



•NOVA•  
UCSAL

**UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR  
PROGRAMA DE TERRITÓRIO AMBIENTE E SOCIEDADE  
MESTRADO EM TERRITÓRIO AMBIENTE E SOCIEDADE  
UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR**

**ISA GUIMARÃES DUARTE**

**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**

Salvador  
2022

**ISA GUIMARÃES DUARTE**

**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**

Dissertação apresentada ao Programa de Território Ambiente e Sociedade, da Universidade Católica do Salvador, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Território Ambiente e Sociedade.

Orientador: Prof. Dr. André Alves Portella

Coorientadora: Dra. Tânia Cristina Azevedo

Salvador  
2022

Dados de Catalogação na Publicação (CIP)  
Ficha Catalográfica. UCSAL. Sistema de Bibliotecas

D812 Duarte, Isa Guimarães

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 / Isa Guimarães Duarte. – Salvador, 2022.  
110 f.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Católica do Salvador.  
Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação. Mestrado em Território,  
Ambiente e Sociedade.

Orientador: Prof. Dr. André Alves Portella.  
Coorientadora: Profa. Dra. Tânia Cristina Azevedo.

1. Incentivos Fiscais Municipais 2. Tributação Ambiental 3. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza 4. Desenvolvimento Sustentável 5. Construção Civil Sustentável I. Portella, André Alves – Orientador II. Azevedo, Tânia Cristina – Coorientadora III. Universidade Católica do Salvador. Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação IV. Título.

CDU 34:336.2:624(81)

**TERMO DE APROVAÇÃO**

**ISA GUIMARÃES DUARTE**

**" ANÁLISE DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS)  
PELOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS COM MAIS DE 500 MIL HABITANTES  
COMO INDUTOR Á INCORPORAÇÃO DE CONSTRUÇÕES CIVIS  
SUSTENTÁVEIS NO ANO DE 2021".**

Dissertação aprovada como requisito para obtenção do grau de  
Mestre(a) em Território, Ambiente e Sociedade.

Salvador, 28 de outubro de 2022.

Banca Examinadora:



Prof.(a)s. Dr.(a)s. André Alves Portella - UCSAL (orientador - UCSAL)



Prof.(a) Dr.(a) Amílcar Baiardi (examinador interno - UCSAL)



Prof.(a) Dr.(a) Tânia Cristina Azevêdo (examinadora externa - UEFS).

*Dedico este trabalho aos meus pais, Manoel Duarte e Monica Duarte, por todo o esforço e dedicação ao meu crescimento pessoal e profissional. Espero que esta dissertação seja uma forma de retribuí-los. À minha família, por todo apoio. Ao meu namorado, João Paulo, pelo incentivo e paciência nas ausências; e em especial à minha saudosa avó, Josette Guimarães, pois sei que, mesmo ausente deste plano, estará orgulhosa da sua neta.*

## AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais por todas as conversas calorosas no café da manhã, almoço e jantar. Vocês me ensinaram desde muito nova a importância da educação e do conhecimento, devo a vocês todo o esforço que fizeram para minha educação. À minha mãe, por sua capacidade incrível de me educar com amor e compreensão, me ensinou a questionar e expor meus pensamentos. Ao meu pai, por me ouvir, me educar e por todo o incentivo à leitura e ensinamentos ao longo desta caminhada juntos. As revistas recreio e livros presenteados valeram a pena. Amo muito vocês, obrigada.

A minha saudosa avó, Josette Guimarães, que desde pequena me encorajou a ser uma mulher capaz de expor de modo lógico e compreensível meus sentimentos e opiniões. Você foi um pilar fundamental da minha essência, personalidade e escolhas, amo você pra sempre.

Agradeço ao meu namorado, João, pela paciência e principalmente a todo suporte neste período. A torcida, positividade e incentivo foram essenciais para o término desta pesquisa.

Agradeço a Profa. Dra. Natalia Petersen por toda ajuda com o início deste caminho nada fácil, que foi a aprovação neste mestrado. Sou muito grata por todos os seus ensinamentos.

Agradeço ao meu orientador, Prof. Dr. André Portella, por me aceitar como sua orientanda e me auxiliar a trilhar o caminho escolhido. Agradeço pela confiança e por todo o suporte.

Agradeço imensamente com todo meu amor e carinho a professora Tânia Cristina Azevedo, por me apadrinhar nesta caminhada, me instruir, além de dispender do tempo de trabalho ou particular para me ensinar. A senhora é um exemplo de profissional que ama o que faz, uma brilhante pesquisadora que nunca perdeu a humildade e essência. Era sua fã antes mesmo de te conhecer, lendo sua tese de doutorado. Agora, conhecendo-a, me espelho na senhora;

Agradeço a todos os meus professores. Da Escola Junior, no ensino fundamental e médio no Marista, da Faculdade de Direito da Unijorge, e os quais vivenciei neste Mestrado na UCSal. Vocês sempre serão minhas inspirações, além do simbolismo de força e resistência. A vocês, minha eterna gratidão.

Agradeço à professora Maina Pirajá pelo carinho e atenção. Sua coordenação no programa de Território Ambiente e Sociedade foi essencial para o término deste mestrado. Acima de tudo, uma coordenadora amiga, paciente e compreensiva.

Ao professor Heron Gordilho, por todos os ensinamentos em suas aulas. Um exemplo de competência acadêmica e humildade. Sou muito grata por ter sido sua aluna e ter aprendido com o senhor.

As Professoras Layla Moura, Débora Porciúncula, Liana, Liliane e Silvana por serem referências para mim, além de contribuírem com meu crescimento acadêmico e pessoal no curso do mestrado. Minha eterna gratidão.

Ao querido examinador Prof. Dr. Amilcar Baiardi, com suas ricas contribuições à pesquisa, foram questionamentos fundamentais para o alinhamento e melhor compreensão do trabalho, muito obrigada.

Aos colegas que fiz no Programa. A Marcio Dórea, meu primeiro amigo que levarei com muito carinho para o resto da vida; à Sara Moraes, pelos momentos de descontração e convivência mútua de uma experiência singular; a Gláucio, Silvia, João Paulo Guimarães, Caio, a todos que cruzaram meu caminho tornando a caminhada mais leve e cheia de lanchinhos da tarde. Levo um pouco de vocês comigo, obrigada.

Aos funcionários da Ucsal por tornarem possíveis as aulas, auxiliando no suporte do computador, nas salas com climas agradáveis, em um ambiente limpo. Os senhores nos auxiliam mesmo que indiretamente. Muito obrigada.

*“Tenho a impressão de ter sido uma criança brincando à beira-mar, divertindo-me em descobrir uma pedrinha mais lisa ou uma concha mais bonita que as outras, enquanto o imenso oceano da verdade continua misterioso diante de meus olhos”.*

(Isaac Newton)

DUARTE, Isa Guimarães. **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**. 110. Programa de Território Ambiente e Sociedade, da Universidade Católica do Salvador, Salvador, 2022.

## RESUMO

Os serviços prestados por engenheiros e construtoras para a realização de obras englobam o setor da economia da construção civil, que é importante no desenvolvimento do modo de vida da sociedade, com a construção de casas, prédios, indústrias, estradas, barragens. Em outro giro, os impactos ambientais decorrentes da cadeia de construção civil são significativos. Em razão disto, a presente pesquisa busca analisar como os municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes utilizam o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) para incentivar a promoção da dimensão ambiental do desenvolvimento sustentável na atividade da construção civil. A pesquisa analisa os incentivos fiscais de ISS incidentes sobre a construção civil nos municípios com mais de 500 mil habitantes para servir de utilidade para os entes municipais na aplicação desta espécie de incentivo. Para perseguir o objetivo do trabalho, observou-se os incentivos de ISS em subgrupos criados para melhor compreensão dos incentivos fiscais propostos pelos municípios, sendo eles: incentivos ao desenvolvimento econômico, incentivos à cultura e esportes, incentivos sociais, outros incentivos e incentivos ao desenvolvimento sustentável. Os achados do estudo apontam que, dos dados coletados, incentivos fiscais de ISS para construções civis sustentáveis foram compostos por 2% da amostra da pesquisa. Percebeu-se que os municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes não têm priorizado nas estratégias e planos de governos para a inserção da Agenda 2030, especificamente o ODS nº 11, item “11.c” tornando-se urgente inserção dos ODS como estratégia de gestão pública na condução de uma política pública.

**Palavras-chave:** Incentivos Fiscais Municipais; Tributação ambiental; Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza; Desenvolvimento Sustentável; Construção Civil Sustentável.

DUARTE, Isa Guimaraes. **THE TAX ON SERVICES OF ANY NATURE (ISS) AS A DRIVERS TO THE INCORPORATION OF SUSTAINABLE CIVIL CONSTRUCTIONS IN THE YEAR 2021, IN BRAZILIAN MUNICIPALITIES WITH MORE THAN 500.000 INHABITANTS.** 110. Environment and Society Territory Program, from the Catholic University of Salvador, Salvador, 2022.

### **ABSTRACT**

The services provided by engineers and companies for the execution of constructions, encompasses the sector of the civil construction economy that is important in the development of the way of life of society, making houses, buildings, factories, roads, dams etc. In other way, the environmental impacts arising from the construction chain are significant. As a result, this research seeks to analyze how Brazilian municipalities with more than 500 thousand inhabitants use the Tax on Services of Any Nature (ISS) to encourage the promotion of the environmental dimension of sustainable development in the activity of civil construction. The research analyzes the ISS tax incentives levied on civil construction in municipalities with more than 500 thousand inhabitants to be useful to municipal entities in the application of this type of incentive. Aiming the objective of the work, the ISS incentives were observed in subgroups created to better understand the fiscal incentives proposed by the municipalities, namely: incentives for economic development, incentives for culture and sports, social incentives, other incentives and incentives for sustainable development. The findings of the study indicate that the data collected, ISS tax incentives for sustainable civil constructions was composed of 2% of the research sample. It was noticed that Brazilian municipalities with more than 500 thousand inhabitants have not prioritized in the strategies and plans of governments for the insertion of the 2030 Agenda, specifically SDG No. 11, item "11.c", making it urgent to insert the SDGs as a public management strategy, in the conduct of a public policy.

**Keywords:** Municipal Tax Incentives; Environmental Taxation; Tax on Services of Any Nature; Sustainable Development; Sustainable Civil Construction.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Melhorias com a incorporação da meta 11.c do ODS 11	30
Figura 2 – Fundamentos do ISS ecológico	49
Gráfico 1 – Duração dos incentivos em anos com base nas leis dos municípios com mais de 500 habitantes no Brasil	65
Gráfico 2 – Relação de Incentivos de ISS segmentados por áreas de aplicação dos municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes	69
Gráfico 3 – Média da receita dos impostos de competência municipal (ISS, IPTU E ITBI) dos municípios com mais de 500 mil habitantes do ano de 2021	87
Quadro 1 – Objetivos essenciais do DS para a cidades descritos por Azevedo (2017)	27
Quadro 2 – Espécie dos incentivos fiscais promovidos pelos municípios com mais de 500 mil habitantes pesquisados no ano de 2021	68

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	Artigo
CAGED	Cadastro Geral de Empregados e Desempregados
CF	Constituição Federal
CNUMAD	Conferência das Nações Unidas sobre Meio ambiente
CTN	Código Tributário Nacional
DS	Desenvolvimento Sustentável
EUA	Estados Unidos da América
FMI	Fundo Municipal de Inovação
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana
ISS	Imposto Sobre Serviços
ITR	Imposto Territorial Rural
n.	Número
ODM	Objetivos do desenvolvimento do Milênio
ODS	Objetivos do Desenvolvimento Sustentável
ONU	Organização das Nações Unidas
PIB	Produto Interno Bruto
PNAD	Pesquisa Nacional de Amostras e Domicílios
PPP	Princípio do Poluidor Pagador
SEFAZ	Secretaria da Fazenda
SEI	Estudos Econômicos e Sociais da Bahia
SINDUSCON	Sindicato da Indústria da Construção do Estado da Bahia
TBL	Triple Botton line

## SUMÁRIO

1	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	14
2	<b>FUNDAMENTOS PARA A INCORPORAÇÃO DE PRECEITOS DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL NA CONSTRUÇÃO CIVIL</b> .....	19
2.1	CONCEITOS E DIFERENÇAS DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL, DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E CRESCIMENTO ECONÔMICO .....	19
2.2	RECOMENDAÇÕES NORMATIVAS INTERNACIONAIS PARA ADEÇÃO AOS PRINCÍPIOS DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL .....	23
2.3	A NORMATIVIDADE DA PROTEÇÃO AMBIENTAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO .....	31
3	<b>TRIBUTAÇÃO ECOLÓGICA</b> .....	36
3.1	CONCEITOS, CARACTERÍSTICAS E FINALIDADES DA TRIBUTAÇÃO ECOLÓGICA/VERDE/AMBIENTAL.....	36
3.2	TEORIAS ECONÔMICAS E PRINCÍPIOS QUE FUNDAMENTAM A TRIBUTAÇÃO ECOLÓGICA .....	40
3.3	PRINCÍPIOS QUE FUNDAMENTAM A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL .....	45
3.3.1	<b>Princípio do Poluidor-Pagador e Usuário Pagador</b> .....	45
3.3.2	<b>Princípio da precaução, da prevenção e desenvolvimento sustentável</b> .....	48
3.4	TRIBUTAÇÃO ECOLÓGICA - CONTEXTO INTERNACIONAL E BRASILEIRO .....	50
4	<b>INVESTIGAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA COMO INDUTOR PARA A CONSTRUÇÃO CIVIL SUSTENTÁVEL</b> .....	56
4.1	A VINCULAÇÃO DO HABITE-SE À ARRECADAÇÃO DO ISS .....	59
4.2	RESPONSABILIDADE FISCAL MUNICIPAL E OS REQUISITOS PARA A ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTA DO ISS .....	60
5	<b>INVESTIGAÇÃO DA APLICAÇÃO DE INCENTIVOS DE ISS PELOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS</b> .....	64
5.1	INCENTIVO ECONÔMICO DOS MUNICÍPIOS PESQUISADOS .....	71
5.1.1	<b>Incentivos para a Cultura e Esportes</b> .....	75
5.1.2	<b>Incentivos voltados ao interesse social</b> .....	76
5.1.3	<b>Outros incentivos de ISS</b> .....	78
5.1.4	<b>Incentivos ao Desenvolvimento Sustentável</b> .....	79
5.2	SERVIÇOS DA CONSTRUÇÃO CIVIL SUSTENTÁVEL SOB A PERSPECTIVA AMBIENTAL .....	81
5.3	ANÁLISE DA RECEITA PÚBLICA MUNICIPAL NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS COM MAIS DE 500 MIL HABITANTES .....	85
6	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	90
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	92

<b>APÊNDICES</b> .....	105
APÊNDICE A - INDAGAÇÕES E INQUIETAÇÕES PARA VERIFICAÇÃO DAS LEGISLAÇÕES DE ISS DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS PESQUISADOS.....	105
APÊNDICE B – MAPEAMENTO DAS LEGISLAÇÕES DE ISS DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS COM MAIS DE 550 MIL HABITANTES .....	106
APÊNDICE C - ARRECADAÇÃO DE RECEITA DE IMPOSTOS DE COMPETÊNCIA MUNICIPAL COM BASE NO ANO DE 2021 PARA OS 49 MUNICÍPIOS DO BRASIL COM POPULAÇÃO ACIMA DE 500 MIL HABITANTES.....	110

## 1 INTRODUÇÃO

A presente pesquisa tem como objetivo analisar como os incentivos fiscais em matéria do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) contribuem para adoção de preceitos de desenvolvimento sustentável na atividade da construção civil nos municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes. Para tanto, será necessário compreender o conceito de Desenvolvimento Sustentável (DS) e o modo que esse instituto se correlaciona com as cidades. Posteriormente, será necessária a compreensão do conceito de tributos ecológicos, as teorias econômicas e princípios que os sustentam para alcançar o ISS como auxílio para a incorporação ao DS incidente nas construções civis.

A construção civil é um setor da atividade da economia brasileira que realiza o serviço de construção de casas, prédios, indústrias, estradas, barragens, pontes, entre outros. Em razão do cumprimento da pesquisa no tempo proposto, foi necessário o recorte dos serviços realizados pela construção civil. A presente pesquisa optou por estudar as obras da construção civil relativas às construções de casas e prédios residenciais e comerciais, em razão da poluição e impactos ambientais que essas construções podem gerar ao meio ambiente.

Esse setor da atividade econômica tem grande potencial de geração de receitas para o município, entre eles o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), o qual auxilia para o cumprimento de direitos e garantias fundamentais. Por outro lado, essas obras causam impactos ambientais negativos.

De acordo com Beltrand (2019, p. 16-17), 12% do consumo total de água doce é proveniente da atividade da construção civil, bem como 49% do consumo de energia elétrica é proveniente das construções civis, residenciais, comerciais e repartições públicas (EPE, 2016, p. 49). Quanto aos impactos de emissões de gases, segundo Beltrand (2019, p. 16-17), somente a produção de cimento possui uma emissão significativa dos gases que aceleram o efeito estufa.

De acordo com Silva, Rodrigues e Pinheiro (2009), os canteiros de obras ou construções que utilizam pré-moldados, causam poluição sonora que impacta no sossego em sociedade, além do processo de construção civil causar a diminuição da permeabilidade do solo ocasionando enchentes, o que reduz a reserva de água subterrânea.

Por sua vez, segundo o Ministério do Meio Ambiente, a atividade da construção civil representa 50% dos resíduos sólidos produzidos no Brasil (CBCS, 2014, p. 95), por isso, entende-se a necessidade de construções civis voltadas para a preocupação com os recursos naturais e atendendo aos princípios e normas internacionais e constitucionais.

Em razão da necessidade de modificar o cenário da tutela ambiental, compreendeu-se a urgência de cumprir com as orientações estabelecidas pela Organização das Nações Unidas por

meio da agenda 2030, que estabeleceu 17 objetivos correlacionados e constituídos de metas a serem seguidas pelos países signatários para promover o desenvolvimento sustentável.

Dentre os 17 objetivos do Desenvolvimento Sustentável, aborda-se no presente trabalho o objetivo 11, que orienta a necessidade de uma cidade resiliente e sustentável, visando a garantir uma habitação segura, sistema de transportes seguros, aumentar a urbanização sustentável, a redução dos impactos ambientais negativos nas cidades. Em específico, a meta 11.c a qual expõe a necessidade de construções civis sustentáveis e resilientes (ONU, 2015).

A inclusão de práticas sustentáveis nas obras de construção civil envolve a redução do consumo de água e energia, a gerência mais eficiente dos resíduos sólidos e a utilização de materiais sustentáveis nas obras como lâmpadas de led, tijolos ecológicos, madeira de demolição, tintas com matérias primas sem uso de petróleo e componentes sintéticos, entre outros. Uma das formas para a conscientização dessa inclusão é a utilização da extrafiscalidade do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) incidente sobre os serviços prestados à construção civil.

Para alcançar o problema de pesquisa do presente trabalho, foi realizado o levantamento bibliográfico do tema da tributação ambiental “incentivos municipais”, “tributação ambiental municipal”, “incentivos municipais”, “incentivos fiscais de ISS”. No *site* do *Google Acadêmico* e na base de dados da *Scielo*, referente à produção científica dos anos de 2016 a 2022, como resultado foram levantados 95 trabalhos. Dentre eles, cinco referentes a incentivos fiscais municipais relativos ao ISS. Foram encontrados: uma dissertação (ENDO, 2020), uma monografia (SANTOS, 2016) e três artigos em revistas (GONÇALVES; REYMÃO, 2019); (BARROS 2014); (POZZETTI, SOUZA 2018).

Em razão do exposto, vislumbrou-se como lacuna que as pesquisas não analisam como os municípios brasileiros estão aplicando o ISS em prol do desenvolvimento sustentável, principalmente para cumprimento dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS) dispostos pela agenda 2030. Destarte, elaborou-se o seguinte questionamento: Como municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes utilizam o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) para incentivar (contribuir) a promoção da dimensão ambiental do desenvolvimento sustentável na atividade da construção civil?

Quanto à natureza da pesquisa, trata-se de uma pesquisa aplicada porque possui aplicação e utilidade prática aos poderes locais. O estudo analisa os incentivos fiscais de ISS incidentes sobre a construção civil em municípios com mais de 500 mil habitantes para servir como utilidade pública na aplicação desta espécie de incentivo fiscal para a promoção de construções civis sustentáveis.

A pesquisa, sob o ponto de vista de seus objetivos, é caracterizada como descritivo-explicativa. Será descritiva porque a pesquisa dessa natureza tem a finalidade de registrar e descrever os fatos observados sem interferir neles (SILVA, 2004); e explicativa porque esse tipo de pesquisa procura explicar os porquês das coisas e suas causas, por meio do registro, da análise, da classificação e da interpretação dos fenômenos observados (SILVA, 2004). No caso do presente trabalho, a pesquisa irá a) descrever as espécies de incentivos fiscais promovidos pelos entes municipais de ISS e b) analisar como os incentivos fiscais em matéria do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) contribuem com a atividade da construção civil à luz do desenvolvimento sustentável.

Para cumprir com o objetivo geral de analisar como os municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes estão utilizando do ISS para fins de proteção ambiental à construção civil, a pesquisa desdobra-se nos seguintes objetivos específicos: a) Detalhar a tributação ambiental para fins de incorporação do desenvolvimento sustentável; b) Analisar como ocorre a incidência de ISS nos serviços da construção civil; c) Descrever os incentivos fiscais em matéria de ISS nos municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes. d) Demonstrar os incentivos fiscais atribuídos à atividade da Construção Civil; e) Analisar por meio da receita pública municipal dos 49 municípios a possibilidade de aplicação dos incentivos fiscais de ISS incidentes sobre a construção civil. Esses objetivos foram cumpridos em quatro etapas.

Para cumprir com o primeiro objetivo específico de detalhar as formas de tributação ambiental para fins de incorporação do desenvolvimento sustentável, o mesmo foi realizado por meio de levantamento bibliográfico sobre pesquisas que abordassem o desenvolvimento sustentável aplicado à tributação ambiental. O levantamento de artigos, livros, resumos expandidos, dissertações e teses teve como recorte temporal pesquisas elaboradas nos anos de 2016 a 2022. A procura dos trabalhos foi efetuada por meio de pesquisa *online* na base de dados da *Scielo*, que incluiu as palavras-chave: “incentivos municipais e tributação ambiental municipal”, “incentivos municipais”, “incentivos fiscais de ISS”. Os textos utilizados foram filtrados em razão da revisão por pares e aqueles escritos em português e espanhol e inglês. Utilizando-se também da plataforma do *Google Acadêmico* dos anos de 2016 a 2022 no levantamento bibliográfico, usou-se as mesmas palavras-chave e os textos descritos em português para ser possível a interpretação e conclusão da pesquisa.

Ainda na primeira etapa relacionada ao levantamento bibliográfico, foi preciso contar com autores essenciais para o entendimento e embasamento da pesquisa fora do lapso temporal de 2016 a 2022. Autores como Malthus (1996), para informar sobre a teoria da limitação dos recursos naturais; Ignacy Sachs (1993), para compreender o sentido de desenvolvimento sustentável, análise e importância do olhar global e local para seu alcance; Jeffrey Sachs (2015),

com a compreensão quanto à análise normativa e de estilo de vida do desenvolvimento sustentável; J. Borja e Castells (1999), para a compreensão da perspectiva da incorporação do conceito de desenvolvimento sustentável sob o olhar para as cidades. Sob a perspectiva da tributação ambiental foram utilizados os autores como: Geraldo Ataliba (2016), Vivien (2011), Monteiro (2011) e Nunes (2005).

Na segunda etapa para analisar como ocorre a incidência do ISS nos serviços da construção civil, foi preciso compreender os entendimentos jurisprudenciais do Supremo Tribunal de Justiça (STJ) e Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o tema juntamente com o levantamento bibliográfico da incidência do ISS nos serviços da construção civil.

Na terceira etapa, para identificar os incentivos fiscais em matéria de ISS nos municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes, foi preciso perpassar pela elaboração de procedimentos subdivididos em dois.

O primeiro procedimento foi o recorte territorial. O Brasil possui 5.570 municípios em sua totalidade, segundo os dados coletados pela estimativa da população residente nos municípios do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística do ano de 2021 (IBGE, 2021, 2022), tornando impossível a descrição das legislações em todos eles no tempo de elaboração desta dissertação. Razão pela qual, como recorte territorial, optou-se pelo estudo de apenas municípios que possuem mais que 500 mil habitantes, por contemplarem as cidades mais habitadas do Brasil, alinhado com a possibilidade de cumprir o estudo no tempo proposto. Desta forma, serão 49 municípios a serem pesquisados sobre suas legislações aos incentivos de ISS.

Após o recorte territorial, na segunda etapa, ocorreu a coleta das legislações dos municípios. Essa coleta foi feita por meio de pesquisa *online* pelo *website* do *Google* utilizando como elemento de busca o termo “incentivo fiscal de ISS” e o nome da cidade. Optou-se pela averiguação das legislações resultantes da pesquisa e a observação dos incentivos fiscais municipais por meio do *site* de cada um dos municípios pesquisados. Contudo, a pesquisa foi direcionada até a segunda página da busca. Isto porque, de acordo com outras pesquisas com similaridade de metodologia, como Marques, Bissoli-Dalvi e Alvarez (2018), bem como no curso da pesquisa, observou-se que após a segunda página da pesquisa *online*, não foram encontradas legislações de incentivos fiscais de ISS sobre a cidade pesquisada. A partir da coleta, foi estudada a legislação de cada município pesquisado.

Desta forma, para o cumprimento do objetivo de descrever a aplicação de incentivos fiscais de ISS dos municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes, foi necessário incluí-los em grupos temáticos elaborados pela autora. Foram cinco grupos temáticos: i) Os incentivos ao desenvolvimento econômico; ii) incentivo à cultura e esportes, iii) incentivos sociais; iv) outros incentivos; v) os incentivos ao desenvolvimento sustentável. A descrição das legislações

foi realizada por meio dos grupos temáticos que descreveram as similitudes entre as legislações e diferenças nos respectivos grupos. A pesquisa foi orientada por perguntas/indagações padrões que auxiliaram na padronização das respostas para a realização das análises realizadas dos municípios. As perguntas/indagações encontram-se no Apêndice A deste trabalho e as respostas padrões encontram-se no Apêndice B.

Na quarta etapa, para demonstrar os incentivos fiscais atribuídos à atividade da Construção Civil, foi necessário descrever os municípios que aplicam incentivos fiscais relativos a construções civis sustentáveis partindo-se da coleta de dados das legislações realizados por meio da etapa dois.

Na quinta etapa, para o cumprimento do objetivo específico de analisar a possibilidade de aplicação de incentivos fiscais relativos ao desenvolvimento sustentável por meio da receita pública municipal sobre a construção civil, foi feito um levantamento da receita arrecadada dos impostos municipais disponíveis na receita pública municipal retirados da declaração de contas anuais de todos os municípios com mais de 500 mil habitantes do ano de 2021. O ano de referência de 2021 justifica-se por ser o último relatório atualizado antes do término da coleta de dados desta pesquisa. Os dados da receita arrecadada dos impostos municipais por cada um dos municípios foram coletados por meio do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SINCONFI).

Os achados do estudo apontam que há poucos incentivos de ISS voltados para a dimensão ambiental nas cidades brasileiras com mais de 500 mil habitantes. Quando se aborda sobre incentivos fiscais de ISS para a área da construção civil sustentável torna-se ainda mais escassa.

A presente dissertação divide-se em seis capítulos. A presente Introdução contextualiza o assunto, descreve a metodologia aplicada, os objetivos da pesquisa e sua justificativa; o segundo capítulo apresenta o aporte teórico relacionado ao desenvolvimento sustentável nas cidades e a importância da criação de incentivos fiscais municipais voltados à construção civil; no terceiro capítulo encontra-se o fundamento teórico de aplicação da extrafiscalidade tributária para incentivos fiscais aplicados ao ISS em prol do desenvolvimento sustentável; o quarto capítulo aborda como ocorre a incidência do ISS nos serviços da construção civil como fundamento para a instituição de incentivos fiscais deste imposto; o quinto capítulo aborda a análise dos incentivos fiscais nos municípios com mais de 500 mil habitantes; e o sexto capítulo contém as Considerações Finais da presente pesquisa.

## 2 FUNDAMENTOS PARA A INCORPORAÇÃO DE PRECEITOS DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL NA CONSTRUÇÃO CIVIL

Neste capítulo, foi abordada a necessidade de incorporação de preceitos de desenvolvimento sustentável na gestão das cidades brasileiras principalmente sobre o âmbito das construções civis sustentáveis. Para tanto, foi preciso entender o conceito de desenvolvimento sustentável. Buscou-se abordar normatizações que foram incorporadas a esse conceito. Oportunizou-se o entendimento das diferenças entre desenvolvimentos sustentáveis, crescimento e desenvolvimento econômico, de forma que o direito, em específico o Direito Tributário, possa contribuir para a construção de uma cidade mais resiliente e sustentável.

### 2.1 CONCEITOS E DIFERENÇAS DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL, DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E CRESCIMENTO ECONÔMICO

Segundo Sachs (2015), a crise ambiental está intimamente ligada à perspectiva do aumento da população nos anos ulteriores, uma vez que seu crescimento será significativo. E, junto a ele, a despreocupação com a classe menos abastadas da sociedade. Segundo o autor, essas duas negligências poderão ocasionar crises ambientais difíceis de serem reparadas nos próximos anos.

Para Gordilho (2011), a crise ambiental tem uma íntima relação com o desenvolvimento econômico em desrespeito com o patrimônio ecológico local. Para Endo (2020), coadunando com a perspectiva trazida por Capra e Mattei (2018), a crise ambiental é identificada como sendo fruto da visão mecanicista fortemente trazida pela era industrial.

De acordo com Baiardi e Vitor (2012), o “sinal vermelho” para a preocupação quanto aos recursos naturais foi aceso com a Revolução Industrial de 1750. Lembra os autores que antes mesmo do seu início, a poluição, contaminação e exploração de minas já existiam, mas aconteciam dentro dos limites de resiliência do meio ambiente. A escravidão, o acúmulo de riqueza e a Revolução Industrial foram fatores que aumentaram as tecnologias produtivas, o que enraizou a ideia do acúmulo material e riqueza. Desta forma, o pouco período de existência da humanidade na terra, obrigou a natureza a reagir com adaptações e desequilíbrios de todos os tipos (BAIARDI; VITOR, 2012).

Para autores como Azevedo (2017) e Aydos (2010), a percepção da crise ambiental e dos padrões econômicos tem relação direta com os estudos do economista Thomas Robert Malthus, por relacionar o crescimento produtivo com o crescimento populacional. Malthus

defendeu a possibilidade de uma futura escassez de alimentos em sua obra *Ensaio sobre a população*. Mesmo sem conseguir prever toda a adaptação que a espécie humana promoveria, no que tange à prospecção de alimentos, sua hipótese é importante, pois, segundo Aydos (2010), se tratou de uma das primeiras manifestações abordando a preocupação com os recursos naturais como elementos esgotáveis.

Segundo Baiardi e Vitor (2012), as discussões quanto aos recursos naturais e sua finitude haviam sido iniciadas pelos cientistas sociais que antecedem os clássicos. Os fisiocratas viam na terra o cerne de produtividade onde todos deveriam se beneficiar dela, e por isso sua preservação. Os clássicos englobando o pensamento dos fisiocratas entenderam que o valor de um bem estava relacionado com a quantidade de trabalho, sem desvincular da ideia da produção de excedente pela terra. Quanto aos recursos naturais, abordavam sobre a perda de fertilidades dos solos e limites naturais da expansão demográfica.

Para preparar as cidades para o futuro em razão dos impactos ambientais elencados pelos autores é preciso que haja soluções palpáveis na proteção ao meio ambiente. Acima de tudo, necessitará resolver problemas utilizando a criatividade e de novos modelos. Um exemplo é o exposto por Sachs (2015, p. 439), ocorrido na Nova York. A cidade estava sofrendo com a poluição de suas bacias hidrográficas pelas empresas que estavam exercendo sua atividade próximas a elas. À primeira vista, se tentou solucionar o problema com a imposição de limpeza da bacia pelas empresas, mas a poluição, em um lapso curto de tempo, voltou a assolar. Assim, a solução estabelecida pela cidade foi a de retirar as empresas próximas da bacia hidrográfica, realocando-as para longe de riscos de contaminação dos rios.

A cidade estava enfrentando o problema de poluição causada pelas empresas que exerciam a sua atividade perto dos rios. A solução trazida de realocar as empresas para local mais apropriado promoveu melhorias no âmbito econômico, social e ambiental. No âmbito econômico, a empresa deixou de possuir despesas financeiras para limpar o rio. Na esfera social, os munícipes passaram a receber águas mais limpas e saudáveis. E do ponto de vista ambiental, houve a tutela ao meio ambiente limpo e equilibrado (SACHS, 2015).

