

TRIBUTAÇÃO ECOLÓGICA MUNICIPAL: ANÁLISE DOS INCENTIVOS FISCAIS DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS

MUNICIPAL ECOLOGICAL TAXATION: ANALYSIS OF FISCAL INCENTIVES FOR TAX ON SERVICES (ISS) IN BRAZILIAN MUNICIPALITIES

Artigo recebido em: 09/06/2023

Artigo aceito em: 01/08/2024

André Alves Portella*

* Universidade Federal da Bahia (UFBA), Salvador/BA, Brasil

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1782631349656661>

Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-0196-9633>

aaportella@nefportal.com.br

Isa Guimarães Duarte**

** Universidade Católica do Salvador (UCSAL), Salvador/BA, Brasil

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2623135477129165>

Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-2212-8203>

isa.ad.v.guimaraes@gmail.com

Tânia Cristina Azevedo***

*** Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS), Feira de Santana/BA, Brasil

* Universidade Federal da Bahia (UFBA), Salvador/BA, Brasil

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0087332003737911>

Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-4242-4576>

tcazevedo@uefs.br

Os autores declaram não haver conflito de interesse.

Resumo

Esta pesquisa analisa a tributação ecológica municipal com o intuito de promover o desenvolvimento sustentável. O trabalho teve como propósito examinar como os municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes aplicam incentivos fiscais do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), verificando se foram utilizados critérios de desenvolvimento sustentável para incentivar o referido tributo. Foram coletados dados de 49

Abstract

This research analyzes the municipal ecological taxation to promote sustainable development. This study aims to analyse how Brazilian municipalities with a population of over 500,000 people apply tax incentives of services of any nature (ISSQN) observing whether the parameters for sustainable development were enforced. Data were collected from 49 municipalities and the specific legislation adopted was analyzed using Google. The analysis revealed that, among the data



municípios e analisadas as legislações específicas adotadas, utilizando o Google como ferramenta de busca. A análise revelou que, entre os dados coletados, a existência de incentivos fiscais relacionados ao ISSQN voltados exclusivamente ao desenvolvimento econômico é significativa. Por outro lado, apenas 10% dos municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes indicam em suas legislações, no contexto do ISSQN, ações alinhadas aos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS), conforme descritos na Agenda 2030, especialmente com relação à proteção ambiental. Portanto, não se observou a inclusão de tais ações em estratégias e planos governamentais.

Palavras-chave: desenvolvimento sustentável; incentivo fiscal; ISSQN; objetivos do desenvolvimento sustentável; tributação ambiental.

Introdução

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), ou apenas Imposto sobre Serviços (ISS), é definido constitucionalmente como de competência dos municípios, cabendo à Lei Complementar n. 116/2003 o estabelecimento de parâmetros, critérios, fixação de alíquotas, além de determinação das condições para instituição de incentivos fiscais atribuídos a esse tributo, tais como isenções, reduções, descontos e outros tipos de benefícios tributários. Sua essência consiste em tributar a prestação de serviços das atividades econômicas como serviços médicos, jurídicos, construção civil, entre outros. É, portanto, um imposto com característica fiscal, ou seja, predominantemente arrecadatário aos cofres públicos.

Assim, associar ISS com atribuição de incentivos fiscais representa um desafio, uma vez que o regulatório da matéria impõe restrições para essa finalidade. As administrações públicas locais, por exemplo, só podem conceder benefícios tributários até o limite da alíquota mínima prevista em lei.

Entretanto, focar o desenvolvimento de ações que atendam às necessidades específicas de setores emergentes pode ser uma estratégia viável de recuperação, transformação e resiliência para que municípios otimizem regulamentos e estimulem a criação de atividades econômicas locais com vistas à expansão. Nesse

collected, the tax incentives related to ISSQN aimed exclusively at economic development is significant. On the other hand, only 10% of analyzed municipalities indicate in their legislation, in the context of ISSQN, actions aligned with the Sustainable Development Goals (SDGs), as described in Agenda 2030, especially regarding environmental protection. Therefore, the inclusion of such actions in government strategies and plans was not observed.

Keywords: *environmental Taxation; ISS; tax incentive; sustainable development; sustainable development goals.*

sentido, medidas financeiras e tributárias tornam-se essenciais, como a adoção de incentivos fiscais relacionados ao ISS, específicos para o setor de serviços da construção civil, com o intuito de cumprir as diretrizes da Agenda 2030 em prol de cidades sustentáveis.

O ISS é um imposto significativo que incide sobre a maioria dos serviços prestados pelos indivíduos na sociedade, podendo ser utilizado para incentivar comportamentos sustentáveis nas dimensões econômica, social e ambiental.

Com relação à dimensão ambiental do ISS ecológico, destaca-se que estudos nessa área demandam uma ampliação de pesquisas. No levantamento bibliográfico, foram encontradas duas pesquisas no catálogo de teses e dissertações da Capes. Quanto às publicações em periódicos, foram identificados quatro artigos científicos sobre o tema do ISS ecológico entre 2014 e 2022, trabalhos estes disponíveis nas plataformas Google Acadêmico e SciELO.

Em razão do exposto, identificou-se uma lacuna na literatura sobre o ISS ecológico e a aplicação desse imposto pelos municípios brasileiros para promover o desenvolvimento sustentável, especialmente em relação aos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da Agenda 2030. Assim, elaborou-se a seguinte questão: como municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes têm aplicado incentivos fiscais do ISS para incentivar comportamentos sustentáveis? Com base nessa inquietação, este estudo buscou analisar a aplicação desses incentivos fiscais por parte desses municípios.

Em razão das limitadas pesquisas que abordam o tema, este trabalho pretende aprofundar a análise do ISS na dimensão ambiental da sustentabilidade. Do ponto de vista da arrecadação municipal, o ISS é um tributo significativo, baseado nos serviços prestados. Portanto, pode ser utilizado como mecanismo para incentivar comportamentos ambientalmente sustentáveis. Exemplos incluem práticas de serviços da construção civil que utilizem materiais reciclados e emitam pouco CO₂, empreendimentos com placas solares, coleta seletiva de lixo, planejamento apropriado de inundações e coleta de água da chuva.

Esta pesquisa social, de caráter descritivo-exploratório, levantou legislações e regulamentos relacionados ao objeto estudado, com vistas a ampliar o conhecimento sobre o tema. Em seguida, foram descritos os conteúdos obtidos, o que permitiu a identificação de como os municípios pesquisados implementaram uma tributação ecológica municipal. A pesquisa adota uma abordagem qualiquantitativa, por ter revisado e discutido o conceito da tributação ambiental, ISS ecológico e os fundamentos constitucionais para aplicação da extrafiscalidade tributária. Além disso, recorreu-se à análise dos conteúdos dos regulamentos que

tratam dos incentivos fiscais ecológicos relacionados ao ISS. O eixo quantitativo do estudo ocorreu mediante adoção de cálculos matemáticos e instrumentos de análise estatística baseados nos dados sobre o objeto pesquisado.

Portanto, para conhecer o panorama geral de aplicação dos incentivos fiscais tributários pelos municípios brasileiros para a melhoria das legislações locais dos incentivos fiscais de cada município pesquisado, este estudo focou a análise dos municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes. O recorte espacial resultou na seleção de 49 municípios brasileiros, escolha que se justifica pela impossibilidade temporal de analisar regulamentos e legislações dos 5.570 municípios brasileiros.

Para o desenvolvimento da pesquisa, o percurso metodológico foi dividido em duas etapas. A primeira refere-se à adoção do procedimento relativo à pesquisa bibliográfica. Para isso, foi realizado o levantamento sobre os temas objeto desta pesquisa, mediante busca de textos científicos na plataforma Google Acadêmico e na base de dados SciELO. Como lapso temporal, adotou-se o período de 2016 a 2022, procedimento que contribuiu para a construção da fundamentação teórica do estudo. A pesquisa documental foi o procedimento adotado na segunda etapa, e consistiu em levantamento de regulatórios sobre incentivos tributários em matéria de ISS ecológico. Para cumprir essa fase, recorreu-se ao Google para a localização das legislações sobre o assunto, mediante busca pelo nome do município e a verificação de existência de incentivos fiscais do ISS. Para a análise das legislações coletadas, foi elaborado um formulário cujo objetivo era verificar como os municípios brasileiros objeto deste estudo adotam incentivos fiscais relacionados ao ISS sob uma perspectiva ecológica.

O artigo está estruturado da seguinte maneira: introdução, seguida de uma seção que apresenta a fundamentação teórica sobre tributação municipal e os fundamentos jurídicos para a aplicação de incentivos fiscais. Depois, há uma exposição da metodologia utilizada na pesquisa, seguida da terceira seção, que traz os resultados. Por fim, apresentam-se a conclusão e as referências.

