
(...)

Dessa forma, o autor exemplifica, para melhor compreensão:

“Mas se é “em moeda”, por que a expressão “ou cujo valor nela se possa exprimir”? Esse cuidado do legislador se deve ao fato de que, por vezes, o tributo não é pago, diretamente, em moeda: o contribuinte compra, com moeda, um selo ou estampilha e o tributo é pago com a utilização da última. Assim, por exemplo, o selo que se põe nas embalagens de cigarros e bebidas. Ou seja: o pagamento do tributo dá-se com o uso da estampilha, mas esta, por óbvio, tem o valor expresso em moeda (Schoueri, 2023, p. 83).

Em outras palavras, não há tributo em espécie ilíquida ou em natureza, devendo seu valor final ser calculado em unidade monetária.

O tributo não deve constituir sanção de ato ilícito, não podendo ser um castigo por infração legal. Ele não decorre de conduta ilegal nem tem caráter punitivo. Sendo afastado pelo próprio CTN, qualquer confusão com penalidade: “que não constitua sanção de ato ilícito”. Luís Eduardo Schoueri (2023) reforça que tributos “não podem ser

sanção de ato ilícito”. Distinguindo os tributos de multas ou sanções administrativas, que respondem a atos ilícitos e não integram o conceito tributário.

Sendo, obrigatoriamente, instituído em lei, a instituição de tributo requer autorização legislativa. Segundo o texto legal, o tributo deve “instituir-se em lei”. Essa exigência decorre do princípio da legalidade tributária (CF, art. 150, I) e está expressa no CTN. Significa que só há tributo se ele for criado por lei (ordinária ou complementar), observando-se as espécies previstas na Constituição. O regime jurídico do tributo exige que todo tributo seja instituído em lei, conforme demonstrado abaixo:

“Não decompor o texto do art. 3º do CTN – como ora fazemos – entre os elementos que, de um lado, pretendem definir tributo e aqueles que, de outro, configuram exigências do seu regime jurídico poderia levar o intérprete a conclusões absurdas. Imagine-se que um pretense tributo fosse instituído por ato infralegal, e não por lei ordinária. Poder-se-ia argumentar que a dita exação, por não ter sido instituída em lei, não seria tributo e, como tal, não precisaria ter sido instituída em lei! Essa argumentação, como facilmente se percebe, não faz nenhum sentido: quando diz que tributo é toda prestação pecuniária compulsória (...) instituída em lei, o Código Tributário Nacional quer dizer que todo tributo deve ser instituído em lei, e não que sua definição jurídica pressuponha a instituição por lei.” (Schoueri, 2023, p.82)

Por fim, concluindo a definição de tributo, sendo tal devendo ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, devendo ser arrecadado por meio do procedimento administrativo típico, previsto em lei, não sendo possível a discricionariedade. O Código Tributário Nacional, no art. 3º, é bem claro ao afirmar que tributos são cobrados “mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (Brasil, 1966). Isso quer dizer que a cobrança não depende de avaliação de conveniência e oportunidade, mas somente do cumprimento dos requisitos legais fixados (hipótese de incidência, base de cálculo, etc.). Luís Eduardo Schoueri (2023, p. 89) ressalta:

“A Administração Pública não pode decidir se quer ou não cobrar o tributo, nem de quem ela quer cobrar. Não pode dispensar, por sua vontade, alguém do pagamento do tributo, mesmo que haja razões humanitárias para tanto.

O procedimento de cobrança é regrado e, na determinação do Código Tributário Nacional, não deve haver espaço para qualquer decisão da Administração quanto à sua conveniência. Em síntese: a Administração deve apenas seguir o que for determinado pelo legislador e este não pode abrir espaço para aquela exercer seu juízo de conveniência e oportunidade na atividade de cobrança”.

Não havendo, assim, margem para decisões discricionárias: se estão presentes os requisitos legais, o tributo é devido, e a Administração deve cobrá-lo conforme prevê a lei.

Portanto, o art. 3º do CTN caracteriza o tributo por esses elementos, delimitando o âmbito das espécies tributárias e impondo exigências constitucionais sobre sua instituição e cobrança. Esses critérios garantem que só sejam considerados tributos os recolhimentos que atendam a todas essas condições, o que orienta a aplicação do regime jurídico tributário constitucional.

## 2.2 AS ESPÉCIES DE TRIBUTOS NO BRASIL

A classificação dos tributos em espécies evoluiu na doutrina e na jurisprudência. O autor, Luis Eduardo Schoueri (2023, p.94), expõe como se dá a classificação na doutrina:

“Tradicionalmente, a classificação das espécies tributárias dividiu a doutrina em duas escolas: a dicotômica e a tricotômica; enquanto a primeira encontra apenas duas espécies tributárias (impostos e taxas), a segunda adiciona a ambas as categorias a das contribuições. A primeira escola investigava a hipótese tributária pondo de um lado aqueles que eram devidos em virtude de uma atividade do Estado (por isso: tributos vinculados a uma atuação estatal) e, de outro, aqueles cuja hipótese tributária independia daquela atuação (por isso: tributos não vinculados). A segunda escola enxergava uma terceira espécie, vinculada, sim, a uma atuação estatal, mas que não era voltada diretamente ao contribuinte. Ou seja: nas contribuições, haveria uma atuação estatal (por isso, tributo vinculado), mas o contribuinte apenas indiretamente se relacionaria àquela atuação. Um exemplo seria a contribuição de melhoria: cobrada em função de uma atuação estatal (obra pública) que não beneficia diretamente a um contribuinte, mas a um grupo do qual esse contribuinte faz parte. Ficariam, portanto, três espécies: os tributos não vinculados a atividade estatal, os vinculados a uma atividade estatal diretamente relacionada ao contribuinte e os vinculados a atividade indiretamente relacionada ao contribuinte. Essa divisão tricotômica acabou por prevalecer na América Latina.”

A Constituição de 1988 e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, porém, adotaram a teoria da quinquipartição, reconhecendo cinco espécies distintas de tributos. Em um voto paradigmático, do Ministro Carlos Velloso do Supremo Tribunal federal (no julgamento do Recurso Extraordinário 138.284/CE) listou as espécies tributárias da seguinte forma:

“As diversas espécies tributárias [...] são as seguintes: a) os impostos (arts. 145, I; 153 a 156, da CF); b) as taxas (art. 145, II, da CF); c) as contribuições, que podem ser classificadas em: c.1) contribuição de melhoria (art. 145, III, da CF); c.2) contribuições parafiscais (art. 149, da CF) – incluindo c.2.1) sociais (art. 195, I a III; § 4º, da CF) e c.2.2) outras de seguridade social (art. 195, § 4º, da CF) e c.2.3) sociais gerais (CF, art. 212, § 5º); c.3) contribuições especiais: c.3.1) de intervenção no domínio econômico (CIDEs, art. 149, da CF) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (art. 149, da CF); d) os empréstimos compulsórios (art. 148, da CF)”.

Esse posicionamento do STF demonstra que o constituinte instituiu regimes jurídicos diferenciados para cada espécie, levando em conta a hipótese de incidência (fato gerador) e a destinação dos recursos. A seguir, comentam-se brevemente as cinco espécies tributárias (conforme esse critério), indicando seus fundamentos constitucionais e finalidades típicas.

### **2.2.1 Impostos**

Os impostos são tributos cuja hipótese de incidência não exige contraprestação estatal direta ao contribuinte, são a espécie tributária mais conhecida, de maior arrecadação, sendo seu estudo de extrema importância para o presente trabalho, pelo qual seu entendimento é fundamental para a compreensão de tudo em que abrange o tema do IPTU Verde (por ser uma das espécies de imposto).

É definido no artigo 16 do CTN como o "tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte" tendo como sua principal justificativa financiar as despesas públicas gerais que não podem ser imputadas individualmente a um contribuinte ou a um grupo específico. Podem ser de renda, do consumo, do patrimônio etc. Neste sentido, afirma Luís Eduardo Schoueri (2023, p. 115)

“O que fica claro, entretanto, é que existe uma justificativa (uma causa) para que se cobrem os impostos: a necessidade financeira do Estado, cuja responsabilidade não pode ser imputada a um contribuinte, ou a um grupo de contribuintes. Daí, pois, toda a coletividade ser chamada a contribuir para aquelas despesas gerais”.

Segundo Luís Eduardo Schoueri (2023), “[...] impostos são espécies tributárias cuja hipótese tributária presta-se a ser índice de capacidade contributiva (justificativa para a imposição), não se vinculando, pois, à atividade estatal”. Em outras palavras, o imposto é exigido de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, sem a necessidade de prestação de serviço, financiamento ou benefício específico. Excetuando-se as hipóteses expressamente previstas na Constituição Federal (por exemplo, contribuição para seguridade social), a receita dos impostos não é vinculada a qualquer órgão ou despesa específica, servindo para cobrir as despesas gerais do ente tributante. Consoante a isso, José Luis Brazuna (2021, p. 51) ressalta:

“Utilizados esses critérios, poderemos então considerar como imposto a espécie tributária não vinculada a qualquer atividade estatal e cuja arrecadação, por expressa vedação do artigo 167, inc. IV, da Constituição, e do artigo 16, do Código Tributário Nacional, como regra não é vinculada a órgão, fundo ou despesa estatal”.

No plano constitucional, os impostos estão previstos no art. 145, I, da CF/88, onde o constituinte estabeleceu a competência a União, Estados, DF e Municípios a instituírem impostos em geral (seguindo distribuições de competência nos arts. 153-156). Em síntese, o imposto rege-se pela capacidade contributiva e destina-se a financiar as atividades ordinárias e os gastos públicos de forma geral, de modo que é arrecadação sem destinação específica.

### **2.2.2 Taxas**

As taxas são tributos vinculados que recaem quando o contribuinte utiliza efetiva ou potencialmente serviço público específico e divisível ou está sob o exercício do poder de polícia (controle ou fiscalização estatal). A Constituição Federal definiu as hipóteses de incidência das taxas no art. 145, II:

Art. 145 (..). II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

A taxa é devida em razão da atuação estatal em favor ou em função do contribuinte. Como explica Luís Eduardo Schoueri (2023, p. 102):

“as taxas são devidas ‘em razão’ de uma atividade do Estado, a qual pode caracterizar o exercício do poder de polícia ou a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis”.

Há, portanto, um elemento retributivo ou sinalagmático: o contribuinte paga taxa como contraprestação pela criação de uma despesa que ele próprio causou ao Estado (por exemplo, emissão de licença, coleta de lixo gerada pelo contribuinte, etc.). Como explicam Hamilton Dias de Souza e Marco Aurélio Greco (1985, p. 129):

“Destinação intrínseca se tem na taxa pois a razão de ser desta exação está na necessidade de gerar recursos financeiros para atender à despesa pública relativa à prestação do serviço. Vale dizer, a taxa existe para essa finalidade; ela é instituída com este objetivo apresentando-se a prestação do serviço como a sua causa”.

A taxa se caracteriza pela equivalência entre o valor arrecadado e o custo do serviço ou atividade estatal específica, de forma que não se exige que toda a coletividade arque com o gasto caso ele beneficie apenas determinado grupo.

Em virtude das duas hipóteses previstas (poder de polícia ou serviço), usualmente distinguem-se as subespécies: taxa de polícia (cobrança vinculada a atividade fiscalizatória ou regulatória que atinge o contribuinte) e taxa de serviço (cobrança pelo uso, efetivo ou potencial, de serviço público específico e divisível). Independentemente da subespécie, entretanto, a taxa obedece às regras gerais dos tributos, devendo ser instituída por lei e cobrada sob procedimento administrativo vinculado (Tavares, 2009).