De acordo com Menezes e Martins (2021), o termo desenvolvimento sustentável foi discutido pela primeira vez na conferência de Estocolmo no ano de 1972. A finalidade do termo era integrar o desenvolvimento econômico com a proteção ambiental tornando-se ao longo dos anos um novo modelo de desenvolvimento.

Menezes e Martins (2021) recordam que o termo desenvolvimento sustentável mais usual é aquele em que atende as necessidades da geração presente sem comprometer as necessidades da geração futura. De acordo com os autores, tal modelo consiste em usar os

recursos naturais com consciência visando à conciliação entre crescimento econômico e proteção ambiental.

Para Baiardi e Teixeira (2010), o crescimento econômico, por sua vez, é um conceito quantitativo que leva em consideração o aumento da atividade econômica. Uma tendência apenas relativa aos movimentos que elevava a adoção do capital, onde em cada explosão ou colapso do sistema poderia alavancar a produção.

O desenvolvimento econômico, diferente do crescimento econômico, é a análise qualitativa desse, na medida em que, além das transformações de expansão econômica, analisa-se a qualidade de vida, aumento de indicadores de saúde, educação, infraestrutura, entre outros (BAIARDI; VITOR, 2012).

Diferentemente do desenvolvimento econômico, o desenvolvimento sustentável para Montibeller Filho (1993) é um olhar sistêmico, baseado na proteção ambiental, uma sociedade mais inclusiva e uma economia preocupada com as externalidades causadas pelas suas atividades, sejam elas de desigualdade social ou de degradação ambiental.

Segundo Sachs (2015), a idealização sobre o conceito de desenvolvimento sustentável já havia sido implantada por comunidades de pescadores. Esses evitavam a pesca em período de piracema para manter a espécie de peixes, bem como resguardar seus alimentos em um futuro próximo. Ainda, preservavam peixes juvenis para sua reprodução futura e a manutenção da espécie. Segundo Sachs (2015), as cidades devem se orientar do mesmo modo, resguardando as cidades para os impactos futuros, além da tentativa de minorá-los sobre os aspectos ambientais, econômicos e sociais.

O autor Ignacy Sachs (1993), referência sobre desenvolvimento sustentável no Brasil a perspectiva de Montibeller Filho (1993), ao utilizar os termos ecodesenvolvimento e desenvolvimento sustentável como sinônimos (SACHS, 1993, p. 12), por isso não cabe a sua diferenciação, afinal, neste trabalho, os termos foram utilizados igualmente como sinônimos.

Para Sachs (1993, p. 22), o problema quanto à compreensão do termo desenvolvimento sustentável está em razão das perdas ecológicas, desigualdade social e desenvolvimento de uma economia deletéria por causa da falha das sociedades globais em torno do crescimento econômico *per si*.

Há autores, por sua vez, que criticam a perspectiva do desenvolvimento sustentável. Endo (2020, p. 15) lembra que há autores os quais acreditam que o conceito de desenvolvimento sustentável é limitado e travado. Para Herculano (1992, p. 2), o termo desenvolvimento sustentável foi uma expressão abstrata e ambígua. A autora informa que para os otimistas o termo seria usado como uma nova salvação do mundo, capaz de apagar da história da

humanidade a degradação ambiental, miséria e pobreza. Para os pessimistas, o desenvolvimento sustentável seria uma nova forma ao neocolonialismo capaz de legitimar programas capazes de tomar o ecossistema e usufruí-lo sob o viés do desenvolvimento sustentável.

Freire e Prescholdt (2015), ao estudarem sobre a contradição existente entre a insustentabilidade e o desenvolvimento econômico, principalmente quanto à falta de recursos e dignidade da classe trabalhadora em relação às grandes indústrias, as autoras afirmam que o termo sustentabilidade é contraditório ao instituto da gestão ambiental.

De acordo com Baiardi e Teixeira (2010, p.7), espera-se que ao atingir um nível de renda, qualidade de vida, emprego, saúde, a economia passe a realizar a reprodução simples, não para acumulação, mas para repor os objetos de consumo gastos ou os meios de produção, esta que deve ser feita por meio de recursos renováveis, sendo para os autores, o conceito de desenvolvimento sustentável.

Expõem Pereira e Martins (2020, p. 2-3) que o termo “sustentabilidade” foi proveniente da ecologia, e seu significado se refere ao grau de resiliência de um dado ecossistema. Ao extrair recursos do meio ambiente, é preciso que esse consiga se manter com as propriedades básicas. Para o modelo de desenvolvimento, de acordo com Menezes e Martins (2021), os indicadores de sustentabilidade podem ser ferramentas para seu auxílio, disponibilizando diversas informações sobre as dimensões do desenvolvimento sustentável (ambiental, econômico, social)

Pereira e Martins (2020, p. 1), no estudo bibliométrico sobre o conceito do *triple boton line* (TBL), criado por John Elkington, dizem que ele incorporou os elementos da equidade social, fundamentos econômicos e a responsabilidade ambiental. Para os autores, o TBL pode ser entendido como uma extensão do conceito de DS que foi utilizada amplamente pelas empresas de modo a implementar valores sustentáveis e promover melhores condições sociais, ecológicas e econômicas que devem ser utilizadas como orientações e metas implantadas no âmbito empresarial.

Noutro giro, na última década do século XX, houve uma urbanização intensa e com ela, problemas relacionados com o uso dos recursos naturais, padrão de consumo, bem como na estruturação das cidades. Salieta Azevedo (2017, p. 34) que em razão desse crescimento é necessário implantar o Desenvolvimento Sustentável (DS) como um estilo de vida, sem esquecer de aplicá-lo sob o viés normativo. Mas, mais que isso, é preciso compreender o DS a partir da relação entre sociedade, meio ambiente e economia.

As cidades, por sua vez, deveriam implantar, em razão das orientações e entendimentos das conferências iniciadas pela Organização das Nações Unidas (ONU), soluções e institucionalizar metas e leis em prol do que foi pactuado, principalmente a incorporação do

desenvolvimento sustentável. As cidades são consideradas como aquelas que possuem uma alta densidade demográfica, e por isso acumulam uma maior poluição do ar, da água e do solo. Possuem uma rápida disseminação de enfermidades como vírus e bactérias que podem causar sérios riscos à população. Bem como as cidades devem estar preparadas para as modificações climáticas e desastres naturais, além de auxiliar para a minoração desses impactos ambientais (SACHS, 2015, p. 438).

O Estado, por sua vez, tem como finalidade atingir o interesse público e utilizar do atributo de impor, em formato de normas jurídicas ou por meio de induções, a proteção do bem comum, incluindo o meio ambiente. Essas normas podem ser a tributação ecológica que orienta a sociedade para uma cidade sustentável, em específico de construções civis sustentáveis com base na meta 11.c da agenda 2030, que auxiliaria para a incorporação do desenvolvimento sustentável incorporados nas construções civis (HEMÉTRIO *et al.*, 2014).

## 2.2 RECOMENDAÇÕES NORMATIVAS INTERNACIONAIS PARA ADESÃO AOS PRINCÍPIOS DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Segundo Beltrand (2019, p. 22), o início da construção do pensamento crítico da necessidade de proteção ambiental e problemas sociais relacionados ao modo de produção, iniciou-se com a publicação do livro *A primavera silenciosa*. Inspirados pelo clube de Roma, as Nações Unidas criaram a Conferência de Estocolmo, em 1972, um marco de política ambiental no mundo para a discussão sobre as mudanças climáticas, discussão sobre pesticidas e metais pesados. Além disso, ficou constatada a necessidade de resolução dos problemas da pobreza e da desigualdade social, além da proteção do meio ambiente e os padrões de consumo para a presente e futuras gerações (BELTRAND, 2019, p. 23).

Segundo Azevedo (2017, p. 33), a Conferência de Estocolmo foi a primeira ação pela comunidade em prol do meio ambiente, pois contribuiu para sustentar o pilar do conceito de desenvolvimento sustentável instituída na Conferência Internacional do Meio Ambiente promovida pela Comissão das Nações Unidas de Meio Ambiente e Desenvolvimento (CNUMAD).

A declaração da Conferência de Estocolmo de 1972 proclamou e indicou orientações a serem seguidas pelos Estados-nação. Foi nessa Conferência que se compreendeu que o meio ambiente é o local que nos cerca, seja este local o meio ambiente criado pelo homem ou o natural. Ainda com a declaração de Estocolmo conduz-se que a tecnologia e o conhecimento

podem auxiliar no desenvolvimento da humanidade. No entanto, aplicando-os de modo imprudente, poderá ocasionar danos irreparáveis ao meio ambiente.

O homem deve fazer constante avaliação de sua experiência e continuar descobrindo, inventando, criando e progredindo. Hoje em dia, a capacidade do homem de transformar o que o cerca, utilizada com discernimento, pode levar a todos os povos os benefícios do desenvolvimento e oferecer-lhes a oportunidade de enobrecer sua existência. Aplicado errônea e imprudentemente, o mesmo poder pode causar danos incalculáveis ao ser humano e a seu meio ambiente. Em nosso redor vemos multiplicar-se as provas do dano causado pelo homem em muitas regiões da terra, níveis perigosos de poluição da água, do ar, da terra e dos seres vivos; grandes transtornos de equilíbrio ecológico da biosfera; destruição e esgotamento de recursos insubstituíveis e graves deficiências, nocivas para a saúde física, mental e social do homem, no meio ambiente por ele criado, especialmente naquele em que vive e trabalha (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, 1972).

Segundo Endo (2020, p. 29), a Conferência de Estocolmo de 1972 foi um importante marco internacional para o gerenciamento ambiental de políticas a tutela do meio ambiente. Foi reconhecido nessa Conferência não somente a necessidade de proteção ambiental interna de cada país, mas a cooperação em preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado por meio de um agir global.

Por sua vez, na década de 1980, passa-se ao conhecimento mais avançado sobre a biosfera, bem como os conhecimentos sobre a camada de ozônio, também da aceleração do aquecimento global pela exteriorização do CO<sup>2</sup> na camada de ozônio, e a conseqüente mudança climática do planeta. Naquela época, houve debates sobre problemas endêmicos e sua ligação com os problemas ambientais (AZEVEDO, 2017). Posto isso, foi em 1987 que a Comissão Mundial de Meio Ambiente e Desenvolvimento produziu o documento denominado “Relatório de Brundtland (COMUM, 1991).

A Conferência de 1987 alerta que o meio ambiente não deve ser intocável. Essa não é a perspectiva do desenvolvimento sustentável. É possível que uma floresta seja desmatada, no entanto deve haver um planejamento para níveis de erosão do solo, níveis hídricos e perdas energéticas. Desta forma, a orientação é quanto aos recursos renováveis que sejam utilizados, mas com parcimônia, ou seja, dentro dos seus limites de regeneração. Quanto aos recursos não renováveis, deve se buscar formas de sua substituição ou a utilização de tecnologias que minimizem seu esgotamento como o uso de produtos alternativos como os biodegradáveis (COMUM, 1991, p. 7-8).

Conforme orientações do relatório de Brundtland, a natureza não precisa ser intocável. É preciso pensar nas alternativas e soluções para a convergência entre o desenvolvimento

econômico em consonância com a proteção ambiental e inclusão social para a presente e futura geração. Essa que pode ser advinda por meio da implementação de incentivos fiscais pautados no desenvolvimento sustentável (AZEVEDO, 2017, p. 35).

Nos anos de 1990, especificamente com a Conferência das Nações Unidas de 1992, também denominada RIO-92, ECO 92, 179 países firmaram compromisso político em alinhar o desenvolvimento econômico com cooperação social e de proteção ambiental, por meio de um documento que foi denominado de Agenda 21, o qual continha objetivos a serem desenvolvidos pelos Estados-nação chamados de Objetivos do Desenvolvimento do Milênio (ODM). Seu eixo central era redução da pobreza de todas as formas. Porém, os anos seguintes foram alvo de revisões desses objetivos (GORDILHO, 2011, p. 102; AZEVEDO, 2017, p. 38; SDSN, 2018, p. 16).

Nos anos seguintes, líderes das várias nações passaram a discutir como integrar dimensão social, ambiental e econômica como metas para se alcançar o Desenvolvimento Sustentável. Daí o encontro mundial denominado de Cúpula do Rio +20, onde governantes de países firmaram acordo que teve como produto documento denominado de Agenda 2030 dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS). Esses documentos referem-se a um conjunto de compromissos e metas que tem por objetivo focar nas áreas de maior preocupação e prioridades dos países participantes, como a erradicação da fome, preservação do meio ambiente, erradicação de doenças. Esse documento foi nomeado de “o Futuro que Queremos” (AZEVEDO, 2017; SDSN, 2018).

Os ODS foram implementados em um mundo completamente urbano. Mais da metade da população hoje vive em zonas urbanas. Estima-se que em 2050 essa população cresça mais dois terços. A urbanização, desta forma, é um dos maiores desafios para o alcance do desenvolvimento sustentável, mas também é uma grande oportunidade para impulsioná-lo haja visto que é nas cidades que vive o maior número de homens e mulheres (SDSN, 2018, p. 19).

No Brasil, tem-se governantes ao nível Municipal, Estadual e Federal. Em razão disso, é possível, por meio de todos os entes federativos, estabelecer metas que disseminem práticas sustentáveis. No entanto, como a gestão local está mais próxima de seus habitantes, é plausível o melhor alinhamento de interesses. Afinal, para o cumprimento dos ODS na cidade, é preciso um processo participativo dos cidadãos, além de que os professores, instituições financeiras, universidades e autoridades locais integrem as tomadas de decisões. Não se trata de uma tarefa fácil. No entanto, para se cumprir com as exigências que o mundo necessita, é preciso da participação da comunidade em prol de um mundo mais sustentável (GONÇALVES; REYMÃO, 2020; SDSN, 2018, p. 16).

De acordo com a Rede de Soluções de Desenvolvimento Sustentável (*Sustainable Development Solutions Network – SDSN*), os compromissos previstos nos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS) precisam ser implementados por meio de orientações e diálogos dos gestores municipais com seus munícipes. Posteriormente, é preciso que as necessidades locais sejam traduzidas em leis e normas, as quais podem servir para reduzir a termo aquilo que foi pactuado, seja por meio de imposições legais ou induções comportamentais municipais por meio dos tributos (SDSN, 2018, p. 21).

Nesse sentido, Objetivo de Desenvolvimento Sustentável a partir da denominada Agenda 2030 indica o compromisso número 11 (ODS 11), que busca orientar os países a envidarem esforços entre os anos de 2015 a 2030 com vistas a melhorias da qualidade e das condições de vida dos que habitam no ambiente urbano para atuar como indutores na política urbana das cidades. Implica em adotar metas e esforços para tornar as cidades e os assentamentos humanos inclusivos, seguros, resilientes, na busca de uma melhoria da qualidade e das condições de vida dos que habitam nas cidades, isso inclui garantir acesso à moradia, ao saneamento, água potável, eficiência energética, gestão dos resíduos locais, transporte, acesso a áreas verdes e espaços públicos, alcançar o acesso universal à espaços públicos seguros, acessíveis e verdes e o implemento de políticas e planos integrados para os assentamentos humanos (UN, 2015)<sup>1</sup>.

A partir do exposto, Azevedo (2017, p.45) conjugou os estudos de Sachs (2015) e o descrito pela *United Nations - UN* (2015) para demonstrar como os ODS poderiam atuar como indutores de política urbana nas cidades. O quadro 1 traz essa abordagem.

---

<sup>1</sup> UN. United Nations. General Assembly. **Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development**, 70/1, New York Resolution adopted by the General Assembly on 25 September 2015.

**Quadro 1 – Objetivos essenciais do DS para a cidades descritos por Azevedo (2017)**

**Objetivos essenciais do DS para as cidades**

<b>Eixo central /pressuposto</b>	<b>Descrição do objetivo a ser alcançado pelas cidades</b>
Moradia e serviços básicos	Acesso à habitação segura, adequada, a preço acessível às pessoas, e acessibilidade a serviços básicos (água potável, saneamento, eficiência, energia, gestão de resíduos); melhorias na urbanização de favelas.
Transporte	Sistema público seguro, com preço acessível e sustentável. Melhorias e segurança nas rodovias, por meio da expansão do transporte público. Atenção especial às pessoas em situação de vulnerabilidade.
Urbanização	Aumento da urbanização inclusiva, sustentável e a capacidade de planejamento; gestão participativa, integrada e sustentável dos assentamentos humanos, em todos os países, com água potável e saneamento adequado.
Patrimônio cultural e natural	Redobrar os esforços mundiais para proteção e salvaguarda.
Desastres e catástrofes	Envidar esforços para redução de mortes e pessoas afetadas, substancialmente, em ocorrências relacionadas à água. Diminuindo as perdas econômicas diretas, causadas por essas, em relação ao produto interno bruto global. Ênfase especial aos pobres e pessoas em situação de vulnerabilidade.
Impactos ambientais	Redução dos efeitos negativos <i>per capita</i> nas cidades, prestando especial atenção à qualidade do ar e gestão dos resíduos municipais e outros.
Áreas verdes	Acesso universal de áreas verdes e espaços públicos, seguros, inclusivos e acessíveis, em específico que priorizem mulheres, crianças, idosos e pessoas portadoras de necessidades especiais.
Planejamento urbano	Apoio a vínculos sociais e ambientais positivos entre as zonas urbanas, periurbanas e rurais que fortaleçam os planejamentos nacional e regional.
Implementação de políticas e planos	Aumento considerável, de número de cidades e assentamentos humanos, que implementem políticas e planos integrados para promoção da inclusão, uso eficiente dos recursos, mitigação e adaptação às mudanças climáticas, à resiliência a desastres; desenvolvimento e prática de acordo com o “ <i>Marco de Sendai</i> ” para a redução do risco de desastres 2015-2030 – o gerenciamento holístico do risco de desastres em todos os níveis
Construções sustentáveis	Apoio aos países menos desenvolvidos, inclusive com assistência financeira, para que possam realizar construções sustentáveis, planejadas e com utilização de materiais locais. Desenvolvimento de tecnologias para edificações sustentáveis.

Fonte: Azevedo (2017) baseado em Sachs, J. (2015); *United Nations* - UN (2015)

Baseado no demonstrado no quadro 1, é possível depreender que as construções sustentáveis integram uma das premissas do ODS número 11. Segundo esse ODS, é preciso tornar as cidades e os assentamentos urbanos mais inclusivos, seguros, resilientes e sustentáveis. Alinhado a esse objetivo, desdobra-se em metas, dentre elas a meta 11.c, a qual abarca a necessidade expressa de implantar construções civis sustentáveis (ONU, 2015).

O Objetivo 11. Tornar as cidades e os assentamentos humanos inclusivos, seguros, resilientes e sustentáveis  
[...]

11.c apoiar os países menos desenvolvidos, inclusive por meio de assistência técnica e financeira, para construções sustentáveis e resilientes, utilizando materiais locais (ONU, 2015).

Tanto Beltrand e Campos (2020) quanto Branco (2021) corroboram que no Brasil os ODS precisam ser implementados urgentemente, principalmente quanto a meta 11.c, em razão

de problemas intrínsecos de planejamento urbano das cidades brasileiras e a falta de cultura sustentável da atividade da construção civil.

Por outro lado, o setor da atividade econômica da construção civil é importante para a economia brasileira e na garantia de direitos fundamentais. De acordo com o Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED) (BRASIL, 2022), no ano de 2020 houve, entre admissões e desligamentos de empregados, um saldo positivo de 97.376 pessoas empregadas em razão da atividade da construção civil no Brasil. Já no ano de 2021 esse saldo mais que duplicou, alcançando 245.656 pessoas empregadas. Mesmo em momento atípico vivenciado mundialmente devido à pandemia SARS-CoV-2 (COVID-19), a atividade da construção civil conseguiu um saldo positivo em empregabilidade no ano de 2020. Ademais, em 2021, o PIB da construção civil cresceu 9,7% em relação aos anos anteriores, melhor desempenho da construção civil desde 2010 de acordo com a Câmara Brasileira da Indústria da Construção (CBIC, 2022)

Como se pode notar, trata-se de um setor significativo para o desenvolvimento econômico, como também para a criação de novos postos de trabalhos, além de satisfazer princípios constitucionais basilares em razão de efetivar o direito à moradia, ao lazer, ao bem-estar, trabalho, saúde, entre outros (BEZERRA; PAPINI; NODA, 2021, p. 33).

No entanto, mesmo constituindo um importante setor da economia brasileira, a atividade da construção civil causa grandes impactos ambientais. De acordo com Beltrand (2019, p. 16-17), 12% do consumo total de água doce é proveniente da construção civil, bem como 49% do consumo de energia elétrica é oriunda das construções civis, residenciais, comerciais e repartições públicas (EPE, 2016, p. 49). Quanto os impactos de emissões de gases poluentes, segundo Beltrand (2019, p. 16-17), somente a produção de cimento possui uma emissão significativa dos gases que aceleram o efeito estufa.

De acordo com Silva, Rodrigues e Pinheiro (2009), os canteiros de obras causam grande quantidade de poluição sonora impactando o sossego na sociedade. Ainda, o processo de construção civil causa a diminuição da permeabilidade do solo viabilizando as enchentes, o que reduz a reserva de água subterrânea.

Lembra Beltrand (2020, p. 36) que a construção de prédios e residências urbanas expõe o terreno a agentes erosivos. O processo de erosão ocorre quando a superfície terrestre é desgastada com a ação da gravidade, do vento ou das águas. A autora frisa que a drenagem da água em construções residenciais de pequeno porte é comumente negligenciada. As águas, quando interferem no processo de produção da obra, são retiradas com calhas improvisadas e

levadas diretamente sobre córregos sem nenhuma fiscalização para medida de controle para o terreno (BELTRAND, 2020 p. 36).

Noutro giro, a atividade econômica da construção civil produz 50% dos resíduos sólidos gerados no Brasil, segundo o Ministério do Meio Ambiente (CBCS, 2014, p. 95). Por todas as problemáticas envolvendo os impactos de obras nos recursos naturais, entende-se a necessidade de construções civis voltadas à preocupação com a tutela ambiental atendendo os ODS (BELTRAND, 2019).

A inclusão do desenvolvimento sustentável na atividade da construção civil implica em mudanças palpáveis envolvendo a redução do consumo de água e energia, gerenciamento mais eficiente dos resíduos sólidos. Para isso, será preciso uma mudança na cultura organizacional das empresas do ramo (PINTO, 2017, p. 123).

As práticas sustentáveis no setor da construção civil, de acordo com o estudo realizado por Beltrand (2019), são simples e muitas vezes não são aplicadas em razão da falta de cultura sustentável. A autora recorda que é possível evitar inundações nas cidades com o cumprimento do código florestal. As construções de pequeno, médio, ou grande porte devem estar pelo menos a 30 m de distância de rios, córregos ou curso de água evitando, assim, inundações e assoreamento das águas. Ainda de acordo com a autora, para a redução do uso de energia sugere que as construções utilizem de uma arquitetura bioclimática. Significa o uso de sistemas que facilitem a ventilação natural no edifício, como ventilação cruzada, com a entrada e saída de ar em local estratégico.

Batista (2022) recorda que na construção civil existem classes de materiais que podem ser classificados em A, B, C, D. De acordo com o autor, a classe A e B são os recicláveis, e C e D são as classes dos não recicláveis. A classe C caracteriza-se como os materiais não perigosos não recicláveis, como telas de proteção em janelas; e D os não recicláveis perigosos, como tintas. Sua pesquisa concluiu pela necessidade de não desperdício dos materiais classificados como C e D em razão dos impactos ao meio ambiente. O autor acrescentou ainda que há poucos estudos sobre a composição, por exemplo, dos materiais utilizados no concreto e os danos individuais que esses materiais individualmente podem causar no meio ambiente.

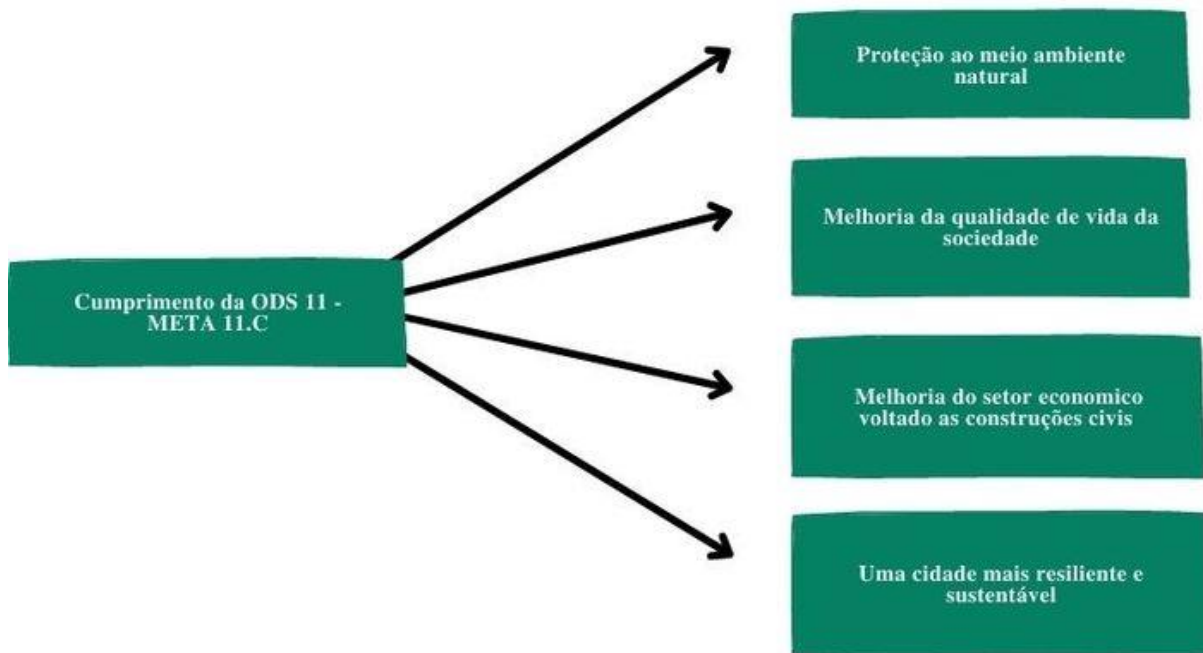
Beltrand (2019) listou outras formas de alcançar a construção civil sustentável, como a utilização de placas solares para o cumprimento de uma construção civil sustentável, reformas em edificações antigas que contemplem a divisão das contas de energia e água de modo individual ao invés de coletivo, reduzindo o consumo significativamente. Cumpriria ainda com uma construção civil sustentável aquelas que contemplem tetos verdes ou captação de água de chuva para ser reutilizada nos tanques de lavagens e descargas. Tais mecanismos servem para

proteção dos recursos naturais e perpetuação do ser humano e dos demais animais do planeta, e, de acordo com a autora, sendo baratas e eficientes.

Conforme amplamente verificado, os ODS precisam ser aplicados de acordo com as necessidades locais. Em países como o Brasil, que não possui planejamento pautado em construções civis de qualidade e quiçá sustentáveis, é um objetivo que precisa ser urgentemente incentivado nas cidades brasileiras (BELTRAND, 2020).

A seguir, a figura 1 resume as melhorias com a incorporação da meta 11.c para as cidades brasileiras.

**Figura 1 - Melhorias com a incorporação da meta 11.c do ODS 11**



Fonte: Elaborado pela autora baseado ONU (2015).

Como pode ser verificado na figura 1, a implementação das construções civis sustentáveis indicadas pela meta 11.c do ODS 11 é um importante passo para a proteção do meio ambiente. Uma construção civil considerada sustentável classifica-se como aquela que destina adequadamente seus resíduos sólidos para reciclagem ou reutilização, ou utiliza de materiais que minimizem o impacto no ecossistema como os materiais biodegradáveis, aplica

energias limpas ou reduz os impactos sonoros em sua elaboração (SILVA; RODRIGUES; PINHEIRO, 2009).

As construções civis sustentáveis, por outro lado, aperfeiçoam a qualidade de vida em sociedade. A captação de água de chuva, por exemplo, pode ser um importante mecanismo para o acesso de água e menor desperdício da mesma, conduzindo para a convergência de uma cidade mais resiliente e sustentável. Ademais, ainda utilizando-se do exemplo da captação das águas de chuva, esse procedimento reduziria a disseminação de doenças como leptospirose, em razão da redução de inundações (BELTRAND, 2019; SILVA; RODRIGUES; PINHEIRO, 2009). Ainda aqueceria o setor econômico voltado à atividade da construção civil, na medida que seriam incentivados à implementação de novas tecnologias capazes de impactar menos os recursos naturais (ENDO, 2020).

### 2.3 A NORMATIVIDADE DA PROTEÇÃO AMBIENTAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Segundo Nunes (2005, p. 15) e Endo (p. 22), o termo “meio” e “ambiente” são conceituados como *locus* em que se circunda, ou seja, seria facultativo utilizar qualquer uma dessas palavras para designar o local onde se vive. Esses termos, por sua vez, segundo os autores, não podem ser considerados como um mero pleonasma, uma vez que “ambiente” reforça o “meio”, uma vez que é utilizado como sinônimo de lugar estático e aquele remonta à ideia de convivência de seres dentro desse lugar. Trata-se de termos interdependentes, mas que se completam, por isso sua utilização.

O meio ambiente pode ser classificado em pelo menos três definições. Considera-se meio ambiente artificial o modo de ser do meio ambiente produzido pelo homem por suas realizações edificadas, ou seja, as cidades com prédios casas, parques, monumentos. O meio ambiente cultural também é resultado das ações humanas, ou o modo de ser produzido pelo homem, no entanto, quanto ao seu aspecto material, representa o testemunho da história para a compreensão do passado, presente e futuro, incluindo nesse, o patrimônio histórico cultural, paisagístico e turístico. Quanto ao meio ambiente natural, entende-se como os recursos naturais advindos da natureza indispensáveis a sobrevivência, a exemplo da água doce e salgada, do ar, o solo, e os elementos físicos e químicos indispensáveis para a vida na terra (NUNES, 2005, p. 15).

Para o Clécio Santo Nunes (2005, p. 16), o meio ambiente sempre vai ser fruto de um meio ambiente cultural, uma vez que o homem é elemento determinante para as variações do meio. Para o autor, o meio ambiente mesmo que natural é cultural na medida em que serve ao

homem. O autor traz tal conclusão partindo-se da análise estrita do direito. Esse fundamento é utilizado, como aponta Santos (2011, p. 1-2), como o elemento basilar daqueles que são donos de grandes indústrias e empresas para justificar a degradação ambiental sem precedentes.

Para Endo (2020, p. 23), as classificações quanto ao meio ambiente estão elencadas na própria Constituição Federal no artigo 225. Para a autora, o meio ambiente cultural, artificial e natural coincide com o elencado por Nunes (2005), acrescentando-se o meio ambiente do trabalho, local onde o trabalhador exerce sua atividade. Porém, de acordo com Pinto (2017, p. 20), em razão do próprio trabalho ser uma construção social, não há necessidade de separação com a classificação de meio ambiente artificial.

De acordo com Pinto (2017, p. 21), o conceito legal de meio ambiente passou a surgir com a lei de política nacional de meio ambiente. A lei, em seu artigo 3º, aduz que “meio ambiente, o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas” (BRASIL, 1981). A lei, nesse sentido, trouxe o conceito de meio ambiente, mas limitou-se ao meio ambiente natural, ou seja, rios, lagos e o ecossistema terrestre (AYDOS, 2010, p. 23; PINTO, 2017, p. 21).

A Constituição Federal, por sua vez, coadunando com o mesmo aspecto, traz consigo elementos de um meio ambiente influenciado pela ideia antropocêntrica, uma vez que o meio ambiente existe em razão das relações sociais políticas e econômicas do homem. No entanto, há autores que acreditam que a própria constituição no mesmo normativo traz a perspectiva de uma ideia biocêntrica, uma vez que se preocupa com as futuras gerações. E nessa medida, o homem, com o papel lutar para preservar o meio ambiente para a presente e futura geração. (AYDOS, 2010, p. 23).

Segundo Pinto (2017, p. 23), percebe-se a importância do homem no auxílio da preservação do meio ambiente. Cumpre destacar que sem o meio ambiente natural, ou seja, sem o respeito à elasticidade do ecossistema terrestre, torna-se crítica a vida e sobrevivência na terra. Assim, a proteção ao meio ambiente, principalmente o natural, precisa ser tutelado e protegido pois se trata de um elemento basilar para tutelar a dignidade da pessoa humana para a presente e futura geração fundamentado pela Carta Magna em seu art. 225 (BRASIL, 1988).

A Constituição Federal do Brasil (CFB) positivou um capítulo exclusivo sobre a tutela do meio ambiente. Sobral Neto (2020) informa que a positivação de um capítulo para tutelar o meio ambiente ecologicamente equilibrado é um marco da preservação ambiental importante para o Brasil. Para Azevedo (2017), para além de um marco de preservação ambiental, foi um marco para a positivação do viés normativo do desenvolvimento sustentável.