1 Fundamentação teórica

Esta seção tem por objetivo abordar o arcabouço teórico que sustentou o estudo realizado. Para isso, foram discutidos os fundamentos da tributação local como incentivo a comportamentos sustentáveis e sua conexão com os compromissos dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS).

Aqui, são retratados também estudos anteriores sobre incentivos sustentáveis

em matéria de tributação ambiental, que demonstram a aplicação da extrafiscalidade tributária como justificativa da adoção da tributação ecológica. Especificamente, são abordadas pesquisas que focaram municípios brasileiros e investigaram o IPTU Verde (ecológico) e o ISS ecológico.

1.1 Fundamentação da tributação municipal como incentivo aos compromissos dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável

Com relação à adoção da tributação para incentivar ou mesmo alcançar compromissos firmados por agentes globais e países, é possível, com base nos ODS, integrar metas nessa direção. Tais compromissos foram estabelecidos por meio de acordo firmado com 163 nações em 2015, com vistas a cumprir diretrizes estabelecidas pela Organização das Nações Unidas (ONU) por meio da Agenda 2030, a qual estabeleceu 17 objetivos correlacionados e constituídos de metas a serem seguidas pelos países signatários para promover o desenvolvimento sustentável (ONU, 2015). De acordo com Bazzoli e Silva (2021), os ODS são globais por natureza e universalmente aplicáveis, ou seja, suas ações de implantação devem ser adaptadas às realidades nacionais e subnacionais, em que cidades e comunidades sustentáveis se alinham integralmente à Agenda 2030.

É salutar recordar que, entre os 17 ODS, o de número 11 orienta sobre a necessidade de uma cidade resiliente e sustentável, visando garantir não apenas uma habitação segura, mas um sistema de transportes igualmente seguro, além de aumentar a urbanização sustentável e atestar a redução dos impactos ambientais negativos nas cidades. Os estudos de Azevedo (2017), Oliveira (2018), Teixeira *et al.* (2020) e Duarte (2022) abordaram esse compromisso integrado com as políticas públicas ambientais, que podem ser o incentivo para as cidades se tornarem sustentáveis mediante ações que proponham modificações nas formas de consumo e de produção e eficiência no sistema de energia de baixo carbono, competência no gerenciamento da água, preservação dos recursos naturais e proteção ao ecossistema e à biodiversidade, desenvolvimento de tecnologias limpas para a gestão de resíduos locais, monitoramento e controle dos efeitos das mudanças climáticas, melhorias nas condições habitacionais e acesso universal às áreas verdes.

Este trabalho tem por recorte temático a utilização da extrafiscalidade do ISS para induzir o comportamento ambientalmente sustentável. Desse modo, é preciso compreender as bases constitucionais e legais do imposto e, conseqüentemente, se é possível sua utilização para fins extrafiscais. O ISS tem por hipótese de incidência serviços de qualquer natureza, conforme disposição constitucional no art. 156,

III (Brasil, 1988). A indicação constitucional é regulada pela Lei Complementar n. 166/2003, que indica a base de cálculo, o local de incidência e cobrança do imposto e as alíquotas máximas e mínimas. Além dessas características, a lista anexa especifica os serviços que são alvo de tributação desse imposto.

Os municípios, por sua vez, podem criar suas respectivas Leis Ordinárias que regulamentam o ISS, desde que não haja incompatibilidade com o disposto na Lei Complementar n. 166/2003. É de responsabilidade de cada município, com base em suas respectivas Leis Ordinárias, regulamentadas por decreto, a explicitação dos incentivos fiscais por meio de reduções de alíquotas, isenções parciais ou totais do imposto.

Entre os serviços dispostos na lista anexa, por exemplo, encontram-se aqueles relativos a serviços de engenharia e de construção civil. Esses serviços impactam significativamente a conservação do meio ambiente. Além disso, trata-se de um setor da atividade econômica importante sob o ponto de vista do desenvolvimento econômico e da construção de uma cidade sustentável.

No entanto, de acordo com Beltrand (2019), 12% do consumo total de água doce é proveniente de atividade da construção civil, bem como 49% do consumo de energia elétrica é proveniente de construções civis, residenciais, comerciais e repartições públicas (EPE, 2016). Quanto aos impactos de emissões de gases, segundo Beltrand (2019), somente a produção de cimento apresenta uma emissão significativa de gases que intensificam o efeito estufa.

Segundo o Ministério do Meio Ambiente, a atividade da construção civil representa 50% dos resíduos sólidos produzidos no Brasil (CBCS, 2014). Portanto, é necessário que as construções civis considerem a preservação dos recursos naturais e cumpram os princípios e as normas internacionais e constitucionais.

Assim, destaca-se a importância de induzir comportamentos sustentáveis na construção civil municipal por meio da extrafiscalidade tributária, visando à incorporação das externalidades negativas. Para isso, devem-se utilizar não apenas as taxas (Oliveira; Fernandez Filho, 2021), mas também os impostos municipais (Duarte, 2022; Azevedo, 2017).

Oliveira e Fernandez Filho (2021) afirmam que a tributação, em caráter extrafiscal, pode ser utilizada como instrumento apto à prevenção da degradação ambiental. Entretanto, os autores lembram da necessidade de compreensão dos princípios norteadores do Direito Tributário e do Direito Ambiental, com a finalidade de assimilar melhor os contornos jurídicos que devem reger a tributação ambiental.

Diante do exposto, concorda-se que é possível a utilização da redução de

alíquota do ISS, por exemplo, para serviços atrelados à construção civil que contemplem projetos sustentáveis, conforme indicação de Lei Ordinária criada pelo respectivo ente municipal na perspectiva de auxiliar na preservação e conservação do meio ambiente, além de atender às exigências internacionais trazidas pela Agenda 2030 da ONU (Duarte, 2022).

Por sua vez, aos federativos que almejem instituir incentivos fiscais por meio de renúncia de receita, como alteração de alíquotas ou isenção, será preciso observar a Lei Complementar n. 101/2000, que versa sobre a responsabilidade fiscal e impõe a gestão das receitas públicas. Dessa maneira, o ente municipal não pode realizar incentivos fiscais sem observar a legislação orçamentária e a Lei Complementar n. 101/2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (Brasil, 2000). De acordo com o art. 14 da referida lei, a renúncia fiscal do tributo deve ser acompanhada de uma estimativa no impacto orçamentário desde o exercício em que a renúncia se inicia e nos dois anos subsequentes.

Deve-se demonstrar que a renúncia concedida não afetará as metas e os resultados fiscais da lei de diretrizes orçamentárias ou acompanhar medidas de compensação, como a majoração de outro tributo, tal qual o aumento da alíquota ou base de cálculo, para compensar o valor da renúncia da receita (Brasil, 2000).

Cumpridos os requisitos dispostos na Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como a observância dos impactos orçamentários quanto à renúncia de receita concedida, é possível a criação de incentivos fiscais extrafiscais. Para Rodrigues (2008), a renúncia de receita de um tributo tem serventia para a utilização do tributo em sua finalidade extrafiscal, alterando seus elementos para induzir determinados comportamentos, por exemplo, a possibilidade de redução das alíquotas do ISS para incentivo de construções civis sustentáveis.

Logo, para a criação de uma lei que trate da renúncia fiscal por meio da redução da alíquota do ISS para determinado serviço, é necessário elaborar uma lei específica que indique o tipo de incentivo oferecido pelo município. Além disso, deve-se incluir uma estimativa do impacto tributário desde o exercício de sua implementação e nos dois anos subsequentes, acompanhada de uma medida de compensação por outro tributo ou a comprovação de que a renúncia não afetará as metas orçamentárias (Pinto, 2017; Rodrigues, 2008; Brasil, 2000).

Os incentivos fiscais de ISS são constitucionais e podem ser utilizados como estratégia para cumprir os compromissos do ODS n. 11, que trata da adoção de práticas sustentáveis nas cidades. No setor de serviços da construção civil, esses incentivos podem beneficiar contribuintes que adotem espontaneamente tecnologias para redução do consumo de água, adoção de sistemas eficientes de energia,

gerenciamento eficiente dos resíduos sólidos e a utilização de materiais sustentáveis nas edificações, como lâmpadas de LED, tijolos ecológicos, madeira de demolição, tintas com matérias-primas livres de petróleo e componentes sintéticos, entre outros.