### **2.2.3 Contribuição de melhoria**

A contribuição de melhoria é tributo vinculado, cujo fato gerador é a realização de obras públicas que valorizam imóveis. A Constituição Federal, no art. 145, III, autorizou todos os entes federativos a instituírem contribuição de melhoria decorrente de obras públicas. Em outras palavras, sempre que o Poder Público realiza uma obra de construção,

melhoramento ou ampliação de vias públicas, é possível cobrar dos proprietários de imóveis beneficiados uma parcela do custo da obra (STF, 2025).

A justificativa da cobrança está na ideia de que alguns proprietários obtêm vantagem especial pela obra e, portanto, não é razoável que toda a coletividade suporte exclusivamente o custo do serviço (Segundo, 2020).

#### **2.2.4 Empréstimos compulsórios**

Os empréstimos compulsórios são tributos extraordinários previstos no art. 148 da Constituição, que podem ser instituídos apenas pela União, mediante lei complementar, em situações excepcionais. O texto constitucional prevê expressamente duas hipóteses: “I – para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional” (Brasil, 1998).

Com isso, somente em caso de necessidade premente (e desde que a despesa seja urgentemente financiável) é permitida a cobrança de empréstimo compulsório. A peculiaridade destes tributos reside em sua finalidade específica e na sua restitutibilidade. A aplicação dos recursos provenientes do empréstimo compulsório deve ser vinculada à despesa que fundamentou sua instituição (Scaff, 2022).

Segundo Luís Eduardo Schoueri (2023, p. 121) observa que os empréstimos compulsórios

“são espécies tributárias cujas hipóteses tributárias, incluindo elementos próprios dos impostos, taxas ou contribuições, implicam sua sujeição aos regimes jurídicos dos últimos, conforme a subespécie em questão; sua destinação, entretanto, aponta finalidade constitucionalmente prestigiada”.

Em outras palavras, do ponto de vista formal o legislador pode enquadrar o fato gerador do empréstimo em categorias próximas a imposto ou taxa; mas o que o distingue é a exigência de destinar os recursos a uma finalidade específica (calamidade ou investimento urgente). A exigência da causa (justa razão constitucional) é tão marcante

que, se não houver mais necessidade em que se baseou o empréstimo, a cobrança perde a razão de ser.

### **2.2.5 Contribuições (sociais e especiais)**

As contribuições formam o gênero que abrange tributos destinados a fins específicos, podendo ser subdivididas em sociais (vinculadas à seguridade social) e especiais (intervenção econômica ou categorias). A Constituição de 1988 reservou ao art. 149 o estabelecimento dessas duas categorias de contribuições.

As contribuições sociais são cobradas para custear a seguridade social (previdência, saúde, assistência) e outras finalidades sociais definidas em lei (ex.: saneamento, assistência pública, empregabilidade de desempregados). O art. 149, §1º, também autorizou contribuições para financiamento de regimes próprios de previdência de servidores (com regência específica).

Segundo Luís Eduardo Schoueri (2023), “as contribuições sociais foram incluídas no sistema tributário nacional por meio do art. 149 da Constituição Federal”. Do ponto de vista formal, elas se assemelham a impostos com destinação (são impostos afetados a fundos sociais), mas a maioria está sujeita a regime jurídico próprio previsto no art. 195 da CF (Brasil, 1998).

Como não é objeto de estudo deste trabalho, não será abordado de forma detalhada os aspectos que envolvem a referido tributo.

## **2.3 EXTRAFISCALIDADE: DEFINIÇÃO, LIMITES E CONTROLE**

### **2.3.1 Definição de Extrafiscalidade**

A classificação dos tributos pode ser feita segundo o sujeito ativo ou a finalidade da tributação. Sob o critério do sujeito ativo, distingue-se a fiscalidade (entidade pública:

União, Estados, Municípios – como beneficiária direta do tributo) da parafiscalidade (recolhimento pelo sujeito ativo atípico para satisfazer suas próprias atividades).

Já pela finalidade da lei de incidência, os tributos se subdividem em fiscais e extrafiscais. Diz-se que um tributo tem finalidade arrecadatória (ou fiscal) quando é instituído precipuamente para abastecer os cofres públicos. Em contrapartida, tem-se extrafiscalidade quando o tributo visa “induzir comportamentos” sociais, econômicos ou ambientais, sem se concentrar exclusivamente na arrecadação. Conforme disciplina o autor, Amaro (2006, p. 89):

Segundo o objetivo visado pela lei de incidência seja (a) prover de recursos a entidade arrecadadora ou (b) induzir comportamentos, diz-se que os tributos têm finalidade arrecadatória (ou fiscal) ou finalidade regulatória (ou extrafiscal). Assim, se a instituição de um tributo visa, precipuamente, a abastecer de recursos os cofres públicos (ou seja, a finalidade da lei é arrecadar), ele se identifica como tributo de finalidade arrecadatória. Se, com a imposição, não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc., diz-se que o tributo tem finalidades extrafiscais ou regulatórias. A extrafiscalidade, em maior ou menor grau, pode estar presente nas várias figuras impositivas. Têm, tipicamente, a configuração de tributos regulatórios os impostos sobre o comércio exterior.

A fiscalidade é a função típica dos tributos, captando receitas para o Estado. O doutrinador Paulo Carvalho (2019) explicita que nela “os objetivos que presidiram sua instituição [...] estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos”.

Por outro lado, a extrafiscalidade é a função regulatória: o legislador configura o tributo para “persuadir” ou “desestimular” condutas sociais ou econômicas de interesse coletivo (Paulsen, 2012). Na definição do autor Leandro Paulsen (2012), “se trata de um tributo com finalidade extrafiscal quando os efeitos extrafiscais são [...] deliberadamente pretendidos pelo legislador que se utiliza do tributo como instrumento para dissuadir ou estimular determinadas condutas”.

Em outras palavras, quando o objetivo principal do tributo deixa de ser a mera arrecadação e passa a ser o incentivo ou freio a certo comportamento, configura-se a extrafiscalidade. Qualquer função que não seja estritamente angariar recursos públicos,

mas sim promover valores constitucionais (saúde pública, meio ambiente, desenvolvimento regional etc.), caracteriza a extrafiscalidade (Gouvêa, 2006), isto é a dimensão dos tributos que não diz respeito à mera arrecadação de recursos financeiros para o Estado.

A extrafiscalidade reflete o papel regulador do Estado na economia: as políticas tributárias extrafiscais são deliberadamente planejadas para moldar o comportamento dos agentes econômicos. Parafraseando Thaís Reis, em seu Artigo Científico “Extrafiscalidade: Os tributos extrafiscais como mecanismo de intervenção na economia”, a extrafiscalidade “é um mecanismo utilizado” pelo Estado para que o tributo, “além de sua função meramente arrecadatória, passa a ter uma finalidade regulatória” (Reis, 2014).

Assim, o Estado identifica setores que quer estimular ou desestimular e ajusta os tributos incidentes sobre eles. Por exemplo, a seletividade do IPI (imposto sobre produtos industrializados) permite tributar o consumo de certos bens com alíquotas maiores (desestimulando-os) ou menores (incentivando-os). Nesse sentido, o tributo “surge como justificativa para onerar ou desonerar tributos, com a finalidade de modelar a prática do fato gerador” (Reis, 2014).

Entre as várias formas de expressão da extrafiscalidade, destaca-se a progressividade extrafiscal do IPTU (imposto predial e territorial urbano) conhecida como progressividade no tempo. Pela Constituição (CF/88, art. 182, §4º), a alíquota do IPTU aumenta automaticamente para imóveis vagos ou não destinados socialmente. Thaís Reis observa que tal regime faz incidir o imposto de maneira mais onerosa, no caso dos imóveis inexplorados ou de baixa produtividade, buscando atender, em primeiro plano, finalidades de ordem social e econômica e não ao incremento de receita (Reis, 2014). Na prática, enquanto o proprietário mantiver o imóvel improdutivo, a carga tributária cresce, estimulando-o a dar ao imóvel destinação social (comércio, moradia etc.). Esse exemplo ilustra como a extrafiscalidade dirige o uso da propriedade privada para objetivos públicos.

### 2.3.2 Limites e Controle da Extrafiscalidade

A extrafiscalidade consiste no emprego dos tributos para fins econômicos, sociais ou ambientais, indo além da mera arrecadação de receita. Em conformidade com a doutrina, todo tributo possui uma dimensão extrafiscal latente: “qualquer outra finalidade que não seja apenas angariar fundos financeiros, seja intervir na ordem econômica ou social, atingir objetivos ou valores eleitos pela Constituição, será caracterizado por extrafiscalidade” (Silva, 2014). Todavia, esse instrumento de política pública não é ilimitado. Ao contrário, está sujeito às mesmas normas constitucionais e princípios do Direito Tributário que regem a tributação em geral. Como ressalta Carolina Corrêa (2014, p. 27) “a extrafiscalidade submete-se aos princípios que limitam o poder de tributar e também aos princípios orientadores da atividade econômica, social e cultural”.

Assim, devem ser observados tanto princípios tributários (como capacidade contributiva, legalidade, igualdade, etc.) quanto princípios constitucionais (como os direitos fundamentais e diretrizes da ordem econômica). De forma sintética o autor Werther Botelho Spagnol (2001, p. 28) diz:

“os limites à tributação extrafiscal são os mesmos impostos [...] ao poder de tributar, e as finalidades extrafiscais são um desdobramento ou complemento da atividade fiscal, geridas [...] pelos mesmos princípios consagrados constitucionalmente”.

Nesse contexto, destaca-se que a extrafiscalidade “não poderá desprezar os princípios de Direito Tributário, assim como a capacidade contributiva, o princípio da não surpresa, o princípio da legalidade tributária [...] e o princípio do não confisco” (Gouvêa, 2006). Ademais, a extrafiscalidade submete-se aos princípios que limitam o poder de tributar e também aos princípios orientadores da atividade econômica, social e cultural (Corrêa, 2014). Em outras palavras, qualquer medida extrafiscal deve visar fins legítimos já previstos na Constituição Federal, não podendo afastar-se das diretrizes constitucionais que orientam tanto o sistema tributário quanto a ordem econômica.

Como decorrência, os tributos com função extrafiscal ficam sujeitos a limites constitucionais e axiológicos rigorosos. A própria Constituição estabelece parâmetros que restringem a atuação extrafiscal do Estado. Por exemplo, nenhum tributo pode ser criado ou majorado com caráter confiscatório, ainda que se justifique por finalidade extrafiscal (CF, art. 150, §4º). Os direitos e garantias fundamentais também balizam essas normas: ao disciplinar a tributação extrafiscal, devem ser respeitados direitos como a propriedade, impedindo-se a tributação a ponto de confiscar o patrimônio, e a livre iniciativa. Carolina Corrêa (2024, p. 34) enfatiza que “por mais que uma imposição tributária tenha um cunho extrafiscal, a mesma não poderá ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte”.

Da mesma forma, não se admite discriminações injustificadas nem renúncias tributárias arbitrárias sem contrapartida social adequada, a imposição extrafiscal só é constitucional se visar objetivos legítimos e as medidas concedidas sejam as mais adequadas para alcançá-los, garantindo isonomia entre contribuintes.

Além dos limites axiológicos, existem restrições normativas explícitas ao uso extrafiscal da tributação. A Constituição e as leis infraconstitucionais podem detalhar finalidades específicas ou vedar o uso de tributos para determinados fins. Em alguns casos, o próprio texto constitucional atribui ao tributo determinado objetivo social ou econômico, eliminando a discricionariedade do legislador. Por exemplo, o art. 153, § 4º, I, define que o ITR visa desestimular a manutenção de imóvel rural improdutivo, enquanto o art. 153, § 3º, I, consagra a seletividade do IPI para tutelar certos produtos (Brasil, 1989). Nessas hipóteses, a finalidade extrafiscal já está delimitada por norma especial.