Art. 225 Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. (BRASIL, 1988).

Segundo Lima (2012, p. 128), mesmo a tutela ambiental não sendo descrita expressamente como um direito fundamental disposto no art. 5 da Constituição, não restam dúvidas ser o direito ao meio ambiente equilibrado um direito fundamental. Isso porque a tutela do meio ambiente está para além do consagrado no art. 225 da Constituição Federal (CF) (ENDO, 2020 p. 24).

De acordo com Endo (2020), o meio ambiente é um direito fundamental fora do pilar descrito do art. 5º da CF porque além de tutelar a qualidade de vida, de proteção à integridade física e da saúde, é preciso tutelar o meio que nos cercam. Desta maneira, a definição de um “meio ambiente ecologicamente equilibrado e de uso comum do povo” é fundamentado no supra princípio da dignidade da pessoa humana (ENDO, 2020, p. 24).

Em atenção à necessidade de cumprir com as normas ambientais, a Constituição Federal tentou alinhar a proteção ambiental com a ordem econômica a partir da Emenda Constitucional nº 42 em 2003. Foi instituído, no capítulo da ordem econômica no inciso VI do art. 170 da CF, a necessidade de se defender o meio ambiente “inclusive mediante o tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”. Desta maneira, é necessário que os gestores utilizem dos mecanismos dispostos na Constituição para intervenção na economia e na sociedade para salvaguardar o direito a um meio ambiente equilibrado.

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

[...]

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (BRASIL, 1988).

A Constituição, então, dispõe sobre o meio ambiente e a necessidade de preservação desse para as presentes e futuras gerações. Culminado a isto, a ordem econômica informa a possibilidade de um tratamento diferenciado conforme impactos ambientais dos produtos e serviços. Em razão disto, Costa (2011, p. 346) aduz a necessidade de utilização de instrumentos

tributários para o alcance da preservação ambiental por meio da incorporação da majoração de tributos ou incentivos fiscais tributários.

Tal perspectiva precisa ser implantada com urgência. Os bens vendidos não incorporam nos seus valores a externalidade negativa que produzem. E aí é que surge a necessidade de intervenção estatal, na medida de criar mecanismos para incentivar a produção de produtos e serviço capazes de reduzir a degradação ambiental ou internalizar os custos das externalidades negativas causadas em razão da produção econômica (GORDILHO; LYRIO, 2018, p. 367).

Contudo, recorda Tocantins e Montanari (2020) que mesmo com todo progresso científico, perdura no sistema jurídico brasileiro o conceito antropocêntrico sobre o meio ambiente que pode ser vislumbrado em razão da emenda à constituição de nº 96/2017 que autorizou as vaquejadas e congêneres como uma forma de manifestação cultural. De acordo com os autores, a autorização de práticas desportivas com animais em razão de manifestações culturais são um retrocesso. Os autores recordam os estudos que comprovam os danos causados aos animais em razão dessas manifestações culturais. No entanto, por tratar-se de uma visão antropocêntrica do meio ambiente, a emenda em questão foi aprovada.

No ano de 2022, nova alteração à Constituição foi realizada. De acordo com a Emenda à Constituição 123/2022, fundamentada em um meio ambiente ecologicamente equilibrado como também ao alto preço da gasolina, houve alteração normativa do art. 225 da CF. De acordo com a nova redação, haverá regime fiscal favorecido a combustíveis biodegradáveis como o álcool, reduzindo as alíquotas, principalmente do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) (BRASIL, 1988).

É certo que a Constituição Federal e as leis infraconstitucionais por si só não modificarão as condutas que regem os cidadãos. Em razão disto é que a incorporação e a conscientização quanto a um meio ambiente ecologicamente equilibrado precisam ser consubstanciadas por meio de políticas públicas para tutela da dignidade da pessoa humana por meio da proteção ambiental (AZEVEDO, 2017).

No entanto, lembra Lima (2012, p. 131) para que ocorra uma mudança efetiva no desenvolvimento das atividades econômicas, é preciso uma mudança na espinha dorsal da sociedade. E isto não é feito em razão da falta de interesse social e dos governantes, mesmo possuindo diversos mecanismos, inclusive a tributação ambiental.

Nessa medida, as orientações internacionais passaram a ser um importante marco para o desenvolvimento de uma sociedade capaz de mudanças em prol de um melhor estilo de vida e proteção ambiental. O Brasil, por sua vez, confeccionou leis infraconstitucionais e alterou a própria Constituição Federal trazendo, inclusive, na ordem econômica, a

possibilidade de tratamento diferenciado para proteção do meio ambiente, principalmente para intervenção na economia, que pode ser feita por meio de incentivos fiscais tributários principalmente no que concerne à meta 11.c do ODS 11 no incentivo de construções civis sustentáveis (MIGUEL, 2020).

### 3 TRIBUTAÇÃO ECOLÓGICA

Neste capítulo serão abordados os fundamentos teóricos para a utilização da extrafiscalidade tributária na implantação de incentivos fiscais de ISS com a finalidade incorporação de construções civis sustentáveis nas cidades. Será necessário compreender a origem da tributação ecológica no que se refere às teorias econômicas e os princípios que a sustentam. Em seguida, serão trazidas experiências internacionais e nacionais de utilização da tributação ecológica, para no próximo capítulo compreender a incidência da extrafiscalidade do ISS nas construções civis para induzir comportamentos sustentáveis.

#### 3.1 CONCEITOS, CARACTERÍSTICAS E FINALIDADES DA TRIBUTAÇÃO ECOLÓGICA/VERDE/AMBIENTAL

Conforme aponta Ataliba (2016, p. 26), as normas jurídicas não disciplinam direitos, privilégios ou intenções, mas tão somente regulam comportamentos humanos. O objetivo do direito, pois, serviria para disciplinar as interações entre as pessoas, configurando os comportamentos que devem se adequar ao conteúdo mandamental da norma. Quanto às normas tributárias, essas fazem parte da conjuntura constitucional que tem por premissa básica a arrecadação de receita para o Estado ou a modulação comportamental, o que justifica a tributação sob o viés da proteção ambiental. O tributo, segundo Gonçalves e Reymão (2019), é uma criação do povo para atender aos anseios e desejos da sociedade. Para Costa (2011), nada melhor do que utilizar uma ferramenta que interfere diretamente nas economias do contribuinte para modificar condutas prejudiciais ao meio ambiente.

A história da humanidade demonstra que a utilização do Direito Tributário como elemento indutor de comportamentos não consiste em uma novidade nascida no século XXI. Em 1672, na Rússia, o Czar Pedro criou o imposto sobre a barba, com vistas a desestimular a criação de barba pelos homens, pois seu desejo era que os cidadãos tivessem uma aparência mais ocidental. No século XVII, a França instituiu tributação incidente sobre sedas, porcelanas e cosméticos, com a finalidade de desincentivar a compra desses bens por se acreditar serem fúteis na época (LEÃO, 2014). Nota-se, pois, que o Direito Tributário pode e deve ser usado como instrumentos para além do arrecadatário.

De acordo com Silva, Azevedo e Oliveira (2022), o Direito Tributário é um ramo do Direito que institui, fiscaliza e cobra os tributos respeitando as normas do ordenamento jurídico pátrio. De acordo com os autores, incluso no Direito Tributário se encontra o Direito Tributário

Ambiental, caracterizado pelo ramo do Direito que exerce um importante papel de proteção e manutenção do meio ambiente por meio da criação ou utilizando-se dos tributos já existentes como ferramenta.

Para Pinto (2017), a tributação ambiental/ecológica/verde se considera toda a estratégia utilizada pelo ente tributante para estimular condutas direcionadas à tutela do meio ambiente. Costa (2011) recorda que a tributação ambiental foi uma das pautas da conferência internacional da eco-92, onde, após todas as discussões, obtiveram como resultado que a tributação ambiental precisava seguir quatro critérios: 1) eficiência ambiental, ou seja, novos tributos ou tributos já existentes devem induzir a comportamentos eficientes de proteção ambiental; 2) eficiência econômica, ou seja, o tributo deve ter baixo impacto econômico e natureza tanto fiscal quanto extrafiscal; 3) administração barata e simples, não podendo onerar a máquina administrativa, além da ausência de efeitos nocivos ao comércio e à competitividade internacional, ou seja, o tributo não pode provocar um ciclo danoso de consumo. E por ser uma orientação internacional, para a implantação de uma tributação ambiental, é preciso que os Estados não a ignore.

Para Gonçalves e Reymão (2019) e Pinto (2017), a tributação ambiental não tem uma conceituação bem definida, sendo caracterizada como uma política pública que leva em consideração aspectos ambientais. Isto porque, segundo as autoras, existem conceitos amplos que versam sobre tributação ambiental que divergem entre os autores.

Por sua vez, Azevedo e Portella (2019) compreendem a tributação ambiental sob a perspectiva das cidades como um dos mecanismos para realizar o desenvolvimento urbano com o intuito de criar serviços em prol da proteção ambiental (característica fiscal do tributo), bem como orientar comportamento caso se trate da utilização da extrafiscalidade tributária. Em suas palavras:

O conceito de tributação ambiental parte do pressuposto de que o tributo representa um instrumento de proteção ao meio ambiente. Assim, se refere a um dos mecanismos que o poder público poderá dispor para realizar o efetivo plano de desenvolvimento urbano, mediante a utilização de instrumentos tributário para gerar os recursos necessários para a prestação de serviços públicos de caráter ambiental (aspecto fiscal), ou com o fim de orientar o comportamento dos contribuintes em direção à proteção do meio ambiente (aspecto extrafiscal). (AZEVEDO; PORTELLA, 2019, p. 1, *tradução própria*)

Em relação às características da tributação ecológica/verde/ambiental, a tributação ecológica pode ter duas classificações. A primeira é chamada de tributação ambiental *lato sensu* ou impróprio, cuja característica fiscal é latente, contudo, pode ter alguma conotação em prol do meio ambiente por meio da extrafiscalidade. A segunda vertente, a tributação ambiental

*stricto sensu* ou própria, aborda um incentivo próprio característico do tributo, de modo que a própria hipótese de incidência é uma causa ambiental (GONÇALVES; REYMÃO, 2019; AZEVEDO, 2017).

Para Gordilho (2011), os tributos ambientais próprios podem ser conceituados como aqueles que possuem uma repercussão negativa no meio ambiente, e, por isso, considera que as taxas de lixo, taxas municipais de esgoto, taxas de poluição sonora, taxas florestais e de visitação podem ser consideradas como tributações próprias. Esse entendimento é também consentido por Nunes (2005). A título de exemplo, para o autor, a instituição da taxa ambiental instituída pelo Estado de Pernambuco em Fernando de Noronha, cobradas a todas as pessoas não residentes ou domiciliadas que estejam por caráter turístico, é um exemplo de tributação ambiental própria na medida em que há nitidamente o caráter de preservação ecológica do meio ambiente.

Segundo Azevedo (2017), o tributo é considerado um dos instrumentos econômicos mais significativos para a proteção ambiental. Conforme salienta Costa (2011), Miguel (2020), Endo (2020) e Barros (2014), a tributação ecológica também chamada de ambiental ou *eco tax* possui duas finalidades intituladas. A primeira é considerada fiscal. A receita arrecadada pelo tributo é utilizada para custear serviços públicos destinados à preservação ambiental. Já a finalidade extrafiscal pode ser considerada como a característica do tributo que, para além da sua arrecadação, possui uma característica de orientar a sociedade ou a atividade econômica a realizar condutas de preservação do meio ambiente.

Mazzochi (2010), quanto à finalidade dos tributos, ainda acrescenta os tributos para-fiscais, cujo sujeito que arrecada é distinto daquele que detém a respectiva competência tributária, e a arrecadação é utilizada para aplicação das atividades específicas do tributo.

Lembra Gonçalves e Reymão (2019) que todo tributo tem características fiscais e extrafiscais, na medida que hoje é impossível distinguir um tributo fiscal e um tributo extrafiscal. Significa que todo e qualquer tributo dentro do ordenamento jurídico brasileiro pode ser utilizado para fins extrafiscais.

Para Mazzochi (2010, p. 86), a utilização da tributação ambiental usufruindo da sua função fiscal se torna de suma importância porque com a arrecadação das receitas dos tributos para a finalidade de proteção ambiental, seria possível a utilização desses valores para a implementação de ações protetivas.

No entanto, de acordo com Polo (2017), cumpre destacar que a utilização da função fiscal para a espécie de tributo, imposto, não se faria eficiente. Por natureza, o imposto é um tributo de receita não vinculada. Ou seja, o valor arrecadado por meio da majoração das

alíquotas voltadas para a implementação de ações protetivas se tornaria ineficiente uma vez que o ente tributante não poderia vincular uma receita para uma melhoria específica de proteção ambiental (BRASIL, 1988).

Para Lima (2012), a utilização da finalidade fiscal do tributo, mesmo que diversa ao imposto, não alcança o papel desejado. Isto porque demandaria do poder público a iniciativa de realizar políticas públicas que adentrassem na atividade econômica. E essa penetração, por sua vez, precisaria de uma conscientização social, política e governamental que demorará de ocorrer.

Noutro giro, para Endo (2020), a redução da carga tributária de um determinado imposto, com a aplicação da extrafiscalidade tributária, poderia gerar o incremento da receita pública. De acordo com a autora, em razão da incorporação de novas tecnologias capazes de reduzir os impactos causados pelas externalidades ao meio ambiente, seriam introduzidos no mercado produtos que utilizariam de inovações tecnológicas no seu processo produtivo, capazes de diminuir os impactos da produção causados ao meio ambiente, e indiretamente cresceriam a receita estatal.

Gordilho (2011) aborda que para observar se houve o alcance dos objetivos de uma tributação extrafiscal, é preciso observar o fracasso de sua arrecadação. Isto porque o tributo, conforme visto anteriormente, é considerado preponderantemente fiscal ou preponderantemente extrafiscal, ou seja, mesmo sobressaindo uma das suas características não significa anulação completa da outra. De modo que, caso haja a aplicação de incentivos fiscais para induzir comportamentos sustentáveis por meio da extrafiscalidade tributária, segundo o autor, o fracasso da arrecadação poderá significar a eficácia desse incentivo porque a finalidade do imposto não é a arrecadação, mas a indução de comportamentos.

Neste sentido, a extrafiscalidade tributária é de suma importância na medida que induz a sociedade à realização de atividades que protejam o meio ambiente, sendo um importante mecanismo para o desenvolvimento sustentável, seja ele para gerar recursos para a prestação de serviços de caráter ambiental destinados aos municípios (aspecto fiscal), seja para induzir comportamento sustentável nas cidades (aspecto extrafiscal) (AZEVEDO, 2017).

### 3.2 TEORIAS ECONÔMICAS E PRINCÍPIOS QUE FUNDAMENTAM A TRIBUTAÇÃO ECOLÓGICA

Azevedo (2017, p. 108) informa que as abordagens econômicas do Direito são institutos importantes na medida que fundamentam a tributação ambiental. De acordo com a autora, são três principais teorias que podem fundamentar a tributação ambiental: a tradição Pigouviana, Teorema de Coase e do Duplo Dividendo.

Arthur Cecil Pigou (1920) foi um economista que estudou as falhas de mercado e teve como um de seus mestres o economista Marshal. A sua formação foi fortemente influenciada por ele. Muito embora a problemática das externalidades seja amplamente associada ao economista Pigou, segundo Soares (1999, p. 13), o problema das externalidades foi elaborado por Alfred Marshal no ano de 1925. Segundo o autor, a externalidade ocorre quando agentes econômicos no momento da interação de mercado geram benefícios ou malefícios a terceiros não relacionados ao processo econômico. Ou seja, segundo Aydos (2010, p. 32), Marshal percebeu que havia uma falha no preço dos produtos ou serviços em razão da externalidade ocorrida no processo de transação econômica.

Pigou, por sua vez, alinhou o conceito de externalidade trazida pelo seu tutor com os acontecimentos da época e criou sua própria teoria, inclusive desafiando o pensamento de seu mestre, Marshal. Em razão das duas guerras mundiais ocorridas, a crise econômica de 1929, os problemas sociais que assolavam o mundo e a crise ambiental, Pigou elaborou a teoria das externalidades imbricando temas que se relacionaram com os campos econômicos, sociais e de proteção ambiental (BATISTA, 2022).

De acordo com Vivien (2011), para Pigou havia uma falha do sistema de preços. Alguns custos privados da produção estavam sendo destinados a custos sociais, e, por isso, o preço do produto não condizia com os custos de sua produção. Isto porque a atividade privada tende a não internalizar os custos corretamente das atividades econômicas, o que causa danos a terceiros e ao meio ambiente, que são agentes externos à relação de produção. Essas falhas de mercado, de acordo com Gordilho e Lyrio (2018), são chamadas de externalidades. A externalidade, como a poluição atmosférica e das águas em razão da atividade produzida, deveria estar incluída nos custos da produção privada do bem, essa que é intitulada como externalidade negativa.

A título de exemplo, é possível imaginar que uma empresa A, no curso de sua produção utilize o rio X para despejar efluentes. O rio X está sendo poluído sem que o agente econômico arque com os danos ocasionados, e, em contrapartida, a população próxima ao rio está sendo afetada, não podendo mais beber da água ou banhar-se nele. Desdobra-se, portanto, que essa

poluição não adentra ao custo de produção do bem, se tornando, deste modo, um custo social, na medida em que é a sociedade que arca com a com a poluição produzida pela empresa A. É a partir desse cenário que Pigou propôs a taxa pigouviana. Segundo ele, deveria existir uma taxa única para internalizar os custos da produção privada sem torná-las um custo social. Assim, nesse sentido, o bem produzido seria inserido no mercado a preço justo de sua produção já que o valor da externalidade estaria internalizado no custo do bem (VIVIEN, 2011, p. 83).

Segundo Azevedo (2017), não somente as externalidades negativas são alvo da tributação pigouviana, também havia a preocupação com as externalidades positivas. Um exemplo de externalidade positiva, segundo Soares (1999), poderia ser exemplificado com a presença de um produtor de maçã ao lado de um produtor de mel. Segundo a autora, a produção da florada das maçãs exerce um efeito positivo na produção de mel. Nessa medida, o produtor de maçãs exerce uma externalidade positiva à sociedade, que deveria ser incentivada por meio da minoração da taxa pigouviana.

No entanto, a teoria pigouviana possui certas limitações. De acordo com Aydos (2010), Azevedo (2017), Bezerra, Papini e Noda (2021), a teoria pigouviana encontra sua dificuldade em precificar a externalidade produzida pelo agente econômico. A sua mensuração é uma incerteza científica e subjetiva, na medida que não há aparatos concretos para calcular a degradação ambiental ocasionada ou o custo para a sua recuperação. Afinal, como salienta Gordilho e Lyrio (2018), os bens ambientais não possuem a mesma lógica dos bens econômicos porque não podem ser precificados. Os bens ambientais são considerados bens livres, ou seja, podem ser usados por todos. Contudo, são bens escassos na medida em que não são bens abundantes, mas precisam de proteção e aqui se encontra o problema da sua mensuração.

Aydos (2010) relembra da experiência do Reino Unido com a aplicação de tributos sobre a coleta de lixo. Segundo a autora, o país, influenciado pela teoria pigouviana, tentou calcular o valor das externalidades ocasionadas pelo lixo, mas passou por dificuldades. Em razão disto, passou a utilizar ainda da teoria pigouviana, mas sobre outro método de aplicação. O país indicou metas ambientais a serem seguidas e graduou a aplicação do tributo em razão do respeito ou não das metas instituídas.

Nesta esteira, mesmo a teoria de pigouviana possuindo críticas de sua aplicação quanto à subjetividade e à impossibilidade de se calcular a externalidade produzida pelo agente econômico, foi deveras importante. Por meio dessa teoria criaram-se os pressupostos para a aplicação e fundamentação do princípio do poluidor-pagador, que será visto no próximo tópico, além de induzir a sociedade para a inferência de comportamentos voltados à proteção ambiental

com base em políticas públicas, como a utilização da tributação ambiental para esse fim (AZEVEDO, 2017; BEZERRA; PAPINI; NODA 2021).

A segunda teoria a ser aqui explorada será o Teorema de Coase. Segundo Bezerra, Panini e Noda (2021), o autor propõe que uma nova teoria, oposta a pigouviana quanto ao sistema de intervenção estatal por meio da taxa para solucionar os problemas das externalidades. Isto porque Coase foi influenciado pela escola de Chicago, onde lecionou. Acreditava-se principalmente na ordem espontânea do capitalismo e na livre concorrência sem intervenção estatal.

É a partir desse cenário, Coase afirma que o problema da teoria pigouviana é relativo a como Pigou elaborou seu questionamento. Segundo Coase, o problema das externalidades é um problema coletivo. Interfere-se diretamente na sociedade que é alvo da externalidade negativa, mas, por outro lado, também é maléfico ao agente econômico na medida que inibe a ele a produção de seus bens, o que também se torna um custo coletivo. Por isso, segundo ele, é necessário que se pondere o interesse de todos e não somente daquele que sofreu com o dano da externalidade (VIVIEN, 2011, p. 86).

Ainda, como lembra Aydos (2010, p. 39), Coase criticava os pigouvianos em relação à destinação da taxa. Segundo Coase, o valor a ser cobrado da taxa deveria ser pago a quem sofreu o dano ambiental. Isto porque Pigou propôs que o valor arrecadado da taxa pigouviana deveria ser destinado ao Estado. Para ele, como se tratava de um dano social, o Estado, nessa medida, era o responsável por solucionar os problemas ocasionados. Já para Coase, o pagamento deveria ser feito ao agente que sofreu o dano. Porque se assim não o fosse, o pagamento da taxa, por ser coletivo, tratava-se de um valor expressivamente maior, não equivalente ao dano ocasionado pelo agente econômico.

Por isso, Coase propõe uma teoria, baseada no sistema de preços culminado aos direitos de propriedade (AYDOS, 2010). De acordo com o modelo de Coase, as externalidades poderão ser negociadas entre os atores econômicos e os diversos agentes que são impactados pelas externalidades, por meio do surgimento de benefícios capazes de sozinhos regulamentar o mercado (AZEVEDO, 2017).

De acordo com Vivien (2011) e Nunes (2005), a teoria de Coase pode ser vislumbrada facilmente. A empresa C despeja no rio X, ao longo de um ano, efluentes que refletem diretamente na comunidade ribeirinha. De acordo com Coase, se o direito de propriedade do rio fosse da empresa C, haveria duas possibilidades. A indenização para a comunidade ribeirinha, ou realizar a limpeza do rio X. Partindo-se do pressuposto que a limpeza do rio custa R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) e que a indenização pelas externalidades custa 800.000,00

(oitocentos mil reais), calculados a partir da extinção de espécies, desmatamento, poluição e inutilização pela comunidade, a empresa C seria induzida pelo mercado a limpar o rio por R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), afinal, seria mais benéfico para a empresa, bem como seria eficiente para a comunidade ribeirinha. Além disto, a produção iria internalizar as externalidades negativas ocasionadas. De acordo com Coase, esse mecanismo seria eficiente para tornar livre a concorrência de mercado e conseqüentemente a concorrência perfeita.

Contudo, a teoria de Coase possui alguns entraves. De acordo com Nunes (2005), Bezerra, Panini e Noda (2021), poderia ser facilmente aplicada em se tratando de bens particulares. Mas visto que o meio ambiente é um bem comum a todos, tornaria mais complexa sua aplicação. Afinal, não poderia um particular negociar um bem comum a todos, pois é competência do Estado esse papel. Nessa medida, a teoria de Coase ficaria sem aplicação concreta.

Lembra Azevedo (2017) que a teoria de Coase possui um olhar estritamente econômico, ou seja, sua solução não levava em consideração as variáveis sociais ou ambientais, mas tão somente o direito à propriedade e a livre concorrência. Ainda, causa um entrave relativo à extensão do dano ambiental sem levar em consideração que a poluição em um determinado local pode ocasionar em outro.

Aydos (2010, p. 39), Azevedo (2017, p. 113), Bezerra, Papini e Noda (2021) recordam que a teoria de Coase não foi descartada como um todo. Coase propõe a internalização do custo pela livre negociação e foi com base na sua teoria que se pensou na formulação do mercado de carbono, criada a partir da ECO-92, com a perspectiva de redução da emissão de CO<sup>2</sup> na atmosfera para reduzir os gases que aceleram o efeito estufa.

O Brasil, por meio do Conselho Empresarial Brasileiro para o Desenvolvimento Sustentável (CEBDS) vem traçando caminhos e apresentando propostas junto ao Ministério da Economia desde 2017 para a implantação de um mercado de carbono. A proposta tem por pilar uma boa governança, principalmente de um arranjo institucional estável e uma implantação gradual desse modelo, pois envolve desafios técnicos para serem implantados no Brasil. É preciso de uma proteção a competitividade, onde o Estado deve promover publicizações de informações sobre o mercado de carbono para as empresas brasileiras. É preciso que os empresários, por meio de fundamentos sólidos junto com o governo brasileiro, criem uma proposta de precificação do carbono. Em carta aberta de mais de 400 empresas, essas anuíram a necessidade e o interesse de implantação do mercado de carbono no país (CEBDS, 2018).

Nesse sentido, a teoria de Coase, a externalidade negativa ocasionada pela atividade econômica, deve ser solucionada por meio de acordos entre o agente causador do dano e o

prejudicado com a mínima intervenção estatal. O Estado seria apenas um facilitador e mediador para que os particulares realizassem o cumprimento dos acordos pactuados. Contudo, nem sempre os danos ambientais podem ser negociáveis em determinadas situações de fragilidade do prejudicado ou danos severos ao meio ambiente, como a ocupação do solo sem a observância das normas, poluição por negligência. É necessária a interferência do Estado (AYDOS, 2010; AZEVEDO, 2017).

A última abordada será a Teoria do Duplo Dividendo, formulada pelo economista Lawrence H. Goulder em meio à década de 1990. Segundo Bezerra, Papini e Noda (2021), Goulder formulou essa teoria fundamentado na existência de verdadeiras reformas fiscais verdes contemplando o modelo do duplo dividendo. Segundo ele, poderia existir a redução de determinados impostos em razão da cobrança e receitas de impostos com finalidades de proteção ambiental.

De acordo com Monteiro (2011, p. 190), a teoria do Duplo Dividendo possui duas características fundamentais, qual sejam: (1) a tutela ao meio ambiente e (2) que o ônus fiscal recaia sobre as atividades que causem poluição ambiental. Por sua vez, segundo Bezerra, Papini e Noda (2021, p. 34), o primeiro dividendo seria aquele focado na extrafiscalidade do tributo para almejar o fim social de proteção ambiental. Por sua vez, o segundo dividendo deve melhorar o sistema tributário na medida que deveria neutralizar a carga tributária.

No entanto, lembram Bezerra, Papini e Noda (2021), que a aplicação dessa teoria econômica pode trazer efeitos não desejados pelo ente tributante. Em razão da majoração de determinados tributos em detrimento de outros, pode ocorrer uma majoração exagerada de determinados tributos, aumentando a carga tributária para determinados contribuintes. Ainda poderia, sob essa perspectiva, incorrer uma consequência em razão da majoração de determinados tributos no mercado. O aumento do tributo incidente em determinadas atividades poderia gerar o aumento demasiado de determinados produtos, e, em razão disso, torná-lo oneroso ao consumidor e o produto pouco competitivo no mercado.

Em razão disso, a aplicação da teoria do duplo dividendo requer uma extensa reforma fiscal verde na medida de reduzir a carga tributária de determinados tributos e majorar e intensificar a cobrança de outros. Nessa esteira, a finalidade da teoria do duplo dividendo requer a utilização da característica extrafiscal do tributo para orientar as condutas econômicas em direção à proteção ambiental e em outra perspectiva a utilização da fiscalidade para melhorar o sistema fiscal (BEZERRA; PAPINI; NODA, 2021).

Nesse sentido, em razão das três teorias apresentadas que justificam a tributação ambiental, de acordo com o que aborda Azevedo (2017) e Bezerra, Papini e Noda (2021), o

fundamento para a aplicação do incentivo fiscal do imposto sobre serviços de qualquer natureza incidentes nas construções civis está baseado na teoria de Pigou em razão da intervenção do ente estatal, nesse caso o município, por meio da instituição de incentivos fiscais. A finalidade, portanto, é de que os contribuintes do imposto adotem medidas voltadas à preservação ambiental e incorporem ao setor práticas sustentáveis com a finalidade de reduzir as externalidades negativas produzidas em razão da atividade econômica. A teoria Pigouviana, fundamenta a aplicação do princípio do poluidor-pagador, princípio de suma importância para a aplicação da tributação ecológica, conforme se verá no próximo tópico.

### 3.3 PRINCÍPIOS QUE FUNDAMENTAM A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

O conceito de tributação ambiental abarca todos os princípios tributários dispostos na Constituição Federal, como capacidade contributiva, seletividade, proporcionalidade. No entanto, partindo da mesma análise de Azevedo (2017), os princípios aqui elencados serão aqueles que fundamentam a utilização da extrafiscalidade tributária alinhada aos incentivos fiscais tributários, quais sejam o princípio do poluidor-pagador, protetor-recebedor, o princípio da precaução e prevenção e do desenvolvimento sustentável, que serão tratados nos tópicos a seguir.

#### 3.3.1 Princípio do Poluidor-Pagador e Usuário Pagador

Para Gordilho e Lyrio (2018, p. 363), as necessidades humanas são ilimitadas, mas os recursos naturais que produzem esses bens são limitados, por isso a necessidade de proteger o meio ambiente. Existe uma diferença entre os bens econômicos e os recursos naturais intitulados como bens livres. Os bens econômicos são estudados por meio da economia e seguem as leis do mercado, ou seja, majoração e minoração dos preços de acordo com a oferta e demanda. No entanto, os bens livres não podem seguir essa lógica de mercado porque não são bens que possuem valor econômico. É nesse sentido que a partir das externalidades ocasionadas pela atividade econômica podem surgir impactos ao meio ambiente.

É a partir da preocupação com a internalização dos custos das externalidades negativas que os organismos internacionais, na declaração do Rio sobre o meio ambiente na Conferência ocorrida em 1992, surgiram com o princípio do poluidor-pagador. Esse que não deve ser conceituado como o direito de poluir, ou seja, não é que o agente que polui pode após o ato poluente pagar por isto. O princípio surgiu para reforçar que aquele que polui deve arcar com

os custos de seus atos poluidores, bem como provocar que os agentes realizem atos de prevenção contra os atos poluentes (SILVA, 2017, p. 34).

Princípio 16: As autoridades nacionais deveriam procurar fomentar a internalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, tendo em conta o critério de que o causador da contaminação deveria, por princípio, arcar com os seus respectivos custos de reabilitação, considerando o interesse público, e sem distorcer o comércio e as inversões internacionais (ONU, 1992).

Segundo Monteiro (2011), no Brasil, o princípio do poluidor-pagador está fundamentado com a lei nº 6.938 de 1981 e na Constituição Federal em seu art. 225 § 3. A lei dispõe sobre aplicação à política nacional do meio ambiente e possíveis criações de políticas públicas. De acordo com o art. 4, VII da referida lei, lembra Pinto (2017), que será efetuada uma imposição ao usuário pagador da contribuição pela utilização dos recursos ambientais com fins econômicos, e a imposição ao poluidor pagador e ao predador, da obrigação de recuperar e ou indenizar os danos causados. Já a Constituição Federal, em seu art. 225 §3 expõe que

as condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados (BRASIL, 1988).

Dessa maneira, compreende-se, como lembra Gordilho e Lyrio (2018, p. 367), que o princípio do poluidor-pagador em verdade reflete uma forma de internalização dos custos decorrentes da atividade econômica pelo poluidor por meio da eliminação, reparação ou prevenção do dano ambiental. Nessa medida, aquele que realizar uma atividade que polua o meio ambiente ou exerça atividade que possa vir a poluir, deve ser responsabilizado e contribuir com a degradação decorrente da atividade.

De acordo com Azevedo (2017), o princípio do poluidor-pagador é suscetível a orientar políticas públicas na implantação da proteção ambiental, pois é o direito-dever do Estado em tutelar o meio ambiente ecologicamente equilibrado; noutro giro, é dever de todo cidadão em conservá-lo e utilizar dos recursos naturais de modo racional e de impactos menos agressivos ao meio ambiente.

Por sua vez, decorre do princípio do poluidor-pagador, o princípio do usuário pagador. Considera-se por meio desse princípio que o usuário não estará sujeito apenas à reparação eventual do dano que causar em razão das suas atividades. É necessário adotar mecanismos de prevenção com o objetivo de minimizar ou neutralizar os danos causados ao meio ambiente. O

usuário do meio ambiente deve assumir o ônus da precaução, e assim deve incentivar pesquisas e estudos para verificar eventuais impactos ambientais da sua atividade no meio ambiente. (PINTO, 2017).