1.2 Estudos anteriores sobre incentivos sustentáveis em matéria de tributação ambiental

Os estudos sobre extrafiscalidade tributária como proteção do meio ambiente e incentivo ao desenvolvimento sustentável têm crescido, visto que a temática tem sido fonte de interesse de acadêmicos, agentes governamentais e integrantes do setor empresarial. No Brasil, o Conselho Empresarial Brasileiro para o Desenvolvimento Sustentável (CEBDS) vem traçando caminhos e apresentando propostas ao Ministério da Economia desde 2017 para a criação de um mercado de carbono. A proposta fundamenta-se na boa governança, com ênfase em um arranjo institucional estável e na implementação gradual desse modelo, pois é algo que envolve desafios técnicos para serem colocados em prática no Brasil. É necessário proteger a competitividade, de modo que o Estado deve promover publicizações de informações sobre o mercado de carbono para as empresas brasileiras. Além disso, é essencial que os empresários, em parceria com o governo brasileiro e com base em fundamentos sólidos, desenvolvam uma proposta de precificação do carbono. Em uma carta aberta assinada por mais de 400 empresas, foi expressa a concordância com a necessidade e o interesse na implementação do mercado de carbono no país (CEBDS, 2018).

Vale ressaltar que as pesquisas que integram o ISS ainda são restritas. Neste trabalho, apontam-se os estudos de Azevedo (2017), Gonçalves e Reymão (2019), Pozzetti, Souza e Santos (2019), Endo (2020) e Duarte (2022), os quais contribuíram para suportar a análise empírica.

Azevedo (2017) estudou o IPTU Verde (ecológico). Embora não tenha focado o ISS, utilizou-se da mesma lógica de fundamentação da tributação ecológica aplicada ao ISS. A tese referenciada é a única disponível integralmente nas bases de dados da Plataforma Sucupira até o final desta pesquisa (outubro/2022) que aborda o IPTU ecológico.

O trabalho de Azevedo (2017) ainda analisou os critérios e benefícios tributários em matéria de IPTU no município de Salvador. Ao final, trouxe uma proposição de componentes de tributação ecológica para esse município. Para tanto, foi realizada uma comparação do instrumento com dois contribuintes do referido

imposto. Os achados da referida pesquisa demonstraram que, embora se reconheça a importância das dimensões do desenvolvimento sustentável, na maioria dos planejamentos urbanos, é possível notar ações que não contemplem uma integração dessas dimensões do desenvolvimento sustentável. O estudo apontou que o modelo previsto na legislação do IPTU Verde em Salvador dificultava o acesso dos contribuintes ao benefício fiscal do IPTU, em razão do volume de exigências da legislação do município, caracterizando um fator limitante para indicá-lo como mecanismo de política pública ao desenvolvimento sustentável.

Endo (2020) propôs uma política pública de IPTU e ISS ecológico para a cidade de Curitiba (PR) alinhada ao desenvolvimento sustentável. Para tanto, realizou uma revisão bibliográfica sobre o tema, além de uma análise de casos em que há implementação dos referidos impostos como tributo ecológico. De acordo com a autora, o Brasil é um país de elevada carga tributária, não cabendo a criação de novos impostos para a proteção do meio ambiente. Além disso, ainda de acordo com Endo (2020), em razão da quantidade de municípios do Brasil, o IPTU e o ISS são iniciativas para alcançar o desenvolvimento sustentável, mesmo que esses tributos sejam pouco utilizados para esse fim.

Gonçalves e Reymão (2019) e Barros (2014) analisam a possibilidade de implementação do ISS ecológico como incentivo ao desenvolvimento sustentável. Ambos os estudos concluem que no Brasil ainda é preciso explorar a utilização do ISS como indutor de comportamento sustentável, uma vez que se trata de um tributo que atualmente pouco contribui para isso, apesar de toda a sua potencialidade.

Duarte (2022), por sua vez, analisou como os municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes corroboram o desenvolvimento sustentável por meio do ISS ecológico sob o recorte dos serviços atrelados à construção civil. De acordo com o estudo, poucos são os municípios que aplicam incentivos fiscais de ISS ecológico incidentes sobre os serviços da construção civil voltados para a perspectiva ambiental do desenvolvimento sustentável. Segundo a classificação realizada pela autora, entre os 49 municípios pesquisados, apenas o município de Salvador/BA aplica incentivos fiscais voltados a construções civis sustentáveis.

Barros (2014) e Gonçalves e Reymão (2019) realizaram pesquisa de bases gerais de aplicação do ISS como tributo ecológico. Já Endo (2020) tratou especificamente da cidade de Curitiba/PR. Duarte (2022), por sua vez, analisou a aplicação de incentivos fiscais de ISS ecológico incidentes sobre a construção civil por municípios brasileiros.

Diante do exposto, a revisão de literatura apontou cinco trabalhos sobre

incentivos fiscais em matéria de ISS ecológico ou temas correlatos, o que evidencia uma quantidade limitada de pesquisas nessa área.

2 Metodologia

Por meio de uma abordagem quali-quantitativa, esta pesquisa investigou como os municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes estão utilizando incentivos fiscais de ISS. Este estudo social revisa e discute conceitos como tributação ambiental, ISS ecológico e os fundamentos constitucionais para a aplicação da extrafiscalidade tributária. Caracteriza-se também por ser quantitativo, uma vez que analisa dados sobre o objeto pesquisado utilizando-se de cálculos matemáticos e análise estatística.

O estudo levantou as legislações dos municípios com mais de 500 mil habitantes e, com base nas informações obtidas, transformou-as em dados percentuais para discussão. Quanto à natureza da pesquisa, trata-se de uma análise aplicada, uma vez que conta com aplicação e utilidade prática aos poderes locais. Com relação aos objetivos, a pesquisa foi descritiva-exploratória, já que, após obtenção das fontes primárias, elas foram classificadas, analisadas, descritas e interpretadas. Neste estudo, conforme já relatado, foram examinadas as legislações em matéria de ISS dos municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes. Além disso, a pesquisa também é exploratória, em razão da absorção dos referenciais teóricos mediante leituras de materiais científicos como livros, artigos, dissertações e teses, os quais possibilitaram o conhecimento do objeto de pesquisa.

Para o desenvolvimento deste estudo, adotou-se como procedimento a pesquisa bibliográfica e documental. O levantamento bibliográfico sobre os temas desta pesquisa foi realizado por meio da busca de produção científica na plataforma Google Acadêmico e na base de dados SciELO, no período de 2016 a 2022. Como resultado, foram identificados 95 trabalhos, dos quais cinco tratavam de incentivos fiscais municipais relacionados ao ISS. A etapa de pesquisa documental consistiu na identificação de legislações por meio da localização das leis de incentivo fiscal, utilizando-se o nome do município e a indicação de incentivos fiscais de ISS como critérios de busca. Para orientar a análise das legislações coletadas, foram formulados os seguintes critérios de pesquisa: (1) tipo de incentivo; (2) se elaborado por meio de Lei Ordinária ou Complementar; (3) prazo de duração da lei; (4) se especifica os requisitos da responsabilidade fiscal; e (5) porcentagem de redução da alíquota do ISS. Com base nesses parâmetros, analisou-se cada legislação para verificar a existência ou não de incentivos fiscais de ISS para alcançar os objetivos da pesquisa.

A etapa empírica do estudo iniciou-se com a coleta de dados populacionais dos municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes. Essa busca teve como parâmetro os dados disponíveis no *site* do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), tendo como referência o Censo Demográfico de 2010 e as estimativas de 2020.

De acordo com os dados coletados na estimativa da população residente nos municípios pelo IBGE em 2021 (IBGE, 2021), o Brasil tem 5.570 municípios. Em razão desse número, tornou-se inviável alcançar todo esse recorte territorial. Por esse motivo, optou-se por analisar os municípios que têm mais de 500 mil habitantes, uma amostra intencional e estratificada. Tal recorte é similar ao adotado na pesquisa de Azevedo e Portella (2019). Assim, foram pesquisadas as legislações de ISS de 49 municípios brasileiros com mais que 500 mil habitantes, considerados os mais habitados do país. Ademais, e levando em consideração o fator tempo de realização deste trabalho, essa fatia viabilizou o levantamento e a análise das legislações do ISS.

3 Análise e discussões dos resultados quanto aos incentivos fiscais de ISS pelos municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes

Neste estudo, foram analisados os incentivos fiscais municipais de ISS voltados ao desenvolvimento sustentável. Para tanto, foram observadas as legislações dos municípios com mais de 500 mil habitantes e verificou-se se os objetivos do desenvolvimento sustentável foram cumpridos por cada ente municipal na criação de suas respectivas leis. Também foram analisados o prazo de aplicação do incentivo, as semelhanças e diferenças na aplicação e o tipo de incentivo aplicado.