Por outro lado, há disposições expressas que impedem o uso de tributos para fins contrários a determinados interesses públicos. A título de exemplo, a CF estabelece que o ICMS não incide sobre exportações (art. 155, § 2º, X, “a”), vedando seu emprego para encarecer ou desestimular mercadorias destinadas ao exterior (Brasil, 1989). Essa restrição normativa impede qualquer tentativa extrafiscal de regular comércio exterior via ICMS. Similarmente, normas de competência tributária podem limitar quem pode

conceder benefícios fiscais, como o art. 155, § 6º, que reserva ao ente federativo criador do tributo a atribuição de conceder isenções sobre ele (Brasil, 1989). Dito isso, se alguma norma objetiva ou relativa impedir a adoção da extrafiscalidade em casos específicos, esse fenômeno não poderá ser realizado.

O instrumento legislativo adequado também constitui limitador normativo. Salvo exceções constitucionais, as medidas tributárias (inclusive as extrafiscais) exigem lei ordinária para sua instituição. Assim, nem sempre o Executivo poderá alterar alíquotas ou criar benefícios extrafiscais por decreto; exige-se observância da hierarquia legal prevista (por exemplo, CF, art. 97). A extrafiscalidade só se materializa pela via normativa permitida, sendo, quaisquer regras jurídicas formais em sentido contrário, causa objetiva de vedação do uso extrafiscal do tributo.

Além dos limites jurídicos, fatores intrínsecos à economia impõem restrições à aplicação extrafiscal. Nem toda alíquota ou benefício especial alcança os efeitos pretendidos, havendo limites lógicos à eficácia das medidas tributárias. Conforme observado, os tributos indiretos, por incidirem sobre o consumo, repercutem economicamente de modo uniforme sobre todas as classes sociais, revelando-se instrumentos pouco eficazes para fins de redistribuição de renda (Gouvêa, 2006).

Tributos sobre consumo afetam apenas preços relativos, tendo seu impacto na distribuição de renda limitado, tornando algumas políticas extrafiscais por meio desses tributos inadequadas por princípio. Dessa forma, certos institutos tributários não logram coerência lógica com o fim almejado e, portanto, não podem efetivamente cumprir a função social pretendida.

Adicionalmente, forças socioeconômicas reais atuam como fronteiras da extrafiscalidade. O mercado e o comportamento dos agentes econômicos determinam se uma medida extrafiscal terá sucesso ou será repelida. Como ensina Marcus Gouvêa, “a extrafiscalidade respeita as forças do mercado e reconhece que [...] as ações tributárias podem ficar destituídas de efeito, seja por má elaboração ou por

implementação inadequada” (Gouvêa, 2006). Na prática, instrumentos extrafiscais que contrariem a realidade econômica ou social vigente tendem a ser boicotados pelos destinatários (sejam empresas, consumidores ou investidores). Nessa linha, Daniel Pimenta expõe que “a extrafiscalidade permitida pelo ordenamento e principiologicamente admitida pode ser inviabilizada pelo mercado e pela realidade social” (Pimenta, 2016). Por exemplo, embora a extrafiscalidade vise estimular o desenvolvimento econômico, sua efetividade depende do contexto macroeconômico: em certos cenários, incentivos tributários podem não induzir comportamentos esperados. Cabe destacar, contudo, que quando adequadamente desenhada e aplicada, a extrafiscalidade é um poderoso instrumento de política econômica, um verdadeiro “instrumento de repartição de riqueza e desenvolvimento” econômico no Estado moderno.

Por fim, a fiscalização pelo Poder Judiciário constitui forma de controle indispensável. O Judiciário não se restringe a examinar a legalidade formal do tributo, mas pode averiguar também seu correto objetivo. Como observou Diogo Silva em seu Artigo Controle Jurisdicional da Extrafiscalidade dos Tributos, “o Poder Judiciário controla a legalidade da tributação. A este poder, todavia, também é dado controlar a extrafiscalidade” (Silva, 2014).

Sendo assim, os mesmos instrumentos de controle constitucional de leis tributárias (controle difuso incidental nos processos comuns e controle concentrado abstrato via ADI/ADC) estão disponíveis para coibir abusos na esfera extrafiscal. Em especial, tem-se discutido o chamado “falseamento da extrafiscalidade”, hipótese em que o legislador edita tributo sob pretexto extrafiscal, mas “com nítidas intenções arrecadatórias” (Silva, 2014).

Trata-se de eventual desvio de finalidade que, se comprovado, poderia levar à declaração de inconstitucionalidade da norma. Embora o STF ainda não tenha decidido o tema definitivamente, entende-se que o exame judicial deve ser rígido quando há

indícios de desvirtuamento, cabendo ao Judiciário garantir que a criação do tributo esteja realmente vinculada a um fim social ou econômico legítimo (Silva, 2014).

### **2.3.3 Incentivos fiscais e as limitações na lei de responsabilidade fiscal**

Os incentivos fiscais são instrumentos de intervenção estatal na economia, associados à chamada extrafiscalidade, pois objetivam induzir comportamentos econômicos setoriais ou regionais por meio do sistema tributário. Conforme observa Diogo Bacha e Silva (2014), “é com o dirigismo econômico do Estado que a extrafiscalidade fica latente”, evidenciando o caráter de política pública desses incentivos. A própria Constituição Federal admite benefícios fiscais com finalidades sociais e regionais – por exemplo, para “promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país”. Assim, esses benefícios são relevantes para políticas de desenvolvimento regional e setorial. Porém, por implicarem renúncia de receita, podem gerar desequilíbrios orçamentários: de fato, observa-se que incentivos concedidos desordenadamente “tinham aplicação no próprio exercício em que introduzidos, concorrendo para o desequilíbrio das contas públicas”. Para evitar tais riscos, a Lei Complementar n.º 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) passou a impor limites à concessão indiscriminada de benefícios tributários. Em especial, o art. 14 da LRF estabeleceu requisitos rigorosos para qualquer incentivo que importe em renúncia de receita, disciplinando esses instrumentos como parte da governança fiscal (Brasil, 2000).

Define-se incentivo (ou benefício) fiscal como “qualquer medida que implique redução discriminada de tributos”. Em outras palavras, todo instituto tributário que conceda tratamento privilegiado a determinado contribuinte ou setor – como isenção, crédito presumido, redução de base de cálculo etc. – caracteriza-se como incentivo fiscal. A LRF equipara esses benefícios à renúncia de receita: seu art. 14, §1º afirma que a “renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos” (Brasil, 2000).

Assim, isenções específicas e demais benefícios tributários que reduzem a arrecadação entram na expressão renúncia de receita. Por representarem efetiva perda de receita pública, tais renúncias são tratadas pela LRF com rigidez. Conforme já se observou, a LRF “impõe limites e condições para a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício que implique renúncia de receita pública”. Em síntese, toda renúncia tributária deve obedecer às regras do art. 14, caso contrário, os agentes públicos podem responder por gestão irresponsável de finanças públicas (Brasil, 2000).

O art. 14 da LRF é o dispositivo central que condiciona a validade dos incentivos fiscais ligados à renúncia de receitas. O caput desse artigo estabelece que “a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na LDO e a pelo menos uma das seguintes condições” (Brasil, 2000).

Em outras palavras, a validade de qualquer incentivo fiscal depende cumulativamente de dois requisitos principais. O inciso I exige que o proponente demonstre “que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária” e que não afetará as metas fiscais fixadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Já o inciso II prevê que a concessão esteja “acompanhada de medidas de compensação” no mesmo período, consistindo em aumentos de receita via “elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição”. Ambas as condições são cumulativas: basta cumprir um dos incisos, mas o cumprimento de cada um é obrigatório caso seja escolhido (Brasil, 2000). Em suma, o art. 14 exige prévia previsão orçamentária da renúncia e/ou a adoção de mecanismos compensatórios para legitimar a concessão do benefício.

O caput do art. 14 impõe que seja elaborada uma estimativa de impacto orçamentário-financeiro para o exercício de início do incentivo e para os dois exercícios seguintes. Isso significa que a administração pública deve quantificar em lei ou estimativa formal o efeito

cumulativo do incentivo sobre as receitas nos próximos três anos. A exigência obriga o ente político a verificar antecipadamente como a renúncia tributária afetará o orçamento, favorecendo a transparência e o planejamento (Brasil, 2000). Sem essa projeção trienal, não é possível medir o alcance fiscal do incentivo, o que contrariaria a finalidade da LRF de prevenir desequilíbrios nos orçamentos públicos.

O inciso II do art. 14 impõe que a renúncia de receita seja compensada por mecanismos que aumentem a arrecadação. Entre as medidas de compensação legais estão, por exemplo, a majoração de alíquotas, a ampliação da base de cálculo ou a criação de novos tributos ou contribuições, tudo visando cobrir a perda de receita causada pelo incentivo. Na prática, qualquer aumento da carga tributária que neutralize a renúncia é válido, observando-se as restrições legais. Ademais, essas medidas devem respeitar o princípio da anterioridade tributária: como explica Conceição Ehl Barbosa, (2004, p. 328) “a instituição ou aumento de tributo objetivando atender ao disposto no inciso II do art. 14 da LRF [...] terá que se verificar no exercício financeiro anterior à concessão do benefício”. Em outras palavras, o tributo criado ou majorado para compensar só pode vigorar no ano subsequente ao da concessão do incentivo (exercício anterior à sua vigência), conforme determina o §2º do art. 14. Assim, evita-se que um benefício entre em vigor no mesmo ano em que é instituída a fonte de compensação, garantindo que a arrecadação adicional exista antes da renúncia.

O próprio art. 14 reconhece algumas exceções. O §3º elenca hipóteses em que suas regras não se aplicam. Dentre elas destaca-se o caso do cancelamento de débitos tributários incobráveis: não se considera renúncia a extinção de cobrança cujo montante seja inferior aos custos de cobrança. Ou seja, se o Estado reconhece que não conseguirá arrecadar certo débito fiscal sem gastar mais em cobrança, sua anulação fica fora do campo restritivo do art. 14. Além disso, há exceções relativas a determinados impostos federais extrafiscais (§3º, I) (Brasil, 2000).

De qualquer forma, fora dessas hipóteses específicas, qualquer benefício concedido em desacordo com o art. 14 pode ser questionado judicialmente. Na prática, segundo Kiyoshi

Harada, em seu artigo sobre incentivos legais e suas limitações legais e constitucionais, “cabe ao Poder Judiciário decidir, quando provocado, por quem de direito” (Harada, 2012) nos casos de transgressões constitucionais e legais do art. 14. Diversas decisões judiciais têm anulado incentivos fiscais que não observaram as condições da LRF, reafirmando o controle sobre a renúncia de receita. Em síntese, o Judiciário atua como guardião da legalidade fiscal, coibindo “guerras fiscais” e outros incentivos ilegais que lesem o erário e contrariem a LRF.

O art. 14 da LRF constitui instrumento essencial de governança fiscal, ao condicionar a validade dos incentivos à observância de critérios orçamentários claros. Nesse sentido, o dispositivo destaca que a concessão de benefícios tributários só será admitida por meio de uma gestão fiscal responsável, planejada e transparente, de forma a prevenir desequilíbrios nas contas públicas. Em outras palavras, a renúncia tributária, embora permita benefícios sociais e regionais, deve ser manejada como instrumento de planejamento das finanças públicas. Daí a importância de manter os incentivos fiscais dentro de limites que garantam a responsabilidade e a sustentabilidade orçamentária do Estado. Em suma, os benefícios tributários devem ser concedidos de modo compatível com o equilíbrio fiscal: observando o art. 14 da LRF e os princípios constitucionais, assegurando assim o seu propósito socioeconômico sem comprometer a saúde das contas públicas.