Azevedo (2017, p. 126) recorda que o princípio do poluidor-pagador é o fundamento para a intervenção do Estado na sociedade para internalizar as externalidades negativas produzidas pela atividade empresarial, por meio de políticas públicas que utilizem da tributação ecológica/ambiental para induzir por meio dos incentivos fiscais o desenvolvimento das atividades voltadas para a preocupação ambiental.

Cumpre destacar que há divergência doutrinária quanto à aplicação do princípio do poluidor-pagador. Há autores como Endo (2020, p. 50) e Sobral Neto (2020, p. 28) que fundamentam a existência de incentivos fiscais em prol da proteção ambiental por meio do princípio do protetor-recebedor. Para esses autores, a aplicação para incentivos fiscais deveria ser feita por meio da internalização das externalidades positivas e daí justificar a perspectivas de incentivos fiscais por meio da redução da carga tributária.

Princípio do Protetor Recebedor surge com o objetivo de encorajar a sociedade a adotar comportamentos sustentáveis, tendo como contrapartida o recebimento de uma compensação financeira oriunda da ordem fiscal. Neste sentido, a dessemelhança do Princípio do Poluidor Pagador, em relação ao Princípio do Protetor Recebedor é a de que, enquanto o primeiro incorre na internalização das externalidades negativas avultando o produto, o segundo incorrerá na internalização das externalidades positivas, resultando no barateamento do produto (SOBRAL NETO, 2020, p. 28).

Porém, de acordo com a perspectiva trazida por Azevedo (2017, p. 124), Bezerra, Papini e Noda (2021, p. 42) e Gordilho e Lyrio (2018, p. 367), o princípio do poluidor-pagador (PPP) pode fundamentar perfeitamente a criação de incentivos fiscais para a atividade econômica incorporar condutas sustentáveis. O PPP visa à internalização das externalidades negativas por meio da precaução ou prevenção das atividades poluidoras, ou seja, parte da perspectiva da mudança de comportamento pelos agentes econômicos e por toda a sociedade.

Noutro giro, de acordo com Azevedo (2017), o princípio do poluidor-pagador tem origem na teoria pigouviana. Segundo Viven (2011), Pigou abordava sobre a majoração do imposto pigouviano em razão da incidência de externalidades negativas, bem como abordava o abrandamento do imposto em razão das externalidades positivas ocasionadas na produção econômica. De acordo com Sobral Neto (2020), o princípio do protetor recebedor pode ser considerado o outro lado da moeda do princípio do poluidor-pagador. Assim, percebe-se que o princípio a ser abordado é o PPP, onde, a partir da internalização da externalidade positiva, poderá ocasionar a minoração do imposto a ser incidido na atividade econômica.

### 3.3.2 Princípio da precaução, da prevenção e desenvolvimento sustentável

Para Gordilho e Lyrio (2018, p. 368), a aplicação do princípio do poluidor-pagador por meio da precaução e da prevenção engloba, por óbvio, a reparação. Isto porque quando o dano ambiental ocorre, é necessário que o causador arque com os danos, seja recuperando o meio ambiente ou indenizando as vítimas do ocorrido. Mas há também um outro aspecto para a aplicação do princípio do poluidor-pagador, qual seja, a prevenção e a precaução na tentativa de se evitar os danos ambientais.

De acordo com Pinto (2017, p. 123), não restam dúvidas de que os princípios da precaução e da prevenção são pontos relevantes para a proteção ambiental na medida que possui funções de gestão de risco ambiental e de aplicação direta do princípio do poluidor-pagador.

Muito embora os institutos aparentem uma similaridade, a diferença entre os princípios está na avaliação do risco ao meio ambiente. O princípio da precaução existe quando se há uma suspeita da atividade ser potencialmente lesiva ao meio ambiente. Aqui não existe certeza científica de suas consequências. Enquanto que o princípio da prevenção ocorre em razão da efetiva configuração de risco da atividade a obrigar o poder público e aos particulares a tomar medidas prévias a evitar a ocorrência do dano ambiental (PINTO, 2017, p. 124).

O princípio da prevenção engloba ações preventivas de quando há certeza de risco. Enquanto que o princípio da precaução ocorre quando não há certeza científica do risco. Para se evitar essa degradação ambiental, é necessária a adoção de medidas de incentivo aos agentes econômicos para incorporar às suas atividades medidas de prevenção e, segundo Gordilho e Lyrio (2018, p. 368), essa indução a comportamentos voltados à preservação ambiental pode ser realizada por meio dos tributos.

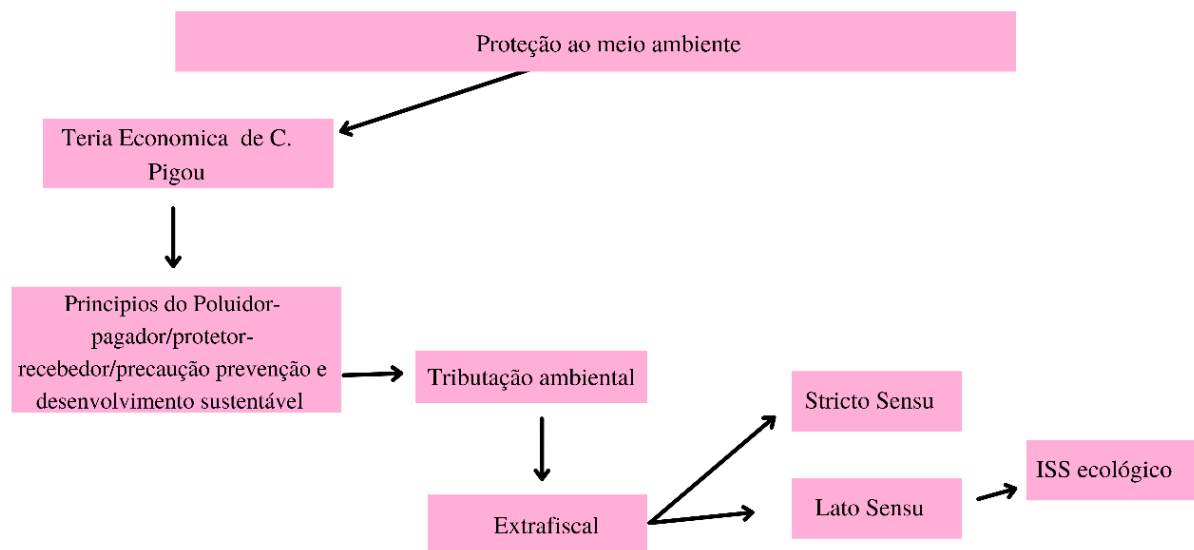
O princípio da precaução e da prevenção podem ser facilmente identificados no bojo da Constituição Federal em seu art. 225 *caput*. A necessidade de preservar e proteger o meio ambiente ecologicamente equilibrado para a presente e futura geração é a redução a termo dos princípios da precaução e da prevenção. A perspectiva é de barrar a ocorrência de um dano ambiental antes mesmo que aconteça e assim proteger o meio ambiente para o presente e as futuras gerações (GORDILHO; LYRIO, 2018).

O que se busca com a aplicação e a discussão desses princípios é o equilíbrio entre a atividade econômica em consonância com a proteção ambiental. É por isso que a própria Constituição Federal, em razão do art. 225 combinado com o art. 170 inciso VI, impôs ao Estado, quando necessário, a interferência na ordem econômica a fim de alinhar a atividade à preservação ambiental (PINTO, 2017, p. 36).

Deste modo, o poluidor é quem deverá assumir com o custo da reparação, prevenção e/ou precaução, cabendo a ele adotar mecanismos de controle e eliminação dos danos produzidos em decorrência de suas atividades. Aqui, nada impede ao Estado, em razão do princípio do desenvolvimento sustentável para a interferência na ordem econômica, de utilizar da tributação ecológica para impor ao poluidor a internalização das externalidades negativas ocasionadas no meio ambiente para corrigir as falhas de mercado, ou utilizar da tributação como orientador para internalizar estas externalidades.

A seguir, um quadro resumo ilustrando a fundamentação da tributação ambiental e a localização do ISS na tributação ambiental *lato sensu*.

**Figura 2 - Fundamentos do ISS ecológico**



Fonte: Elaborado pela autora.

A figura dois resume a sequência da fundamentação teórica de aplicação do ISS como tributação ecológica. Parte-se da teoria pigouviana como arcabouço para a criação do princípio do poluidor-pagador alinhado aos princípios do protetor-recebedor, prevenção, precaução e desenvolvimento sustentável. Esses institutos, harmonizados, fundamentam a tributação ambiental extrafiscal *lato sensu* na promoção de incentivos fiscais voltados para o cumprimento da meta 11.c do ODS 11 no aprimoramento de construções civis que tutelem o meio ambiente.

### 3.4 TRIBUTAÇÃO ECOLÓGICA - CONTEXTO INTERNACIONAL E BRASILEIRO

De acordo com Miguel (2020), a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é o principal responsável acerca das discussões relativas à proteção ambiental por meio de instrumentos tributários. De acordo com o autor, é possível perceber o avanço das legislações dos países sobre a tributação voltada para a perspectiva ambiental principalmente no que concerne à utilização da extrafiscalidade para indução de condutas em prol do meio ambiente.

No âmbito internacional, o estudo elaborado por Muposhi, Mopinganjira e Wait (2021) persegue os desafios da implantação do imposto incidente sobre sacolas plásticas na África do Sul com um estudo de caso comparativo do modelo aplicado pela Dinamarca e a Irlanda na tentativa de observar políticas de sucesso para serem implantadas na África do Sul, além de uma revisão bibliográfica sobre o tema. O objetivo perseguido da avaliação da eficácia do imposto para coibir o uso das sacolas plásticas teve por achado que essa tributação pode ser eficaz com base no sucesso dos países pesquisados pelos autores, que concluem ainda que a eficácia do imposto deve ser avaliada de modo macro, observando a qualidade ambiental do país, a aceitação do pelo público, bem como as mudanças no uso das sacolas plásticas.

Ainda em estudos oriundos da África do Sul, tem-se o estudo de Ndlela e Murcott (2021) sobre a aplicação de um imposto incidente nas carnes produzidas em grande escala na África do Sul, não aquelas produzidas por pequenos produtores. De acordo com os autores, a produção de carne intensiva é prejudicial ao meio ambiente e a saúde humana, em razão disso, propõem a implantação do imposto incidente sobre essa produção. Os autores partem da análise de que nas leis da África do Sul informam que impactos socioecológicos oriundos da produção de carne devem ser regulados por meio de medidas de comando e controle. Essas, por sua vez, não estão tutelando o meio ambiente e a saúde humana. Os autores, em razão disso, propõem a criação de um imposto incidente sobre o consumo de carne para uma maior conscientização por parte da população, além da redução do consumo de carne produzida em grande escala.

Na Colômbia, tem-se o estudo de Giraldo *et al* (2020) abordando sobre como a tributação municipal poderia auxiliar nos litígios ambientais que a cidade de Manizales enfrenta. Os autores recordam os graves problemas enfrentados pela cidade como deslizamentos de terra. A metodologia aplicada ao trabalho foi realizada por meio de levantamento bibliográfico e entrevistas com pessoas relevantes do município estudado. Os autores concluem que os recursos financeiros oriundos dos tributos municipais são escassos

para o enfrentamento das emergências do município, devendo existir uma maior arrecadação para melhorias ambientais municipais.

Por sua vez, Alzate e Manosalva (2019) explicam como o imposto sobre carbono pode auxiliar na geração de recursos para a Colômbia. De acordo com os autores, esse imposto deve ser incidido sobre todos os combustíveis fósseis e atividades geradora de gases do efeito estufa, em razão do perigoso impacto que esses gases interferem no sistema climático do planeta, o bem-estar das pessoas e o comprometimento do futuro dos seres vivos. Os autores abordam os acordos climáticos percorridos pelo mundo e informam que a Colômbia é um grande gerador de gases do efeito estufa. Por isso, a pesquisa teve por objetivo a exposição positiva da implementação do Imposto sobre os gases do efeito estufa para o encontro do equilíbrio da atividade econômica geradora desses gases. De acordo com os autores, esse mecanismo de tributação pode incentivar o processo de energias alternativas e limpas que tenham uma matriz energética diversificada.

No trabalho elaborado por Mayorga, Acosta e García (2020) os autores analisaram a efetividade dos impostos em 31 países da Europa nos setores de mineração e transporte por caminhões. Os autores optaram por comparar esses dois setores porque a emissão de CO<sub>2</sub> no primeiro setor não é intensiva e permitiu uma melhor análise dos objetos. O estudo foi pautado na análise de dados, além da revisão bibliográfica. Os autores acreditam que a tributação poderá auxiliar para a incorporação das externalidades negativas causadas pela atividade econômica. Os resultados da pesquisa apontam que a tributação incidente sobre o CO<sub>2</sub> tem sua eficácia em períodos posteriores à sua aplicação, sendo sua eficácia de médio a longo prazo. Além disso, os autores concluem que os impostos como única medida de incentivo à proteção ambiental não surtirão os efeitos esperados. Faz-se necessária a incorporação de outras medidas como a redução do consumo de energia para que seja de fato efetiva.

A pesquisa de Rius (2016) tem por foco responder à relevância das reformas fiscais verdes na América Latina e quais os instrumentos de políticas que deveriam ser considerados importantes para viabilizar a eficácia da viabilidade social e proteção ao meio ambiente. O trabalho aborda a importância da utilização das energias limpas e alternativa de transportes públicos de qualidade como opção de mobilidade sustentável. O autor conclui que no México e no Equador existe a necessidade de eliminação de subsídios generalizados para os derivados do petróleo, uma vez que incentiva o uso desses produtos no mercado. Aborda também que deveria ser abolido de todos os países da América Latina o benefício de menores cargas tributárias ao combustível a diesel por impactar de modo direto o meio ambiente. Além disso,

para o autor, é preciso uma reforma fiscal que incentive subsídios eficazes a transportes públicos para tornar atrativa a opção desse como estratégia de mobilidade sustentável.

O trabalho de Silva, Azevedo e Oliveira (2022) entendem que, diante da urgência de reduzir os desastres ambientais e reduzir os impactos gerados por eles, os autores discutiram as legislações que versassem sobre tributação ecológica nos países latino americanos, sendo oito países: Cuba, Guatemala, Haiti, Honduras, Nicarágua, Panamá, Uruguai e Venezuela. O estudo foi realizado por meio da análise das legislações dos países indicados realizado por meio de um levantamento das legislações desses, além de observar por meio do *Google* acadêmico e da *Scielo* na procura de informações legais para a pesquisa. De acordo com os autores, o estudo ressaltou a existência de um atraso relativo na implementação de uma reforma fiscal verde nos países estudados. Ainda, que apenas os países de Cuba e Venezuela apresentam tributos ambientais em formato de impostos. Os demais países apenas indicam multas para a arrecadação a projetos de preservação ambiental.

Costa (2011), ao analisar a tributação ambiental por meio de levantamento bibliográfico, elaborou um estudo realizando uma comparação entre o cumprimento das orientações internacionais no Brasil e demais países como Alemanha, Holanda, Bélgica, Dinamarca e Estados Unidos, quanto à implementação da tributação ambiental. A autora, em suas considerações, aborda que a tributação ambiental no Brasil é pouco estudada, mas vem ganhando atenção em razão da sua importância. Ainda aduz que a Constituição Federal de 88 é vasta em dispositivos capazes de implementar políticas de tributação ambiental por meio dos tributos, sejam eles as taxas, impostos e contribuições, o que facilitaria sua implementação.

Miguel (2020) perquiriu os benefícios da tributação ambiental e a possibilidade de compatibilização entre a tutela do meio ambiente e o desenvolvimento econômico realizada por meio de levantamento bibliográfico. O autor evidencia a desnecessidade de discussões relativas ao reconhecimento da preservação ambiental, pois tal fato já se encontra pavimentado pela positividade dos textos constitucionais. A nova preocupação reside em concretizar os valores ambientais que podem ser vislumbrados por meio da tributação ambiental. Segundo o autor, a tributação ambiental traz benefícios em prol da educação ambiental e a participação popular que deve ser estudada.

Pinto (2017), coadunando com a pesquisa de Miguel (2020), realizou uma outra pesquisa sem um objeto de tributo definido. Analisou os limites e possibilidades da tributação ambiental com base na Constituição Federal. A autora conclui pela necessidade de intervenção estatal na economia com o fim precípua de proteger o meio ambiente por qualquer

espécie de tributos, bem como criando outros em razão da competência federal residual disposta na Carta Magna.

Pereira (2018), por meio de sua pesquisa, descreveu a relação entre a tributação extrafiscal com o meio ambiente com a finalidade de demonstrar a importância dos incentivos fiscais para o desenvolvimento sustentável. De acordo com o autor, evidenciou-se que no Brasil existe a tributação ambiental por meio da utilização da extrafiscalidade por todos os entes federativos. Segundo o autor, é preciso a criação de novas espécies tributárias específicas para incentivar o alcance do desenvolvimento sustentável.

Silva (2017) demonstrou que o tributo por meio da extrafiscalidade pode ser utilizado como meio de proteção ambiental em harmonia com o desenvolvimento econômico realizado por meio de uma revisão bibliográfica e de legislação sobre o tema. O autor, após descrever a extrafiscalidade e as espécies de tributo, bem como a importância da proteção ambiental, conclui que a utilização de tributos extrafiscais é mais eficaz e estimulante à preservação ambiental do que aquelas que possuem um caráter sancionatório.

A pesquisa de Cunha *et al* (2022) aborda sobre a incidência dos impostos estaduais extrafiscais, como políticas públicas para proteção ambiental. Para tanto, foram observados os impostos estaduais, imposto de transmissão causa mortis e doação (ITCMD), Imposto sobre Propriedades de Veículos Automotores (IPVA) e ICMS por meio de uma pesquisa exploratória, indutiva, utilizando de uma pesquisa bibliográfica. O estudo verificou que os estados adotam critérios extrafiscais de ICMS e do IPVA para a promoção de políticas a tutela ambiental. Quando ao IPVA, o estudo concluiu que apenas 11 estados adotam alíquotas reduzidas incidentes sobre carros elétricos, aborda os autores a preocupação da revogação desses incentivos fiscais com a finalidade de arrecadação estatal. Ainda salienta a necessidade de rever a adoção de isenções a carros mais antigos, pois são eles que possuem menor eficiência energética e por isso poluem ainda mais o meio ambiente. Com relação ao ITCMD, os autores concluem que seu uso precisa contemplar critérios objetivos, pois a sua finalidade extrafiscal ambiental se dá de modo indireto.

Sobral Neto (2020), em sua dissertação, analisou as consequências da utilização do ICMS ecológico como instrumento de política pública no estado da Bahia por meio de uma breve comparação com os 18 estados da federação que já implementaram esse incentivo à proteção ambiental. Os achados do estudo apontam que o incremento do incentivo fiscal de ICMS-E eleva a renda dos municípios em razão das verbas a eles destinadas, além de comprovar que a implementação do ICMS tutela a biodiversidade e o incremento de verbas ao Estado que implementou o ICMS ecológico.

Azevedo (2017), por sua vez, teve como objeto de estudo o IPTU ecológico. O trabalho 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 este município, para tanto foi realizada uma comparação do instrumento com dois contribuintes do referido imposto. Os achados desta 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 DS. O estudo apontou que o modelo previsto na legislação do IPTU verde em Salvador dificulta 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.

O IPTU foi objeto da pesquisa de Polo (2017), que analisou os incentivos fiscais verdes na Região Metropolitana de Campinas/SP e a viabilidade econômica de financiamento de projetos sustentáveis residenciais. A perspectiva da autora foi compreender se o abono extrafiscal do IPTU verde beneficia as atitudes de conservação do meio ambiente. A partir de uma avaliação dos incentivos fiscais verdes de IPTU na região estudada, por meio de uma revisão de literatura através de pesquisa bibliográfica e levantamento das legislações do município à procura de IPTU verde, a autora concluiu que as políticas municipais verdes são singelas em relação aos projetos de lei. De acordo com suas considerações, os benefícios fiscais e sustentáveis do IPTU por si só não são ferramentas de sustentabilidade para um dos municípios pesquisados, pois é preciso uma predisposição do contribuinte de atuar de forma ativa no investimento de arborização para que o IPTU verde tenha sucesso, além disso, finalizou, corroborando com os estudos de Azevedo (2017), afirmando que os incentivos fiscais desse imposto são complexos o que dificulta a utilização desses incentivos pelos contribuintes.

Nunes (2017) também possui como objeto de estudo o IPTU, e a autora estuda esse tributo como uma ferramenta de incentivo fiscal para a cidade de Brusque/SC, realizando por meio de uma comparação com outros municípios que possuem o IPTU verde para propor uma política pública de IPTU verde na cidade de Brusque/SC. De acordo com a autora, em contraponto ao concluído por Polo (2017), o IPTU é uma importante ferramenta para a defesa do meio ambiente na medida que a concessão de incentivos fiscais estimula o proprietário de um bem imóvel a realizar a devida função social da propriedade, o que contribui para o desenvolvimento sustentável. Ainda de acordo com a autora, a implantação do IPTU verde estaria garantindo para a cidade pesquisada o futuro ecológico das presentes e das futuras gerações.

Suarez (2014) explorou na pesquisa os municípios que já possuem o IPTU verde para então explicar a implantação de incentivo fiscal de IPTU no município de Pinhais. A autora concluiu que estar-se-á no limite para uma mudança de comportamento em prol da proteção ambiental, fazendo-se necessárias políticas públicas, como o IPTU, como medida de incentivo à preservação ambiental.

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 a 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, e em razão da quantidade de municípios do Brasil, o IPTU e ISS são iniciativas para alcançar o desenvolvimento sustentável mesmo que esses tributos sejam poucos utilizados para este fim.

Gonçalves e Reymão (2019) e Barros (2014) analisam a possibilidade de implantação do ISS ecológico como incentivo ao desenvolvimento sustentável. Ambas as autoras 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 hoje pouco contribui para isto, apesar de toda a sua potencialidade.

A pesquisa de Marques, Bissoli-Dalvi e Alvarez (2018) analisa os indicadores de desenvolvimento sustentável no âmbito das construções civis. Foram pesquisados por meio de pesquisa *online*, programas e correlatos que auxiliam para melhoria dos índices do desenvolvimento sustentável no âmbito das construções civis. Por meio dessa análise, a pesquisa contribuiu para informar os programas existentes nesta temática pelos municípios. Quanto aos temas abordados nesses programas, incentivos saltam aos olhos. As autoras concluem que as políticas públicas mais frequentemente utilizadas são para economia água e energia. Contudo, não há a demonstração da relação dessas políticas com a implantação pelos municípios de incentivos de ISS.

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, mesmo sendo um imposto de grande incidência nas construções e obras nos municípios, os entes municipais, como se verá a seguir, não o utilizam com frequência para incorporar processos sustentáveis no setor de construção civil (GONÇALVES; REYMÃO, 2019).

#### **4 INVESTIGAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA COMO INDUTOR PARA A CONSTRUÇÃO CIVIL SUSTENTÁVEL**

A Constituição Federal de 1988 dispõe sobre as competências de cada ente federativo para a instituição de seus respectivos tributos. O ISS é uma espécie de tributo de competência municipal. Para encontrar o valor do tributo é preciso observar a base de cálculo e a sua alíquota respectiva. Por sua vez, caberá, neste capítulo, a discussão sobre a base de cálculo incidente sobre os serviços relativos à construção civil, pois possuem alguns abatimentos e discussões necessárias para encontrar o real valor do tributo.

A base de cálculo do ISS é o preço da prestação do serviço, caracterizado como uma obrigação de pagar, em trocar de uma obrigação de fazer pré-estabelecida. O preço da prestação do serviço, por sua vez, diferencia-se do preço do serviço, uma vez que esse engloba, além do valor da prestação acordada, os gastos oriundos dessa prestação, esses que podem ou não adentrar ao preço da prestação do serviço.

A tese anterior firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, datada em 2008, compreendeu que a base de cálculo para serviços da construção civil deveria incluir os materiais empregados na construção civil, pois se não incluídos na base de cálculo do ISS restariam imunes a tributação. Razão pela qual o Superior Tribunal de Justiça (STJ) (BRASIL, 2008) havia entendimento firmado que incorporava na base de cálculo do ISS incidentes sobre a construção civil, os materiais empregados por esses serviços.

O entendimento do STJ compreendia que o serviço de construção civil é uma atividade fim e independe dos materiais utilizados para a sua prestação. Lustoza (2019) exemplifica tal compreensão com os serviços prestados por dentistas, ao afirmar que o preço pago de ISS desses profissionais independe da marca do anestésico utilizado por ele, uma vez que a atividade a ser prestada não é relativa à marca do anestésico, mas sua atividade fim de realizar uma reparação na arcada dentária. Em razão disso, ocorreu pelos prestadores de serviço de construção civil a tentativa de barateamento por meio da utilização de materiais mais baratos em sua obra, afinal, englobava o preço da prestação do serviço.

No entanto, Alves (2021) e Lustoza (2019) recordam que em razão dos materiais adquiridos passarem a incorporar a base de cálculo do ISS das obras da construção civil, o prestador do serviço passou a adquirir materiais de qualidade inferior na tentativa de reduzir o valor do serviço prestado e, conseqüentemente, a redução do valor pago de ISS.

No ano de 2010, por sua vez, o STF firmou entendimento contrário compreendendo ser constitucional o abatimento da base de cálculo do ISS, materiais empregados na construção

civil. E em razão disso, o STJ em 2011 (BRASIL, 2011) mudou entendimento anteriormente firmado, compreendendo a possibilidade de abatimento da base de cálculo do ISS a materiais empregados e serviços de subempreitada.

No entanto, cumpre o adendo de que os abatimentos de materiais a que se referem o entendimento firmado, ou a própria legislação, devem respeitar o princípio da razoabilidade, por isso não deve configurar todo o qualquer material utilizado na obra como não incorporado à base de cálculo do imposto. Coadunando com a perspectiva trazida por Silva e Machado (2022) e Lustoza (2019), os materiais que não adentram a base de cálculo da construção civil devem ser aqueles de venda mercantil – produtos sujeitos a incidência do ICMS – desde que sejam incorporados diretamente na obra.

Concordando com o posicionamento de Lustoza (2019) não é razoável o entendimento extensivo de que materiais para auxílio, como capacetes, carrinhos de mão, fardamento, sejam materiais deduzidos da base de cálculo do ISS incidentes sobre os serviços de construção civil, pois tais materiais, mesmo sujeitos à incidência do ICMS, não são incorporados diretamente à obra e por isso devem ser incluídos na base de cálculo do imposto.

A título de exemplo, o município de Salvador/BA tem uma redação acertada no código tributário do município ao abordar sobre a base de cálculo do ISS.

Art. 88 Na prestação dos serviços a que se referem os subitens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços, anexa a esta Lei, o imposto será calculado deduzindo-se do preço as parcelas correspondentes: (Redação dada pela Lei nº 9279/2017)

I – ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço e incorporados à obra; II – ao valor das subempreitadas já tributadas pelo ISS neste Município.

Neste ínterim, observa-se a preocupação do município ao positivar as deduções dos materiais à base de cálculo do ISS acertadamente. Salvador tornou expressa a natureza dos materiais que devem ser deduzidos da base de cálculo, compreendendo ser aqueles que sejam incorporados à obra.

No estudo de Pinheiro e Silva (2016), os autores analisaram a forma de arbitramento do ISS incidentes na construção civil e concluíram que o valor pago do imposto, por ser consideravelmente alto, influencia o local da construção do empreendimento. Em razão disso, os municípios devem ofertar descontos de ISS para incentivar a incorporação de materiais ecologicamente sustentáveis para a incorporação de construções preocupadas com a tutela ambiental, além de ser um forte atrativo para a implantação de um desenvolvimento sustentável no município.

Em razão dos materiais adquiridos (de modo que incorporem diretamente a construção) não integrarem a base de cálculo do imposto, o presente trabalho não terá como finalidade a busca de incentivos fiscais para a redução da base de cálculo do ISS voltados aos serviços da construção civil. Importa tratar do percentual a ser multiplicado pela base de cálculo para encontrar o valor a ser pago do imposto, a alíquota.

A Lei complementar nº 166/2003 dispõe sobre as normas gerais do ISS, cabendo a cada município a criação de sua legislação do Imposto respeitando a Lei Federal. De acordo com a referida Lei, o município poderá fixar alíquotas de 2% até 5%, sendo facultada a aplicação de diferentes alíquotas para cada serviço da lista anexa, desde que não seja aplicada a menor que a mínima e maior que a máxima estipulada pela Lei Complementar nº 166/2003 (BRASIL, 2003).

Em se tratando de incentivos fiscais, a Lei Complementar nº 157/2016, que dispõe sobre alterações a legislação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, acrescentou na Lei Complementar nº 166/2003 o Art. 8-A. Esse artigo possibilitou aos entes municipais a criação de incentivos tributários expressamente sobre as atividades da construção civil, dispostas na lista anexa no número 7.02.

Art. 2º – A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 8º-A: (Produção de efeito)

Art. 8º – A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

§ 1º – O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar. (BRASIL, 2006)

De acordo com o art. 8-A, a alíquota mínima do ISS é de 2% e não deverá ser objeto de concessão de isenções, benefícios ou incentivos fiscais. No entanto, no parágrafo primeiro do mesmo dispositivo legal, visualiza-se a possibilidade expressa de concessão de incentivos fiscais para os serviços relativos a construções civis tanto para obras novas por meio da indicação do subitem 7.02 quanto para as obras de reformas conforme item 7.05. A lei ainda dispõe de incentivos relativos a transportes municipais coletivos, seja rodoviário, metroviário e aquaviário disposto no item 16.01. Muito embora seja um importante mecanismo de incorporação ao desenvolvimento sustentável, o item 16.01 não será alvo de discussão deste trabalho.

De acordo com Pozzetti, Souza e Santos (2019), em que pese a lei nº 166/2003, verse sobre as normas gerais de ISS e tenha positivado alíquota mínima de 2% para os serviços que incidem ISS, os autores realizam uma interpretação extensiva, abordando que a proposta da Lei Complementar nº 157/2016 positiva autorização aos entes municipais para criarem incentivos fiscais com alíquotas a menor do que o estabelecido em Lei Complementar nº 166/2003.

Coadunando com a perspectiva de Pozzetti, Souza e Santos (2019) em razão da redação dada pela Lei Complementar nº 157/2016 ao §1 do art. 8-A, a legislação expressou o grande potencial extrafiscal do imposto quando se refere aos serviços da construção civil e indicou expressamente a possibilidade de incentivos fiscais para a consecução de determinados comportamentos, como por exemplo de tutela ambiental. Essa que pode ser feita, inclusive, por meio da alteração de alíquota a menor do que o percentual de 2% estabelecido pela Lei Complementar nº 166/2003.

Desta forma, é possível que os municípios, em razão da necessidade de tutela do meio ambiente, positivem incentivos fiscais que modifiquem a cultura dessa atividade, capaz de alterar os materiais utilizados nas obras, bem como que os formatos de projetos a serem construídos busquem minimizar os impactos ambientais dela decorrentes.

#### 4.1 A VINCULAÇÃO DO HABITE-SE À ARRECADAÇÃO DO ISS

De acordo com Martins (2018, p. 81), em razão da enorme possibilidade de elisão fiscal ao pagamento do ISS em obras de construção civil, os municípios desenvolveram a prática de vincular a expedição do Habite-se ao pagamento integral do ISS para fiscalizar a arrecadação do tributo pelos prestadores de serviços.

De acordo com Pinheiro e Silva (2016), o “habite-se” é um ato administrativo expedido pela autoridade competente pela qual autoriza habitação do empreendimento. Difere-se da licença para construção, pois esse é o ato administrativo concedido para dar-se início à obra. Nesse sentido, “habite-se” é um documento pelo qual indica que o empreendimento foi realizado de acordo com as exigências legais e do código de obras do município, ou seja, com a expedição desse ato conclui-se que o empreendimento encontra apto para habitação.

Em razão de ser um documento significativo para o direito de propriedade daqueles que adquirem o imóvel, os municípios vinculam a expedição do habite-se ao pagamento integral do ISS incidente sobre a obra. Isto porque, para que o imóvel possa ser transferido ao adquirente do imóvel, é necessário que haja a averbação da obra na sua respectiva matrícula. No entanto,

essa averbação prescinde da expedição do alvará de habite-se pelo município, que, como visto, é o ato administrativo capaz de concluir que a obra está em conformidade com a legalidade legislativa e os códigos de obras exigidas pelo município (PINHEIRO; SILVA, 2016, p. 14).

Contudo, a expedição do Habite-se só é possível com pagamento integral do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Caso não seja pago pelo prestador do serviço (aquele que realizou o serviço), inviabilizará em cartório a troca de titularidade do empreendimento aos novos proprietários (MARTINS, 2018, p. 81).