Observa-se que, mesmo se tratando de um imposto preponderantemente fiscal, há a possibilidade de utilização da extrafiscalidade desse imposto para incentivar condutas no cumprimento de direitos sociais, econômicos e de proteção ambiental.

O ISS é utilizado por muitos municípios para induzir comportamentos variados, entre orientações a comportamentos econômicos, culturais e sociais, bem como aqueles com vistas ao desenvolvimento sustentável. O Quadro 1 demonstra as legislações e a natureza dos incentivos fiscais de cada um dos municípios pesquisados.

Quadro 1. Legislações e naturezas dos incentivos fiscais dos municípios do Brasil com mais de 500 mil habitantes

Cidade	Natureza dos incentivos	Legislação dos incentivos
Osasco/SP	Incentivo ao desenvolvimento econômico	Lei Complementar n. 380/2019
Fortaleza/CE	Incentivo à fundação da Universidade Federal do ABC	Lei Complementar n. 205/2015
Natal/RN	Incentivo social	Lei Complementar n. 115/2010
Recife/PE	Incentivo social	Lei n. 18.207/2015
São Paulo/SP	Incentivo ao desenvolvimento econômico	Lei n. 15.931/2013
Curitiba/PR	Incentivo ao desenvolvimento econômico	Lei Complementar n. 64/2007
João Pessoa/PB	Incentivo para enfrentamento da Covid-19	Decreto n. 9.642/2020
Duque de Caxias/RJ	Incentivo ao desenvolvimento econômico	Lei n. 2.137/2008
Florianópolis/SC	Incentivo ao desenvolvimento sustentável	Lei Complementar n. 432/2012
Cuiabá/MT	Incentivo ao desenvolvimento econômico	Lei Complementar n. 136/2005
Belém/PA	Incentivo à cultura e aos esportes	Lei n. 7.850/1997
Belo Horizonte/MG	Incentivo ao desenvolvimento econômico	Lei n. 7.638/1999
Rio de Janeiro/RJ	Incentivo à cultura e aos esportes	Lei n. 553/2013
Porto Alegre/RS	Não se aplica	Não se aplica
Aracaju/SE	Incentivo ao desenvolvimento econômico	Lei Complementar n. 120/2013
Sorocaba/SP	Incentivo ao desenvolvimento econômico	Lei n. 12.099/2020
São Luís/MA	Incentivo à cultura e aos esportes	Lei n. 5.876/2014
Vila Velha/ES	Incentivo ao desenvolvimento econômico	Lei n. 5.241/2011
Juiz de Fora/MG	Não se aplica	Não se aplica
Porto Velho/RO	Incentivo ao desenvolvimento econômico	Lei Complementar n. 374/2009
Campinas/SP	Incentivo ao desenvolvimento econômico	Lei n. 16.174/2021
Feira de Santana/BA	Incentivo ao desenvolvimento econômico	Lei n. 3.742/2017
Londrina/PR	Incentivo ao desenvolvimento econômico	Lei n. 10.994/2010
Campo Grande/MS	Incentivo ao desenvolvimento econômico	Lei n. 6.097/2018
Niterói/RJ	Incentivo à cultura e aos esportes	Lei n. 3.182/2015
Ananindeua/PA	Incentivo ao desenvolvimento econômico	Lei n. 2.181/2005
Guarulhos/SP	Incentivo ao desenvolvimento econômico	Lei n. 7.306/2014
Santo André/SP	Incentivo ao desenvolvimento sustentável	Lei n. 10.255/ 2019

Maceió/AL	Não se aplica	Não se aplica
Jaboatão dos Guararapes/PE	Incentivo social	Lei n. 5.54/2011
Macapá/AP	Não se aplica	Não se aplica
São José dos Campos/SP	Não se aplica	Não se aplica
Teresina/PI	Incentivo à cultura e aos esportes	Lei n. 3.389/2004
Caxias do Sul/RS	Incentivo à cultura e aos esportes	Lei n. 4.592/1996
São Bernardo do Campo/SP	Não se aplica	Não se aplica
Ribeirão Preto/SP	Incentivo ao desenvolvimento econômico voltado à inovação	Lei Complementar n. 245/2012
Manaus/AM	Incentivo ao desenvolvimento econômico	Lei n. 2.565/2019
Aparecida de Goiânia/GO	Incentivo para enfrentamento da Covid-19	Lei n. 3.546/2020
São Gonçalo/RJ	Não se aplica	Não se aplica
Uberlândia/MG	Incentivo ao desenvolvimento econômico	Lei Complementar n. 588/2014
Joinville/SC	Incentivo econômico com vistas à dimensão ambiental	Lei Complementar n. 365/2011
Serra/ES	Incentivo ao desenvolvimento econômico	Lei n. 4.965/2019
Goiânia/GO	Não se aplica	Não se aplica
Contagem/MG	Incentivo ao desenvolvimento econômico	Lei Complementar n. 268/2018
Salvador/BA	Incentivo ao desenvolvimento sustentável	Lei n. 9.620/2022
Nova Iguaçu/RJ	Incentivo econômico voltado à base tecnológica	Lei n. 3.280/2001
Brasília/DF	Incentivo econômico voltado à base tecnológica	Lei Complementar n. 963/2020
Campos dos Goytacazes/RJ	Não se aplica	Não se aplica
Belford Roxo/RJ	Incentivo social	Lei Complementar n. 103/2009

Fonte: adaptado de Duarte (2022, p. 68).

O Quadro 1 aponta que 19% dos municípios, ao todo nove, não têm incentivos fiscais em matéria de ISS. Já 81% da amostra pesquisada, 40 municípios, aplicam incentivos fiscais e induções comportamentais por meio do ISS.

De acordo com a natureza dos incentivos fiscais, os mais utilizados pelos municípios são os voltados ao desenvolvimento econômico, cujo objetivo é atrair empresas a instalarem suas bases no município. Esses incentivos são aplicados em 22 municípios brasileiros. Em menor quantidade, encontram-se outros tipos de incentivos, seguidos pelos incentivos sociais, que promovem a realização de construções civis para população de baixa renda. As legislações mais

legal da Lei Complementar n. 157/2016, que alterou a n. Lei Complementar n. 166/2003. A redução da alíquota de ISS para um valor inferior ao originalmente estabelecido no código tributário municipal é considerada renúncia fiscal. Portanto, para determinar incentivos de ISS com redução de alíquota ao mínimo de 2% ou abaixo desse percentual, é necessário cumprir as exigências estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Dos 49 municípios pesquisados, 26 não cumprem as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal ou não indicam de modo expresso a existência desse cumprimento, por exemplo, no orçamento público anual. Por sua vez, observa-se que da amostra de 49 municípios pesquisados, 53% não incorporam em suas leis as exigências estabelecidas na referida lei.

Dos 49 municípios pesquisados, 23 cumpriram as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal, representando 46% da amostra. Esses municípios incorporaram as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal em suas leis de incentivo fiscal de ISS.

Entre as leis observadas, os municípios cumprem as exigências nas leis de incentivo fiscal, informando que a receita arrecadada do imposto pode ser reduzida em até 1% em comparação com a receita do respectivo imposto no ano-calendário anterior. Outra disposição legal encontrada nas leis pesquisadas determinou que o crédito compensatório deve ser um percentual da receita gerada pelo incentivo do imposto. Outros municípios indicaram a existência do cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal expressamente no orçamento público anual.

Esta pesquisa, contudo, não visa analisar o orçamento público municipal, mas tão somente as legislações municipais. Ademais, em razão da indicação de seu cumprimento em Lei Orçamentária, para fins de análise deste trabalho, esses municípios foram contabilizados como aqueles que cumpriram as exigências estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Além disso, entre os 49 municípios pesquisados, nenhum deles divulga o valor em reais da renúncia de receita do ISS. Dessa maneira, verifica-se que não há, entre os demonstrativos contábeis, um relatório específico que explique a renúncia de receita realizada pelos municípios em relação aos incentivos fiscais oferecidos em matéria de ISS, conforme observado em Azevedo (2017).

Somente sete cidades cumpriram todas as exigências legais estabelecidas com relação ao incentivo fiscal: Osasco/SP, Campinas/SP, Santo André/SP, São Luís/MA, Salvador/BA, Sorocaba/SP e Aracaju/SE, esta última, por exemplo, realizou o incentivo por meio de Lei Complementar com duração expressa de dez anos. O Anexo da Lei inclui o cálculo do impacto financeiro do incentivo e a comprovação

de que a renúncia de receita não afetará as metas orçamentárias. A redução do incentivo de ISS foi implementada com a diminuição da alíquota de 5% para 2%. O município de Salvador/BA realizou o incentivo fiscal por meio de Lei Ordinária com duração do incentivo por cinco anos e realizou o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal indicando que as exigências foram cumpridas na Lei Orçamentária (Salvador, 2022).