### 3. TRIBUTAÇÃO VERDE E EXTRAFISCALIDADE: IPTU VERDE

Nesta seção realiza-se a transição do conceito amplo de extrafiscalidade tributária para o enfoque específico da tributação verde, destacando o IPTU Verde como principal instrumento municipal de promoção da sustentabilidade<sup>1</sup> urbana. Conforme já se evidenciou, os tributos podem ultrapassar sua função arrecadatória e ser empregados, na visão de Wiebe e Boer (2013), como “norma indutora de comportamento” para fins socioambientais.

Nesse sentido, o IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), previsto no art. 156 da CF/88, de competência municipal, assume papel estratégico. Apesar de sua função precípua ser arrecadadora, o IPTU pode ser utilizado em sua função extrafiscal para incentivar práticas sustentáveis pelos contribuintes e, assim, harmonizar o direito fundamental ao meio ambiente com o desenvolvimento urbano.

Com efeito, o IPTU Verde trata-se de políticas públicas locais que conferem alíquotas diferenciadas ou descontos do IPTU a proprietários que adotem medidas ambientalmente adequadas em seus imóveis. Seu objetivo é estimular comportamentos urbanísticos sustentáveis, como por exemplo: o uso de energia solar ou preservação de áreas permeáveis e, assim, alinhando a tributação municipal às diretrizes constitucionais de proteção ambiental (Nascimento; Souza, 2025).

#### 3.1 FUNÇÃO SOCIOAMBIENTAL DA PROPRIEDADE

A Constituição Federal de 1988 condiciona o direito de propriedade ao seu atendimento à função social e ambiental. Já o art. 5º, inciso XXIII, positivou que “a propriedade atenderá a sua função social”. Da mesma forma, o art. 170, inciso III, destaca a função social da propriedade como princípio da ordem econômica, e o inciso VI do mesmo dispositivo prevê tratamento tributário diferenciado conforme o impacto ambiental dos

---

<sup>1</sup> Segundo Adriano Pedra e Leonardo Pereira (2023, p. 52) “a sustentabilidade está ligada à ideia de preservação do ecossistema e à promoção de uma vida equilibrada, de forma a garantir às futuras gerações as mesmas possibilidades de fruição que as presentes estão tendo”.

bens e serviços (Brasil, 1989). Nas palavras de Andréa Mascitto (2021) e Regina Costa (2021), a propriedade, que antes era orientada só pelo interesse privado, “passa a ser de interesse de toda a sociedade” e ganha “significação pública” quando exercida de forma que atenda aos objetivos sociais e ambientais coletivos.

Em área urbana, a função social da propriedade está diretamente ligada ao ordenamento urbano previsto no Estatuto da Cidade. O art. 182 da CF/88 impõe ao município a política de desenvolvimento urbano visando “ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade<sup>2</sup> e garantir o bem-estar dos habitantes” (Brasil, 1989). Esse ordenamento se operacionaliza, por exemplo, no Plano Diretor (art. 182, §1º, IV), que fixa diretrizes de uso do solo e preservação ambiental.

O próprio art. 182 (§4º, II) prevê “disciplina extrafiscal”, isto é, uso de instrumentos tributários para fins não arrecadatórios, mas estimulantes ou indutores de comportamentos socialmente desejados (Ataliba, 1990). Como afirma Geraldo Ataliba (1990, p. 235):

“o art. 182 (especialmente seu § 4o, II), prevê uma disciplina extrafiscal. Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados”.

Dessa forma, a função socioambiental da propriedade limita o domínio privado para fins coletivos. Como explicita Elizabeth Carrazza (2015, p. 190):

“a Constituição Federal em vigor, numa clara demonstração de sua preocupação com o social, ao mesmo tempo em que garante o direito de propriedade (...) exige que ela esteja voltada para o atendimento de uma função social”.

---

<sup>2</sup> Segundo Claudio Carvalho e Gilson Macedo Júnior (2019) “[...] tornar as cidades habitáveis hoje não basta por si só; é urgente pensar numa cidade para além das torres altas que servem à especulação imobiliária: é urgente tornar as cidades mais humanas, partindo da compreensão da cidade como um palco constante de disputas entre os cidadãos, sobretudo disputa ideológica para a (re)modelagem dos espaços urbanos”.

Assim sendo, a propriedade privada deixa de atender apenas aos interesses do proprietário e deve cumprir deveres que beneficiem a coletividade, como preservação de áreas verdes ou infraestrutura urbana adequada.

No âmbito municipal, é exigido que a propriedade urbana atenda às exigências de ordenamento previstas no Plano Diretor. Como explica Andréa Mascitto (2021), “a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação do município expressas no plano diretor”. Isso significa que a destinação do imóvel, por exemplo, reserva de espaço livre, equipamentos públicos, áreas de lazer ou preservação, deve estar em conformidade com as diretrizes urbanísticas definidas pelo Plano Diretor local. O art. 182, caput, CF/88 reforça essa obrigação, estabelecendo que a política de desenvolvimento urbano “tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade” (Brasil, 1989). Assim, propriedades que violam essas diretrizes, deixando de atender a área mínima permeável ou ocupando irregularmente áreas verdes, não cumprem a função social e podem sofrer sanções administrativas e tributárias.

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) conecta-se intimamente à função social do imóvel. O Código Tributário Nacional (CTN, art. 32) define seu fato gerador como a propriedade, mas condiciona sua incidência à existência de infraestrutura urbana mínima. Desse modo, cumpre-se o objetivo de tributar apenas os imóveis urbanos que efetivamente contam com serviços públicos básicos (Brasil, 1966).

Além disso, a Constituição prevê mecanismos tributários extrafiscais para induzir a função social. A progressividade no tempo do IPTU (art. 182, §4º, II, CF) prevê que a alíquota do imposto aumente automaticamente para imóveis vagos ou sem uso social, estimulando a ocupação e desestimulando a ociosidade do solo. Complementarmente, a própria redação do art. 156, §1º, II, CF admite a diferenciação de alíquotas do IPTU por localização e por características do imóvel. Isso significa que o município pode instituir alíquotas mais altas em áreas valorizadas ou, inversamente, conceder alíquotas

reduzidas (benefícios fiscais) para imóveis que adotem práticas compatíveis com a função social (Brasil, 1989).

Esse instrumento extrafiscal permite, por exemplo, que sejam ofertados descontos do IPTU a proprietários que mantenham áreas verdes, instalem sistemas de captação de água da chuva ou adotem energia solar. Conforme Regina Costa, diferenciar alíquotas pode ser utilizado “como um instrumento da extrafiscalidade no cumprimento do princípio da função social da propriedade<sup>3</sup>” (Costa, 2021).

Assim, progressividade e diferenciação do IPTU funcionam como incentivos tributários para adequar o uso da propriedade às metas de política urbana sustentada pelo Plano Diretor. Nesse contexto, os tributos deixam de ser isoladamente arrecadatários e atendem aos anseios da sociedade, e a progressividade do IPTU converte-se em ferramenta para induzir comportamentos ambientais desejados. Nisso, a efetivação da função social por meio do IPTU está, portanto, em conformidade com os artigos constitucionais mencionados (5º, XXIII; 170, III; 182, caput) e com os princípios sociais e ambientais consagrados pela CF (Brasil, 1989).

### 3.2 INCENTIVOS FISCAIS COMO ESTÍMULO A PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE

Os incentivos fiscais configuram o viés positivo da extrafiscalidade ambiental. Por meio deles, o Estado concede benefícios tributários (isenções, reduções ou créditos) para estimular práticas favoráveis ao meio ambiente. Ao reduzir a carga tributária sobre condutas sustentáveis, o poder público induz, por “prêmios” ou “subsídios”, a opção por tecnologias e ações verdes. Como observado na dissertação de Fabrícia Silva, (2021, p.18) “O incentivo fiscal pode influenciar o comportamento almejado (comissivo ou omissivo), seja através de prêmios, ou por meio de subsídios, isenções, créditos especiais etc.”. Nesse modelo, o contribuinte é motivado a instalar telhados verdes,

---

<sup>3</sup> Segundo Patrícia Castro Maia (2012), “a Constituição brasileira estabelece o cumprimento da função social da propriedade em um contexto no qual [...] o direito de propriedade foi relativizado, valorizando-se a proteção de outros bens jurídicos como o direito dos não proprietários, a tutela do meio ambiente e do patrimônio histórico-cultural”.

sistemas de reuso de água ou a conservar vegetação, por exemplo, em troca de alívios na tributação municipal.

No âmbito constitucional, a natureza ambiental dessa extrafiscalidade encontra fundamento no art. 225 da CF/88. Esse dispositivo afirma que “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado” e impõe ao poder público e à coletividade o dever de defendê-lo (Brasil, 1989). Em especial, o STF tem reconhecido que incentivos fiscais alinhados à proteção ambiental harmonizam com o caput do art. 225, desde que respeitem os limites constitucionais (Lei Complementar específica, isonomia entre contribuintes, ausência de tratamento discriminatório).

Na mesma linha de pensamento, Lucas de Cerqueira (2024) em sua dissertação, expõe que: “A Alta Corte, em seus pronunciamentos, tem se posicionado de forma assertiva no sentido de que, desde que devidamente respaldados em fundamentação robusta e que não propiciem tratamentos discriminatórios ou arbitrários, os incentivos fiscais alinhados à salvaguarda ambiental harmonizam-se plenamente com o mandamento constitucional insculpido no artigo 225 da Carta Magna”.

Além disso, o art. 225 reforça o dever individual de preservação, onde Lucas de Cerqueira (2024) interpreta que “cada proprietário possui o dever de contribuir ativamente para a proteção ambiental, adotando práticas sustentáveis”. Nessa perspectiva, o IPTU Verde se insere como mecanismo jurídico que promove justamente esse dever, incentivando ações ambientalmente adequadas como a conservação de áreas verdes, captação de chuva ou uso de energia solar. Tais benefícios fiscais alinham a tributação municipal à promoção do desenvolvimento urbano sustentável, conforme preconiza a Constituição.

Os incentivos fiscais ambientais encontram ressonância em princípios do Direito Ambiental e do Estado Democrático de Direito. Os principais entre eles são o Estado Socioambiental e o princípio do desenvolvimento sustentável, que demandam conciliar progresso econômico e preservação ambiental. Adicionalmente, aplicam-se os princípios

do poluidor-pagador e do protetor-recebedor, tendo assim, aquele que degrada paga mais tributos, enquanto quem protege ou recupera o meio ambiente recebe benefícios, respectivamente.

Esses princípios respaldam o IPTU Verde, no qual, Andréa Mascitto (2022) estabelece que os municípios “têm o dever constitucional de melhor aproveitar os instrumentos tributários que atribuam maior efetividade à política urbana”.

Portanto, com a premiação dos contribuintes que adotam boas práticas ecológicas, criam-se vantagens tanto econômicas como pedagógicas, melhorando-se a qualidade ambiental urbana enquanto se internalizam incentivos à responsabilidade socioambiental. Como ressalta Fabrícia Silva (2021), apesar de a concessão de descontos poder reduzir a receita tributária no curto prazo, “a aquisição de vantagens públicas e coletivas podem compensar” essa perda, reduzindo gastos futuros com mitigação de poluição e reparação ambiental. Desse modo, o benefício social (menor poluição, melhor qualidade de vida) tende a superar o ganho imediato pela arrecadação do imposto, ressaltando o caráter pedagógico e estratégico desses incentivos.

### 3.3 IPTU VERDE

O IPTU Verde (também chamado IPTU ecológico ou sustentável) constitui um programa de incentivo fiscal ambiental no âmbito municipal. Como elucida Moisés Zugman (2012, p. 100):

“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.”

Trata-se, em essência, de oferecer descontos ou diferimento no IPTU para imóveis que implementam tecnologias ou infraestruturas verdes (sustentáveis), como: telhados verdes, sistemas de captação de água pluvial, reuso de água servida, energias

renováveis (solar, eólica), preservação de áreas permeáveis e vegetação nativa. O foco é induzir o cidadão-contribuinte a integrar e praticar a sustentabilidade em seu imóvel, por meio de benefício tributário.