É em razão desse ato de vinculação, se torna um importante instrumento de fiscalização da correta incorporação dos incentivos fiscais relativos às construções civis sustentáveis. O Habite-se, de acordo com Silva e Machado (2022) e Pinheiro e Silva (2016) é um documento capaz de atestar que a obra foi construída seguindo as exigências estabelecidas em lei. Caso o prestador de serviço opte por realizar um serviço de construção civil de modo sustentável, deverá cumprir com as exigências estabelecidas na lei de incentivo fiscal, para obter como contraprestação redução da alíquota de ISS. Quando o contribuinte solicitar o alvará de habite-se, esse estará sujeito à verificação das exigências estipuladas na lei de incentivo de ISS.

Caso seja observado pela fazenda pública que o contribuinte descumpriu com as exigências estipuladas para angariar a redução da alíquota de ISS, que por livre vontade optou por fazê-la, deve a fazenda pública municipal, de acordo como aborda Silva e Machado (2022), seguir com o arbitramento do valor do ISS acrescidos de multa pelo não cumprimento da obrigação principal.

Nesse diapasão, os entes municipais devem buscar por meio da redução de alíquotas do ISS atingir o fomento de condutas sustentáveis nas atividades de construção civil. No entanto, para a aplicação de incentivos fiscais, além da expedição do Habite-se é preciso observar a lei de responsabilidade fiscal.

#### 4.2 RESPONSABILIDADE FISCAL MUNICIPAL E OS REQUISITOS PARA A ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTA DO ISS

Aos entes federativos que almejem instituir incentivos fiscais por meio de renúncia de receita, como alteração de alíquotas ou isenção, será preciso observar a Lei Complementar de nº 101 de 2000. A lei versa sobre a responsabilidade fiscal e impõe a gestão das receitas públicas.

De acordo com o art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000, a renúncia fiscal do tributo deve estar acompanhada de uma estimativa no impacto orçamentário desde o exercício que deva iniciar sua renúncia e nos próximos dois anos seguintes de sua vigência. 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).

A renúncia de receita pública, de acordo com Rodrigues (2008), é a utilização do tributo em sua finalidade extrafiscal, alterando seus elementos para induzir determinados comportamentos, como, por exemplo, a redução das alíquotas do ISS para incentivo de construções civis sustentáveis.

Entende-se, de acordo com Pinto (2017), bem como com a lei de responsabilidade fiscal que qualquer renúncia a ser realizada pelo ente competente precisa ser feita mediante a legislação vigente. De acordo com a Constituição Federal, em seu art. 146, III, e com o artigo 97 do Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1969), é de competência de lei dispor sobre matérias do direito tributário.

A ocorrência da renúncia da receita fiscal pelo ente tributante é realizada por meio de diversas espécies de renúncias de acordo com a Lei Complementar nº 101 de 2000. De outro modo, o presente trabalho abordará sobre a modalidade de renúncia fiscal por meio da alteração de alíquota de modo discriminado para o incentivo de construções civis sustentáveis.

§ 1º 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 ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. (BRASIL, 2000)

A alteração de alíquota de modo discriminado tem compreendida a sua redução como forma de renúncia de receita. Não se considera o aumento ou a modificação da data do vencimento do pagamento do tributo como medida dessa renúncia. Ainda de acordo com a lei, a renúncia por meio da alteração de alíquota precisa ser de modo discriminado, ou seja, de caráter não geral para ser enquadrado como uma renúncia fiscal (ARAGÃO NETO, 2021).

Os incentivos fiscais aplicados à construção civil devem ter por finalidade a tutela ambiental, destinadas aos contribuintes que cumpram as exigências dispostas na legislação específica voltada aos serviços das atividades da construção civil. Esse incentivo é enquadrado como de caráter não geral, uma vez que não é destinado a todo e qualquer contribuinte, mas tão somente, aqueles que realizem obras de construção civil e que cumpram com as exigências dispostas em lei para alcançar construções civis que incorporem materiais ambientalmente sustentáveis, que minimizem desperdícios de água, reduzam o uso de energias não renováveis,

entre outros. Desta forma, os incentivos fiscais de ISS incidentes sobre os serviços da construção civil são considerados como um incentivo fiscal e podem ser realizados por meio da alteração de alíquota.

Neste sentido, a alteração de alíquota do ISS não se confunde com a isenção parcial do tributo. Ambas necessitam cumprir os requisitos dispostos na lei de responsabilidade fiscal. Porém, de acordo com o Código Tributário Nacional, a isenção é uma exclusão do crédito tributário impossibilitando o nascimento da obrigação tributária. Na redução de alíquota, por sua vez, há a incidência tributária e esta é cobrada, no entanto, a grandeza multiplicada pela base de cálculo do tributo será reduzida (BRASIL, 1969).

A lei de responsabilidade fiscal contemplou em seu art. 14, I §3º, a necessidade de alguns impostos não adentrarem as regras da lei de responsabilidade fiscal e por consequência não precisará atender às exigências da lei de responsabilidade fiscal. Esses impostos são aqueles caracterizados como reguladores de mercado, sendo sua preponderância classificatória extrafiscal. O Imposto sobre Exportação (IE), Imposto de Importação (II), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), não se aplicam às exigências para a aprovação de renúncia de receita (BRASIL, 2000).

Desta forma, para que haja a criação de uma Lei que verse sobre a renúncia fiscal por meio da alteração de alíquota de ISS, além de cumprir com as normas Constitucionais e legais específicas do imposto, precisará respeitar o art. 14 da lei complementar nº 101 de 2000 porque não se enquadram nas exceções dispostas no art. 14, I, §3º da lei de responsabilidade fiscal.

Para a criação do incentivo de ISS, o ente tributante municipal responsável deve dispor em lei a estimativa do impacto tributário a partir do exercício de sua implementação e nos próximos dois anos, acompanhado da medida de compensação pelo ente tributante por outro tributo ou a comprovação que a renúncia não afetará as metas orçamentárias (PINTO, 2017; RODRIGUES, 2008; BRASIL, 2000).

Noutro giro, em caso de o município não respeitar o disposto pelo art. 14 da lei de responsabilidade fiscal, não estará contemplando as formalidades legais dispostas na legislação. De acordo com o artigo 10, VII da Lei Complementar nº 8429/92, intitulada como a lei de improbidade administrativa, o ente federativo que conceder benefício fiscal sem observar as formalidades legais irá incorrer em improbidade administrativa (BRASIL, 1992).

Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão dolosa, que enseje, efetiva e comprovadamente, perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta Lei, e notadamente: (Redação dada pela Lei nº 14.230, de 2021)

[...]

VII – conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie;

Desta feita, o município que criar lei para a realização de uma renúncia fiscal em prol da tutela do meio ambiente, por meio de redução de alíquota do ISS, deve, obrigatoriamente, cumprir com o disposto no art. 14 da lei de responsabilidade fiscal sob pena de incorrer em improbidade administrativa em razão de um ato administrativo sem a observância das formalidades legais aplicáveis à legislação.

## 5 INVESTIGAÇÃO DA APLICAÇÃO DE INCENTIVOS DE ISS PELOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS

A presente pesquisa buscou investigar os incentivos fiscais de ISS incidentes sobre os serviços da construção civil como medida de indução a comportamentos ambientalmente sustentáveis. Observa-se que mesmo se tratando de um imposto preponderantemente fiscal, há a possibilidade da utilização da extrafiscalidade desse 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, sociais bem como aqueles com vistas ao desenvolvimento sustentável. Todos esses incentivos de ISS serão vistos em cada subseção deste capítulo.

O Brasil, de acordo com dados coletados na a estimativa da população residente nos municípios pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística do ano de 2021 (IBGE 2021, 2022), possui 5.570 municípios. Devido a esse quantitativo, tornou-se inviável alcançar todo esse recorte territorial. Daí optou-se pela análise de apenas municípios que possuem mais que 500 mil habitantes, uma amostra intencional e estratificada. Dessa forma, foram pesquisadas as legislações de ISS de 49 municípios.

As legislações pesquisadas foram coletadas por meio do uso de ferramenta de busca eletrônica em *website Google* na localização das leis de incentivo fiscal. Foi utilizado para a procura, o nome do município e a indicação de incentivos fiscais de ISS. Para orientar a análise das legislações coletadas formulou-se indagações de pesquisa, buscando-se respostas para as mesmas. Com base nessas indagações, que se encontram no Apêndice A, foi analisada cada legislação e verificada a existência ou não de incentivos fiscais de ISS para alcançar os objetivos da pesquisa. Os questionamentos foram elaborados para a obtenção de dados equânimes e com similitude de conteúdo dos incentivos fiscais pesquisados. As respostas aos questionamentos estão disponíveis no Apêndice B da pesquisa.

Os incentivos de ISS foram realizados por meio da redução de alíquota conforme limite de 2% estabelecido pela Lei Complementar nº 166/2003, isenções totais ou parciais. Alguns municípios realizaram incentivos fiscais reduzindo em até 60% do valor a ser pago de ISS. Contudo, o desconto auferido não poderá ultrapassar o valor do imposto calculado com a alíquota mínima de 2%. Compreende-se que mesmo com a proposta de descontos ao valor final do tributo, em verdade, o limite pelo contribuinte será calculado como se redução de alíquota

fosse. Esses incentivos foram criados por meio de Leis Ordinárias e Leis Complementares. Apenas um município da amostra pesquisada, criou o incentivo fiscal por meio de Decreto.

Foi observado nos capítulos anteriores que a implementação de incentivo fiscal por meio de alteração de alíquota só poderá ser realizada pelo ente que tem competência tributária, bem como que esse incentivo deve ser feito mediante lei. De acordo com a análise realizada das normas municipais, percebe-se que o município de João Pessoa/PB realizou, por meio de decreto, a alteração de alíquota, incompatível com o quanto disposto pela Constituição Federal (JOÃO PESSOA, 2020). De acordo com os dados coletados, os demais 48 municípios utilizam de lei ordinária ou complementar para dispor sobre renúncia de receita por meio de alteração de alíquota, como a título de exemplo os municípios de São Paulo/SP, Rio de Janeiro/RJ, Salvador/BA, Belo Horizonte/MG.

Com relação ao prazo de duração desses incentivos, observa-se o grande número de entes municipais que não disponibilizou expressamente a sua duração, perfazendo um quantitativo de 34 municípios da amostra observada. A seguir, o gráfico abaixo demonstra os municípios pesquisados e o tempo de duração do incentivo fiscal de ISS.

**Gráfico 1 – Duração dos incentivos em anos com base nas leis dos municípios com mais de 500 habitantes no Brasil**



Fonte: elaborado pela autora com base nas leis municipais de incentivo fiscal de ISS, 2022

O gráfico 1 demonstra o prazo de duração dos incentivos dos municípios pesquisados perfazendo um quantitativo de 15 municípios que positivamente expressaram o período de permanência do incentivo. De acordo com a análise das leis de incentivo fiscal de ISS pesquisadas, dos 49 municípios, a duração do incentivo fiscal pode variar entre 5 a 25 anos. Insta expor que

para a análise desses dados, não foram observadas as informações adicionais contidas em decretos e portarias que regulamentaram essas leis em razão do tempo para o término do presente estudo.

Noutro giro, nenhum dos 49 municípios pesquisados recorreu à redução de alíquota a menor do que 2% para os serviços de construção civil, mesmo com a autorização legal da Lei Complementar nº 157/2016, que alterou a nº Lei Complementar 166/2003, já explicado no capítulo 4. A redução da alíquota de ISS em patamar inferior ao percentual originalmente disposto no código tributário municipal já é considerada renúncia fiscal. Assim, seja para determinar incentivos de ISS com redução de alíquota ao mínimo de 2% ou incentivar com alíquotas a menor do que 2%, deverá cumprir com as exigências trazidas na Lei de responsabilidade fiscal.

Quanto ao cumprimento da exigência estabelecida pela lei de responsabilidade fiscal na medida de comprovar estimativa do impacto tributário, acompanhado da medida de compensação ou a comprovação de que a renúncia não afetará as metas orçamentárias contidas no orçamento público municipal, observa-se que poucos municípios cumpriram com a exigência proposta pela lei de responsabilidade fiscal (BRASIL, 2000). Dos 49 municípios pesquisados, 26 não cumprem com as exigências da Lei de responsabilidade fiscal ou não indicam de modo expresse a existência desse cumprimento, por exemplo, no orçamento público anual. Por sua vez, observa-se que da amostra de 49 municípios pesquisados, 53% não positivam em lei as exigências estabelecidas de responsabilidade fiscal.

Aos que cumpriram com as exigências da lei de responsabilidade fiscal, observadas na amostra dos 49 municípios pesquisados, perfazem 23 municípios, ou seja, 46% dos entes municipais pesquisados positivam na lei de incentivo fiscal de ISS as exigências estabelecidas na lei de responsabilidade fiscal.

Dentre as leis observadas, os municípios cumprem com as exigências nas leis de incentivo fiscal informando que poderá ser reduzido em até 1% da receita arrecadada do imposto comparados com a receita do respectivo imposto ao 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 à lei de responsabilidade fiscal expressamente no orçamento público anual.

Contudo, a presente pesquisa não tem por objeto analisar o orçamento público municipal, mas tão somente a receita arrecadada que será objeto de análise no próximo tópico. Ademais, em razão da indicação de seu cumprimento em lei orçamentária, para fins de análise

do presente trabalho, esses municípios foram contabilizados como aqueles que cumpriram com as exigências estabelecidas na lei de responsabilidade fiscal.

Somente sete municípios cumpriram com todas as exigências legais estabelecidas relativas ao incentivo fiscal: Osasco/SP, Campinas/SP, Santo André/SP, São Luís/MA, Salvador/BA, Sorocaba/SP, Aracaju/SE. A título de exemplo, Aracaju/SE realizou o incentivo por meio de Lei Complementar, com duração expressa de 10 anos, consta no anexo da lei 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 realizada com a redução de alíquota de 5% para 2%. 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).

A pesquisa analisou os incentivos fiscais de ISS e observou que dentre os 49 municípios pesquisados nos *sites* de busca, apenas nove deles não possuem incentivos fiscais de ISS. Desta forma, tem-se um percentual de 19% dos municípios que não aplicam incentivos fiscais desse imposto. Percentual ínfimo se comparado aos municípios que aplicam incentivos fiscais e induções comportamentais por meio do ISS que perfazem 81% da amostra pesquisada.

Em razão do levantamento dos dados das legislações dos municípios pesquisados, foi possível observar a similaridade entre a aplicação de incentivos fiscais de ISS. Desta forma, para melhor compreensão das espécies de incentivos fiscais instituídas pelos municípios, foi possível seu agrupamento por segmentos subdivididos em cinco: incentivos ao desenvolvimento econômico, incentivos para cultura e esportes, incentivos sociais relativos à construção de prédios e casas à população de baixa renda, outros incentivos e os incentivos ao desenvolvimento sustentável, dentre eles, aqueles que realizam incentivos a construções civis sustentáveis. Todos esses incentivos serão abordados nas sessões posteriores deste trabalho.

Em razão dos levantamentos das legislações dos municípios pesquisados no ano de 2021, foi elaborado um quadro capaz de informar o subgrupo a que se encaixa cada uma das legislações dos municípios pesquisados, para depois transformar esses dados em gráficos percentuais para a melhor discussão e verificação da maior frequência desses incentivos promovidos pelos municípios com mais de 500 mil habitantes.

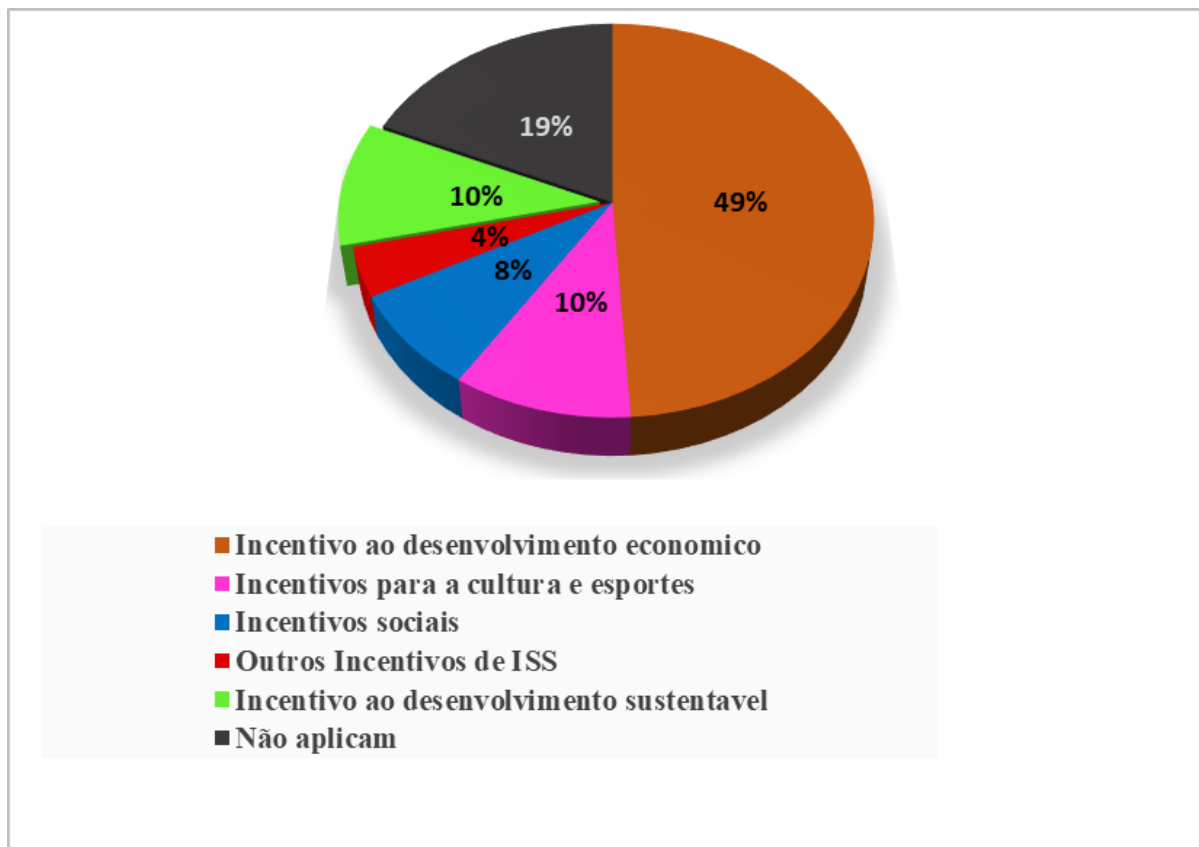
**Quadro 2 – Espécie dos incentivos fiscais promovidos pelos municípios com mais de 500 mil habitantes pesquisados no ano de 2021**

Cidade	Norma do incentivo fiscal
Osasco SP	Incentivo ao desenvolvimento econômico
Fortaleza CE	Incentivo ao desenvolvimento econômico
Natal RN	Incentivos sociais
Recife PE	Incentivo social
São Paulo SP	Incentivo ao desenvolvimento econômico
Curitiba PR	Incentivo ao desenvolvimento econômico
João Pessoa PB	Incentivo pela COVID
Duque de Caxias RJ	Incentivo ao desenvolvimento econômico
Florianópolis SC	Incentivo ao Desenvolvimento sustentável
Cuiabá MT	Incentivo ao desenvolvimento econômico
Belém PA	Incentivo a cultura e esportes
Belo Horizonte MG	Incentivo ao desenvolvimento econômico
Rio de Janeiro RJ	Incentivo a cultura e esportes
Porto Alegre RS	Não aplica
Aracaju SE	Incentivo ao desenvolvimento econômico
Sorocaba SP	Incentivo ao desenvolvimento econômico
São Luís MA	Incentivo a cultura ou esportes
Vila Velha ES	Incentivo ao desenvolvimento sustentável
Juiz de Fora MG	Não aplica
Porto Velho RO	Incentivo ao desenvolvimento econômico
Campinas SP	Incentivo ao desenvolvimento econômico
Feira de Santana BA	Incentivo ao desenvolvimento econômico
Londrina PR	Incentivo ao desenvolvimento econômico
Campo Grande MS	Incentivo ao desenvolvimento econômico
Niterói RJ	Incentivos a cultura e esporte
Ananindeua PA	Incentivos ao desenvolvimento econômico
Guarulhos SP	Incentivos ao desenvolvimento econômico
Santo André SP	Incentivo ao desenvolvimento sustentável
Maceió AL	Não aplica
Jaboatão dos Guararapes PE	Incentivos sociais
Macapá AP	Não aplica
São José dos Campos SP	Não aplica
Teresina PI	Incentivos a cultura e esporte
Caxias do Sul RS	Incentivos a cultura e esporte
São Bernardo do Campo SP	Não aplica
Ribeirão Preto SP	Incentivo ao desenvolvimento econômico voltado a inovação
Manaus AM	Incentivo ao desenvolvimento econômico
Aparecida de Goiânia/GO	Incentivo para enfrentamento da COVID
São Gonçalo RJ	Não aplica
Uberlândia MG	Incentivo ao desenvolvimento econômico
Joinville SC	Incentivo econômico com vistas a dimensão ambiental
Serra ES	Incentivo ao desenvolvimento econômico
Goiânia GO	Não aplica
Contagem MG	Incentivos ao desenvolvimento econômico
Salvador BA	Incentivo ao desenvolvimento sustentável
Nova Iguaçu RJ	Incentivos econômicos voltado a base tecnológica
Brasília DF	Incentivo econômico voltado a base tecnológica
Campos dos Goytacazes RJ	Não aplica
Belford Roxo RJ	Incentivos sociais

Fonte: Elaborado pela autora com base nas leis de incentivo fiscal dos municípios com mais de 500 mil habitantes no ano de 2021, 2022

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 originados da amostra pesquisada. Os incentivos foram agrupados de acordo com o tipo de incentivo fiscal promovido. A finalidade foi verificar a maior frequência da espécie de incentivos fiscais criados pelos municípios com mais de 500 mil habitantes.

**Gráfico 2 – Relação de Incentivos de ISS segmentados por áreas de aplicação dos municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes**



Fonte: Elaborado pela autora com base nas leis de incentivo de ISS, 2022

Em regra, os municípios que aplicam incentivos de ISS ao desenvolvimento econômico destinam-se a estimular que as sedes de empresas e indústrias se instalem no município. A finalidade, de acordo com que dispõe as leis, é a incorporação de novos empregos e o fomento da economia possuindo como incentivo a redução, dentre outros impostos, de ISS.

Os incentivos à cultura e esportes fomentam que empresas interessadas contribuam para atividades de cultura, como peças de teatro e/ou esportivas, como competições de futebol de salão para crianças. A lei dispõe de abatimentos ao pagamento de ISS proporcional ao

investimento realizado nessas atividades não ultrapassando a porcentagem de 60% do valor devido de ISS, com a finalidade de promover cultura, a saúde e bem-estar de seus munícipes.

Os incentivos nomeados como sociais são aqueles voltados a redução das alíquotas de ISS para a construção de imóveis destinados à população de baixa renda. A legislação municipal de cada município positiva as faixas de renda e os descontos de ISS proporcional à renda do contribuinte adquirente do imóvel. O desconto do imposto pode gerar uma isenção total ou a redução de alíquota em até 2%.

Por sua vez, os incentivos ao desenvolvimento sustentável são aqueles que promovem reduções de ISS para a promoção do desenvolvimento econômico do município, preocupados como o aspecto social, como a criação de novos empregos. Mas, mais que isso, a lei de incentivo preocupa-se com a tutela ambiental por meio de exigências estabelecidas para redução de impactos ambientais decorrentes da atividade econômica, como, por exemplo, a exigência à utilização de energias limpas, como placas solares.

Outros incentivos foram assim nomeados em razão do não agrupamento aos demais subgrupos apresentados. Por exemplo, incentivos de ISS para a Fundação Universidade Federal do ABC, ou incentivos de ISS com a redução de alíquotas aos serviços destinados ao combate a pandemia instalada pelo coronavírus.

Observa-se que os incentivos relativos exclusivamente para o desenvolvimento econômico foi o mais utilizado pelos municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes. Esses incentivos não levaram em consideração aspectos sustentáveis tornando as discussões e conferências internacionais, sem aplicabilidade imediata. O desenvolvimento econômico preocupa-se com aspectos qualitativos, como a empregabilidade dos munícipes. No entanto, pouco leva em consideração a integração entre aspectos ambientais e a preocupação com a presente e futura geração. Corroborando a essa afirmação, Reymão, Gonçalves (2019) e Pinto (2017) afirmam que o meio ambiente é um fator significativo para a existência humana no planeta, daí a importância de incentivos fiscais que levem em consideração a tutela ambiental.

A segunda maior frequência observada, refere-se a municípios que não possuem incentivos fiscais de ISS. Mesmo sendo um importante instrumento para o desenvolvimento sustentável, os municípios de 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, São Gonçalo/RJ, não instituíram incentivo fiscal de ISS.

A terceira maior frequência observada foram os incentivos à cultura e esportes com o mesmo percentual dos incentivos destinados ao desenvolvimento sustentável. Com relação aos incentivos fiscais de construções civis sustentáveis que estão inseridos no subgrupo do

desenvolvimento sustentável, observa-se que são bastante tímidos e precisam fortemente de mudanças, pois, dentre os municípios com mais de 500 mil habitantes, apenas um município aplica incentivos fiscais dessa natureza e restringe-se à aplicação de placas solares para a promoção de energias limpas contribuindo infimamente para a tutela ambiental.

## 5.1 INCENTIVO ECONÔMICO DOS MUNICÍPIOS PESQUISADOS

A extrafiscalidade do ISS foi utilizada pelos municípios por meio da redução de alíquota até o patamar de 2% ou realizando desconto dos valores de ISS em até 60%, não ultrapassados o valor do imposto se calculado com a alíquota mínima estabelecida pela Lei Complementar nº 166/2003. Outros municípios realizaram a isenção do imposto de ISS parcialmente ou totalmente em determinados casos que serão vistos a seguir.

O município de Campinas/SP instituiu o programa de atração a novos investimentos e geração de empregos por meio da Lei nº 16.174/2021. A lei determina a criação de incentivos fiscais a empresas que venham a se instalar no município ou que venham a expandir suas atividades.

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, sessão C, divisões de 10 a 33.

Ao analisar os tipos de serviços indicados nas divisões de 10 a 33 na subclasse 2.3 sessão 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.

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. Dentre as indústrias isentas de 100% do valor na construção de suas instalações, encontra-se aquelas destinadas à produção de bebidas alcoólicas e fumos, uma vez que foram consideradas pela lei como indústrias de transformação.

Sabe-se que a União, em razão da preocupação com a saúde brasileira, levando em consideração a maior probabilidade ao desenvolvimento de, entre outras doenças, câncer, majorou de acordo com a Lei nº 12.546/2011 a alíquota do IPI para o desincentivo ao consumo de cigarros. Noutro giro, os municípios em total desconformidade com o desincentivo ao uso

de cigarros, a exemplo de Campinas/SP, incentiva por meio da isenção de ISS, entre outros tributos municipais, a produção de cigarros e bebidas corroborando com a produção e barateamento do produto final desses bens.

Em análise à lei de incentivo fiscal de Campinas/SP, compreende-se que a implantação ao desenvolvimento sustentável é penosamente lenta porque a sociedade compreende erroneamente que incorporar o crescimento econômico preocupado com os aspectos sociais e ambientais tende a estagnar o processo de expansão econômica. Tal compreensão necessita de uma vontade de mudança política por meio de uma inovação de governanças globais. Por sua vez, tal pensamento é corroborado por Baiardi e Vitor (2012). Para além de globais, Azevedo (2017) compreende a necessidade de uma mudança local. E como pode ser observado pela lei de incentivo fiscal de Campinas/SP, necessita-se de uma compreensão iminente do desenvolvimento sustentável por meio dos gestores locais.

Essas mudanças, por sua vez, concordando com o exposto por Baiardi e Teixeira (2011), precisam iniciar-se com a correção de incentivos perversos e danosos ao meio ambiente e à sociedade. É necessária a criação de incentivos fiscais que promovam não apenas o crescimento econômico, mas que integrem a tutela ambiental e a preocupação com a saúde, educação, qualidade de vida dos cidadãos.

O município de Osasco/SP instituiu o programa de incentivos à geração de novos empregos, criando incentivos fiscais para empresas que desejam exercer suas atividades no município. Para tanto, estabelece que as empresas que se enquadram ao incentivo são aquelas que possuem uma receita bruta inferior a R\$ 9.600.000,00 por ano calendário. Elas terão redução de valores de ISS em alíquota de 2%. Insta observar que a lei deixou expressa a vedação de incentivos fiscais de ISS quando se tratar de empresas a que se destinem a prestar serviços de construção civil indicados na lista anexa no subitem 7.02 e empresas que realizem serviços de reformas e congêneres à construção civil indicadas no subitem 7.05. Além disto, a lei não positiva nenhuma contraprestação direta para a concessão dos incentivos fiscais, como por exemplo a criação de novos empregos ou destinação de valores arrecadados para um fundo específico ao desenvolvimento econômico instituído ente municipal.

Depreende-se a perspectiva de criação de incentivos para a promoção de um crescimento econômico *per se*, incapaz de preocupar-se com os anseios sociais ou a tutela ao meio ambiente. Quanto à vedação de incentivos fiscais à empresas que realizem serviços à construção civil, percebe-se a falta de comprometimento e manuseio de instrumentos tributários para o fomento de uma cultura de convergência entre a proteção ambiental com a construção de imóveis sustentáveis, como por exemplo, incentivos fiscais que possuam como contraprestação a

criação de imóveis que utilizem materiais que emitam menos CO<sup>2</sup>, produtos reciclados, ou a instalação de energias limpas como placas solares.

Por sua vez, o município de Cuiabá/MT criou lei para incentivo ao desenvolvimento econômico com a proposta de concessão de incentivos fiscais para estimular e atrair investimentos ao município. De acordo com a lei, poderão participar do programa de incentivo as empresas novas ou aquelas já existentes. Dentre os incentivos estão a redução da alíquota de ISS para até 2%, incentivos de IPTU, ITBI e taxas municipais. De acordo com a lei, as empresas têxteis, couro, madeira/móveis, artesanato e turismo são aquelas que podem solicitar os descontos dos tributos descritos.

A lei de Cuiabá/MT estipulou como contraprestação para a concessão dos incentivos fiscais a criação de novos empregos. De acordo com a lei, a permanência da concessão dos incentivos são proporcionais ao número de empregos gerados, como por exemplo, caso uma empresa tenha criado 30 novos empregos, terão dois anos de incentivo, de 151 a 250 empregos, seis anos de incentivos. A duração do incentivo fica atrelada ao número de empregos criados no momento da proposição da carta consulta para inscrição do benefício. Caso a empresa tenha criado novos empregos desde o envio da proposta e deseje ampliar o prazo de duração dos incentivos, deverá encaminhar nova carta consulta. Diferentemente da lei de Campinas/SP, o município não incentivou empresas do ramo de bebidas e fumos, mas tão somente aquelas que entendeu como potencial econômico ao município na ampliação de novos empregos.

Percebe-se na lei de Cuiabá/MT, a preocupação, mesmo que ínfima, com a tutela ambiental, uma vez que exigiu para análise de concessão dos incentivos fiscais, o impacto desse sobre o meio ambiente, como o uso do solo, posturas urbanísticas e tutela ambiental. Contudo, não expõe de modo claro as exigências para seu cumprimento, ficando a encargo da empresa criar medidas para minorar os impactos sobre o meio ambiente.

Outro incentivo econômico pesquisado estabeleceu uma relação do desenvolvimento econômico com a inovação tecnológica. A finalidade desses incentivos é fomentar empresas com base tecnológicas ou instituições científicas voltadas à produção tecnológica, instalação de laboratórios de biotecnologia, instrumentos de automação industrial e pesquisas no ramo no município. O mesmo é de grande valia para a produção científica e qualificação de mão de obra e ao crescimento econômico do município. Curitiba/PR incentivou por meio da alteração de alíquota do ISS com o programa “Tecnoparque”, fomentando essa base tecnológica em seu município (CURITIBA, 2007).

Há também incentivos voltados a *Call Center* na tentativa de desenvolver no município empresas de *telemarketing*, como a cidade de Aracaju/SE, que oferta redução de alíquota de ISS para empresas desse ramo que se instalem no município.

A cidade de São Luís/MA, por meio de lei, promove incentivo ao crescimento econômico com preocupação mesmo que ínfima ao desenvolvimento sustentável. De acordo com a lei de incentivo, os prestadores de serviços de atividades ligadas a tecnologias que contenham indicadores de preservação do meio ambiente podem ser enquadrados como atividades incentivadas com a redução do ISS. Trata-se de um incentivo econômico que possui aspectos de preocupação ambiental, social e econômica, conduzindo para o melhor dinamismo e ampliação das atividades exercidas no município voltados à preocupação do desenvolvimento sustentável. No entanto, assim como a lei de Cuiabá/MT, os indicadores de preservação ao meio ambiente são genéricos, ficando a encargo do contribuinte comprovar o seu cumprimento (SÃO LUÍS, 2014).