Em razão do levantamento dos dados das legislações dos municípios pesquisados, foi possível observar a similaridade entre a aplicação de incentivos fiscais de ISS. Desse modo, para melhor compreensão das espécies de incentivos fiscais instituídos pelos municípios, foi possível agrupá-los em cinco segmentos: (1) incentivos ao desenvolvimento econômico; (2) incentivos para cultura e esportes; (3) incentivos sociais relativos à construção de prédios e casas para a população de baixa renda; (4) outros incentivos; e (5) incentivos ao desenvolvimento sustentável.

A partir da identificação da natureza dos incentivos fiscais atribuídos ao ISS nos municípios com mais de 500 mil habitantes, buscou-se associar como eles poderiam ser integrados às metas dos ODS. Com base nisso, apresenta-se no Quadro 2 como se encaixam nesses compromissos.

Quadro 2. Espécie dos incentivos fiscais promovidos pelos municípios com mais de 500 mil habitantes pesquisados no ano de 2021

Cidade	Natureza dos incentivos	Associação com os ODS
Osasco/SP	Incentivo ao desenvolvimento econômico	ODS: 8
Fortaleza/CE	Incentivo à fundação da Universidade Federal do ABC	ODS: 9
Natal/RN	Incentivo social	ODS: 10
Recife/PE	Incentivo social	ODS: 10
São Paulo/SP	Incentivo ao desenvolvimento econômico	ODS: 8
Curitiba/PR	Incentivo ao desenvolvimento econômico	ODS: 8
João Pessoa/PB	Incentivo voltado para enfrentamento da Covid-19	ODS: 3
Duque de Caxias/RJ	Incentivo ao desenvolvimento econômico	ODS: 8
Florianópolis/SC	Incentivo ao desenvolvimento sustentável	ODS: 11
Cuiabá/MT	Incentivo ao desenvolvimento econômico	ODS: 8
Belém/PA	Incentivo à cultura e aos esportes	
Belo Horizonte/MG	Incentivo ao desenvolvimento econômico	ODS: 8
Rio de Janeiro/RJ	Incentivo à cultura e aos esportes	ODS: 4
Porto Alegre/RS	Não se aplica	

Aracaju/SE	Incentivo ao desenvolvimento econômico	ODS: 8
Sorocaba/SP	Incentivo ao desenvolvimento econômico	ODS: 8
São Luís/MA	Incentivo à cultura e aos esportes	ODS: 4
Vila Velha/ES	Incentivo ao desenvolvimento econômico	ODS: 8
Juiz de Fora/MG	Não se aplica	
Porto Velho/RO	Incentivo ao desenvolvimento econômico	ODS: 8
Campinas/SP	Incentivo ao desenvolvimento econômico	ODS: 8
Feira de Santana/BA	Incentivo ao desenvolvimento econômico	ODS: 8
Londrina/PR	Incentivo ao desenvolvimento econômico	ODS: 8
Campo Grande/MS	Incentivo ao desenvolvimento econômico	ODS: 8
Niterói/RJ	Incentivo à cultura e aos esportes	ODS: 4
Ananindeua/PA	Incentivo ao desenvolvimento econômico	ODS: 8
Guarulhos/SP	Incentivo ao desenvolvimento econômico	ODS: 8
Santo André/SP	Incentivo ao desenvolvimento sustentável	ODS: 11
Maceió/AL	Não se aplica	
Jaboatão dos Guararapes/PE	Incentivo social	ODS: 10
Macapá/AP	Não se aplica	
São José dos Campos/SP	Não se aplica	
Teresina/PI	Incentivo à cultura e aos esportes	ODS: 4
Caxias do Sul/RS	Incentivo à cultura e aos esportes	ODS: 4
São Bernardo do Campo/SP	Não se aplica	
Ribeirão Preto/SP	Incentivo ao desenvolvimento econômico voltado à inovação	ODS: 8
Manaus/AM	Incentivo ao desenvolvimento econômico	ODS: 8
Aparecida de Goiânia/GO	Incentivo para enfrentamento da Covid-19	ODS: 3
São Gonçalo/RJ	Não se aplica	
Uberlândia/MG	Incentivo ao desenvolvimento econômico	ODS: 8
Joinville/SC	Incentivo econômico com vistas à dimensão ambiental	ODS: 11
Serra/ES	Incentivo ao desenvolvimento econômico	ODS: 8
Goiânia/GO	Não se aplica	
Contagem/MG	Incentivo ao desenvolvimento econômico	ODS: 8
Salvador/BA	Incentivo ao desenvolvimento sustentável	ODS: 11
Nova Iguaçu/RJ	Incentivos econômicos voltados à base tecnológica	ODS: 8
Brasília/DF	Incentivo econômico voltado à base tecnológica	ODS: 8
Campos dos Goytacazes/RJ	Não se aplica	
Belford Roxo/RJ	Incentivo social	ODS: 10

Fonte: adaptado de Duarte (2022, p. 68).

Em regra, os incentivos anteriores à criação da Agenda 2030 se relacionam com os objetivos do desenvolvimento sustentável. Isso porque as discussões relativas à temática não são novas, originando-se com a conferência sobre o meio ambiente ocorrida em 1972. Por sua vez, os ODS compilaram orientações que devem ser cumpridas até o ano de 2030. Por isso, a visualização dos ODS em cada incentivo fiscal torna-se cristalina.

No Quadro 2, os incentivos foram subdivididos de acordo com sua relação com os ODS. Os incentivos na categoria de cultura e esportes estão relacionados à tentativa de tornar a cidade mais inclusiva pelos cidadãos, especialmente ao criar oportunidades para aqueles que têm aptidão para os esportes. Por isso, esse incentivo está intimamente relacionado ao ODS n. 4, que trata da educação de qualidade, buscando promover uma educação mais inclusiva e equitativa para os cidadãos. Dos municípios listados, seis cumprem esse ODS.

Observa-se que os incentivos fiscais voltados ao desenvolvimento econômico se propuseram a cumprir o ODS n. 8, cujo intuito é promover o crescimento econômico sustentado e inclusivo, abrangendo 22 municípios. No entanto, para alcançar essa meta, as leis de incentivo ao desenvolvimento econômico devem passar por mudanças estruturais. As legislações atuais focam apenas o crescimento econômico do município, sem incluir regras rigorosas para a qualificação de pessoas de baixa renda, utilização de materiais sustentáveis e redução de emissão de CO₂, por exemplo.

De acordo com a lei de Campinas/SP, os incentivos fiscais aplicam-se às empresas que sejam dos segmentos de centro de distribuição, unidade logística de serviços e produtos, *call center*, empresas de prestação de serviço, bem como indústria de transformação conceituada pela lei, como atividades econômicas descritas na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), subclasse 2.3, seção C, divisões de 10 a 33. Ao analisar os tipos de serviços indicados nas divisões de 10 a 33 na subclasse 2.3, seção C, observa-se que o município conceituou como indústrias de transformação a fabricação de produtos alimentícios, vestuários e acessórios, indústrias de produtos de madeira, indústrias de produtos de papel, produtos químicos, automóveis, bem como indústrias de bebidas e fumos (Campinas, 2021).

A lei de Campinas/SP reduz a alíquota ao patamar de ISS em 2%, caso a indústria se enquadre como contribuinte de ISS, e determina a isenção total de ISS para as construções civis de instalação dessas indústrias no município. Entre as indústrias isentas de 100% do valor na construção de suas instalações, incluem-se aquelas destinadas à produção de bebidas alcoólicas e fumos, classificadas pela lei

como indústrias de transformação.

Sabe-se que a União, preocupada com a saúde pública e considerando a maior probabilidade ao desenvolvimento de doenças como o câncer, aumentou a alíquota do IPI para desincentivar o consumo de cigarro, de acordo com a Lei n. 12.546/2011. Em contrapartida, alguns municípios, como Campinas/SP, incentivam a produção de cigarros e bebidas alcoólicas por meio da isenção de ISS e outros tributos municipais, o que contribui para a produção e redução do custo final desses produtos, contrariando o desincentivo ao uso de cigarros.

Os incentivos fiscais classificados como sociais têm por objetivo reduzir as desigualdades sociais, ou seja, corroboraram o ODS n. 10. Nessa toada, foram identificados quatro municípios. Busca-se, por meio desse incentivo, contraprestações positivas e favoráveis às pessoas de baixa renda na aquisição de imóveis. No entanto, é preciso observar a localidade desses imóveis para, de fato, promover incentivos eficazes que cumpram as exigências de um direito à cidade. Assim, é preciso que esses incentivos estejam alinhados ao ODS n. 11, o qual enfatiza a criação de uma cidade sustentável.