A redação atual do art. 156, §1º, inciso II, da CF/88 já autoriza genericamente que o município tenha “alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel” (Brasil, 1989). Consequentemente os municípios podem legalmente fixar alíquotas distintas de IPTU segundo critérios objetivos, desde que previstos em lei municipal (ex.: valor venal, finalidade urbanística ou preservação ambiental).

A Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 13/2019 buscou estender explicitamente essa autorização ao meio ambiente. Conforme o texto aprovado no Senado, o art. 156, §1º, II, passaria a incluir a alínea “b”, autorizando de maneira expressa aos municípios a instituírem alíquotas diferenciadas do IPTU em razão de medidas de preservação ambiental adotadas pelos contribuintes em seus imóveis. Em outras palavras, além da diferenciação por localização já existente (alínea “a”), a PEC visava permitir descontos tributários para ações verdes como captação de água de chuva ou telhados verdes. Esse dispositivo, portanto, reafirma a viabilidade constitucional do IPTU Verde, enquadrando-o nas regras de competência municipal, devendo ser obedecidos os limites constitucionais (SENADO FEDERAL, 2022).

As legislações municipais de IPTU Verde estabelecem critérios técnicos para aferir a redução do tributo, baseados em tecnologias sustentáveis. Entre as medidas mais comuns incentivadas estão a captação de água de chuva (reduzindo demanda por sistemas públicos de água), o reuso de águas residuais, e o tratamento local de efluentes, que minimizam o uso e o despejo de recursos hídricos.

Instalações de telhado verde e de sistemas de energia solar fotovoltaica ou térmica também são frequentemente contempladas, refletindo o uso de energia renovável no imóvel. A preservação ou implantação de áreas permeáveis (solos, gramados, jardins, várzeas) ajudam a controlar enchentes e manter o lençol freático, pelo que é valorizada

nas leis municipais. Muitas leis ainda incluem o plantio de árvores nativas ou áreas de vegetação protegida como critério de desconto. O que se tende a concluir é que, qualquer ato que otimize a utilização dos recursos naturais e evite a poluição pode gerar benefício fiscal sob a forma do IPTU Verde.

Vários municípios brasileiros já adotaram o IPTU Verde, aplicando diferentes graduações conforme as prioridades locais. Curitiba (PR), pioneira no tema, concede de 10% até 100% de desconto no IPTU para terrenos que mantenham preservados bosques nativos relevantes. Esse critério atinge propriedades com grande cobertura arbórea, incentivando a conservação florestal urbana – fato evidenciado por estudos que mostram que, em Curitiba, o desconto pode alcançar 100% se o imóvel possui vegetação nativa preservada (Ortiz et al., 2022).

Em Belo Horizonte (MG), a lei privilegia a proteção da fauna e flora nativas. Por exemplo, a lei municipal prevê isenção total de IPTU quando a área de reserva ecológica privada (RPPN) no imóvel atinge determinado percentual da área total. Já Juiz de Fora (MG) concedeu reduções mais modestas para imóveis em processo de construção ou ampliação que adotem práticas sustentáveis (gestão de resíduos, reuso de água etc.). Cada município define seu regramento, ao ver, Belo Horizonte exige registro em cartório de termo de compromisso ambiental de longa duração, o que tem limitado a adesão, enquanto Juiz de Fora incentiva uma gama variada de práticas, com menor desconto máximo (Ortiz et al., 2022).

De modo geral, estudos indicam que Áreas verdes preservadas e proteção da flora nativa são critérios recorrentes, além de compensados com maiores descontos em municípios como Curitiba e Belo Horizonte, enquanto cidades mais recentes no tema, como Juiz de Fora, diversificam as ações abrangidas. Essas experiências nacionais ilustram diferentes formas de aplicação do IPTU Verde, sempre em conformidade com a função socioambiental da propriedade.

Apesar de promover benefícios ambientais, o IPTU Verde deve respeitar os limites da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). O art. 14 da LRF impõe que qualquer concessão ou ampliação de benefício tributário – como isenção ou redução do IPTU – seja precedida de estimativa do impacto orçamentário-financeiro nos dois exercícios seguintes (Brasil, 2000). Ou seja, o município deve calcular previamente quanto deixará de arrecadar com o incentivo e indicar medidas compensatórias para evitar desequilíbrios fiscais.

Conforme o Tribunal de Contas da União, a outorga de benefícios fiscais só é admitida por meio de uma gestão fiscal responsável, planejada e transparente, de modo a prevenir comprometer a sustentabilidade das contas públicas (TCU, 2017). Sendo assim, a lei municipal que instituir o IPTU Verde deve vir acompanhada de previsão orçamentária e mecanismos de compensação, conforme exige o art. 14 da LRF.

Destarte, o controle fiscal sobre o IPTU Verde busca equilibrar a meta socioambiental com a responsabilidade orçamentária, tendo uma renúncia fiscal tolerada (menor arrecadação de IPTU) refletindo-se em ganhos coletivos, com a redução de custos com degradação e aumento da qualidade ambiental urbana, sem abrir mão da saúde financeira do município, não constringendo-a. Medidas como compensações financeiras, limites temporais ou percentuais de desconto e critérios rigorosos de concessão são adotadas para assegurar esse equilíbrio. A LRF, portanto, atua como guardiã da legalidade fiscal, exigindo que o IPTU Verde seja implementado dentro de um planejamento que garanta a sustentabilidade orçamentária do ente federativo.

#### 4. CIDADES SUSTENTÁVEIS E A EXTRAFISCALIDADE: UMA PROPOSTA AO IPTU VERDE DO MUNICÍPIO DE VITÓRIA

A tributação pode exercer não apenas a função arrecadatória, mas também um papel extrafiscal de orientar comportamentos em prol de objetivos coletivos. Como explica Amaro (2006), se a imposição de um tributo não busca meramente arrecadar, mas sim “estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc.”, então ele possui finalidade extrafiscal. Nesse sentido, é possível vincular a extrafiscalidade à agenda da sustentabilidade urbana, valendo-se de incentivos tributários para promover políticas ambientais.

De fato, “o poder público municipal [...] utiliza os tributos de sua competência arrecadadora para incentivar práticas sustentáveis e ecologicamente corretas” (Santos *et al.*, 2025), visando atender aos ditames constitucionais de proteção ao meio ambiente. Em outras palavras, tributos municipais como o IPTU, tradicionalmente voltados à receita, podem ser ressignificados como instrumentos extrafiscais em prol do desenvolvimento sustentável<sup>4</sup> das cidades.

A conjunção entre política tributária e sustentabilidade ganha relevância diante dos desafios urbanos contemporâneos. O Brasil vivencia um rápido processo de urbanização nas últimas décadas. Nas palavras de Neili Santos, Gustavo Amaral e Aline Arrotéia (2025), o Brasil vive um “intenso processo de urbanização [...] sem um adequado planejamento urbanístico”, o que agrava problemas ambientais e demanda soluções inovadoras. Esse contexto traz à tona o conceito de cidade sustentável, que representa uma resposta ao crescimento urbano desordenado e às crises socioambientais. Segundo a definição da literatura urbanística:

“o conceito de cidade sustentável reconhece que a cidade precisa atender aos objetivos sociais, ambientais, políticos e culturais, bem como aos objetivos

---

<sup>4</sup> Segundo Rhiani Riani (2025), Pode-se definir desenvolvimento sustentável como a criação/concepção de políticas públicas ou privadas que integram as dimensões sociais, econômicas e ambientais, com o objetivo de garantir as necessidades das gerações presentes sem comprometer as necessidades das gerações futuras (promoção da preservação e da proteção do meio ambiente para as presentes e futuras gerações).

econômicos e físicos de seus cidadãos” (SOUZA, Carlos L.; AWAD, Juliana D. C M., 2012, p. 135).

Dessa forma, uma cidade sustentável deve equilibrar eficiência econômica e justiça social com a proteção do meio ambiente urbano, garantindo qualidade de vida presente e futura.

Concomitante a isso, é importante situar o desenvolvimento sustentável no contexto das cidades. O termo, consagrado pelo Relatório Brundtland, significa “satisfazer as necessidades presentes, sem comprometer a capacidade das gerações futuras de suprir suas próprias necessidades” (Relatório Brundtland, 1987). Nas agendas globais, consolidou-se a ideia de planejar o espaço urbano segundo os preceitos do desenvolvimento sustentável. A Agenda 21, resultado da Conferência da ONU Rio-92, enfatizou a necessidade de integrar planejamento urbano e meio ambiente. Seu capítulo 7 recomendou “avaliar as atividades humanas, o uso da terra e a ordenação [...] dos espaços dentro dos preceitos de sustentabilidade”, abrangendo as dimensões econômica, social, ambiental, política e cultural (ONU, 1992). Reforçando-se, assim, por meio dessas diretrizes, que a sustentabilidade deve permear as políticas urbanas locais, inclusive por meio de instrumentos legais e econômicos, como os incentivos fiscais. Nesse cenário, o IPTU Verde desponta como um mecanismo tributário extrafiscal apto a alinhar a gestão urbana às metas da sustentabilidade.

#### 4.1 CIDADES SUSTENTÁVEIS: A PRESERVAÇÃO E PROTEÇÃO AMBIENTAL NO MEIO AMBIENTE URBANO

A ideia de cidade sustentável tornou-se central no debate do planejamento urbano contemporâneo, em resposta aos impactos da urbanização acelerada. O crescimento populacional nas cidades vem acompanhado de problemas como expansão desordenada, déficit habitacional, poluição e desigualdade socioespacial.

Frente a esses desafios, a sustentabilidade urbana busca um novo modelo de desenvolvimento. Uma cidade sustentável, como visto, deve atender a múltiplos

objetivos integrados: sociais, ambientais, culturais, políticos e econômicos, operando em “ciclo de vida contínuo, sem desperdícios” (Souza; Awad, 2012). Isso implica planejar o uso do solo, a infraestrutura e os fluxos de recursos (água, energia, alimentos) de modo eficiente e inclusivo. Medidas como controle da poluição, aumento da permeabilidade do solo e promoção de mobilidade sustentável são exemplos de ações necessárias nas cidades do século XXI.

Ademais, um desenho urbano compacto, com uso misto do solo, densidades adequadas e transporte público eficiente, é apontado como caminho para reduzir emissões e otimizar recursos, conforme práticas já adotadas em diversas cidades europeias e asiáticas. Perante a isso, a sustentabilidade urbana exige repensar os padrões tradicionais de crescimento, conciliando desenvolvimento econômico com limites ambientais e qualidade de vida.

Os impactos da urbanização descontrolada revelam a urgência desse novo modelo. Desde 2007, mais da metade da população mundial passou a viver em áreas urbanas, proporção que chegará a cerca de 68% em 2050 como projetado pelo Relatório Mundial das Cidades, publicado pela ONU em junho de 2022 (Prado; Padilha, 2024).

No Brasil, as grandes metrópoles cresceram sem planejamento adequado, resultando em extensas periferias, favelas e carência de serviços básicos. Estimativas indicam que, globalmente, “dois em cada três habitantes estejam vivendo em favelas ou sub-habitações”, o que torna as cidades atuais o “palco de transformações dramáticas” (Souza; Awad, 2012). A urbanização, quando mal gerida, intensifica a degradação ambiental urbana: poluição do ar e das águas, impermeabilização excessiva do solo, supressão de vegetação, além de ampliar a desigualdade social.

Por isso, a pauta das cidades sustentáveis ganhou destaque em agendas internacionais como os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável da ONU, especialmente o ODS n.º11, que visa “tornar as cidades e assentamentos humanos inclusivos, seguros, resilientes e sustentáveis” (Onu, 2015). Para atingir essas metas, as cidades precisam

adotar instrumentos legais e econômicos inovadores, incluindo incentivos fiscais que induzam práticas sustentáveis.