O procedimento de incentivos fiscais voltados ao desenvolvimento econômico, em regra, ocorre por um grupo delegado pelo poder público municipal responsável por conceder os incentivos fiscais em razão dos requerimentos dos contribuintes interessados. Para tanto, é preciso conter elementos de desenvolvimento econômico para o município, ter alcance social como criação de novos empregos, ou uma base tecnológica como o programa “Tecnoparque” de Curitiba/PR. O tempo de incentivo fiscal determinado pelo município pode variar de um lapso temporal de cinco anos a 25 anos.

Esses instrumentos de incentivos fiscais não instituem, em sua grande maioria, apenas incentivos de ISS. Os incentivos ao desenvolvimento econômico instituem isenções ou redução de alíquota aos impostos de ISS, IPTU e ITBI. Salvo o município de São Luiz/MA, que criou uma lei específica de incentivos fiscais de ISS já mencionados.

Dentre os 49 municípios pesquisados, o incentivo relacionado ao desenvolvimento econômico foi de maior frequência, fazendo parte 24 municípios, que totalizam 49% dos municípios pesquisados.

Os municípios que aplicam esse incentivo são: São Paulo/SP, Campinas/SP, Ananindeua/PA, Curitiba/PR, São Luís/MA, Feira de Santana/BA, Aracaju/SE, Fortaleza/CE, Belo Horizonte/MG, Cuiabá/MT, Uberlândia/MG, Serra-/ES, Duque de Caxias/RJ, Guarulhos/SP, Osasco/SP, Ribeirão Preto/SP, Sorocaba/SP, Londrina/PR, Nova Iguaçu/RJ, Porto Velho/RO, Manaus/AM, Contagem/MG, Campo Grande/MS, Brasília/DF.

Esses incentivos são importantes para o crescimento econômico. No entanto, as normas devem disciplinar metas que integrem contraprestações reais à proteção do meio ambiente e

uma melhor qualidade de vida, cumprindo com as exigências dispostas na Constituição Federal e Conferências internacionais realizadas.

### 5.1.1 Incentivos para a Cultura e Esportes

A extrafiscalidade do ISS também foi utilizada como incentivo ao desenvolvimento de cultura e esportes. Totalizam cinco municípios dos 49 pesquisados, perfazendo um total percentual aproximado de 10% da amostra pesquisada.

A lei estabelece redução de ISS para as empresas que invistam em atividades culturais ou de esporte. Os interessados no recebimento das verbas oriundas do incentivo fiscal devem apresentar um projeto de natureza cultural ou esportiva para receber os recursos de contribuintes incentivadores. Só poderão receber o incentivo pessoas jurídicas que tiverem comprovação na área de atuação cultural ou esportiva por, no mínimo, um ano.

Para os contribuintes que investirem na realização de projetos culturais ou artísticos, haverá um desconto referente ao valor investido no pagamento do ISS. O procedimento é realizado pelo município. É lançado um edital para chamadas de projetos destinados a incentivos de esporte ou cultura no Município e um comitê responsável aprova os projetos de acordo com os requisitos dispostos na lei resultando na publicação de aprovação das melhores atividades culturais para o município. Posteriormente, é lançado um edital de investidores que se interessaram pelos projetos aprovados. A esses investidores que contribuíram com a atividade cultural ou esportiva aprovada pelo edital municipal será ofertado desconto no limite de até 60% do valor a ser pago de ISS. A maioria das leis pesquisadas informa que empresas sob o regime de Simples Nacional não podem participar desse processo de concessão de incentivo.

Isto porque, de acordo com o que dispõe a lei nº123/2006 em seu art. 24, as empresas optantes pelo regime tributário do Simples Nacional não poderão utilizar ou destinar valores a título de incentivos fiscais. No entanto, insta salientar que de acordo com os dados disponíveis pelo Sebrae (2017), dentre o universo das Micro e Pequenas Empresas (MPE) no Brasil, mostrou que 86% das MPE são cobertas pelo regime de tributação do Simples Nacional. Ainda de acordo com o *site* da Receita Federal (2022), em 2010 havia uma quantidade de optantes pelo Simples Nacional de 4.340.122 empresas. Em abril do ano de 2022, o número de optantes por esse regime de tributação subiu para 19.916.667, ou seja, em 12 anos, o número de empresas optantes pelo Simples Nacional mais que quadruplicou.

Desta forma, observa-se que as empresas optantes pelo Simples Nacional perfazem um quantitativo significativo das empresas criadas no Brasil sendo atividades empresariais importantes para incentivar condutas favoráveis ao meio ambiente, à sociedade e à economia. Por outro lado, restringir que empresas optantes pelo Simples Nacional não possam fazer jus aos incentivos fiscais, torna os incentivos tributários um instrumento restrito apenas para grandes empresas.

Por esse motivo, é preciso que empresas optantes pelo Simples Nacional possam contribuir para a construção de uma cidade mais justa, preocupada com a cultura e esportes, com o crescimento econômico do município em respeito à proteção ambiental.

Os benefícios fiscais em legislação municipal de incentivo à cultura, também incluem incentivos de IPTU ou ITBI, ou seja, não se trata de reduções de alíquotas apenas de ISS. Este incentivo desenvolve a proteção do patrimônio histórico cultural do município que de acordo com os capítulos anteriores trata-se de uma das classificações do meio ambiente. Desta forma, o fomento a incentivos com esta finalidade é importante.

Os municípios pesquisados que aplicam este incentivo são: Rio de Janeiro/RJ, Belém/PA, Caxias do Sul/RS, Teresina/PI, Niterói/RJ.

### 5.1.2 Incentivos voltados ao interesse social

De acordo com a coleta dos dados realizados, houve a incidência de incentivo de ISS sobre serviços de construção civil de residências ou empreendimento intitulados pela minha casa minha vida. Já outros municípios o instituíram como serviços de construção civil destinados a empreendimentos de baixa renda.

No entanto, esses são incentivos sociais destinados à redução de impostos, dentre eles o ISS para habitações populares de interesse social à população de baixa renda, que reduzem a alíquota desse imposto em até 2% ou até mesmo isenção total do imposto.

O município de Recife/PE (RECIFE, 2015) promoveu incentivos fiscais de ISS a imóveis destinados a famílias que possuem renda mensal menor ou igual a R\$ 1.600,00 reais, promovendo a população de baixa renda à aquisição de imóveis. Natal/RN (NATAL, 2010) promove incentivos sociais para serviços de construção civil vinculados ao Programa Minha Casa, Minha Vida para a famílias com renda mensal de até três salários mínimos. O valor reduzido dos tributos é variado de acordo com o tipo de renda média do futuro proprietário do imóvel, que pode chegar à isenção total do tributo.

De acordo com o que foi visto nas sessões anteriores deste trabalho, abordar o desenvolvimento sustentável nas cidades é pensar nos aspectos sociais, econômicos e ambientais. De acordo com Silva e Noia (2016), criar mecanismos que promovam a população de baixa renda direito à moradia é fundamental. E o Estado, por meio de políticas públicas, deve promover o cumprimento de direitos e garantias fundamentais para uma melhor qualidade de vida dos seus cidadãos.

Por outro lado, o estudo de Sousa e Braga (2020) analisa se a inserção urbana dos conjuntos produzidos pelo Programa Minha Casa, Minha Vida na cidade de São Carlos/SP respeitou a tutela ambiental em razão do direito de habitação. Por meio de um estudo de análise documental e bibliográfica, a autora afirma que o município deveria mapear as Zonas Especiais de Interesse Social (ZEIS) para garantir Habitações de Interesse Social (HIS). No entanto, de acordo com os autores, falta interesse ou capacidade institucional das prefeituras municipais em interferir na localização das construções desses empreendimentos, ofertando incentivos que sequer possuem como contraprestação garantias básicas ao direito a cidade. Esses empreendimentos geram habitações de vulnerabilidade social em áreas menos valorizadas, com falta de estrutura básica urbana e de fragilidades ambientais. No caso do estudo proposto pelos autores, as construções originadas pelo Programa Minha Casa, Minha Vida foram construídas sobre áreas de mananciais, o que interferiu diretamente para a preservação dos recursos hídricos.

Conforme visto no capítulo 2, Beltrand (2019) aborda que as construções civis de pequeno, médio, ou grande porte devem estar pelo menos a 30m de distância de rios, córregos ou curso de água evitando, assim, inundações e assoreamento das águas. Muito embora o ente municipal reconheça a falta ao cumprimento às exigências dispostas no ordenamento jurídico para a tutela ambiental, os incentivos fiscais ofertados não propõem contraprestações reais para a proteção ao meio ambiente, como por exemplo a construção de empreendimento a pelo menos 30 metros de distância de rios ou mananciais.

O município de Recife indicou na lei do incentivo fiscal que os empreendimentos do Programa Minha Casa, Minha Vida serão destinados, preferencialmente, a famílias desabrigadas, vítimas de desastres, residentes em áreas de risco de deslizamentos e aquelas que recebam auxílio a moradia do município. No entanto, importa salientar que com base na análise da lei, não há nenhuma exigência como contraprestação à tutela ambiental ou indicação do mapeamento dos locais estratégicos para criação desses empreendimentos. Apenas concedem doações de terras inutilizadas pelos municípios para a construção dessas habitações. Já o município de Natal/RN nem sequer indicou qualquer exigência para concessão dos incentivos

fiscais destinados aos empreendimentos do Programa Minha Casa, Minha Vida. Indicando apenas que aos empreendimentos dessa natureza, será concedido incentivos fiscais de impostos, dentre eles, isenção total de ISS.

Nesta medida, corroborando com o estudo de Sousa e Braga (2020), o município deve utilizar os incentivos fiscais de ISS para a criação de empreendimentos que cumpram com o direito à moradia em harmonia com a tutela ambiental. É preciso que esses incentivos proponham contraprestações reais. Como, por exemplo, a concessão dos incentivos municipais em razão da comprovação do cumprimento da distância segura das construções imobiliárias em relação aos mananciais hídricos, bem como que a concessão desses incentivos fiscais municipais tenha por exigência a construção em áreas de habitação de interesse social, indicadas por estudo prévio pelo município, capazes de constituir, no mínimo, direitos básicos, como saneamento básico, ruas asfaltadas, iluminação pública, escolas públicas e postos de saúde próximos.

Dos 49 municípios pesquisados, apenas quatro utilizam da extrafiscalidade do ISS para incentivar o contribuinte de baixa renda a construção civil, o que totaliza em representação 8% dos municípios que aplicam o incentivo de ISS para construção de residências e empreendimentos de baixa renda.

Os municípios que aplicam esse incentivo são: Belfort Roxo/RJ, Jabotão dos Guararapes/PE, Recife/PE, Natal/RN.

### **5.1.3 Outros incentivos de ISS**

Alguns municípios utilizam do Imposto sobre Serviços de qualquer natureza para incentivos diversos. No ano de 2020 foi utilizado como incentivo ao desenvolvimento de atividades econômicas de setores impactados pelo Coronavírus.

Aparecida/GO, em razão do enfrentamento da pandemia do Corona vírus, instituiu lei municipal de nº 3.546 reduzindo a alíquota do ISS para 2% em todos os serviços para combater a enfermidade, de 1 de abril a junho de 2020. (APARECIDA, 2020)

Outros incentivos fiscais sobre o ISS em relação aos municípios pesquisados foram aplicados por dois municípios dos 49 pesquisados, sendo representados em porcentagem por um total de 4% dos municípios.

#### 5.1.4 Incentivos ao Desenvolvimento Sustentável

Dos municípios pesquisados, cinco apresentam incentivos fiscais voltados ao desenvolvimento sustentável, que representa 10% da amostra pesquisada. Em regra, os municípios realizam incentivos ao desenvolvimento sustentável para incentivar o desenvolvimento econômico integrado com o âmbito social e ambiental.

A cidade de Joinville, instituiu por meio de lei o incentivo à ampliação e desenvolvimento de empresas, mas sem descuidar da função social, geração de novos empregos, bem como a conservação e proteção ao meio ambiente, todos integrados em uma única proposta (JOINVILLE, 2011).

Em razão do interesse público, o município de Joinville indicará locais para instalação de empreendimentos em áreas destinadas a empresas industriais, agroindustriais e serviços. Como contrapartida, poderá ocorrer a redução de tributos municipais, dentre eles, o ISS para a ampliação ou implantação do empreendimento que durará entre quatro a seis anos.

Para tanto, a lei instituiu critérios ambientais para fazer jus aos incentivos ofertados. Por sua vez, a empresa necessita atender a todos os parâmetros delineados na norma. A lei determina que a empresa deve implantar o aproveitamento de luz natural, aproveitamento de águas pluviais, bem como reuso de águas para fins não potáveis, adotar normas para tratamento de efluentes, adotar políticas de seletividade de lixo produzido, investimento em campanhas educativas sobre o meio ambiente com funcionários e familiares e a utilização de produtos biodegradáveis na higienização de ambientes de trabalho (JOINVILLE, 2011).

Os incentivos serão concedidos à empresa que entregar ao comitê técnico responsável os documentos indispensáveis, como a cópia do ato de construção e as alterações que serão realizadas, a prova de regularidade da empresa quanto aos tributos municipais, estaduais e federais e o projeto do empreendimento ou ampliação a que se pretende a empresa. Além disso, é preciso a prova do registro de intenção que deve contemplar os critérios ambientais para a concessão dos incentivos.

O município de Vila Velha/ES, por sua vez, desenvolve incentivos econômico contendo elementos de desenvolvimento sustentável. O município tem por eixo políticas urbanas para o crescimento e desenvolvimento de áreas e bairros do município de Vila Velha. Promove por meio desse incentivo fiscal o agronegócio, prestação de serviços na área tecnológica, serviços de tecnologia, transporte de cargas, eventos, ensino superior, serviços de engenharia de segurança do trabalho (VILA VELHA, 2011). É um incentivo econômico que possui preocupação social e ambiental. As empresas que realizarem suas instalações nas

áreas declaradas de interesses públicos terão os incentivos de redução da carga tributária, inclusive de ISS.

O município de Florianópolis incentiva atividades tecnológicas e de inovação que vise ao desenvolvimento econômico, social e ambiental, bem como a melhoria dos serviços públicos. A lei municipal, em seus primeiros artigos, conceitua inovação e tecnologia para fins de enquadramento dos incentivos fiscais instituídos pelo município. De acordo com a lei, a inovação é a introdução de novidades e aperfeiçoamento do ambiente produtivo e profissional, promovendo novos processos para a produção de bens e serviços. Tecnologia, por sua vez, é o conjunto ordenado de conhecimentos empregados para a produção e comercialização desses bens e serviços.

A lei informa que para fazer jus aos incentivos fiscais ou ter o apoio financeiro por meio do fundo municipal de inovação, é preciso que a entidade interessada encaminhe para o portal da Secretaria de Ciência, Tecnologia e Desenvolvimento Sustentável o plano de ação a ser incorporado pela atividade empresarial.

O município de Florianópolis criou, para além dos incentivos fiscais, o Fundo Municipal de Inovação (FMI), que tem por finalidade o apoio financeiro a programas e projetos inovadores de interesse do município. O apoio será para estudos, projetos, serviços tecnológicos e eventos que se destinem a interesse ao desenvolvimento do município. As receitas deste plano municipal serão oriundas de doações do governo federal e estadual, doações orçamentárias que o município lhe destinou, devolução de recursos originados pela lei de incentivo ao desenvolvimento sustentável doações de pessoas físicas ou jurídicas.

De acordo com a lei, os recursos do FMI serão destinados para o desenvolvimento de planos e projetos em percentual de pelo menos 20% para o incentivo a empresas de pequeno porte e a microempresas, em até 10% para projetos de inclusão digital e até 10% para garantir financiamentos e empreendimento inovadores, aprovados pelo Conselho Municipal de Florianópolis.

Para as empresas que almejem os recursos do FMI ou os incentivos fiscais dispostos em lei, deverá propor um plano de sustentabilidade que contenha: racionalização do uso de recursos naturais, ações de eficiência energética, otimização de cadeia de suprimentos, preservação do meio ambiente e reciclagem, respeito aos direitos humanos, preservação da água, saneamento básico e mudança nos padrões de consumo e ações de compensação ambiental.

Muito embora a lei de Florianópolis traga um plano de sustentabilidade genérico, diferentemente do município de Joinville que traz exigências mais claras de tutela ambiental, vê-se uma tentativa de ampliar nas empresas que almejem os incentivos, soluções criativas para

a tutela do meio ambiente, deixando-as a encargo de satisfazer as exigências dispostas em lei. Em razão das propostas encaminhadas, o ente municipal compreenderá se houve a satisfação das exigências, e, caso positivo, realizará a fiscalização e manutenção das propostas. De acordo com a lei, a empresa ganhará um certificado de contemplação dos recursos do município e/ou incentivos fiscais. Esse documento deve ser apresentado na Fazenda Pública que deverá realizar o desconto de até 20% do valor do ISS a serem pagos pela empresa.

Muito embora os incentivos fiscais voltados ao Desenvolvimento Sustentável sejam promissores sobre o ponto de vista da proteção do meio ambiente, percebe-se a pouca atenção dada aos municípios com mais de 500 mil habitantes a esse tipo de incentivo.

Os municípios que aplicam incentivos fiscais ao desenvolvimento sustentável têm como objetivo central o fomento da economia, de modo que possua critérios básicos à implantação de exigências de tutela ambiental. Ou seja, percebe-se a preocupação central com o desenvolvimento econômico construído sob o pilar da justiça social e da proteção ambiental. Por outro lado, é preciso a inversão desta lógica, onde o meio ambiente passe a ser o vetor principal de mudança. Como, por exemplo, a implantação de ISS ecológico voltado à construção civil. A finalidade desse incentivo é a proteção do meio ambiente e a incorporação de uma cultura sustentável na atividade da construção civil. A finalidade é orientar que toda e qualquer construção civil que cumpra com as exigências dispostas em lei, como utilização de materiais reciclados, projetos que contemplem passagem de ventos, utilização de energias solares, possuam como contrapartida, reduções de ISS como compensação a tutela ambiental.

Quanto aos incentivos a construções civis sustentáveis dispostos na agenda 2030 na meta 11.c, das cidades com mais de 500 mil habitantes pesquisadas, apenas o município de Salvador/BA apresentou incentivos fiscais relativos a construções civis sustentáveis com a finalidade de minorar os impactos ambientais dessa atividade. Em razão do ISS incidente sobre construções civis sustentáveis ser o objeto da presente pesquisa, esse incentivo merece tópico específico.

## 5.2 SERVIÇOS DA CONSTRUÇÃO CIVIL SUSTENTÁVEL SOB A PERSPECTIVA AMBIENTAL

O município de Salvador/BA, por meio da lei nº 9.620/2022, estabeleceu o incentivo do uso de energia solar fotovoltaica, fonte de energia renovável, como um dos instrumentos de desenvolvimento sustentável na Cidade.

A finalidade dessa lei é estimular investimentos ao uso de geração distribuída de energia solar, autoprodução e geração compartilhada, além da redução das desigualdades

socioeconômicas no município, desenvolvimento científico tecnológico na área de energia solar fotovoltaica e capacitação profissional (SALVADOR, 2022).

Além de incentivar a geração de empregos e a capacitação profissional, a promoção de pesquisas ao desenvolvimento científico e tecnológico, a lei promove incentivos fiscais para programas habitacionais para população de baixa renda com a finalidade de estimular o uso de energia limpa.

Contudo, esses incentivos à população de baixa renda de ISS e IPTU, por si só não irão alcançar a finalidade desejada. As placas solares a serem instaladas para a produção da energia solar ainda são bens demasiadamente caros e mesmo com a isenção de ISS ou IPTU, torna muito dispendioso à população de baixa renda na sua aquisição.

É preciso pensar em incentivos integrados, como, para além de reduções de ISS e IPTU, isenções de ICMS e IPI ou reduções de alíquotas desses impostos em razão da essencialidade do produto na promoção do desenvolvimento sustentável. Mas, para isto, será necessário que os gestores municipais, estaduais e federais convirjam com propostas de fomento ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

De acordo com o art. 12 da referida lei de Salvador/BA, o município ofertará o desconto de ISS em até 60% do valor a ser arrecadado pelo imposto ao prestador de serviço de instalação da energia solar fotovoltaica. Esse valor descontado não poderá resultar em uma carga tributária a menor do que estabelecida pela lei complementar nº 166/2003, ou seja, multiplicado a base de cálculo pela alíquota mínima de 2%, o resultado não poderá ser menor do que o desconto ofertado. A lei nº 9.620/2022 também não traz apenas o ISS como incentivo isolado, a legislação aplica de igual modo o incentivo denominado de IPTU amarelo (SALVADOR, 2022).

De acordo com a lei, a Secretaria da Fazenda (SEFAZ) realizará o lançamento anual do imposto, devendo a Secretaria Municipal de Sustentabilidade e Resiliência (SECIS) encaminhar à SEFAZ a lista dos contribuintes que terão o benefício fiscal no ano posterior. Para as unidades aprovadas e certificadas com o IPTU amarelo, haverá um desconto de até 10% do IPTU de acordo com as categorias a que o imóvel se enquadra que pode ser ouro, prata ou bronze. As categorias são proporcionais ao potencial de geração de energia solar da unidade geradora.

Importa notar que tanto para os incentivos fiscais ofertados de IPTU pelo município de Salvador, quanto ao incentivo relativo ao ISS, a redução dos impostos ofertados são ínfimos se comparados incentivos fiscais para o desenvolvimento econômico. Há municípios, como visto nas sessões anteriores, que isentam em 100% o valor do IPTU e ISS para atividades, por exemplo, de produção de cigarros ou bebidas. Por outro lado, ao incentivarem a produção de energia limpa, compromete-se apenas com 10% do valor do IPTU ou redução de até 60% do ISS.

Esse incentivo foi ofertado para instalações de energias solares em regra para unidades empresariais e residenciais em construções civis descritas no subitem 7.02 e 7.05 da lista anexa da lei complementar nº 166/2003, ou seja, incentivos para a instalação de energia solar em construções civis novas ou em suas reformas.

Trata-se de um importante mecanismo para a incorporação ao desenvolvimento sustentável. Afinal, conforme verificado, as construções civis são responsáveis, segundo a Empresa de Pesquisa Energética (EPE, 2016, p. 49), por 50% do consumo de energia no Brasil. No entanto, entre os municípios com mais de 500 mil habitantes, Salvador/BA foi o único entre os 49 pesquisados que promoveram incentivos fiscais de ISS preocupados em incentivar construções que se preocupem com o fomento de energias limpas.

A representatividade de incentivos fiscais relativos a construções civis sustentáveis nos municípios com grande quantidade populacional é irrisória. Compõe 2% da amostra pesquisa de incentivos fiscais voltados a construções civis sustentáveis. Desdobra-se desse fato que os entes municipais pouco têm realizado para cumprir com a meta 11.c da agenda 2030 (ONU, 2015).

Por outro lado, os incentivos ao desenvolvimento de construções civis sustentáveis não podem ser reduzidos a incentivos que incorporem energias limpas em sua construção ou reforma. É preciso preocupar-se com a redução do CO<sup>2</sup> emitido pelos materiais utilizados, a redução de uso de energia por meio de projetos que contemplem ventilação natural, reúso de água não potável. Afinal, a tutela ambiental não se reduz ao fomento de energias alternativas, muito embora seja uma excelente proposta se cumulada à outras exigências.

Em razão dos municípios com mais de 500 mil habitantes não contemplarem de modo satisfatório incentivos fiscais para construções civis sustentáveis, torna-se importante a explicitação de dois municípios com menos de 500 mil habitantes que implantaram incentivos fiscais diretamente sobre serviços atrelados a atividade da construção civil para compreender de que maneira podem ser ofertados. Esses municípios, por sua vez, só serão tratados na pesquisa como medida de comparação. Suas legislações e indicações não adentraram aos cálculos realizados, mas que merecem destaque quanto a utilização da extrafiscalidade do ISS.

Palmas/TO, por meio da lei Complementar nº 327 de 24/11/2015, implementou incentivos de IPTU e ISS para projetos e obras destinadas à fabricação com prazo de até cinco anos de incentivo para a comercialização e distribuição de componentes para os sistemas de energia solar, se tornando um grande avanço ao desenvolvimento de construções civis sustentáveis (PALMAS, 2015). A lei é semelhante a criada por Salvador/BA no ano de 2022 (SALVADOR 2022).

Palmas/TO impõe que a própria administração pública municipal, ao realizar obras novas ou reformas de ampliação, a compulsoriedade da aplicação de energia fotovoltaica. Já o município de Salvador/BA positiva a necessidade de instalação da energia fotovoltaica dos entes municipais, no entanto não expressa obrigatoriedade. A administração pública deve promover o exemplo aos seus cidadãos como representantes do povo e exemplo de condutas a serem seguidas, por isso a cidade de Palmas/TO compreendeu a necessidade de tornar obrigatório a repartição pública a instalação de energia fotovoltaica.

Já o município de Itatiba-SP, por meio da Lei Complementar nº 4.417/2011, possui uma legislação mais completa que merece destaque. O incentivo fiscal disposto na lei de Itatiba/SP criou o programa imposto ecológico com o objetivo de fomentar a tutela do meio ambiente e ofertando como contrapartida incentivo tributário ao contribuinte.

O incentivo fiscal oferece redução de IPTU e ISS no município para contribuintes, pessoas jurídicas ou físicas que adotem medida que estimulem a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente. Para a concessão de incentivos fiscais de IPTU ou ISS ecológico, é necessário adotar medidas de capacitação de água de chuva, sistema de reuso de água, sistema de aquecimento hidráulico solar, sistema de aquecimento elétrico solar e construções com material sustentável (ITATIBA, 2011).

Esses incentivos de ISS ecológico serão estritamente ofertados para os serviços destinados a construções civis novas e reformas de edificações. A lei ainda aborda um rol exemplificativo conceituando cada um dos critérios estabelecidos para a concessão dos incentivos fiscais ofertados pelo município.

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

I - Sistema de captação da água da chuva: sistema que capte a água da chuva e a armazene em reservatórios devidamente tampados, para utilização no próprio imóvel;

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

III - Sistema de aquecimento hidráulico solar: utilização de sistema de captação de energia solar térmica para aquecimento de água, com a finalidade de reduzir parcialmente o consumo de energia elétrica na residência;

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

V - Construções com material sustentável: utilização de materiais que atenuem os impactos ambientais, desde que esta característica sustentável seja comprovada mediante apresentação de selo ou certificado. (ITATIBA-SP, 2011)

De acordo com a lei de Itatiba/SP, o percentual da alíquota aplicado é proporcional às medidas adotadas pelo contribuinte. Caso adote o sistema de captação de água e sistema de

reuso de água, terá uma alíquota de 4%. Caso adotem as medidas de sistema de aquecimento hidráulico solar e elétrico solar, uma alíquota de alíquota de 2%. E para construções de material sustentável uma alíquota de 4% de ambos os impostos. O benefício tributário ofertado, por sua vez, não poderá exceder 10% do imposto renunciado (ITATIBA, 2011).

A norma do município de Itatiba/SP é um importante avanço a construções civis que contemplem aspectos sustentáveis cumprindo com as exigências estabelecidas pela agenda 2030, uma vez que se trata não apenas sobre energias limpas, mas um olhar sistêmico de como obras novas e reformas de construção civil podem contribuir para uma cidade mais sustentável.

No entanto, em contato com o município de Itatiba/BA por meio de consulta pública, o município informou que a redação dada ao incentivo de ISS não é conhecida pelo município e quiçá aplicada. Trata-se de uma importante lei, no entanto, sua utilidade é apenas de expor um modelo de vitrine exemplificativo de uma norma formal legislativa.

Por outro lado, os incentivos fiscais ofertados pelo município possuem um caráter estritamente elitizado, abordando critérios para sua concessão altamente custosos. A lei não oferta critérios para construção civil da população de baixa renda, o que compromete eficácia do incentivo fiscal voltado ao comprometimento do meio ambiente ecologicamente equilibrado, objeto finalístico do programa de imposto ecológico do município.

Noutro giro, trata-se de um importante exemplo de incentivo fiscal de ISS ofertado por municípios brasileiros mesmo que não faça parte da amostra de municípios com mais de 500 mil habitantes. É um projeto promissor sob o ponto de vista da tutela ambiental que, com alterações para alcançar contribuintes de baixa renda, como projetos que contemplem ventilação natural, incentivos a reformas de imóveis para melhoria do saneamento básico, redução de gastos com água como reformas em banheiros, pode contribuir efetivamente para a o desenvolvimento de construções civis com qualidade e impactos reduzidos ao meio ambiente.

Nessa medida, é possível perceber que os municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes não têm priorizado nas estratégias e planos de governos a inserção da Agenda 2030, especificamente o ODS nº 11, item “11.c”. Tornando-se urgente inserção dos ODS como estratégia de gestão pública, na condução de uma política pública.

### 5.3 ANÁLISE DA RECEITA PÚBLICA MUNICIPAL NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS COM MAIS DE 500 MIL HABITANTES

Após a análise das espécies de incentivos fiscais promovidos por cada município pesquisado, nesta sessão, será observado um panorama geral de arrecadação tributária dos entes municipais com mais de 500 mil habitantes para compreender, por meio da arrecadação

tributária, se é possível a renúncia de receita de ISS no incentivo voltada para a construção civil sustentável.

Os dados da arrecadação dos impostos municipais foram retirados do balanço anual dos 49 municípios com mais de 500 mil habitantes no ano de 2021. Optou-se pela análise da arrecadação do ano indicado, em razão de ser o último ano e para o qual há disponibilidade do balanço anual no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI).

Para o levantamento desses dados, foi necessário ingressar no site da SICONFI na aba de consultar declarações, indicar a esfera da pesquisa como municipal e o nome do município para o levantamento das informações. Tal procedimento foi realizado para os 49 municípios pesquisados neste trabalho.

O balanço anual contém o balanço patrimonial do município por ano. Neste balanço, encontra-se o Apêndice C, intitulado como as receitas orçamentárias do município. Neste apêndice, é possível encontrar as contas que indicam a arrecadação tributária do ente municipal por cada imposto arrecadado. Para a presente pesquisa, foram coletadas a receita arrecadada do ano de 2021 dos 49 municípios de ISS, IPTU e ITBI para compreender a importância arrecadatória dos impostos de competência municipal na receita pública destes entes.

Para tanto, foi necessário levantar os dados manualmente porque na indicação das contas disponibilizadas na receita municipal, não havia arrecadação total de impostos municipais. Apenas a indicação da conta de arrecadação de impostos estaduais somados aos municipais, sendo que os primeiros não foram utilizados nesta pesquisa por não ser objeto do estudo. Também não se analisou os impostos de competência estadual que possuem repasse para o município, como IPVA ou ICMS. Nem aqueles de competência federal como o imposto de renda retido na fonte.

A Constituição Federal de 1988 reconheceu os municípios como um membro da federação que goza de autonomia. Assegurado o direito de administração própria dentro dos seus limites territoriais e dos assuntos de sua competência, principalmente em relação aos tributos municipais.

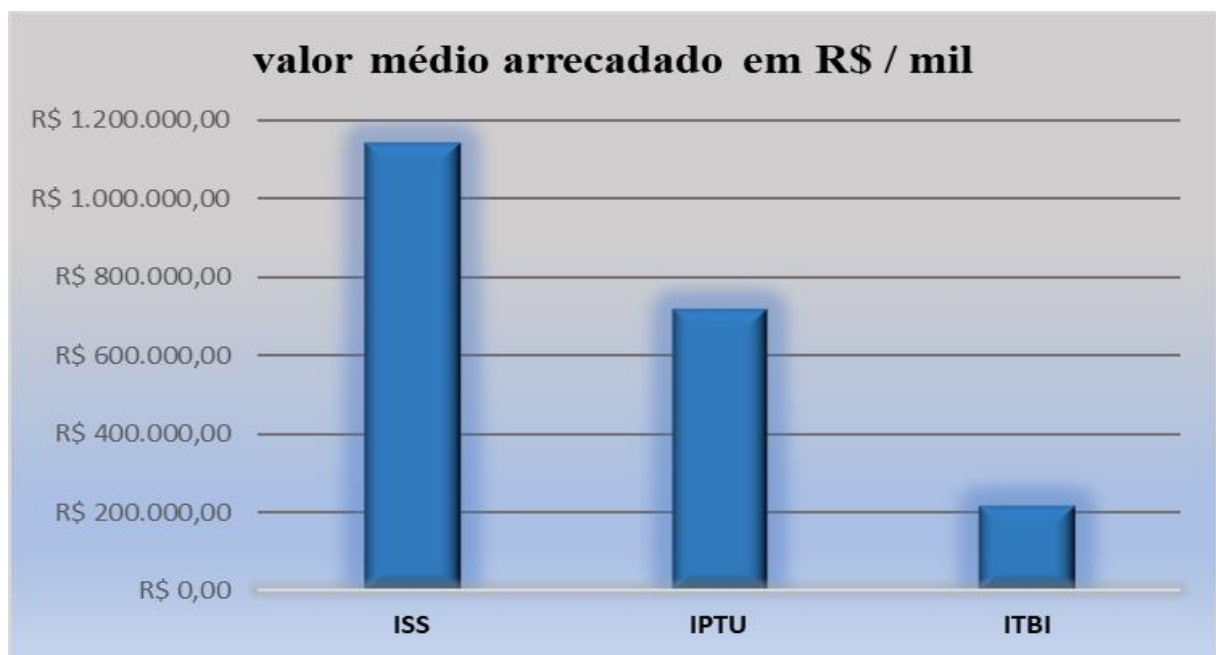
Aos municípios, a competência dos impostos é relativa a patrimônio físico ou de serviços sobre os quais não incida o ICMS. São eles, o IPTU, cuja hipótese de incidência é a existência de uma propriedade territorial urbana, o ITBI incidente sobre a transferência de bens imóveis, por ato oneroso, e o ISS que são os serviços não tributados pelo ICMS, descritos por meio da lei complementar nº 166/2003.