Os incentivos relativos à pandemia de Covid-19 podem ser classificados como incentivos que visam à saúde e ao bem-estar dos cidadãos, cumprindo os objetivos propostos. Dois municípios atendem ao ODS n. 3.

Já os incentivos ao desenvolvimento sustentável podem ser caracterizados como voltados ao cumprimento do ODS n. 11, visando implementar critérios para uma cidade sustentável. Cinco municípios abordam diretamente essa temática. No entanto, para alcançar esses objetivos, os municípios precisam de melhorias urgentes sob uma perspectiva integrada dos ODS.

Por sua vez, esses incentivos foram reordenados para a análise em gráfico capaz de demonstrar a porcentagem de instituição dos incentivos fiscais por grupos temáticos elaborados com base na amostra pesquisada. Os incentivos foram agrupados de acordo com o tipo de incentivo fiscal promovido. O objetivo foi verificar a maior frequência da espécie de incentivos fiscais criados pelos municípios com

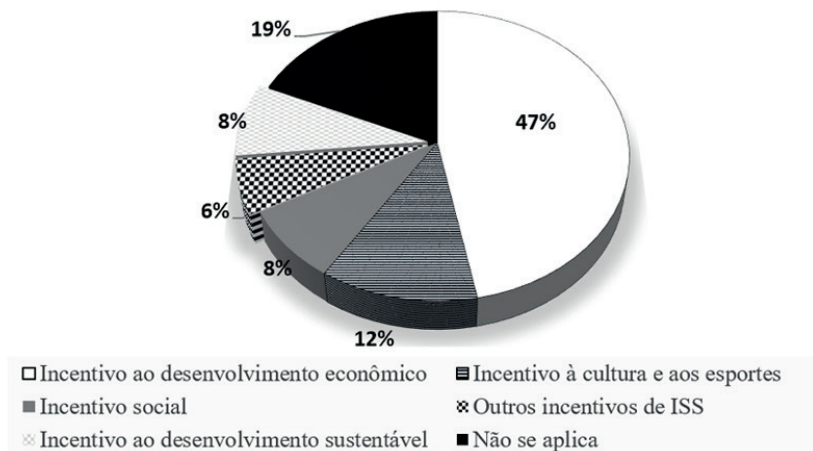


Gráfico 2. Relação de incentivos de ISS segmentados por áreas de aplicação dos municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes.

Fonte: adaptado de Duarte (2022, p. 69).

Em regra, os municípios que oferecem incentivos de ISS para o desenvolvimento econômico visam atrair a instalação de sedes de empresas e indústrias em suas áreas. De acordo com a legislação, os objetivos são a criação de novos empregos e o fomento da economia por meio da redução de impostos, entre eles o ISS.

Os incentivos denominados sociais referem-se à redução das alíquotas de ISS para a construção de imóveis destinados à população de baixa renda. A legislação municipal de cada cidade estabelece as faixas de renda e os descontos de ISS proporcionais à renda do contribuinte que adquire o imóvel. O desconto do imposto pode gerar uma isenção total ou a redução de alíquota em até 2%.

Os incentivos à cultura e aos esportes visam estimular empresas a contribuir para atividades culturais ou esportivas, como peças de teatro e competições de futebol de salão para crianças. A legislação prevê abatimentos no pagamento de ISS, proporcionais ao investimento realizado nessas atividades, limitados a 60% do valor devido de ISS, com o objetivo de promover a cultura, a saúde e o bem-estar dos municípios.

Os incentivos ao desenvolvimento sustentável, por sua vez, promovem reduções de ISS para fomentar o desenvolvimento econômico do município, com foco no aspecto social e na criação de novos empregos. Além disso, a lei de incentivo preocupa-se com a tutela ambiental, estabelecendo exigências para a redução de

impactos ambientais decorrentes da atividade econômica, como a utilização de placas solares para gerar energia limpa. No entanto, é preciso que os incentivos fiscais voltados para a proteção ambiental sejam elaborados com base em leis que levem em consideração as necessidades de cada município. Por exemplo, incentivos fiscais para a instalação de placas solares são importantes sob o ponto de vista da conservação ambiental. Da mesma maneira, a coleta seletiva de lixo e a manutenção adequada de bueiros são medidas essenciais. Esses são exemplos iniciais de incentivos importantes para os municípios, que ainda podem ser aprimorados com novas contribuições.

A cidade de Florianópolis/SC, além de oferecer incentivos, criou o Fundo Municipal de Inovação (FMI) para promover novos estudos e projetos no município. Nesse sentido, o intuito é fornecer apoio financeiro a programas e projetos inovadores relacionados ao desenvolvimento sustentável. Esse apoio é voltado para estudos, projetos, serviços tecnológicos e eventos que visem ao desenvolvimento do município. As receitas desse plano municipal provêm de doações dos governos federal e estadual, doações orçamentárias municipais, devolução de recursos originados pela lei de incentivo ao desenvolvimento sustentável e doações de pessoas físicas ou jurídicas. De acordo com a lei, os recursos do FMI serão destinados para o desenvolvimento de planos e projetos, com pelo menos 20% destinados ao incentivo de empresas de pequeno porte e a microempresas, até 10% para projetos de inclusão digital e até 10% para garantir financiamento de empreendimentos inovadores aprovados pelo Conselho Municipal de Florianópolis. Trata-se de uma iniciativa criativa para corroborar o desenvolvimento sustentável das cidades.

Outros incentivos foram classificados dessa forma por não se enquadrarem nos subgrupos previamente apresentados. Exemplos incluem incentivos de ISS para a Fundação Universidade Federal do ABC e incentivos de ISS com redução de alíquotas para serviços destinados ao combate à pandemia de Covid-19.

Esta pesquisa constatou que os incentivos voltados exclusivamente para o desenvolvimento econômico foram os mais utilizados pelos municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes. Esses incentivos não levaram em consideração aspectos sustentáveis, o que resultou na aplicabilidade imediata de discussões e conferências internacionais. O desenvolvimento econômico se preocupa com aspectos qualitativos, como a empregabilidade dos munícipes. No entanto, desconsidera a integração entre os impactos ambientais potencialmente gerados para as futuras gerações. Corroborando essa afirmação, Gonçalves e Reymão (2019) e Pinto (2017) destacam que o meio ambiente é um fator crucial para a existência humana no planeta, o que gera a necessidade de incentivos que não se

baseiem apenas no crescimento econômico, mas no desenvolvimento econômico sustentável. Portanto, é fundamental que os incentivos fiscais direcionam as atividades empresariais em conformidade com a proteção ambiental.

A segunda maior frequência observada refere-se a municípios que não dispõem de incentivos fiscais de ISS. Embora seja um importante instrumento para o desenvolvimento sustentável, Porto Alegre/RS, Maceió/AL, Goiânia/GO, São José dos Campos/SP, São Bernardo do Campo/SP, Juiz de Fora/MG, Macapá/AP, Campos dos Goytacazes/RJ e São Gonçalo/RJ não instituíram incentivos fiscais de ISS.

Já a terceira maior frequência observada foi referente aos incentivos à cultura e aos esportes, ao passo que a quarta maior frequência correspondeu aos incentivos fiscais ao desenvolvimento sustentável, totalizando cinco municípios.

Considerações finais

Com este estudo, notou-se que o ISS é um imposto preponderantemente fiscal, porém frequentemente utilizado pelos municípios brasileiros como instrumento para induzir comportamentos que devem ser implementados em seus projetos de lei para incentivos que incluam contrapartidas de proteção ambiental.

Observou-se que os municípios com mais de 500 mil habitantes se utilizam de algum tipo de incentivo fiscal relacionado ao ISS, em razão de seu papel significativo como indutor de comportamento na esfera municipal.

Os municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes têm quatro grandes áreas de aplicação de incentivo fiscal de ISS: incentivos econômicos, incentivos à cultura e aos esportes, incentivos sociais e incentivos voltados ao desenvolvimento sustentável.

Observou-se que nenhum dos municípios com mais de 500 mil habitantes estudados nesta pesquisa, não obstante anuência da Lei Complementar n. 166/2003, alterada pela Lei n. 157/2006, art. 8-A, realizou a redução da alíquota de ISS para menos de 2%.

Dos 49 municípios pesquisados, 26 não cumprem as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal ou não indicam explicitamente esse cumprimento no orçamento público anual. Além disso, observa-se que 53% dos municípios pesquisados não incorporam em suas leis as exigências estabelecidas de responsabilidade fiscal.