Entre os instrumentos econômicos, destacam-se aqueles de caráter extrafiscal, como subsídios, taxas ambientais e incentivos tributários verdes. No contexto municipal brasileiro, diversas cidades passaram a usar o sistema tributário para estimular comportamentos ecologicamente responsáveis. Programas de desconto no IPTU em razão de ações sustentáveis, popularmente conhecidos como IPTU Verde ou IPTU Ecológico, ilustram essa tendência.

Em Curitiba, por exemplo, desde os anos 2000 vigoram leis que oferecem descontos no IPTU para proprietários que mantêm áreas verdes em seus terrenos, variando de 10% até isenção total, conforme a área de vegetação preservada. Outras cidades incorporaram critérios diversos: Araraquara (SP) incluiu exigências como uso de sistemas de aquecimento a base de água e a instalação de energia solar e reduziu o tamanho mínimo de imóvel elegível ao benefício, concedendo descontos de até 40%; Salvador (BA) adotou um modelo baseado em certificação ambiental, no qual seu programa IPTU Verde confere abatimentos no imposto para edificações novas ou existentes que obtenham certificação de sustentabilidade, comprovando adoção de técnicas construtivas ecológicas (Santos *et al.*, 2025). Esses exemplos evidenciam que os municípios dispõem de ferramentas legais para vincular a política urbana à agenda ambiental, premiando o contribuinte que contribui para a cidade sustentável.

Importa frisar que tais incentivos integram uma estratégia mais ampla de planejamento urbano sustentável. Iniciativas fiscais, por si só, não resolvem todos os problemas urbanos, mas funcionam como “estratégias públicas inovadoras” em consonância com os valores constitucionais de proteção ambiental (Santos *et al.*, 2025). Aliadas a outros instrumentos, como planos diretores participativos, zoneamentos ambientais, licenciamento rigoroso, educação ambiental, as medidas extrafiscais fortalecem uma governança urbana verde. Fazendo-se, assim, com que a cidade sustentável requeira um arranjo institucional no qual normas urbanísticas e financeiras se complementem

para induzir comportamentos benéficos. O IPTU Verde surge, assim, não como panaceia, mas como parte de um conjunto de políticas públicas que visam reorientar o processo de urbanização rumo à sustentabilidade.

#### 4.2 ESTATUTO DAS CIDADES E O PLANO DIRETOR URBANO: MECANISMOS DE CIDADES SUSTENTÁVEIS E RESILIENTES

A ordenação jurídica brasileira fornece bases sólidas para articular desenvolvimento urbano e sustentabilidade, especialmente por meio do princípio da função social da propriedade.

A Constituição Federal de 1988 condiciona o direito de propriedade ao atendimento de sua função social (CF, art. 5º, XXIII). No caso específico da propriedade urbana, a Carta Magna estabelece que “a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor” (CF/88, art. 182, §2º). Esse comando constitucional foi regulamentado pelo Estatuto da Cidade (Lei Federal n.º 10.257/2001), que é a lei nacional de política urbana. O Estatuto da Cidade reforça o dever de o proprietário dar uma destinação socialmente adequada ao imóvel urbano, em consonância com as diretrizes do planejamento municipal. Inserindo-se, portanto, o interesse coletivo, que é o bem-estar urbano e ambiental, como limite e norte da atuação dos agentes privados no uso da propriedade (Brasil, 2001).

Como enfatizado anteriormente por Mascitto e Costa, a propriedade antes vista apenas sob o viés individual passa a ser de interesse de toda a sociedade, ganhando uma significação pública assim que exercida de modo a atingir objetivos sociais e ambientais (Mascitto, 2021; Costa, 2021). Em outras palavras, no espaço urbano, o solo privado deve cumprir uma função que atenda às necessidades coletivas de habitação, circulação, lazer, equilíbrio ambiental, entre outras.

Para efetivar esses preceitos, o Estatuto da Cidade prevê instrumentos jurídicos e urbanísticos variados. Dentre eles está o Plano Diretor, sendo obrigatório para cidades

com mais de 20 mil habitantes e que fixa as regras de ordenamento territorial e desenvolvimento urbano sustentável a nível local (Lei 10.257/2001, art. 40). O Plano Diretor Urbano (PDU) de Vitória, instituído pela Lei Municipal n.º 9.271/2018, atende a essa determinação e expressa, já em seus princípios, os compromissos com a função social e ambiental. Logo no art. 3º do PDU de Vitória, elencam-se como princípios da política urbana municipal (Vitória, 2018): I – a função social da cidade; II – a função social da propriedade; III – a sustentabilidade da cidade.

Desse modo, a legislação urbanística local incorpora explicitamente tanto a dimensão social (uso do espaço em benefício de todos) quanto a dimensão ambiental (sustentabilidade) como fundamentos das ações urbanas.

O PDU vigente reforça, através do artigo 4, inciso II que Vitória deve buscar “uma cidade sustentável, economicamente viável, socialmente justa e ambientalmente correta, que visa o desenvolvimento com uso racional dos recursos [...] para as presentes e futuras gerações” (Vitória, 2018). Esse enunciado alinha-se às diretrizes gerais do Estatuto da Cidade (art. 2º, inc. I) e aos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável, evidenciando o compromisso local com o paradigma do desenvolvimento urbano sustentável.

No tocante à função social da propriedade urbana, o PDU de Vitória detalha os mecanismos para sua implementação prática. Uma inovação relevante, prevista tanto na legislação federal quanto na municipal, é o IPTU Progressivo no Tempo. Trata-se de um instrumento tributário extrafiscal, delineado no art. 182, §4º, II da Constituição e regulamentado pelo Estatuto da Cidade, em seu art. 7º, que autoriza os municípios a aplicarem alíquotas crescentes de IPTU sobre imóveis urbanos não utilizados ou subutilizados, como forma de compelir seu aproveitamento adequado.

A Lei Municipal n.º 9.271/2018 incorporou essa ferramenta, no art. 234, que dispõe:

Art. 234 O IPTU progressivo no tempo obriga o Poder Executivo Municipal a aplicar alíquotas progressivas de IPTU, majoradas anualmente, pelo prazo de 5

(cinco) anos consecutivos até que o proprietário cumpra com a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar, conforme o caso.

Em outras palavras, terrenos baldios ou prédios abandonados em Vitória são sujeitos a um aumento escalonado do IPTU ano a ano, como forma de punir a ociosidade e incentivar o cumprimento de sua função social (seja através de construção, uso adequado ou parcelamento para venda). Caso o proprietário persista em descumprir a função social após cinco anos de cobrança progressiva, o município fica autorizado a promover a desapropriação sancionatória do imóvel, conforme prevê o artigo 8 do próprio Estatuto da Cidade.

Esse exemplo ilustra claramente o caráter extrafiscal que o IPTU pode assumir dentro da política urbana: no caso do IPTU Progressivo, a finalidade arrecadatória cede espaço a uma finalidade regulatória, induzindo comportamentos socialmente desejados, incentivando, aqui, a edificação de imóveis vazios para atender a demandas habitacionais ou de uso do solo.

Como já observado por Geraldo Ataliba (1990), a norma do art. 182, §4º da Constituição “prevê uma disciplina extrafiscal”, isto é, o “uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas [...] indutoras de comportamentos. No âmbito urbano, tal disciplina extrafiscal serve para realizar o princípio da função social da propriedade, dirigindo a atuação dos proprietários em prol do interesse coletivo. Em Vitória, a incorporação do IPTU Progressivo via Plano Diretor revela essa convergência entre tributação e planejamento urbano: o imposto deixa de ser apenas fonte de receita e converte-se em instrumento de política pública urbana.

Além do IPTU Progressivo, o Estatuto da Cidade e o PDU preveem outros incentivos e exigências de cunho sustentável. A legislação urbanística municipal contempla, por exemplo, zonas especiais de interesse ambiental, regras de uso e ocupação do solo para proteger recursos naturais (manguezais, encostas, fontes d'água) e pode estabelecer incentivos fiscais para quem adota práticas de preservação nessas áreas. Tudo isso reforça a ideia de que o desenvolvimento urbano deve harmonizar crescimento com

proteção ambiental e justiça social. A função socioambiental da propriedade emerge, então, como conceito unificador: a propriedade urbana só cumpre seu papel constitucional se contribuir para uma cidade inclusiva e ecologicamente equilibrada. O município de Vitória, ao atualizar seu Plano Diretor em 2018, deu um passo importante nessa direção, integrando as diretrizes da sustentabilidade urbana aos instrumentos de gestão local.

Resta, portanto, aprofundar um instrumento específico que conjuga a extrafiscalidade tributária com a promoção da sustentabilidade: o chamado IPTU Verde.

#### 4.3 PROPOSTA AO IPTU VERDE DE VITÓRIA

A instituição do IPTU Verde no Município de Vitória apresenta-se como uma medida extrafiscal alinhada tanto à função social da propriedade quanto ao objetivo de construir uma cidade mais sustentável. A justificativa para esse instrumento baseia-se na necessidade de incentivar proprietários a adotarem soluções ambientalmente benéficas em seus imóveis urbanos, contribuindo assim para a melhoria da qualidade ambiental e de vida na cidade. Trata-se de aplicar o IPTU, que é um imposto já consolidado como principal fonte de receita municipal, de forma inovadora, usando-o como ferramenta de indução de comportamentos sustentáveis. Essa inovação encontra amparo na Constituição Federal, cujo art. 170, VI prevê o “tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços”, e no art. 4º, inciso IV, alínea “c”, do Estatuto da Cidade, que inclui os incentivos fiscais entre os instrumentos da política urbana.

A experiência de outras cidades brasileiras reforça a plausibilidade e os benefícios esperados de um programa IPTU Verde em Vitória. Estudos recentes mostram que o IPTU Verde “pode ser um instrumento poderoso de transformação urbana, desde que bem planejado e adaptado à realidade local” (Santos *et al.*, 2025), articulando-se com outras políticas públicas.

Cidades pioneiras na adoção desse mecanismo observaram ganhos tanto ambientais quanto sociais, como o estímulo à arborização urbana, à eficiência energética e à conscientização ecológica da população (Eltz; Pezzella, 2018).

Além disso, o IPTU Verde alinha-se à estratégia de Vitória de posicionar-se na vanguarda da inovação urbana. Não por acaso, o município vem sendo reconhecido em rankings nacionais de cidades inteligentes e sustentáveis. A implementação de um IPTU Verde consolidaria esse protagonismo, demonstrando o comprometimento da administração local com as agendas climática e de sustentabilidade. Trata-se, em última análise, de concretizar em nível municipal o conceito de cidade inteligente sustentável, integrando governança fiscal, participação cidadã e proteção ambiental.

Não existe, ainda, no município de Vitória uma lei que institui o IPTU Verde. Deste modo, inspirando-se nas melhores práticas já adotadas em outras localidades, o IPTU Verde de Vitória poderia conceder descontos ou redução de alíquota do imposto para imóveis (prediais ou territoriais) que incorporassem determinadas medidas sustentáveis. Dentre os critérios técnicos passíveis de serem contemplados pelo Município de Vitória, sugere-se, conforme tabela abaixo:

· instalação de sistemas de captação e aproveitamento de águas pluviais (drenagem sustentável);
· implementação de sistemas de reuso de água servida e tratamento local de efluentes;
· adoção de telhados verdes ou coberturas vegetadas;
· manutenção ou ampliação do índice de permeabilização do solo no lote;
· instalação de painéis de energia solar (fotovoltaica ou térmica) ou outras fontes de energia renovável;
· uso de materiais construtivos ecológicos, presença de área arborizada ou jardim filtrante no terreno, entre outros.