Para o levantamento da arrecadação no ano de 2021 dos impostos municipais, foi necessário o somatório da receita arrecadada de IPTU, ISS e ITBI de cada um dos municípios

pesquisados. Após, foi preciso calcular a representatividade em porcentagem de cada um dos impostos em relação ao total, para compreender a importância arrecadatória de cada um dos impostos. O cálculo e resultados de todos os entes municipais encontram-se disponíveis no Apêndice C desta pesquisa.

O gráfico 3 demonstra a média arrecadatória dos impostos de competência municipal. A média geral foi calculada com base no somatório de todas as receitas de cada imposto divididos pelos 49 municípios pesquisados.

**Gráfico 3 - Média da receita dos impostos de competência municipal (ISS, IPTU E ITBI) dos municípios com mais de 500 mil habitantes do ano de 2021**



Fonte: elaborado pela autora com base dos dados da Sincofi, 2021, 2022

O gráfico mostra a média geral de arrecadação dos tipos de impostos de competência municipal nos 49 municípios pesquisados. Observa-se que o ISS em 2021 é o imposto que mais gera receita pública aos municípios com mais de 500 mil habitantes, com um percentual médio de arrecadação de 54,96% em relação aos impostos de competência municipal, seguidos pelo IPTU com 34,59% e ITBI com 10,45%. Os cálculos de porcentagem foram elaborados com base na média de arrecadação total dos impostos municipais, em relação à arrecadação média de cada espécie de imposto de municipal, disponíveis no Apêndice C deste trabalho.

Corroborando com estudos anteriores que analisaram a receita arrecadada municipal dos impostos de competência do município como Ferreira *et al* (2014), observa-se que a arrecadação tributária de ISS se torna mais expressiva em razão do combate à sonegação desse

imposto com os mecanismos de fiscalização para pagamento, como por exemplo, a vinculação da expedição do Habite-se condicionado ao pagamento total de ISS, a terceirização dos serviços prestados nos municípios como o fornecimento de notas fiscais eletrônicas e emissões de guia de arrecadação *online* que ocorrem em regra por meio de processo licitatório.

O ISS é o imposto que o município mais arrecada e para o qual se deve instituir incentivos fiscais visando criar uma cultura de sustentabilidade, isto porque o ISS é o imposto que incide sobre a prestação dos serviços, inclusive aqueles da construção civil.

Nos capítulos anteriores observou-se a urgência em tutelar o meio ambiente, bem como em cumprir com as orientações nacionais e internacionais como o da agenda 2030. De acordo com o que foi verificado nas sessões anteriores deste trabalho, a meta 11.c na incorporação de construções civis sustentáveis do ODS 11 não estão sendo cumpridas pelos entes municipais.

Os incentivos fiscais devem incidir sobre aqueles que detém os conhecimentos técnicos capazes de modificar, por exemplo, a planta de um imóvel para incorporar energias limpas, produzir imóveis que contenham passagens de ar natural para a reduzir o consumo de energia para refrigeração, ou orientar aos proprietários a construção de imóveis com materiais sustentáveis. Isto porque o serviço e, conseqüentemente, o valor da obra se tornará menos dispendiosa para ambas as partes com a redução do ISS em razão da incorporação das metas de construções civis sustentáveis.

Por sua vez, observou-se um aumento significativo de incentivos fiscais de ISS por meio de isenções que priorizaram exclusivamente incentivos relativos ao desenvolvimento econômico, sem nenhuma contraprestação à proteção do meio ambiente, ou a benefícios sociais sem a aplicação rigorosa das exigências necessárias para a proteção ambiental. Noutro giro, ainda é possível visualizar que, dentre a arrecadação municipal de tributos de sua competência, mesmo com tantos incentivos fiscais que não priorizam a tutela ambiental e que zeram a arrecadação do ISS para determinados serviços, esse ainda é o imposto que responsável pela maior arrecadação em relação à totalidade dos impostos municipais.

Isto significa que é possível a alteração dessas leis para a convergência de uma sociedade que se preocupe com o meio ambiente. E ainda, a criação de leis capazes de reduzir as alíquotas do ISS incidentes sobre os serviços atrelados à construção civil em razão da tutela ambiental.

Noutro giro, com a criação de incentivos sérios que se preocupem, acima de tudo, com o meio ambiente, é possível que por meio da alteração de alíquota o município incentive a construção civil sustentável, sem a necessidade de aplicar isenções totais do imposto reduzindo o impacto na arrecadação tributária do imposto.

No entanto, mesmo que com a criação de incentivos fiscais de ISS destinados, principalmente para a tutela ambiental, é possível que haja um impacto arrecadatório de ISS para os municípios que apliquem incentivos fiscais desta espécie de tributo. Por tanto, a partir da constatação que esses incentivos irão impactar na receita pública arrecadada por meio de um estudo prévio, a lei de incentivo deve vir acompanhada de medidas de compensação como a majoração de outro tributo. Essas exigências, de acordo com o visualizado na sessão anterior, nem sequer foi cumprida por 26 dos 49 municípios pesquisados.

De acordo com o percentual médio de arrecadação dos impostos municipais, observa-se que a arrecadação tributária dos impostos indiretos como o ISS ainda é significativa. Por isso, como medida de compensação e maior arrecadação, os municípios poderiam optar por majorar a alíquota dos impostos diretos como o IPTU e ITBI, incidentes sobre o patrimônio do contribuinte para o retorno financeiro oriundo da renúncia realizada.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa perseguiu o objetivo de analisar como os municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes utilizam o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) para incentivar (contribuir) a promoção da dimensão ambiental do desenvolvimento sustentável na atividade da construção civil.

Para detalhar a tributação ambiental para fins de incorporação do desenvolvimento sustentável concluiu-se ser necessário que seus preceitos sejam incorporados nas estratégias de gestão das cidades, uma vez que é o local onde os munícipes estão mais próximos dos gestores e podem, por meio de orientações, podem exercer condutas voltadas à construção de uma vida baseada na proteção do meio ambiente, em uma economia e sociedade mais inclusivas. Foi observado ainda que a construção civil impacta o meio ambiente natural e por isso concluiu-se pela possibilidade de utilização da extrafiscalidade dos tributos, em específico do ISS como uma estratégia de mudança deste cenário.

Ao analisar como ocorre a incidência do ISS nos serviços da construção civil, foi observado que em razão da alteração da lei complementar de nº 157/2016, outra lei complementar nº 166/2003 autorizou aos entes municipais realizarem redução de alíquotas para os serviços destinados à construção de obras novas e reformas de construção civil, a menor que 2% da alíquota do imposto, sendo essa redução um importante vetor para incentivo ao desenvolvimento sustentável. Mesmo sendo um importante mecanismo, tal redução não foi aplicada por nenhum dos municípios pesquisados.

Na descrição dos incentivos de ISS nos municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes, a presente pesquisa observou que 53% dos municípios pesquisados não expõem expressamente as exigências trazidas na lei de responsabilidade fiscal, ou seja, não positivam em lei os impactos financeiros da medida de incentivo ou alternativas de compensação de receita. Contatou-se, por sua vez, que alguns municípios pesquisados tinham realizado os cálculos do impacto financeiro da renúncia de receita diretamente na lei orçamentária anual. Em razão do trabalho possuir como objeto de estudo apenas a análise das leis de incentivos fiscais e a receita tributária de impostos municipais, não foi observado o cumprimento das exigências de responsabilidade fiscal no orçamento público anual.

Na descrição dos incentivos fiscais de ISS, concluiu-se que os incentivos fiscais relativos à construções civis sustentáveis nos municípios com grande quantidade populacional são irrisórios. De acordo com os dados coletados, incentivos fiscais de ISS para construções civis sustentáveis foi observada em 2% da totalidade dos municípios pesquisados. Nessa

medida, é possível perceber que os municípios brasileiros com mais de 500 mil habitantes não têm priorizado nas estratégias e planos de governos a inserção da Agenda 2030, especificamente o ODS nº 11, item “11.c”. Torna-se, portanto, urgente inserção dos ODS como estratégia de gestão pública, na condução de uma política pública. E para isso tem-se nos instrumentos tributários, por exemplo, incentivos fiscais em matéria de ISS.

Para demonstrar os incentivos fiscais atribuídos à atividade da Construção Civil concluiu-se que entre os municípios com mais de 500 mil habitantes, Salvador/BA foi o único entre os 49 pesquisados que promoveram incentivos fiscais de ISS dirigidos a promover construções civis sustentáveis. No entanto, suas contribuições se comparados com outros incentivos fiscais de ISS a construções civis sustentáveis de municípios com menos de 500 mil habitantes necessitam de alterações, uma vez que incentivos a energias limpas são insuficientes para minorar os impactos ambientais causados por essas construções ao meio ambiente. Por isso, devem ser buscados incentivos ao sistema de reuso de água, construções com material sustentável como a utilização de materiais que atenuem os impactos ambientais, gestão eficiente dos resíduos sólidos, uma arquitetura bioclimática, ou seja, construções civis capazes de absorver incorporações sustentáveis a fim de realizar mudanças efetivas para a tutela ambiental.

Ao analisar a receita pública arrecadada pelos entes municipais, observa-se que mesmo com a existência de um grande quantitativo de incentivos fiscais de ISS que implementam isenções totais do imposto, esse ainda é o maior representativo arrecadatário dessa espécie de tributo de competência municipal. É preciso que ocorra uma alteração dessas leis de incentivos fiscais para promoverem a integração adequada à proteção ao meio ambiente para que municípios passem a instituir incentivos sérios que incluam responsabilidade da tutela ambiental.

Caso os municípios reconheçam a existência de impactos arrecadatário de ISS por meio de incentivos que tutelem o meio ambiente em harmonia com a justiça social e o desenvolvimento econômico, é possível, em razão da lei de responsabilidade fiscal, a criação de medidas de compensação para retorno financeiro do percentual que deixou de arrecadar do imposto por meio da majoração de alíquotas dos impostos diretos como IPTU e ITBI para auxiliar na arrecadação tributária municipal.

## REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA MATERIAS DE CONSTRUÇÃO. **Perfil da Cadeia Produtiva da Construção e da Industria de Materiais e equipamentos**. São Paulo: Comunicação Técnica, 2020. Disponível em: <http://www.abramat.org.br/datafiles/perfil-de-cadeia/laminaindicaadores-para-divulgaa-a-o-2020.pdf>. Acesso em: 7 dez. 2021.

ALVAREZ, Alejandro Bugallo. Análise econômica do direito: contribuições e desmistificações. **Revista Direito, Estado e Sociedade**, v. 29, 204.

ALVES, E. R. de A; SOUZA, G. da S.; MARRA, R. Êxodo e sua contribuição à urbanização de 1950 a 2010. **Revista Política Agrícola**. Brasília, DF, 2011, p. 80-88. Disponível em: <https://ainfo.cnptia.embrapa.br/digital/bitstream/item/80653/1/Exodo-E-SUA-CONTRIBUICAO.PDF>. Acesso em: 16 dez. 2021.

ALVES, Fernando Hamú. **A tributação do ISS como meio para a concretização do princípio constitucional da redução das desigualdades regionais**. 2021. 88 f. Monografia (Bacharelado 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.

ARISTIZÁBAL ALZATE, C. E.; GONZÁLEZ MANOSALVA, J. L. Impuesto al carbono en Colombia: un mecanismo tributario contra el cambio climático. **Semestre Económico**, v. 22, n. 52, p. 179-202, 1 jul. 2019. Disponível em: <https://revistas.udem.edu.co/index.php/economico/article/view/3065>. Acesso em: 17 set. 2022.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016. p. 105.

APARECIDA (Cidade). Prefeito. Lei Ordinária n. 3546, de 31 de março de 2020. **Diário Oficial**, Aparecida, ano 2020. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/go/a/aparecida-de-goiania/lei-ordinaria/2020/355/3546/lei-ordinaria-n-3546-2020-institui-programa-de-incentivo-fiscal-mediante-reducao-de-aliquota-do-issqn-as-atividades-economicas-que-especifica>. Acesso em: 31 jul. 2022.

AYDOS, E. D. L. P. **Tributação Ambiental no Brasil**: Fundamentos e Perspectivas. Florianópolis, 2010. Dissertação. (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, 2010. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/33953-4473PB.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2022.

AZEVEDO, T. **Tributação Municipal como incentivo ao Desenvolvimento Sustentável nas Cidades**: caso do "IPTU VERDE" de Salvador. Salvador, 2017. 300f. Tese. (Doutorado em Planejamento Territorial e Desenvolvimento Social) - Universidade Católica do Salvador, Salvador, 2017.

AZEVEDO, T. C.; PORELLA, A. A. Incentivos fiscaes verdes como instrumento de apoio a la política urbana: un estudio sobre el IPTU VERDE en municipios brasileños. **HOLOS**, 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.

BAIARDI, A.; VICTOR, M. M. CAPITAL NATURAL COMO CAPITAL TANGÍVEL E PRODUTIVO DE UMA NOVA CIVILIZAÇÃO In: XV SEMOC, Consciência Ecológica e Sustentabilidade, 2012, Salvador. **Anais do XV SEMOC, Consciência Ecológica e Sustentabilidade. Salvador: UCSAL, 2012.** v.1. p.602 - 620

BAIARDI, A.; TEIXEIRA, F. **O Desenvolvimento dos Territórios do Baixo Sul e do Litoral Sul da Bahia: a Rota da Sustentabilidade, Perspectivas e Vicissitudes.** Salvador: Escola de Administração da UFBA, 2011 (Relatório de Pesquisa/Consultoria).

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. **Anais [...]** Santos: Leopoldianum, 2014, p. 257-268.

BATISTA, M. L. Gestão de resíduos na construção civil: ênfase no desenvolvimento sustentável / Waste management in civil construction: emphasis on sustainable development. **Brazilian Journal of Development**, v. 8, n. 4, p. 23356–23373, 2022, <https://doi.org/10.34117/bjdv8n4-042>

BAZZOLI, J. A.; SILVA, É. N. Objetivos do desenvolvimento sustentável (Ods-11) e o direito à cidade. **Desafios-Revista Interdisciplinar da Universidade Federal do Tocantins**, v. 8, n. Especial, p. 23-29, 2021.

BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 7 ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BELTRAND, G. E. S. **Perspectivas sobre práticas sustentáveis na construção civil em Maceió-AL:** Atuação profissional. Maceió, f. 88, 2019 Dissertação (Mestrado em Arquitetura: Dinâmica do Espaço Habitado) - Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2019. Disponível em: <http://200.17.114.109/bitstream/riufal/6496/1/Perspectivas%20sobre%20pr%C3%A1ticas%20sustent%C3%A1veis%20na%20constru%C3%A7%C3%A3o%20civil%20em%20Macei%C3%B3%20-%20e2%80%93%20AL%20-%20atua%C3%A7%C3%A3o%20profissional.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2020.

BEZERRA, B. B.; PAPINI, J. A. C.; NODA, R. K. **Tributação Ecológica e Políticas Públicas:** uma avaliação diagnóstica do programa IPTU verde de Salvador. São Paulo, 2021. 155f. Dissertação. (Mestrado em Administração), 2021. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/31538>. Acesso em: 15 mar. 2022.

BONFIM, D. M. C. **Extrafiscalidade:** identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo, 2014. Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

BORJA, J.; CASTELLS, M. **Local y Global:** la gestión de las ciudades en la era de la información. Madrid: Santatillana ediciones, 1999.

- BOTELHO, M. M. A eficiência e o efeito Kaldor-Hicks: A questão da compensação social. **Revista de Direito, Economia e Desenvolvimento Sustentável**, Brasília, v. 2, n. 1, p. 27-45, 2016.
- BRASIL. Congresso Nacional. Lei Complementar n. 157, de 28 de dezembro de 2006. **Diário Oficial da União**, Brasília. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm). Acesso em: 15 mar. 2022.
- BRASIL. Congresso Nacional. Lei n. 6.938, de 30 de agosto de 1981. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 de agosto de 1981, ano 1981. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6938.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6938.htm). Acesso em: 15 mar. 2022.
- BRASIL. Lei n. 5.172, de 24 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**, Brasília. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em: 20 mai. 2021.
- BRASIL. **Constituição**. República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF. Senado Federal, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm). Acesso em: 15 mar. 2022.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. Lei complementar n. 157, de 28 de dezembro de 2006. **Diário Oficial da União**, Brasília/DF. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm). Acesso em: 9 nov. 2020.
- BRASIL. Lei Complementar n. 166, de 30 de julho de 2003. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 de julho de 2003, ano 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp16.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp16.htm). Acesso em: 15 mai. 2021.
- BRASIL. Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 15 de dezembro de 2006.
- BRASIL. Lei n. 6938, de 30 de agosto de 1981. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 de agosto de 1981. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6938.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6938.htm). Acesso em: 15 mar. 2022.
- BRASIL. Congresso Nacional. Lei Complementar n. 8429, de 02 de julho de 1992. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 02 de julho de 1992, ano 1992. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8429.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8429.htm). Acesso em: 31 jul. 2022.
- BRASIL. Congresso Nacional. Decreto n. 10532, de 25 de outubro de 2020. **Diário Oficial da União**, ano 2020. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=DEC&numero=10532&ano=2020&data=26/10/2020&ato=654AzYU1UMZpWT274>. Acesso em: 4 ago. 2022.
- BRASIL. Ministério do Trabalho. Programa de Disseminação das Estatísticas do Trabalho. Painel de Informações do novo CAGED. Programa de Disseminação das Estatísticas do Trabalho. Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiNW15NW10ODEtYmZiYy00Mjg3LTkzNWUtY2UyYjIwMDE1YW12IiwidCI6IjNlYzkyOTY5LTVhNTEtNGYxOC04YW15LWVmOTMmYmFmYTk3OCJ9&pageName=ReportSectionb52b07ec3b5f3ac6c749>. Acesso em: 5 maio 2022.

BRASIL. SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI)**. Disponível em: <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/index.jsf>. Acesso em: 10 de jul. 2022.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça n. AgRg no Resp 1002693/RS**. Relator: Castro Meira. Julgamento em 25 de março de 2008. Diário Judicial Eletrônico, 07 de abril de 2008.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. 15º câmara de Direito Público. Repercussão Geral em matéria de ISS n. Apelação Cível**. Relator: Eutálio Porto. Julgamento em 27 de outubro de 2011. Diário Judicial Eletrônico. Serviços de Construção Civil empreitada e sub-empreitada- Base de Cálculo.

CAMARGO MAYORGA, D. A.; RUIZ ACOSTA, L. E.; CARDONA GARCÍA, O. Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono: un análisis para el caso europeo. **Semestre Económico**, v. 23, n. 54, p. 201-223, 30 jul. 2020. Disponível em: <https://revistas.udem.edu.co/index.php/economico/article/view/3180>. Acesso em: 17 set. 2022.

CAMILOTTI, J. R. **Imposto sobre Serviços (ISS) e interpretação da lista de serviços**. São Paulo, 2018 Trabalho de Conclusão de Curso - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2018. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/04/Jos%C3%A9-Renato-Camilotti.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2022.

CAMPINAS (Cidade). Prefeito Municipal. Lei Ordinária n. 16.174, de 21 de dezembro de 2021. **Diário Oficial da União**, Campinas, ano 2021. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a1/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?r=c>. Acesso em: 31 jul. 2022.

CAMPOS, R. J.; BRANCO, P. Ocupação desordenada dos espaços urbanos e suas consequências socioambientais. **Revista Thêma et Scientia**, v. 11, n. 2E, p. 216-227, 2021.

CAPRA, F.; MATTEI, U. **A Revolução Ecojurídica**. Tradução Jeferson Luiz Camargo. 1 ed. São Paulo: Cultrix, 2018. Tradução de: The Ecology of Law.

CASTRO, L. C. Imposto sobre serviço de qualquer natureza–ISSQN e o local de recolhimento. **Revista Especialize On-line IPOG**, Goiânia, v. 16, dezembro 2018.

CEBDS – CONSELHO EMPRESARIAL BRASILEIRO PARA O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL; CPLC – CARBON PRICING LEADERSHIP COALITION. **Precificação de Carbono na Indústria Brasileira – Uma iniciativa estratégica**. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <https://cebds.org/publicacoes/posicionamento-empresarios-pelo-clima/#.YyimnXbMLIU>. Acesso em: 19 set. 2022.

CBCS, Conselho Brasileiro de Construção Sustentável. **Aspectos da Construção Sustentável no Brasil e a promoção de políticas Públicas**: subsídios para a promoção da construção civil sustentável. Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (PNUMA). 2014. Disponível em: [http://www.cbcs.org.br/\\_5dotSystem/userFiles/MMA-](http://www.cbcs.org.br/_5dotSystem/userFiles/MMA-)

Pnuma/Aspectos%20da%20Construcao%20Sustentavel%20no%20Brasil%20e%20Promocao%20de%20Politicass%20Publicas.pdf. Acesso em: 3 set. 2020.

CBIC, Câmara Brasileira da Indústria da Construção. **Informativo Econômico da Construção Civil**. 2022. Disponível em: <https://cbic.org.br/wp-content/uploads/2022/03/informativo-economico-pib-04-marco-2022.pdf>. Acesso em: 03 de mai. de 2022

COELHO, B. **Citação direta**: diferença entre citação curta e citação longa nas normas da ABNT. Blog Mettzer. Florianópolis, 2021. Disponível em: <https://blog.mettzer.com/citacao-direta-curta-longa/>. Acesso em: 10 mai. 2021.

COELHO, B. **Conclusão de trabalho**: um guia completo de como fazer em 5 passos. Blog Mettzer. Florianópolis, 2020. Disponível em: <https://blog.mettzer.com/conclusao-de-trabalho/>. Acesso em: 10 mai. 2021.

COELHO, B. **Introdução**: aprenda como fazer para seu trabalho acadêmico. Blog Mettzer. Florianópolis, 2021. Disponível em: <https://blog.mettzer.com/introducao-tcc/>. Acesso em: 10 mai. 2021.

COMUM, Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento. **Nosso futuro comum**: relatório da Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento. 2 ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, f. 14, 1991. 28 p.

COSTA, R. H. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. **Luísiada Direito e Meio Ambiente**, Lisboa. 19 p, 2011. nº. 2/3.

CUNHA, F. G. G. *et al.* O uso da Extrafiscalidade dos Impostos Estaduais como Medida de Implementação de Políticas Públicas Ambientais, **ID on line. Revista de psicologia**, v. 16, n. 60, p. 454-471, 2022. Disponível em: <https://idonline.emnuvens.com.br/id/article/view/3441>. Acesso em: 15 set. 2022.

CURITIBA (Cidade). Câmara Municipal. Lei Complementar n. 64, de 18 de dezembro de 2007. **Diário Oficial**, Curitiba, ano 2007. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/pr/c/curitiba/lei-complementar/2007/6/64/lei-complementar-n-64-2007-institui-no-ambito-da-agencia-curitiba-de-desenvolvimento-s-a-o-programa-curitiba-tecnoparque-e-da-outras-providencias-2012-07-03>. Acesso em: 31 jul. 2022.

DMITRUK, H. B. (Org.). **Cadernos metodológicos**: diretrizes da metodologia científica. 5 ed. Chapecó: Argos, 2001. 123 p.

ENDO, E. A. **Iptu e Iss Ecológico**: proposta de política pública para o município de CURITIBA – PARANÁ, f. 92. 2020 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.

EPE, Empresa de Pesquisa Energética. **Estudos da demanda de Energia Nota Técnica DEA 13/14 Demanda de Energia 2050**. Rio de Janeiro: Energy demand studies series, 2016. 240 p.

FABRIS, J. et al. Cidades sustentáveis: caminhos e possibilidades. **International Journal of Professional Business Review**: Int. J. Prof. Bus. Rev., v. 5, n. 2, p. 214-233, 2020. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7593371>

FERREIRA, R. et al. **Receita Pública Municipal**: um estudo de caso no município de Contagem-MG, seminário de excelência em gestão e tecnologia (Seget), 2014.

FORTALEZA (Cidade). Prefeito. Lei Complementar n. 205, de 24 de junho de 2015. **Diário Oficial**, Fortaleza, ano 2020. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/ce/f/fortaleza/lei-complementar/2015/20/205/lei-complementar-n-205-2015-dispoe-sobre-a-concessao-de-incentivos-fiscais-para-o-desenvolvimento-cultural-economico-social-e-tecnologico-do-municipio-de-fortaleza-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 31 jul. 2022.

FREIRE, L. M. B.; PRESCHOLDT, S. G. A. Desenvolvimento às avessas e depredação socioambiental por uma mineradora. **Serviço Social & Sociedade**, São Paulo, 2015. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/sssoc/a/dyq9fnHWsbDpRPFpZmKmgcF/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 15 mar. 2022.

GIRALDO, S. D. S. et al. Estructura de los tributos territoriales en la ciudad de Manizales, su incidencia en los procesos de mitigación del riesgo medioambiental y el desarrollo sostenible. **Semestre Económico**, v. 23, n. 54, p. 335-346, 2020.

GOIÂNIA (Cidade). Prefeito. Lei Complementar n. 344, de 30 de setembro de 2021. **Diário Oficial**, Goiânia, ano 2021. Disponível em: [https://www.goiania.go.gov.br/html/gabinete\\_civil/sileg/dados/legis/2021/lc\\_20210930\\_000000344.html#:~:text=%EF%BB%BFLEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%2034Art](https://www.goiania.go.gov.br/html/gabinete_civil/sileg/dados/legis/2021/lc_20210930_000000344.html#:~:text=%EF%BB%BFLEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%2034Art). Acesso em: 31 jul. 2022.

GOMES, M. F.; SILVA, L. E. G. Bricos: Desafios do desenvolvimento econômico e socioambiental. **Revista de Direito Internacional**, v. 14, n. 1, 2017. Disponível em: <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r11727.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2022.

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

GORDILHO, H. J. S. **Direito Ambiental Pós Moderno**. Curitiba: Juruá, 2011. 198 p.

GORDILHO, H. J. S.; LYRIO, P. R. Fins do princípio do poluidor-pagador. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v. 14, n. 1, p. 361-379, 2018.

HEMÉTRIO, J. G. et al. A possibilidade da cobrança de tributos visando à defesa do meio ambiente. **Revista Eletrônica de Ciências Jurídicas**, v. 1, n. 2, 2014. Disponível em: <http://fadipa.educacao.ws/ojs-2.3.3-3/index.php/cjuridicas/article/view/89>. Acesso em: 15 mar. 2022.

HERCULANO, S. Do desenvolvimento (In)Suportável à sociedade feliz. In: GOLDENBERG, M. (coord.). **Ecologia, Ciência e Política**. 1992, p. 9-48.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Domicílios Brasileiros**. 2021. Disponível em: <https://educa.ibge.gov.br/jovens/conheca-o-brasil/populacao/21130-domicilios-brasileiros.html>. Acesso em: 15 mar. 2022.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Censo demográfico. Cidades**. Rio de Janeiro, 2022. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br>. Acesso em: 15 mar. 2022.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios: População 2020**. Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/ba/salvador/panorama>. Acesso em: 15 mar. 2022.

IBGE, Censo demográfico **Estatística de gênero: taxa de urbanização**, Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/apps/snig/v1/?loc=0&cat=-1,-2,-3,128&ind=4710>. Acesso em: 25 de abril. 2022.

ITATIBA. Lei n. 4.417, de 09 de novembro de 2011. **Diário Oficial da União**, Itatiba/SP, 10 de novembro de 2012, ano 2011. Disponível em: <http://www.itatiba.sp.gov.br/Ano-de-2011/lei-no-4417-autoriza-o-poder-executivo-a-criar-o-programa-imposto-ecologico.html>. Acesso em: 15 mar. 2022.

JOÃO PESSOA (Cidade). Prefeito. Decreto n. 9462, de 20 de março de 2020. **Diário Oficial**, João Pessoa, 20 de março de 2020, ano 2020. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=391313>. Acesso em: 31 jul. 2022.

JOINVILLE (Cidade). Lei Complementar n. 365, de 19 de dezembro de 2011. **Diário Oficial**, Joinville, ano 2011. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/sc/j/joinville/lei-complementar/2011/37/365/lei-complementar-n-365-2011-altera-a-politica-de-incentivos-ao-desenvolvimento-economico-e-social-na-instalacao-e-ampliacao-de-empresas-do-programa-de-desenvolvimento-da-empresa-joinvilense-pro-empresa-criado-pela-lei-n-3598-de-17-de-novembro-de-1997-e-da-outras-providencias-2012-04-02-versao-compilada>. Acesso em: 31 jul. 2022

KULLINGER, T. Z. ISS alíquota fixa incidente nas sociedades profissionais: crítica e perspectiva da jurisprudência do STJ a partir de Humberto Ávila. **Revista FESDT**. 23 p, 2019.

LEÃO, M. T. **Critérios para o Controle das Normas Tributárias Indutoras**: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos. São Paulo, 2014. 176f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: [https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20012015-110559/publico/INTEGRAL\\_Dissertacao\\_Martha\\_Leao.pdf](https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20012015-110559/publico/INTEGRAL_Dissertacao_Martha_Leao.pdf). Acesso em: 15 mar. 2022.

LIMA, L. A. Tributação Ambiental. **Revista de Direito da Cidade**, v. 4, n. 1, p. 120-155, 2012. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rdc/article/view/9707>. Acesso em: 15 mar. 2022.

LUSTOZA, H. K. ISSQN sobre a prestação de serviço na construção civil. **Revista da Escola Superior de Direito Municipal ESDM**, Porto Alegre, v. 5, n. 9. 17 p, 2019. DOI:

<https://doi.org/10.29282/esdm.v5i9.104>. Disponível em:  
<http://revista.esdm.com.br/index.php/esdm/article/view/104>. Acesso em: 26 set. 2022.

MACIEL, L. F.; OLIVEIRA, J. A. W. D. (Orient.). **A incidência de ICMS e ISS no mesmo fato gerador e a solução dada pela jurisprudência:** como os julgados brasileiros evitaram a bitributação entre estados e municípios. Recife, 2020. 63 Monografia. (Bacharelado em Direito) - Universidade Federal de Pernambuco, 2020. Disponível em:  
<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/40046>. Acesso em: 15 mar. 2022.

MALTHUS, T. R. **Ensaio sobre a população**. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

MARICATO, E. A cidade sustentável. **CONGRESSO NACIONAL DE SINDICATOS DE ENGENHEIROS – CONSENGE**, v. 9, p. 11-99, 2011.

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**, v. 10, p. 186-196, 2018. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/urbe/a/Wr9KpxWnS9wbLvd44p7XfKK/?lang=pt>. Acesso em: 6 fev. 2022.

MARTINS, A. L. O INSS e o ISS na construção civil. rev. 4.0/ 2018. Disponível em:  
<http://www.martinseassociados.com.br/index.php/downloads.html>. Acesso em: 10 mar de 2022.

MAY, C. B. et al. **A industrialização no Brasil:** uma análise histórica e econômica de suas origens. Florianópolis/SC,2009. Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

MAZZOCHI, F. A tributação passiva ambiental como política pública fomentadora do desenvolvimento sustentável. **Revista da FESDT**, Porto Alegre, v. 2, n. 1, p. 7-45, 2010.

MENÊZES, A. K. M. de; FÁTIMA MARTINS, M. Conexões entre as temáticas Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), Indicadores de Sustentabilidade e Gestão Municipal Sustentável: Uma revisão sistemática da literatura contemporânea. **Pesquisa, Sociedade e Desenvolvimento**, v. 10, n. 5, pág. e57810515309-e57810515309, 2021.

MIGUEL, L. C. **Direito Tributário Ambiental:** o papel dos Tributos no Desenvolvimento Científico e Sustentável. Belo Horizonte: dialética, 2020. 192 p.