Assim como afirmam Duarte (2022) e Gonçalves e Reymão (2019), o ISS é um vetor significativo de políticas que promovem o desenvolvimento sustentável.

Entretanto, é preciso que as leis municipais reflitam a realidade local. A aplicação dos ODS não se resume a iniciativas extraordinárias. Para muitos municípios, promover o desenvolvimento sustentável inclui iniciativas como implantação de coleta seletiva, iluminação pública que não prejudique animais marinhos, além de incentivo à educação ambiental capaz de reduzir o lixo descartado incorretamente nas ruas, entre outras ações etc.

Neste artigo, observa-se que com relação aos compromissos dos ODS descritos na Agenda 2030, especialmente os relacionados com a proteção ambiental, apenas 10% dos municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes incluem em suas legislações em matéria de ISSQN ações nesse sentido, ou seja, não se constatou a inserção dessas ações nas estratégias e nos planos de governo.

Este trabalho notou que poucos municípios com mais de 500 mil habitantes contam com incentivos fiscais de ISS voltados ao desenvolvimento sustentável, principalmente sob a perspectiva ambiental. Portanto, é preciso que se elaborem novos estudos para compreender os impactos ambientais de cada município brasileiro, para que assim seja possível discutir, alterar ou propor incentivos fiscais de ISS de acordo com a realidade local.

Observou-se, ainda, a necessária elaboração de novos trabalhos que discutam a utilização do ISS como indutor de comportamentos sustentáveis, principalmente alinhados à realidade de cada cidade brasileira. Logo, é preciso haver novas pesquisas sobre o tema, aprofundando a realidade da cidade a ser pesquisada e as dificuldades ambientais a serem superadas por meio do ISS ecológico.

Ademais, as próximas pesquisas precisam ampliar os estudos com relação aos incentivos fiscais incidentes sobre as construções civis para a promoção de uma cidade sustentável, abarcando os impactos ambientais das construções e os processos de edificação de imóveis de baixa renda. Compreender como aprimorar esses incentivos na promoção de uma cidade sustentável é crucial para as futuras gerações, considerando as desigualdades sociais e ambientais que afetam as cidades.

Referências

ALVES, F. H. *A tributação do ISS como meio para a concretização do princípio constitucional da redução das desigualdades regionais*. 2021. 88 f. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2021.

ARAGÃO NETO, R. H. *Requisitos orçamentário-financeiros aplicáveis à aprovação de benefícios fiscais: normas, responsáveis e fiscalização da renúncia de receita*. 2021. 85 f. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2021.

ATALIBA, G. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

AZEVEDO, T. C. *Tributação municipal como incentivo ao desenvolvimento sustentável nas cidades: caso do “IPTU VERDE” de Salvador*. 2017. 300 f. Tese (Doutorado em Planejamento Territorial e Desenvolvimento Social) – Universidade Católica do Salvador, Salvador, 2017.

AZEVEDO, T. C.; PORTELLA, A. A. Incentivos fiscais verdes como instrumento de apoio a la política urbana: un estudio sobre el IPTU VERDE en municipios brasileños. *HOLOS*, Natal, v. 1, p. 1-18, 2019. Disponível em: <https://www2.ifrn.edu.br/ojs/index.php/HOLOS/article/view/7913>. Acesso em: 15 mar. 2022.

BARROS, J. P. Tributo verde como estratégia de gestão da sustentabilidade no âmbito Municipal: ISS como mecanismo da tributação ambiental. *In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO AMBIENTAL INTERNACIONAL*, 3, 2014. Santos. *Anais* [...]. Santos: Editora Universitária Leopoldianum, 2014. p. 257-270. Disponível em: <https://www.unisantos.br/wp-content/uploads/2018/05/ANAIS-DO-III-CONGRESSO-DE-DIREITO-2014.pdf>. Acesso em: 29 jul. 2024.

BAZZOLI, J. A.; SILVA, E. N. Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS-11) e o Direito à Cidade. *DESAFIO – Revista Interdisciplinar da Universidade Federal do Tocantins*, Palmas, v. 8, n. Especial, p. 23-29, 2021. Disponível em: <https://sistemas.uft.edu.br/periodicos/index.php/desafios/article/view/12508>. Acesso em: 5 jun. 2023.

BELTRAND, G. E. S. *Perspectivas sobre práticas sustentáveis na construção civil em Maceió/AL: atuação profissional*. 2019. 88 f. Dissertação (Mestrado em Arquitetura: Dinâmica do Espaço Habitado) – Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2019.

BEZERRA, B. B.; PAPINI, J. A. C.; NODA, R. K. *Tributação Ecológica e Políticas Públicas: uma avaliação diagnóstica do programa IPTU verde de Salvador*. 2021. 155 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/3f73f16c-20bd-4839-af02-0f2e89d7c859/content>. Acesso em: 29 jul. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 30 jul. 2024.

BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, ano 138, n. 86-E, p. 1, 5 maio 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 30 jul. 2024.

BRASIL. Lei Complementar n. 157, de 28 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei n. 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar n. 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, ano 153, n. 251, p. 1, 29 dez. 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm. Acesso em: 30 jul. 2024.

BRASIL. Lei Complementar n. 166, de 30 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, n. 147, p. 3, 1º ago. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp166.htm. Acesso em: 30 jul. 2024.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, p. 12451, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 30 jul. 2024.

BRASIL. Lei n. 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona [...]. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, n. 240, p. 3, 15 dez. 2011. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm. Acesso em: 30 jul. 2024.

CAMILOTTI, J. R. Imposto sobre Serviços (ISS) e interpretação da lista de serviços. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 14, 2017, São Paulo. *Anais* [...]. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2017; São Paulo: Malheiros, 2018. p. 575-617. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/04/Jos%C3%A9-Renato-Camilotti.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2024.

CAMPINAS. Lei n. 16.174, de 21 de dezembro de 2021. Institui o Programa de Atração de Novos Investimentos e Geração de Empregos, estabelecendo mecanismos de incentivo para atração e ampliação de novos negócios no município de Campinas. *Diário Oficial do Município de Campinas*: seção 1, Caminas, SP, n. 12741, ano 50, p. 1-4, dez 2021. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/sp/c/campinas/lei-ordinaria/2021/1618/16174/lei-ordinaria-n-16174-2021-institui-o-programa-de-atracao-de-novos-investimentos-e-geracao-de-empregos-estabelecendo-mecanismos-de-incentivo-para-atracao-e-ampliacao-de-novos-negocios-no-municipio-de-campinas>. Acesso em: 31 jul. 2024.

CONSELHO BRASILEIRO DE CONSTRUÇÃO SUSTENTÁVEL. *Aspectos da construção sustentável no Brasil e promoção de políticas públicas*: subsídios para a promoção da construção civil sustentável. São Paulo: CBCS, 2014. Disponível em: http://www.cbcs.org.br/_5dotsystem/userfiles/mmap-numa/aspectos%20da%20construcao%20sustentavel%20no%20brasil%20e%20promocao%20de%20politicas%20publicas.pdf. Acesso em: 30 jul. 2024.

CONSELHO EMPRESARIAL BRASILEIRO PARA O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL. *Precificação de carbono na indústria brasileira: uma iniciativa estratégica*. Rio de Janeiro: CE-BDS, 2018. Disponível em: https://cebds.org/wp-content/uploads/2023/06/CEBDS_Precificacao-de-carbono-industria-brasileira_PT_2018.pdf. Acesso em: 30 jul. 2024.

DUARTE, I. G. *O Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISS) como indutor à incorporação de construções civis sustentáveis nos municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes*. 2022. 110 f. Dissertação (Mestrado em Território Ambiente e Sociedade) – Universidade Católica do Salvador, Salvador, 2022.

ENDO, E. A. *IPTU e ISS ecológico*: proposta de política pública para o município de Curitiba – Paraná. 2020. 92 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2020. Disponível em: <https://repositorio.utfpr.edu.br/jspui/handle/1/5108>. Acesso em: 8 fev. 2022.

EMPRESA DE PESQUISA ENERGÉTICA. *Nota Técnica DEA 13/15*. Demanda de Energia 2050. Brasília, DF: EPE, 2016. (Série Estudos da Demanda de Energia). Disponível em: <https://www.epe.gov.br/sites-pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/PublicacoesArquivos/publicacao-227/topico-458/DEA%2013-15%20Demanda%20de%20Energia%202050.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2024.

FABRIS, J. et al. Cidades sustentáveis: caminhos e possibilidades. *International Journal of Professional Business Review*, São Paulo, v. 5, n. 2, p. 214-233, 2020. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/7593371.pdf>. Acesso em: 29 jul. 2024.