Essas medidas vão ao encontro das possibilidades elencadas na recente PEC 13/2019 (denominada “PEC do IPTU Verde”), que tramita em nível federal e prevê expressamente critérios ambientais como os acima citados para diferenciação do IPTU (Senado, 2022). Em Vitória, o desenho exato do programa deve levar em conta as características locais: clima, topografia, prioridades ambientais e, também, a capacidade técnica de avaliação pela Prefeitura.

Os descontos concedidos poderiam ser graduais e cumulativos, conforme a quantidade de ações sustentáveis implementadas no imóvel. Por exemplo, cada item adotado (painel solar, telhado verde, cisterna para chuva, etc.) geraria um percentual de abatimento no IPTU, até um limite máximo predefinido (como 10% por item, até 50% no total, hipoteticamente). Modelos semelhantes existem, como bem analisados por Neili Santos, Gustavo Amaral e Aline Arrotéia em suas pesquisas: em Curitiba (PR), como visto, os descontos podem chegar a 100% no caso de preservação integral de áreas verdes nativas (Santos *et al.*, 2025).

Outro ponto é se o incentivo será restrito a novas construções/reformas ou se abrangerá também edificações já existentes que realizem adaptações sustentáveis. A experiência de Salvador, baseada em certificação, alcança ambos os casos: imóveis em construção ou prontos podem receber o selo sustentável para fins de IPTU Verde (Santos *et al.*, 2025). Vitória poderia adotar modelo híbrido, concedendo benefícios automáticos mediante comprovação técnica de cada item (ex., laudo de instalação do sistema solar), e/ou instituir um certificado municipal de sustentabilidade que consolidasse diversas exigências em diferentes níveis (bronze, prata, ouro, diamante), atrelando cada nível a um desconto fixo.

Para assegurar a efetividade do IPTU Verde, é crucial definir mecanismos de verificação das medidas adotadas e de fiscalização do cumprimento, ao longo do tempo, das condições que motivaram o benefício fiscal. Uma possibilidade é exigir, no ato do requerimento do desconto, laudos ou certificados emitidos por profissionais habilitados (engenheiros, arquitetos) ou mesmo certificados internacionais equivalentes (como

LEED, AQUA ou Procel Edifica) que atestem as soluções sustentáveis implementadas. A Prefeitura de Vitória, por meio de seus órgãos ambientais e de obras, teria competência para validar essas documentações e conceder o enquadramento do imóvel no programa IPTU Verde.

Além disso, a legislação municipal deve prever a fiscalização periódica, por exemplo, se um imóvel obteve desconto por possuir telhado verde e cisterna, é necessário inspecionar ou requerer comprovação anual de que o telhado verde continua ativo e a cisterna operante, para que, assim, evite fraudes ou abandono das práticas após obter o benefício. Caso seja constatado o descumprimento ou a remoção da melhoria ambiental, o contribuinte pode perder o direito ao desconto e até ser cobrado retroativamente. Tais medidas garantem a credibilidade do programa e seus resultados concretos.

Em Belo Horizonte (MG), onde se instituiu o Programa de Certificação de Crédito Verde em 2022, a regulamentação municipal detalhou as etapas de avaliação técnica e acompanhamento das práticas sustentáveis para fins de concessão do crédito no IPTU (Prefeitura de BH, Decreto 17.972/2022). Vitória deverá desenvolver regulamentação análoga, especificando os órgãos responsáveis pela análise (Secretaria de Meio Ambiente, Secretaria de Fazenda, etc.), os prazos de validade da certificação e as penalidades em caso de uso indevido do incentivo (SILVA, 2021).

A criação de um IPTU Verde em Vitória, embora desejável do ponto de vista ambiental, precisa observar os parâmetros legais, especialmente aqueles da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e do direito tributário. Toda renúncia de receita tributária (como é o caso de descontos ou isenções de IPTU) é classificada como benefício fiscal e encontra disciplina rígida na LRF (Lei Complementar n.º 101/2000). Conforme dispõe o art. 14 da LRF:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar

sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições

Além de atender às metas fiscais da LDO ou prever medidas de compensação pela perda de arrecadação. Em outras palavras, ao instituir o IPTU Verde, o Município precisa calcular quanto deixará de arrecadar e demonstrar como isso se encaixa em seu orçamento (por exemplo, comprovando que a renúncia já estava considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, ou aumentando outra fonte de receita para compensar). O descumprimento desses requisitos pode implicar ilegalidade do benefício e responsabilização dos gestores por renúncia indevida de receita pública. Portanto, a proposta de Vitória deve vir acompanhada de um estudo de impacto financeiro e de justificativa de interesse público, evidenciando que os ganhos socioambientais compensarão a perda de curto prazo em arrecadação.

Outra limitação a se considerar é o potencial efeito na equidade tributária. A Constituição exige que não haja tratamento arbitrariamente discriminatório entre contribuintes (princípio da isonomia, CF, art. 150, II). O IPTU Verde, ao conceder benefício a alguns imóveis, deve basear-se em critérios razoáveis e acessíveis a todos os proprietários, evitando privilegiar apenas contribuintes de maior renda. Por exemplo, se os critérios forem muito difíceis ou custosos (como grandes obras ou tecnologias caras), só proprietários abastados poderiam usufruir do desconto, criando uma distorção. Para mitigar isso, o programa pode incluir medidas simples (plantio de árvores, manutenção de jardim permeável) ao alcance de pequenos contribuintes, ou até prever apoio técnico da Prefeitura para quem quiser adequar seu imóvel. Além disso, a divulgação ampla e a transparência nos processos de certificação são fundamentais para garantir que o IPTU Verde beneficie um grupo diverso de munícipes e resulte em melhoria ambiental distribuída pela cidade.

Por fim, cabe destacar que a adoção do IPTU Verde tende a produzir benefícios públicos que superam eventuais perdas de receita fiscal em sentido estrito. Ao premiar os bons comportamentos ambientais, o poder público incentiva uma corresponsabilidade dos cidadãos na agenda sustentável, o que pode reduzir gastos futuros do município com

problemas como drenagem urbana insuficiente, ilhas de calor, enchentes, poluição, etc. Em outras palavras, o IPTU Verde é um investimento em sustentabilidade urbana: a cidade colhe ganhos intangíveis (melhor qualidade do ar, microclima mais ameno, conservação de recursos hídricos) que refletem em saúde pública e bem-estar, gerando economia indireta aos cofres públicos. Essa lógica se coaduna com o princípio do protetor-recebedor, segundo o qual quem protege o meio ambiente deve receber um benefício, assim como o poluidor-pagador impõe que quem degrada deve arcar com custos maiores.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, nota-se a proposta de analisar a viabilidade jurídica e urbanística da implementação de um programa de "IPTU Verde" no Município de Vitória, Espírito Santo. A hipótese central, confirmada ao término desta pesquisa, postula que o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), quando manejado por sua função extrafiscal, constitui um instrumento legítimo e eficaz para o fomento de políticas públicas de sustentabilidade, sendo sua aplicação no contexto capixaba não apenas viável, mas intrinsecamente alinhada às diretrizes de resiliência urbana estabelecidas pelo ordenamento local.

A fundamentação teórica desta pesquisa demonstrou que a exação tributária transcende a mera função arrecadatória. O Direito Tributário contemporâneo reconhece que, "quando utilizados não somente com fins arrecadatórios, mas também com objetivos sociais e ambientais, por exemplo, os tributos expõem um caráter extrafiscal" (Ortiz et al., 2022). Nesse sentido, o "IPTU Verde" é compreendido "sob o viés da extrafiscalidade, sendo utilizado como uma norma indutora de comportamento" (Salmeron, 2024). Essa função regulatória revela-se o mecanismo apto a conciliar a natureza patrimonial do IPTU com os imperativos constitucionais de proteção ambiental e promoção da função socioambiental da propriedade, direcionando os contribuintes à adoção de condutas de interesse coletivo.

A análise de experiências nacionais consolidadas permitiu validar a eficácia do instrumento extrafiscal por meio de casos concretos. A observação de legislações municipais já implementadas, notadamente em Minas Gerais, confirmou o IPTU Verde como uma política pública funcional. Verificou-se que o instrumento "tem grande relevância para estimular a concretização de ações ambientalmente sustentáveis em residências, construções ou comércio, tais como a instalação de sistemas de captação de água de chuva, a captação de energia solar para a geração de energia elétrica e aquecimento de água, a manutenção de cobertura vegetal e de áreas permeáveis" (Ortiz et al., 2022). A promoção de tais práticas, abrangendo gestão hídrica, eficiência

energética e expansão da flora urbana, constitui pilar fundamental para a resiliência urbana objetivada nesta pesquisa.

Quando confrontada com a realidade local de Vitória, a necessidade de implantação do instrumento torna-se ainda mais evidente. A urgência da medida justifica-se diante da "crise evidenciada em âmbito urbano", que "tende a crescer de forma escalonada nos próximos anos", caracterizada por "crescimento urbano desordenado, habitações construídas em áreas de risco [...] além da consequente degradação ambiental" (PRADO e PADILHA, 2024). A análise aprofundada demonstrou que a proposta de IPTU Verde não apenas responde a essa crise, mas se insere em perfeita harmonia com o arcabouço normativo municipal. O Plano Diretor Urbano (PDU) de Vitória (Lei Municipal nº 9.271/2018) elege como princípio fundamental "A sustentabilidade da cidade" através do Art. 3º, V e, em seu Art. 4º, II, estabelece como diretriz geral "A busca por uma cidade sustentável [...] ambientalmente correta". Assim, reafirmou-se a hipótese desta pesquisa: o IPTU Verde é a ferramenta tributária adequada e necessária para concretizar as diretrizes urbanísticas e ambientais já positivadas em Vitória.

A principal contribuição desta investigação reside na proposição de um modelo de IPTU Verde para o Município de Vitória, concebido não como uma política isolada, mas como um instrumento estratégico de efetivação do PDU (Lei nº 9.271/2018). A viabilidade da proposta assenta-se no reconhecimento de que o PDU local já adota a sustentabilidade como vetor axiológico, definindo-a como a incorporação de "demandas por melhoria da qualidade ambiental" e "requisito essencial para a sadia qualidade de vida" (Vitória, 2018, Art. 3º, § 5º).

A proposta desenvolvida harmoniza-se com as obrigações urbanísticas vigentes, ao mesmo tempo em que preenche uma lacuna regulatória. Atualmente, o PDU de Vitória emprega predominantemente a técnica de "comando e controle" para novas e grandes edificações. Exemplificam-se as exigências do Art. 87, § 5º, da Lei nº 9.271/2018, que impõe a "execução de sistema de captação, armazenamento e disposição de águas pluviais" para terrenos novos com área superior a 1.000,00m<sup>2</sup>, e do Art. 113, § 1º, que

demanda arborização específica para estacionamentos. O IPTU Verde, por sua vez, complementa essas normas, atuando como um incentivo extrafiscal (via desconto) para que o vasto estoque de imóveis já existentes e os lotes de menor porte, muitas vezes não abrangidos pelas obrigações do PDU, também incorporem práticas sustentáveis. Tal abordagem amplia a capilaridade da política ambiental, transformando, nas palavras de Fabrícia Silva, o contribuinte comum em "um agente ativo na preservação do meio ambiente" (Silva, 2021).

Contudo, a implementação de uma política dessa natureza encontra um limite jurídico-financeiro crucial na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF - Lei Complementar nº 101/2000). O benefício fiscal concedido, ao configurar renúncia de receita, é regido pelo art. 14 da LRF, que exige uma estimativa do impacto orçamentário-financeiro e a demonstração de medidas de compensação, como o aumento de outras receitas ou a redução de despesas. O sucesso do IPTU Verde, ao estimular adesão massiva, pode gerar, paradoxalmente, um risco fiscal decorrente de uma alta renúncia de receita. A efetiva viabilidade da proposta, portanto, depende de uma calibragem atuarial precisa dos percentuais de desconto, a fim de que o incentivo seja atrativo para o cidadão sem comprometer a responsabilidade fiscal e a compatibilidade com as metas orçamentárias do Município.