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. Rio de Janeiro, f. 350, 2011 Tese. (Doutorado em Direito Civil Constitucional; Direito da Cidade; Direito Internacional e Integração Econômica; Direi) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <https://www.bdt.d.uerj.br:8443/handle/1/9233>. Acesso em: 15 mar. 2022.

MONTIBELLER FILHO, G. Ecodesenvolvimento e desenvolvimento sustentável; conceitos e princípios. **Texto de Economia**, v. 4, p. 131-142, 1993. Disponível em:  
<https://periodicos.ufsc.br/index.php/economia/article/view/6645>. Acesso em: 5 fev. 2022.

MUPOSHI, A.; MPINGANJIRA, M.; WAIT, M. Efficacy of plastic shopping bag tax as a governance tool: Lessons for South Africa from Irish and Danish success stories. **Acta**

**Commerci-Independent Research Journal in the Management Sciences**, v. 21, n. 1, p. 891, 2021. Disponível em: <https://actacommerci.co.za/index.php/acta/article/view/891>. Acesso em: 17 set. 2022.

NADIR, A. M.; ALBERTON, A.; SAATH, K. C. O. Benefícios fiscais e sustentabilidade: um estudo dos municípios catarinenses. **Revista de Administração Pública**, v. 55, p. 331-356, 2021. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/V3LSMTXtVwDDGzZg3LDH5ww/#:~:text=A%20despeito%20de%20os%20resultados,grau%20baixo%2C%20a%20sustentabilida de%20ambiental..> Acesso em: 15 mar. 2022.

NATAL (Cidade). Prefeito. Lei Complementar n. 115, de 06 de julho de 2010. **Diário Oficial**, Natal, ano 2010. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/rn/n/natal/lei-complementar/2010/12/115/lei-complementar-n-115-2010-concede-isencao-do-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-iss-nas-atividades-que-especifica-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 31 jul. 2022.

NDLELA, T. S.; MURCOTT, M. J. Regulamentação inovadora do consumo de carne na África do Sul: uma perspectiva de Direitos Ambientais. **Revista de Direito Eletrônico Potchefstroom (PELJ)**, v. 24, n. 1, pág. 1-47, 2021. Disponível em: [http://www.scielo.org.za/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1727-37812021000100007](http://www.scielo.org.za/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1727-37812021000100007) Acesso em: 17 set. 2022.

NOGUEIRA, L. M. Industrialização brasileira: diálogos entre Caio Prado Jr., Celso Furtado, Florestan Fernandes e Ignácio Rangel. **Formação (Online)**, v. 28, n. 53, p. 29-45, 2021.

NUNES, C. S. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005. 201 p.

NUNES, J. **IPTU Verde – uma ferramenta de incentivo fiscal para a cidade de Brusque - SC**. Curitiba, 2016. 42f. Monografia. (Especialização em Gestão ambiental) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2016.

ONU, Organização das Nações Unidas. **Agenda 2030**. Brasil, 2015. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/sdgs>. Acesso em: 3 set. 2021.

ONU, **Conferência Rio-92 sobre o meio ambiente do planeta**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1992. 4 p.

ONU, **Declaração de Estocolmo sobre o Meio Ambiente Humano**.: In: Anais Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente Humano. Estocolmo, 1972. 6 p. Disponível em: <https://cetesb.sp.gov.br/posgraduacao/wp-content/uploads/sites/33/2016/09/Declara%C3%A7%C3%A3o-de-Estocolmo-5-16-de-junho-de-1972-Declara%C3%A7%C3%A3o-da-Confer%C3%Aancia-da-ONU-no-Ambiente-Humano.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2022.

ONU, **POPULAÇÃO MUNDIAL**. Brasil. 2017. Disponível em: <https://news.un.org/pt/story/2017/06/1589091-populacao-mundial-atingiu-76-bilhoes-de-habitantes>. Acesso em: 24 abril. 2022.

PALMAS (Cidade). Lei Complementar n. 327, de 24 de novembro de 2015. **Diário Oficial**, Palmas, ano 2015. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=338209>. Acesso em: 31 jul. 2022.

PEREIRA, T. H. M.; MARTINS, H. C. A difusão da sustentabilidade: Um estudo bibliométrico sobre o Triple Bottom Line. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO AMBIENTAL. 11., 2020. **Anais eletrônicos** [...] VITORIA: IBEAS – Instituto Brasileiro de Estudos Ambientais, 2020.

PINHEIRO, R. G.; DA SILVA, E. F. Forma de arbitramento do ISS na construção civil região metropolitana de São Paulo. **Revista Linceu On-line**, São Paulo, v. 6, p. 87-108, 2016. n. 1. Disponível em: [https://liceu.fecap.br/LICEU\\_ON-LINE/article/view/1737](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**. Itajaí, f. 187, 2017 Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica) - Universidade do Vale do Itajaí, Itajaí, 2017.

PITANGUEIRA, R. P.; PORTELLA, A. A. Tributos enquanto ferramenta de proteção ambiental. *In*: **SEMOC - SEMANA DE MOBILIZAÇÃO CIENTÍFICA-MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL**. 2007, Universidade Católica do Salvador. Disponível em: <http://ri.ucsal.br:8080/jspui/handle/prefix/3109>. Acesso em: 15 mar. 2022.

POLO, L. L. **Incentivos Fiscais Verdes: O “IPTU VERDE” como ferramenta de sustentabilidade**. Curitiba, v. 1, f. 37, 2017 Dissertação (Especialização em Projetos Sustentáveis, Mudanças Climáticas e Mercado de Carbono, do Programa de Educação Continuada em Ciências Agrárias) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba.

POZETTI, V. C.; SOUZA, V. R.; SANTOS, M. A. Desenvolvimento Sustentável e a extrafiscalidade do ISS e do IPTU à Construção Civil. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO EMPRESARIAL E CIDADANIA, n. 28. 2019. **Anais eletrônicos** [...] Curitiba, p. 415-421. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/percurso/article/view/3443/371371873>. Acesso em: 31 jul. 2022.

RECEITA FEDERAL. **Simples Nacional**: estatística de arrecadação. Receita Federal. Brasil, 2022. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/arrecadacao/estatisticasarrecadacao.aspx>. Acesso em: 29 set. 2022.

RECIFE (Cidade). Lei Ordinária n. 18.207, de 30 de dezembro de 2015. **Diário Oficial**, Recife, ano 2015. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/pe/r/recife/lei-ordinaria/2015/1820/18207/lei-ordinaria-n-18207-2015>. Acesso em: 31 jul. 2022.

RIUS, A. Servicios públicos y reforma fiscal ambiental en América Latina: Oportunidades y desafíos. **Gestión y política pública**, v. 25, n. 1, p. 245-297, 2016. Disponível em: [https://www.scielo.org.mx/scielo.php?pid=S1405-10792016000100007&script=sci\\_abstract](https://www.scielo.org.mx/scielo.php?pid=S1405-10792016000100007&script=sci_abstract) Acesso em: 17 set. 2022

RODRIGUES, L. S. **Renúncia Fiscal e Seus Aspectos**. 2008. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/294853072.pdf> . Acesso em 24 de maio. 2022

SACHS, I. **Estratégias de transição para o Século XXI**: desenvolvimento e meio ambiente. São Paulo: Studio Nobel: Fundação do desenvolvimento administrativo, 1993. 97 p.

SACHS, J. D. **La era del desarrollo sostenible**. Tradução Ramon Vilà. Barcelona: Deusto, 2015. 605 p. Tradução de: The Age of Sustainable Development.

SAULO MARTINS, M. **A concessão de incentivos fiscais como política de proteção ambiental**. Monografia - UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ, Paraná, 2016. Disponível em: <https://hdl.handle.net/1884/53967>. Acesso em: 15 set. 2022.

SALVADOR (Cidade). Lei Ordinária n. 9620, de 01 de fevereiro de 2022. **Diário Oficial**, Salvador, ano 2022. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a1/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?r=c>. Acesso em: 31 jul. 2022

SANTOS, J. *et al.* Aplicações da lei de Newcomb-Benford na auditoria tributária do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 20, p. 79-94, 2009. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rcf/a/DPmCvZ4XqKkBgZghtGcFQyR/?lang=pt>. Acesso em: 15 mar. 2022.

SANTOS, N. N. P. Cidade e sustentabilidade territorial. **Mercador**, Fortaleza, v. 10, p. P. 7-22, SET./DEZ 2011. DOI: 10415/RM2011.10230001.

SÃO LUÍS (Cidade). Lei Ordinária n. 5876, de 19 de agosto de 2014. **Diário Oficial**, São Luís, ano 2014. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=274488>. Acesso em: 31 jul. 2022.

*SDSN, Sustainable Development Solutions Network. Cómo implementar los ODS en las ciudades - Un manual introductorio para quienes trabajan en el ámbito del desarrollo urbano sostenible*. 2018. 114 p. Disponível em: [disponível em: https://reds-sdsn.es/wpcontent/uploads/2018/12/SDG-Cities-Guide-Spanish\\_edited\\_Final-version.pdf](https://reds-sdsn.es/wpcontent/uploads/2018/12/SDG-Cities-Guide-Spanish_edited_Final-version.pdf).. Acesso em: 6 fev. 2022.

SEBRAE. **Simples Nacional**: Informações sobre número de optantes, impactos e avaliação do Simples Nacional. datasebrae. brasil. 2017. 48 p. Disponível em: <https://datasebrae.com.br/simples-nacional/#optantes>. Acesso em: 29 set. 2022.

SERNA, G. D. S.; ECHEVERRY, R. L. D.; GÓMEZ S. J. A.; SERNA M. C. A. Estructura de los tributos territoriales en la ciudad de Manizales, su incidencia en los procesos de mitigación del riesgo medioambiental y el desarrollo sostenible. **Semestre Económico**, v. 23, n. 54, p. 335-346, 30 jul. 2020. Disponível em: <https://revistas.udem.edu.co/index.php/economico/article/view/3440>. Acesso em: 17 set. 2022.

SILVA, Ione Guilherme Pereira da; RODRIGUES, Danielle Fernandes; PINHEIRO, Nadja Valéria. **Cadeia produtiva da construção civil**: uma análise sobre a sustentabilidade. Universidade Federal da Paraíba, 2009.

SILVA, J. R.; NOIA, A. C. A construção de políticas públicas em habitação e o enfrentamento do déficit habitacional no Brasil: uma análise do Programa Minha Casa Minha Vida. **Desenvolvimento em questão**, v. 14, n. 33, p. 65-105, 2016.

SILVA, V. G. **Tributação Ambiental**: instrumento de desenvolvimento econômico sustentável e meio de proteção do meio ambiente. Curitiba, 2017. 64f. Monografia (Direito Ambiental, Departamento de Economia Rural e Extensão) - Universidade Federal do Paraná, 2017.

SILVA, M. A. M. A renúncia de receita e a Lei de Responsabilidade Fiscal: o caso do Estado do Rio Grande do Sul. Dissertação (Mestrado em Economia) Universidade Federal do Rio Grande do Sul, faculdade de ciências econômicas, programa de pós graduação em economia. Porto Alegre, 2021.

SILVA, L. F.; AZEVEDO, T. C.; OLIVEIRA, J. R. S. Panorama da Legislação sobre Tributação Ecológica em Países Latino-Americanos. **Research, Society and Development**, v. 11, n. 7, p. e3711729566-e3711729566, 2022.

SILVA, A. L. O.; MACHADO, L. A. L. M. Controle municipal sobre a retenção de Imposto sobre Serviços-ISS na prestação de serviços de construção civil: estudo de caso de uma obra em Gramado executada por uma construtora de Três Coroas. **Revista Eletrônica de Ciências Contábeis**, v. 11, n. 2, p. 129-150, 2022.

SINDUSCON-BA, Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado da Bahia. **Dados do setor de construção civil na Bahia 2019**. Disponível em: <https://www.sinduscon-ba.com.br/conteudo/pub/003/cont/003882/003882.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2022.

SOARES, E. S. **Externalidades negativas e seus impactos no mercado**. São Paulo, 1999. 90f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Finanças Públicas) - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1999.

SOBRAL NETO, R. R. **ICMS Ecológico para além do tributo**: estudo das potenciais transformações dos municípios baianos a partir de sua implementação. Salvador, 74f. 2020. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Regional e Urbano) - Universidade Salvador, 2020. Disponível em: <https://tede.unifacs.br/handle/tede/761>. Acesso em: 9 fev. 2022.

SOUSA, I. C. N.; BRAGA, R. Habitação de Interesse Social e o Minha Casa Minha Vida – faixa 1: questão ambiental na produção habitacional. urbe. **Revista Brasileira de Gestão Urbana**, 2020, 12, e20190312. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/2175-3369.012.e20190312>.

SUAREZ, C. B. **Avaliação do estímulo de incentivos fiscais para proteção de áreas de preservação ambiental**: IPTU Verde no município de Pinhais. Paraná. Monografia (Direito Ambiental) - Universidade Federal do Paraná, 2014. Disponível em: <https://hdl.handle.net/1884/50607>. Acesso em: 15 set. 2022.

TABAK, B. M. A Análise Econômica do Direito Proposições legislativas e políticas públicas. **Revista de informação legislativa**, v. 52, n. 205, 2015. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/509955>. Acesso em: 15 mar. 2022.

TOCANTINS MALTEZ, R.; MONTANARI, C. R. (2020). Análise da (in)constitucionalidade da Emenda Constitucional 96/2017 em face da vedação de tratamento cruel contra animais (CF, ART. 225, §1º, VII). **Revista da Faculdade de Direito** da Universidade São Judas Tadeu, (8), 44. Recuperado de <https://revistadireito.emnuvens.com.br/revistadireito/article/view/101>

TOFFANELLO, R. D. **Aspecto espacial da hipótese de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza**. 2018 Trabalho de Conclusão de Curso - Iet Instituto de Estudos Tributários, 2018.

TUMELERO, N. **Tese de doutorado**: da estrutura à formatação na ABNT. Blog Metzter. Florianópolis, 2018. Disponível em: <https://blog.metzter.com/tese-de-doutorado/>. Acesso em: 15 mar. 2022.

PEREIRA, U. S. A. **Tributação extrafiscal e o meio ambiente**: importância dos incentivos fiscais para o desenvolvimento sustentável e qualidade de vida da sociedade. Monografia (Direito Ambiental) - Universidade Federal do Paraná. Disponível em: <https://hdl.handle.net/1884/56391>. Acesso em: 15 set. 2022.

VILA VELHA (Cidade). Lei Ordinária n. 5241, de 28 de dezembro de 2011. **Diário Oficial**, Vila Velha, ano 2011. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a1/es/v/vila-velha/lei-ordinaria/2011/524/5241/lei-ordinaria-n-5241-2011-institui-o-programa-ou-sistema-vila-velha-eventos-empreendimentos-e-negocios-vem-vila-velha-cria-incentivos-fiscais-e-das-outras-providencias?r=p>. Acesso em: 31 jul. 2022.

VIVIEN, F. D. **Economia e Ecologia**. Tradução Virgílica Guariglia. São Paulo: Senac São Paulo, v. 2, 2011.

## APÊNDICES

### APÊNDICE A - INDAGAÇÕES E INQUIETAÇÕES PARA VERIFICAÇÃO DAS LEGISLAÇÕES DE ISS DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS PESQUISADOS

1. Que tipo de incentivo?
2. Foi feito por meio de lei ordinária ou lei complementar?
3. Quanto tempo de duração da lei?
4. Tem algo que especifique os requisitos da responsabilidade fiscal?
5. Qual a redução de alíquota?

**APÊNDICE B – MAPEAMENTO DAS LEGISLAÇÕES DE ISS DOS MUNICÍPIOS  
BRASILEIROS COM MAIS DE 550 MIL HABITANTES**

<b>Cidade</b>	<b>Tipo de incentivo</b>	<b>Tipo de lei</b>	<b>duração da lei</b>	<b>responsabilidade e fiscal</b>	<b>Tipo de incentivo</b>
Osasco SP	Incentivo ao desenvolvimento econômico	lei complementar	indeterminado	obrigatoriedade de permanecer no local por 3 anos.	redução para 2%
São Paulo SP	incentivo ao desenvolvimento econômico	lei ordinária	25 anos	Não especifica	redução de 2%
Rio de Janeiro RJ	Incentivo à cultura e esportes	lei ordinária	indeterminado	comprometer apenas 1% da receita	incentivos de até 20% do valor arrecadado
Campinas SP	Incentivo ao desenvolvimento econômico	lei ordinária	20 anos	especificação em orçamento	até 2%
Santo André SP	Incentivo ao desenvolvimento sustentável	lei ordinária	8 anos	o crédito compensatório deve ser de 55% do incremento de receita gerada	valores que podem ser usados para o pagamento de ISS.
São Luís MA	Incentivo à ao desenvolvimento sustentável	lei ordinária	10 anos	exigência de participação por 2 anos.	até 2%
Salvador BA	Incentivo ao desenvolvimento sustentável	lei ordinária	5 anos	indicado em lei orçamentária	até 2%
Curitiba PR	Incentivo ao desenvolvimento econômico	lei complementar	indeterminado	Não.	até 2%
Recife PE	Incentivo social	lei ordinária	Indeterminado	cobertura das despesas por meio de doações orçamentárias	Isenção total para pagamento de ISS.
Florianópolis SC	Incentivo ao Desenvolvimento sustentável	lei complementar	indeterminado	não especifica.	redução de até 20% do valor do tributo
Natal RN	Incentivos sociais	lei complementar	Indeterminado	não especifica.	Isenção total para pagamento de ISS.
Porto Alegre RS	Não há incentivo de ISS.				

Sorocaba SP	Incentivo ao desenvolvimento econômico	lei ordinária	12 anos	recolhimento dos contribuintes de percentual para subsidiar projetos	até 2%
Vila Velha ES	Incentivo ao Desenvolvimento sustentável	lei ordinária	indeterminado	não especifica.	deduções de até 20% do ISS
Aracaju SE	Incentivo ao desenvolvimento econômico*	lei complementar	10 anos	consta no Apêndice C da lei complementar	redução da alíquota de até 2%
Belo Horizonte MG	Incentivo ao desenvolvimento econômico	lei ordinária	5 anos	especifica onde será retirado o recurso	redução de até 85% do ISS.
Cuiabá MT	Incentivo ao desenvolvimento econômico	lei complementar	indeterminado	repasse do contribuinte a fundos de emprego e renda	redução da alíquota de até 2%
Goiânia GO	Não há incentivo de ISS.				
Belém PA	Incentivo à cultura e esportes	lei complementar	indeterminado	não especifica	Desconto de até 20% do valor devido
Serra ES	Incentivo ao desenvolvimento econômico	lei ordinária	indeterminado	não especifica	Redução de alíquota de até 2%
Manaus AM	Incentivo ao desenvolvimento econômico	lei ordinária	indeterminado	indicado na lei orçamentária anual	60% de desconto do ISS
Guarulhos SP	Incentivos ao desenvolvimento econômico	lei ordinária	indeterminado	Não especifica	Isenção de ISS para construção da empresa.
São José dos Campos SP	Não aplica				
São Bernardo do Campo SP	Não aplica				
Fortaleza CE	Incentivo ao desenvolvimento econômico	lei ordinária	Indeterminada	Não especifica	2% da redução do ISS
Londrina PR	Incentivo ao desenvolvimento econômico	lei ordinária	Indeterminada	Fixou limite para concessão do incentivo	até 40% do ISS

Ribeirão Preto SP	Incentivo ao desenvolvimento econômico voltado a inovação	lei complementar	10 anos	Não específica	Redução da alíquota de até 2%
João Pessoa PB	Incentivo pela COVID	Decreto	Não específica	Não específica	Redução da alíquota para 2,5%
Uberlândia MG	Incentivo ao desenvolvimento econômico	lei complementar	Não específica	Não específica	Redução de alíquota até 2%
Maceió AL	Não aplica				
Caxias do Sul RS	Incentivos à cultura e esporte	lei ordinária	Não específica	Não específica	Desconto de até 20% do valor
Campo Grande MS	Incentivo ao desenvolvimento econômico	lei ordinária	10 anos	Não específica	redução de 2% da alíquota
Joinville SC	Incentivo econômico com vistas a dimensão ambiental	lei complementar	4 anos e 6 anos	Não específica	Isenção total do imposto
Juiz de Fora MG	Não aplica				
Duque de Caxias RJ	Incentivo ao desenvolvimento econômico	lei ordinária	10 anos	Não específica	redução de 70% da base de cálculo
Feira de Santana BA	Incentivo ao desenvolvimento econômico	lei ordinária	5 anos	Não específica	redução de alíquota para 2,5%
Porto Velho RO	Incentivo ao desenvolvimento econômico	lei complementar	10 anos	Não específica	redução de progressiva podendo chegar 3%
Teresina PI	Incentivos à cultura e esporte	lei ordinária	Não específica	Não específica	10% de desconto do valor devido do imposto
Niterói RJ	Incentivos à cultura e esporte	lei ordinária	Não específica	Não poderá exceder 1% das receitas do imposto	20% de dedução ao valor
Macapá AP	Não aplica				
Brasília DF	Incentivo econômico voltado a base tecnológica	lei complementar	Indeterminado	Não específica	redução da alíquota para 2%

Jaboatão dos Guararapes PE	Incentivos sociais	lei ordinária	Não especifica	Não especifica	Isenção de ISS
Contagem MG	Incentivos ao desenvolvimento econômico	lei complementar	Indeterminado	Não especifica	Redução de até 2% para alíquota de ISS
Ananindeua PA	Incentivos ao desenvolvimento econômico	lei ordinária	5 anos	Não especifica	Isenção de ISS
Nova Iguaçu RJ	Incentivos econômicos voltado a base tecnológica	lei ordinária	Indeterminado	Não especifica	Isenção de ISS
Aparecida de Goiânia GO	Incentivo para enfrentamento da COVID	lei ordinária	Indeterminado	Não especifica	redução de alíquota para 2%
São Gonçalo RJ	Não aplica				
Campos dos Goytacazes RJ	Não aplica				
Belford Roxo RJ	Incentivos sociais	lei complementar	Indeterminado	Não especifica	isenção total ou alíquota de 2,5%

Fonte: Elaborado pela autora

**APÊNDICE C – ARRECADAÇÃO DE RECEITA DE IMPOSTOS DE COMPETÊNCIA  
MUNICIPAL COM BASE NO ANO DE 2021 PARA OS 49 MUNICÍPIOS  
DO BRASIL COM POPULAÇÃO ACIMA DE 500 MIL HABITANTES**

Cidade	Arrecadação dos impostos munic. em relação a Receita Tributária	Arrecadação total dos impostos municipais	Receita arrecadada de ISS	% de ISS em relação a arrecad. impostos municipais	Receita arrecadada de IPTU	% de IPTU em relação a arrecad. impostos municipais	Receita arrecadada de ITBI	relação a arrecad. impostos
Osasco SP	90,72%	R\$ 1.644.265.267,39	R\$ 1.183.145.754,36	71,96%	R\$ 386.041.534,25	23,48%	R\$ 75.077.978,78	4,57%
São Paulo SP	92,01%	R\$ 40.503.466.834,50	R\$ 23.421.735.019,94	57,83%	R\$ 13.391.482.974,60	33,06%	R\$ 3.690.248.839,96	9,11%
Rio de Janeiro RJ	85,49%	R\$ 12.062.079.109,68	R\$ 6.719.120.155,95	55,70%	R\$ 4.127.254.533,74	34,22%	R\$ 1.215.704.419,99	10,08%
Campinas SP	84,40%	R\$ 2.767.800.957,97	R\$ 1.427.651.135,53	51,58%	R\$ 1.069.631.702,34	38,65%	R\$ 270.518.120,10	9,77%
Santo André SP	79,32%	R\$ 977.321.215,01	R\$ 538.284.856,55	55,08%	R\$ 345.514.436,52	35,35%	R\$ 93.521.921,94	9,57%
São Luís MA	85,66%	R\$ 838.637.017,46	R\$ 677.576.231,35	80,79%	R\$ 111.905.016,68	13,34%	R\$ 49.155.769,43	5,86%
Salvador BA	79,61%	R\$ 2.440.167.916,45	R\$ 1.313.967.129,45	53,85%	R\$ 877.045.498,26	35,94%	R\$ 249.155.288,74	10,21%
Curitiba PR	83,95%	R\$ 3.338.447.818,17	R\$ 1.745.949.599,65	52,30%	R\$ 1.067.898.916,51	31,99%	R\$ 524.599.302,01	15,71%
Recife PE	74,51%	R\$ 1.695.292.931,18	R\$ 1.000.307.090,28	59,00%	R\$ 567.662.725,62	33,48%	R\$ 127.323.115,28	7,51%
Florianópolis SC	78,62%	R\$ 984.704.364,11	R\$ 414.585.664,22	42,10%	R\$ 405.738.287,54	41,20%	R\$ 164.380.412,35	16,69%
Natal RN	79,74%	R\$ 724.537.772,12	R\$ 412.868.139,97	56,98%	R\$ 245.203.138,95	33,84%	R\$ 66.466.493,20	9,17%
Porto Alegre RS	81,03%	R\$ 2.506.179.098,39	R\$ 1.198.636.608,57	47,83%	R\$ 904.623.273,76	36,10%	R\$ 402.919.216,06	16,08%
Sorocaba SP	75,75%	R\$ 815.548.724,09	R\$ 505.607.140,55	62,00%	R\$ 218.757.494,62	26,82%	R\$ 91.184.088,92	11,18%
Vila Velha ES	80,35%	R\$ 399.118.948,40	R\$ 231.335.674,74	57,96%	R\$ 102.617.126,27	25,71%	R\$ 65.166.147,39	16,33%
Aracaju SE	85,88%	R\$ 650.371.301,32	R\$ 334.777.651,45	51,47%	R\$ 265.012.420,85	40,75%	R\$ 50.581.229,02	7,78%
Belo Horizonte MG	81,46%	R\$ 4.161.565.367,37	R\$ 1.913.019.256,92	45,97%	R\$ 1.643.072.921,38	39,48%	R\$ 605.473.189,07	14,55%
Cuiabá MT	81,77%	R\$ 773.312.825,06	R\$ 420.999.128,35	54,44%	R\$ 272.891.154,27	35,29%	R\$ 79.422.542,44	10,27%
Goiânia GO	83,98%	R\$ 1.937.151.710,43	R\$ 871.540.209,80	44,99%	R\$ 841.842.303,43	43,46%	R\$ 223.769.197,20	11,55%
Belém PA	76,46%	R\$ 768.499.878,94	R\$ 503.656.159,93	65,54%	R\$ 219.639.257,45	28,58%	R\$ 45.204.461,56	5,88%
Serra ES	82,56%	R\$ 367.435.902,65	R\$ 233.480.736,91	63,54%	R\$ 85.330.555,48	23,22%	R\$ 48.624.610,26	13,23%
Manaus AM	82,12%	R\$ 1.275.777.998,23	R\$ 869.883.116,12	68,18%	R\$ 323.829.285,67	25,38%	R\$ 82.065.596,44	6,43%
Guarulhos SP	85,14%	R\$ 1.332.511.136,95	R\$ 601.067.984,39	45,11%	R\$ 642.597.717,59	48,22%	R\$ 88.845.434,97	6,67%
São José dos Campos	81,94%	R\$ 787.388.100,29	R\$ 384.238.723,47	48,80%	R\$ 307.959.868,02	39,11%	R\$ 95.189.508,80	12,09%
São Bernardo do Car	75,03%	R\$ 1.214.657.267,24	R\$ 590.951.066,47	48,65%	R\$ 501.321.866,20	41,27%	R\$ 122.384.334,57	10,08%
Fortaleza CE	81,41%	R\$ 1.881.471.110,24	R\$ 1.029.906.564,67	54,74%	R\$ 680.669.222,16	36,18%	R\$ 170.895.323,41	9,08%
Londrina PR	82,10%	R\$ 814.867.902,04	R\$ 301.453.590,03	36,99%	R\$ 417.837.825,62	51,28%	R\$ 95.576.486,39	11,73%
Ribeirão Preto SP	84,63%	R\$ 954.750.583,90	R\$ 382.862.095,52	40,10%	R\$ 430.263.337,70	45,07%	R\$ 141.625.150,68	14,83%
João Pessoa PB	79,59%	R\$ 542.520.886,70	R\$ 291.308.040,70	53,70%	R\$ 117.922.466,88	21,74%	R\$ 133.290.379,12	24,57%
Uberlândia MG	82,52%	R\$ 579.905.293,12	R\$ 356.095.435,75	61,41%	R\$ 111.439.671,89	19,22%	R\$ 112.370.185,48	19,38%
Maceió AL	74,79%	R\$ 561.276.934,52	R\$ 325.849.413,91	58,06%	R\$ 174.495.378,72	31,09%	R\$ 60.932.141,89	10,86%
Caxias do Sul RS	71,36%	R\$ 449.375.311,55	R\$ 225.384.258,10	50,16%	R\$ 155.400.618,39	34,58%	R\$ 68.590.435,06	15,26%
Campo Grande MS	79,62%	R\$ 1.081.897.996,37	R\$ 435.639.967,15	40,27%	R\$ 545.848.726,00	50,45%	R\$ 100.409.303,22	9,28%
Joinville SC	79,14%	R\$ 606.413.820,88	R\$ 315.852.339,60	52,09%	R\$ 209.302.695,30	34,51%	R\$ 81.258.785,98	13,40%
Juiz de Fora MG	74,22%	R\$ 461.458.838,91	R\$ 203.646.726,05	44,13%	R\$ 206.992.347,39	44,86%	R\$ 50.819.765,47	11,01%
Duque de Caxias RJ	69,84%	R\$ 518.744.450,80	R\$ 377.300.907,83	72,73%	R\$ 126.920.351,45	24,47%	R\$ 14.523.191,52	2,80%
Feira de Santana BA	76,91%	R\$ 263.585.242,49	R\$ 128.556.843,74	48,77%	R\$ 103.733.725,04	39,35%	R\$ 31.294.673,71	11,87%
Porto Velho RO	62,51%	R\$ 219.729.473,63	R\$ 159.622.975,75	72,65%	R\$ 37.247.140,54	16,95%	R\$ 22.859.357,34	10,40%
Teresina PI	69,11%	R\$ 454.200.651,88	R\$ 303.400.301,81	66,80%	R\$ 111.192.212,82	24,48%	R\$ 39.608.137,25	8,72%
Niterói RJ	81,11%	R\$ 928.940.405,31	R\$ 363.312.030,71	39,11%	R\$ 475.480.973,25	51,19%	R\$ 90.147.401,35	9,70%
Macapá AP	63,81%	R\$ 89.414.347,71	R\$ 70.378.993,82	78,71%	R\$ 13.337.937,74	14,92%	R\$ 5.697.416,15	6,37%
Brasília DF	21,29%	R\$ 4.136.070.597,45	R\$ 2.220.540.512,32	53,69%	R\$ 1.266.387.625,57	30,62%	R\$ 649.142.459,56	15,69%
Jaboatão dos Guarar	74,55%	R\$ 267.358.325,48	R\$ 117.653.941,79	44,01%	R\$ 126.691.536,35	47,39%	R\$ 23.012.847,34	8,61%
Contagem MG	81,10%	R\$ 750.622.106,11	R\$ 217.252.862,93	28,94%	R\$ 441.927.700,10	58,87%	R\$ 91.441.543,08	12,18%
Ananindeua PA	82,51%	R\$ 103.570.783,06	R\$ 72.307.657,81	69,81%	R\$ 22.283.528,63	21,52%	R\$ 8.979.596,62	8,67%
Nova Iguaçu RJ	77,45%	R\$ 260.902.862,03	R\$ 130.319.905,67	49,95%	R\$ 97.826.331,45	37,50%	R\$ 32.756.624,91	12,56%
Aparecida de Goiâni	73,07%	R\$ 302.452.578,93	R\$ 107.823.759,19	35,65%	R\$ 162.831.064,02	53,84%	R\$ 31.797.755,72	10,51%
São Gonçalo RJ	61,88%	R\$ 207.025.338,23	R\$ 104.388.604,50	50,42%	R\$ 81.536.465,81	39,38%	R\$ 21.100.267,92	10,19%
Campos dos Goytac	67,42%	R\$ 231.637.868,75	R\$ 104.429.377,38	45,08%	R\$ 108.638.129,62	46,90%	R\$ 18.570.361,75	8,02%
Belford Roxo RJ	64,04%	R\$ 64.767.820,19	R\$ 37.179.297,94	57,40%	R\$ 24.914.654,65	38,47%	R\$ 2.673.867,60	4,13%
MÉDIA	76,16%	R\$ 2.075.493.897,83	R\$ 1.140.752.053,87	54,96%	R\$ 717.877.462,80	34,59%	R\$ 216.864.381,16	10,45%

FONTE: Elaborado pela autora com base no Balanço Anual dos Municípios retirados da SICONFI