FUJIWARA, R. S.; CHROPACZ, F.; OFFMANN, D. Administração tributária municipal e a COVID-19: um estudo do impacto nas receitas tributárias e nos serviços públicos. *Boletim de Conjuntura (BOCA)*, Boa Vista, v. 3, n. 8, p. 86-100, 2020. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.3963436>. Acesso em: 10 ago. 2020.

GONÇALVES, A. S.; REYMÃO, A. E. N. Tributação ambiental como indutora de políticas públicas no Brasil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 138, n. 26, p. 1-25, 2019. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/72>. Acesso em: 9 fev. 2022.

GORDILHO, H. J. S.; DUARTE, I. G. ISS ecológico sobre os serviços de construção civil. *Nomos – Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, Fortaleza, v. 42, n. 1, p. 13-30, 2022. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/issue/view/1326>. Acesso em: 18 abr. 2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Estimativas da população residente para os municípios e para as unidades da federação com data de referência em 1º de julho de 2021*. Rio de Janeiro: IBGE, 2021. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/9103-estimativas-de-populacao.html>. Acesso em: 15 mar. 2024.

MARQUES, S. B.; BISSOLI-DALVI, M.; ALVAREZ, C. E. Políticas públicas em prol da sustentabilidade na construção civil em municípios brasileiros. *Urbe. Revista Brasileira de Gestão Urbana*, Curitiba, v. 10, p. 186-196, 2018. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/urbe/a/Wr9KpxWnS9wbLvd44p7XfKK/?lang=pt>. Acesso em: 6 fev. 2022.

MAZZOCHI, F. A tributação passiva ambiental como política pública fomentadora do desenvolvimento sustentável. *Revista da FESDT*, Porto Alegre, n. 6, p. 79-94, jul./dez. 2010. Disponível em: <https://fesdt.org.br/docs/revistas/6/artigos/5.pdf>. Acesso em: 5 out. 2022.

MIGUEL, L. C. *Direito Tributário Ambiental: o papel dos tributos no desenvolvimento científico e sustentável*. Belo Horizonte: Dialética, 2020.

MONTEIRO, C. E. P. *Extrafiscalidade e meio ambiente: o tributo como instrumento de proteção ambiental: Reflexões sobre a tributação ambiental no Brasil e na Costa Rica*. 2011. 350 f. Tese (Doutorado em Direito Público) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <https://www.bdt.uerj.br:8443/handle/1/9233>. Acesso em: 15 mar. 2022.

OLIVEIRA, J. C.; FERNANDEZ FILHO, L. A. A. Tributação ambiental municipal: (in)admissibilidade no ordenamento jurídico brasileiro. *Veredas do Direito*, Belo Horizonte, v. 18, n. 42, p. 11-36, set./dez. 2021. Disponível em: <https://revista.domhelder.edu.br/index.php/veredas/article/view/1919/25309>. Acesso em: 13 jul. 2024.

OLIVEIRA, M. L. Desenvolvimento sustentável e os municípios: uma análise sob a perspectiva dos objetivos do desenvolvimento sustentável e da Lei n. 13.493/17 (PIV – Produto Interno Verde). *Revista de Direito e Sustentabilidade*, Florianópolis, v. 4, n. 1, p. 59-76, 2018.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Sobre o nosso trabalho para alcançar os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável no Brasil*. Brasília, DF: Nações Unidas Brasil, 2015. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/sdgs>. Acesso em: 3 set. 2021.

PINHEIRO, R. G.; SILVA, E. F. Forma de arbitramento do ISS na construção civil – região metropolitana de São Paulo. *Revista Linceu On-line*, São Paulo, v. 6, n. 1, p. 87-108, 2016. Disponível em: https://liceu.fecap.br/LICEU_ON-LINE/article/view/1737. Acesso em: 9 jun. 2021.

PINTO, A. P. *A tributação ambiental à luz do sistema Constitucional brasileiro*. 2017. 187 f. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica) – Universidade do Vale do Itajaí, Itajaí, 2017.

POZZETTI, V. C.; SOUZA, V. R.; SANTOS, M. A. Desenvolvimento sustentável e a extrafiscalidade do ISS e do IPTU à Construção Civil. *Percurso*, Curitiba, v. 1, n. 28, p. 415-521, 2019. Trabalho apresentado no 8º Congresso Brasileiro de Direito Empresarial e Cidadania, 2019, [Curitiba, PR: UNICURITIBA]. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/percurso/article/view/3443/371371873>. Acesso em: 31 jul. 2022.

RODRIGUES, L. S. *Renúncia fiscal e seus aspectos*. 2008. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Rondônia, Cacoal, 2008. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/294853072.pdf>. Acesso em: 24 maio 2022.

SALVADOR (BA). Lei Ordinária n. 9.620, de 1º de fevereiro de 2022. Institui a Política Municipal de Incentivo à Energia Solar Fotovoltaica, e dá outras providências. *Diário Oficial do Município*: seção 1, Salvador, BA, ano 34, n. 8.213, p. 2-4, 2 fev. 2022. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/ba/s/salvador/lei-ordinaria/2022/962/9620/lei-ordinaria-n-9620-2022-institui-a-politica-municipal-de-incentivo-a-energia-solar-fotovoltaica-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 30 jul. 2024.

SILVA, I. G. P.; RODRIGUES, D. F.; PINHEIRO, N. V. Cadeia produtiva da construção civil: uma análise sobre a sustentabilidade. In: ENCONTRO DE INICIAÇÃO À DOCÊNCIA, 11, 2009. *Anais* [...]. Paraíba: UFPB, 2009. Disponível em: http://www.prac.ufpb.br/anais/xenex_xienid/xi_enid/monitoriapet/ANAIS/Area5/5CCSADAMT01.pdf. Acesso em: 20 set. 2022.

TEIXEIRA, R. L. P. et al. Adaptação climática no contexto das cidades brasileiras: reflexões à luz da Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável. *PerCursos*, Florianópolis, v. 21, n. 46, p. 5-24, maio/ago. 2020. Disponível em: <https://www.revistas.udesc.br/index.php/percursos/article/download/17678/12294/69442>. Acesso em: 20 set. 2022.

TOFFANELLO, R. D. Aspecto espacial da hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 67, p. 95-116, 2009.

SOBRE OS AUTORES

André Alves Portella

Pós-Doutor em Sociologia, Filosofia e Antropologia Política pela Université de Paris Nanterre (Paris X), Paris, França, com bolsa CNPq PDE. Doutor e Mestre em Direito Financeiro e Tributário. Com menção honrosa *Doctors Europes* pela Universidad Complutense de Madrid (UCM), Madrid, Espanha. Professor de Direito Financeiro e Tributário nos cursos de Doutorado, Mestrado e Graduação da Universidade Federal da Bahia (UFBA), Salvador/BA, Brasil, da Universidade Católica de Salvador (UCSAL), Salvador/BA, Brasil, e da Universidade Salvador (UNIFACS), Salvador/BA, Brasil. Professor visitante da Paris X.

Isa Guimarães Duarte

Doutoranda e Mestra em Território, Ambiente e Sociedade pela Universidade Católica de Salvador (UCSAL), Salvador/BA, Brasil. Especialista em Direito Tributário pela Faculdade Legale (FALEG), São Paulo/SP, Brasil. Graduada em Direito pelo Centro Universitário Jorge Amado (UNIJORGE), Salvador/BA, Brasil. Graduada em Contabilidade pela UNIJORGE. Advogada.

Tânia Cristina Azevedo

Doutora em Planejamento Territorial e Desenvolvimento Social pela Universidade Católica de Salvador (UCSAL), Salvador/BA, Brasil, com período de Doutorado Sanduíche na Universidad de Salamanca (USAL), Salamanca, Espanha. Mestra em Contabilidade pela Fundação Visconde de Cairu (FVC), Salvador/BA, Brasil. Especialista em Contabilidade Gerencial pela Universidade Federal da Bahia (UFBA), Salvador/BA, Brasil. Graduada em Ciências Contábeis pela UFBA. Professora titular no curso de graduação em Ciências Contábeis e do Programa de Pós-graduação em Planejamento Territorial, Mestrado Profissional, da Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS), Feira de Santana/BA, Brasil. Professora adjunta da UFBA.

Participação dos autores

Todos os autores contribuíram de modo equânime para a produção desta pesquisa.

Como citar este artigo (ABNT):

AZEVEDO, T. C.; DUARTE, I. G.; PORTELLA, A. A. Incentivos fiscais de Imposto Sobre Serviços (ISS): panorama dos municípios brasileiros. *Veredas do Direito*, Belo Horizonte, v. 21, e212589, 2024. Disponível em: <http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/2589>. Acesso em: dia mês. ano.