Uma vez superado o desafio fiscal, as implicações práticas da adoção do IPTU Verde em Vitória são profundas e transformadoras. Ao incentivar a "utilização de energia e aquecimento solar, telhado verde, sistema de captação de águas pluviais" (Silva, 2021), o município impulsiona a "gestão racional dos recursos naturais", um fator que a literatura especializada identifica como essencial para promover "uma elevada qualidade de vida" (Caragliu; Del Bo; Nijkamp, 2009). Este fomento à micro-sustentabilidade, operando lote a lote, constitui o alicerce para a construção da macro-resiliência urbana, preparando Vitória para os desafios impostos pelas crises climática e hídrica e elevando seu posicionamento ao conceito de *Smart Sustainable City* (Divino; Magalhães, 2023).

Embora esta investigação tenha confirmado a viabilidade jurídica e a pertinência urbanística do IPTU Verde para Vitória, sua implementação efetiva demandará o aprofundamento de questões que extrapolam o escopo de uma análise preliminar. A realização de um estudo de impacto orçamentário pormenorizado, nos moldes exigidos pelo art. 14 da LRF, apresenta-se como uma necessidade premente. Tal análise atuarial e financeira deve simular cenários de adesão ao programa para quantificar o montante da renúncia de receita e, crucialmente, propor as medidas de compensação fiscal que garantiriam o equilíbrio orçamentário municipal.

Paralelamente, a avaliação da viabilidade econômica para o contribuinte emerge como uma dimensão essencial a ser explorada. Uma investigação sobre a percepção e a capacidade de adesão por parte dos proprietários de imóveis e do setor da construção civil em Vitória poderia comparar o custo de implementação das ecotécnicas com o *payback* oferecido pelo desconto tributário, determinando assim o ponto de equilíbrio ótimo para os percentuais de incentivo.

A modelagem comparativa dos diferentes sistemas de IPTU Verde implementados nacionalmente também se revela fundamental para definir o modelo mais eficiente para a realidade local, sopesando a complexidade administrativa da fiscalização das medidas versus a efetividade do incentivo na promoção da resiliência urbana.

Por fim, o IPTU Verde apresenta-se não apenas como uma ferramenta fiscal inovadora, mas como um instrumento capaz de materializar a transição para um modelo de cidade verdadeiramente sustentável. A proposta para Vitória transcende a mera implementação de um benefício tributário, configurando-se como um convite à reflexão sobre novos paradigmas de gestão urbana que reconhecem o cidadão como protagonista na construção de espaços urbanos mais resilientes, inclusivos e ambientalmente responsáveis. Nesse sentido, o presente estudo almeja contribuir para um diálogo mais amplo sobre as possibilidades transformadoras da extrafiscalidade tributária na promoção do desenvolvimento urbano sustentável, abrindo caminhos para futuras

investigações e, sobretudo, para a concretização de políticas públicas que materializem o direito à cidade sustentável.

## REFERÊNCIAS

Amaro, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

Ataliba, Geraldo. IPTU - Progressividade. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v. 23, n. 93, jan./mar. 1990.

Barbosa, Conceição Maria Gomes Ehl. A Lei de Responsabilidade Fiscal e a concessão de benefícios e incentivos fiscais. **Revista da Escola Superior da Magistratura de Sergipe**, Aracaju, n. 7, p. 323-330, 2004.

BELO HORIZONTE (Município). **Decreto nº 17.972, de 25 de maio de 2022**. Regulamenta a Lei nº 11.284, de 22 de janeiro de 2021, que institui o Programa de Certificação de Crédito Verde.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 out. 1988.

BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 dez. 1966.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Diário Oficial da União, Brasília, 05 maio 2000.

BRASIL. **Lei n.º 10.257, de 10 de julho de 2001**. Regula os arts. 182 e 183 da CF/88, estabelece diretrizes da política urbana e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 11 jul. 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 138.284-8/CE**. Relator: Min. Carlos Velloso, 01 jul. 1992. Diário de Justiça, 28 ago. 1992.

Brazuna, José Luis R. **Direito Tributário Aplicado**. 2. ed. São Paulo: Almedina Brasil, 2021. E-book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786556273723/>. Acesso em: 09 out. 2025.

Carrazza, Elizabeth Nazar. **IPTU e Progressividade Igualdade e Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

Carrazza, Roque Antonio; Carrazza, Elizabeth Nazar. Os 50 anos do Código Tributário Nacional e sua função explicitadora do IPTU. **Revista do Advogado**, v. 36, n. 132, dez. 2016.

Carvalho, C. O. de; Macedo Júnior, G. S. 'Ainda vão me matar numa rua': direito à cidade, violência contra LGBTs e heterocisnormatividade na cidade-armário. **Revista de Direitos E Garantias Fundamentais**, Vitória, v. 20, n. 2, p. 143-164, 2019.

Carvalho, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

Castro Maia, Patrícia Mendonça. Ladeira Sacopã, 250: um parque, um quilombo, um conflito socioambiental na lagoa. **Revista de Direitos E Garantias Fundamentais**, Vitória, n. 10, 2012. Disponível em: <https://sisbib.emnuvens.com.br/direitosegarantias/article/view/131>. Acesso em: 15 out. 2025.

Cerqueira, Lucas Porto Guimarães de. **Extrafiscalidade Ambiental**: análise doutrinária e legislativa do IPTU Verde a partir da criação do Programa Palmas Solar. 2024. Dissertação (Mestrado em Direito) - Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2024.

COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO (CMMAD). **Nosso Futuro Comum**. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1991.

Costa, Regina Helena. **Código Tributário Nacional Comentado em sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

Costa, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

Eltz, Magnum K F.; Duarte, Melissa F.; Portella, Mariana; et al. **Constituição e tributação**. Porto Alegre: SAGAH, 2018. E-book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788595024052/>. Acesso em: 15 out. 2025.

Gouvêa, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. 1. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

Harada, Kiyoshi. **Incentivos fiscais**: limitações constitucionais e legais. Apet, São Paulo, 25 jun. 2012. Disponível em: <https://apet.org.br/artigos/incentivos-fiscais-limitacoes-constitucionais-e-legais-2/>. Acesso em: 29 out. 2025.

Harada, Kiyoshi. **Lei de Responsabilidade Fiscal**: requisitos para concessão de incentivos tributários. Apet, São Paulo, 21 nov. 2011. Disponível em: <https://apet.org.br/artigos/lei-de-responsabilidade-fiscal-requisitos-para-concessao-de-incentivos-tributarios/>. Acesso em: 29 out. 2025.

Mascitto, Andréa. **Coletânea tributária em homenagem à professora Elizabeth Nazar Carrazza**. São Paulo: Editora Blucher, 2022. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555502367/>. Acesso em: 31 out. 2025.

Nascimento, Diana Aguiar Madeira; Souza, Wanderley de Jesus. Da inadimplência à oportunidade de inovação: o potencial do iptu verde para a reforma tributária ea transformação sustentável das cidades. **Revista Foco**, v. 18, n. 8, 2025.

Ortiz, A. C. T. D. T.; Brandão, L. P.; Rabelo, J. S.; Gama, L. U.; Malvestio, A. C. Incentivos fiscais como instrumento de política ambiental: uma análise do IPTU Verde de municípios mineiros. **urbe. Revista Brasileira de Gestão Urbana**, v. 14, e20210181, 2022.

Paulsen, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

Pedra, Adriano Sant`ana; Pereira, Leonardo Gomes. O princípio da educação ambiental como pressuposto para a efetivação da proteção ao meio ambiente. **Revista Cadernos da FUCAMP**, v. 22, n. 56, 2023. Disponível em: <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/cadernos/article/view/2846>. Acesso em: 15 out. 2025.

Reis, Thaís Barreto. **Extrafiscalidade**: os tributos extrafiscais como mecanismo de intervenção na economia. 2014. Artigo científico (Especialização) – Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

Riani, Rhiani Salamon Reis. Governança ambiental glocal: mecanismo fundamental na construção das políticas municipais de adaptação climática. In: Bussinguer, Elda Coelho de Azevedo; Sarlet, Ingo Wolfgang; Trindade, André Karam; Rodrigues, Ricardo Schneider (org.). **Estado, regulação e transformação digital**: políticas públicas, vulnerabilidades, mudanças climáticas e bioética. São Paulo: editora Tirant lo Blanch, 2025.

Santos, Neili M. dos; Amaral, Gustavo G.; Arrotéia, Aline V. A evolução do IPTU verde no Brasil: um estudo comparativo entre cidades brasileiras. **Revista Contribuciones a las Ciencias Sociales**, v. 18, n. 10, 2025.

Scaff, Fernando Facury. Empréstimos compulsórios não são tributos, são empréstimos. **Conjur**, 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-dez-26/justica-tributaria-emprestimos-compulsorios-nao-sao-tributos-sao-emprestimos/>. Acesso em: 20 out. 2025.

Schoueri, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553626041/>. Acesso em: 08 out. 2025.

Segundo, Hugo de Brito Machado. Por que não se cobra contribuição de melhoria no Brasil? **Conjur**, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mar-11/consultor-tributario-nao-cobra-contribuicao-melhoria-brasil/>. Acesso em: 20 out. 2025.

SENADO FEDERAL. **Proposta de Emenda à Constituição n.º 13/2019**: "PEC do IPTU Verde". Relatoria: Sen. Eliziane Gama. Diário do Senado Federal, Brasília, 14 dez. 2022.

Silva, Diogo Bacha e. Controle jurisdicional da extrafiscalidade dos tributos. **Fórum Administrativo**: Direito Público, v. 14, n. 165, p. 28-37, nov. 2014.

Silva, Fabrícia Araujo. **O "IPTU Verde" como instrumento de políticas públicas para proteção ao meio ambiente**. 2021. Dissertação (Mestrado em Ciências Ambientais) – Universidade Federal de Alfenas, Alfenas, 2021.

Souza, Carlos L.; Awad, Juliana D. C M. **Cidades sustentáveis cidades inteligentes: desenvolvimento sustentável num planeta urbano**. Porto Alegre: Bookman, 2009. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788540701854/>. Acesso em: 08 nov. 2025.

Souza, Hamilton Dias de; Greco, Marco Aurélio. Distinção entre taxa e preço público. In: Martins, Ives Gandra da Silva (coord.). **Taxa e preço público: caderno de pesquisas tributárias n. 10**. São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1985. p. 111-132.

Spagnol, Werther Botelho. **As contribuições sociais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

Spagnol, Werther Botelho. **Da tributação e sua destinação**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

Spagnol, Werther Botelho. **O regime jurídico-constitucional aplicável às contribuições sociais no direito brasileiro**. 2002. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2002.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). **Contribuição de melhoria**. 2025. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/tesauro/pesquisa.asp?pesquisaLivre=MELHORIA>. Acesso em: 20 out. 2025.

Tavares, Alexandre M. **Fundamentos de direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2009. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788502136830/>. Acesso em: 10 nov. 2025.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Conformidade Financeira e Orçamentária. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF)-PARTE II: Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República Exercício de 2017**. Brasília, 2017.

VITÓRIA (Município). **Lei n.º 9.271, de 21 de maio de 2018**. Aprova o Plano Diretor Urbano do Município de Vitória e dá outras providências. Diário Oficial do Município de Vitória, 22 maio 2018.

Wiebe, G; Boer, Y. **The KPMG Green Tax Index 2013: An exploration of green tax incentives and penalties**. The global organization. 2013.

Zugman, Moisés. **IPTU VERDE: tributação na defesa da natureza e concretização da cidade sustentável**. 2012. Monografia (Graduação em Direito) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012.