

TRIBUTACIÓN ECOLÓGICA MUNICIPAL: ANÁLISIS DE LOS INCENTIVOS FISCALES DEL IMPUESTO SOBRE SERVICIOS (ISS) EN LOS MUNICIPIOS BRASILEÑOS

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

Artículo recibido el: 09/06/2023

Artículo aceptado el: 01/08/2024

André Alves Portella*

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

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

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

aaportella@nefportal.com.br

Isa Guimarães Duarte**

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

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

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

isa.adv.guimaraes@gmail.com

Tânia Cristina Azevedo***

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

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

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

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

tcazevedo@uefs.br

Los autores declaran no tener ningún conflicto de intereses.

Resumen

Esta investigación analiza la fiscalidad municipal ecológica para fomentar el desarrollo sostenible. El objetivo de este trabajo fue analizar cómo los municipios brasileños de más de 500.000 habitantes aplican los incentivos fiscales del Impuesto sobre Servicios de Cualquier Naturaleza (ISSQN), verificando si se han utilizado criterios de desarrollo sostenible para incentivar el mencionado tributo. Se recogieron datos de 49 municipios y se analizó la legislación

Abstract

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



específica adoptada, utilizando Google como herramienta de búsqueda. El análisis reveló que, entre los datos recogidos, es significativa la existencia de incentivos fiscales relacionados con el ISSQN destinados exclusivamente al desarrollo económico. Por otra parte, sólo el 10% de los municipios brasileños con más de 500.000 habitantes indican en su legislación, en el contexto del ISSQN, acciones en consonancia con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), como se describe en la Agenda 2030, especialmente en lo que respecta a la protección ambiental. Por lo tanto, no se observó que tales acciones se incluyeran en las estrategias y planes gubernamentales.

Palabras clave: desarrollo sostenible; incentivos fiscales; ISSQN; objetivos de desarrollo sostenible; tributación ambiental.

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

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

Introducción

El Impuesto sobre Servicios de Cualquier Naturaleza (ISSQN), o simplemente Impuesto sobre Servicios (ISS), está definido constitucionalmente como de competencia de los municipios, siendo la Ley Complementaria n. 116/2003 la que establece los parámetros, criterios, fijación de alícuotas, así como determina las condiciones para la institución de incentivos fiscales atribuidos a ese impuesto, tales como exenciones, reducciones, descuentos y otros tipos de beneficios tributarios. Su esencia es gravar la prestación de servicios en actividades económicas como los servicios médicos, jurídicos y de construcción, entre otros. Se trata, por tanto, de un impuesto de carácter fiscal, es decir, que recauda predominantemente dinero para las arcas públicas.

Así pues, combinar el SSI con incentivos fiscales representa un reto, ya que la normativa en la materia impone restricciones a tal efecto. Las administraciones locales, por ejemplo, sólo pueden conceder beneficios fiscales hasta el tipo mínimo fijado por la ley.

No obstante, centrarse en el desarrollo de acciones que respondan a las necesidades específicas de los sectores emergentes puede ser una estrategia viable de recuperación, transformación y resiliencia para que los municipios optimicen la normativa y estimulen la creación de actividades económicas locales con vistas a su

expansión. En ese sentido, se hacen imprescindibles medidas financieras y fiscales, como la adopción de incentivos fiscales relacionados con el ISS, específicos para el sector de los servicios a la construcción, con el fin de cumplir las directrices de la Agenda 2030 a favor de las ciudades sostenibles.

El ISS es un impuesto importante que grava la mayoría de los servicios prestados por los particulares en la sociedad, y puede utilizarse para fomentar un comportamiento sostenible en las dimensiones económica, social y ambiental.

En cuanto a la dimensión ambiental del ISS ecológico, cabe señalar que los estudios en ese ámbito requieren más investigación. La encuesta bibliográfica, por su parte, encontró dos estudios en el catálogo Capes de tesis y disertaciones. En cuanto a las publicaciones en revistas, se identificaron cuatro artículos científicos sobre el tema del ISS ecológico entre 2014 y 2022, que están disponibles en las plataformas Google Scholar y SciELO.

En vista de lo anterior, se identificó un vacío en la literatura sobre el ISS ecológico y la aplicación de ese impuesto por los municipios brasileños para promover el desarrollo sostenible, especialmente en relación con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de la Agenda 2030. Así pues, se planteó la siguiente pregunta: ¿cómo han aplicado los municipios brasileños de más de 500 mil habitantes los incentivos fiscales del ISS para fomentar comportamientos sostenibles? Basándose en esa preocupación, este estudio ha tratado de analizar la aplicación de esos incentivos fiscales por parte de esos municipios.

Debido a la escasa investigación sobre el tema, el presente documento pretende analizar el ISS en mayor profundidad desde el punto de vista de la dimensión ambiental de la sostenibilidad. Desde el punto de vista de la recaudación fiscal municipal, el ISS es un impuesto importante, basado en los servicios prestados. Por lo tanto, puede utilizarse como mecanismo para fomentar comportamientos ambientalmente sostenibles. Ejemplos incluyen prácticas de servicios de construcción que utilizan materiales reciclados y emiten poco CO₂, desarrollos con paneles solares, recogida selectiva de basuras, planificación adecuada de inundaciones y recogida de aguas pluviales.

Esta investigación social, de carácter descriptivo-exploratorio, relevó la legislación y normativa relacionada con el objeto estudiado, con el fin de ampliar el conocimiento sobre el tema. A continuación, se describieron los contenidos obtenidos, lo que nos permitió identificar cómo los municipios encuestados han implantado la fiscalidad ecológica municipal. La investigación adopta un enfoque cualitativo-cuantitativo, habiendo revisado y discutido el concepto de fiscalidad ambiental, ISS ecológico y los fundamentos constitucionales para la aplicación de

la extrafiscalidad tributaria. Además, se analizó el contenido de la normativa relativa a los incentivos fiscales ecológicos relacionados con el ISS. El eje cuantitativo del estudio tuvo lugar mediante la adopción de cálculos matemáticos y herramientas de análisis estadístico a partir de los datos sobre el objeto investigado.

Por lo tanto, con el fin de conocer el panorama general de la aplicación de incentivos fiscales tributarios por parte de los municipios brasileños para la mejora de la legislación local de incentivos fiscales en cada municipio encuestado, este estudio se centró en el análisis de los municipios brasileños con más de 500 mil habitantes. El recorte espacial dio lugar a la selección de 49 municipios brasileños, elección justificada por la imposibilidad temporal de analizar la normativa y la legislación de los 5.570 municipios brasileños.

Para llevar a cabo la investigación, el recorrido metodológico se dividió en dos etapas. La primera se refiere a la adopción del procedimiento de investigación bibliográfica. Para ello, se realizó un relevamiento de los temas objeto de esta investigación, mediante la búsqueda de textos científicos en la plataforma Google Scholar y en la base de datos SciELO. El marco temporal, que se adoptó de 2016 a 2022, fue un procedimiento que contribuyó a la construcción de la base teórica del estudio. La investigación documental fue el procedimiento adoptado en la segunda etapa, y consistió en un estudio de la normativa sobre incentivos tributarios en materia de ISS ecológica. Para completar esa fase, se utilizó Google para localizar la legislación sobre el tema, buscando el nombre del municipio y verificando los incentivos fiscales del ISS. Para analizar la legislación recopilada, se elaboró un formulario con el objetivo de comprobar cómo los municipios brasileños objeto de este estudio adoptan los incentivos fiscales relacionados al ISS desde una perspectiva ecológica.

El artículo se estructura de la siguiente manera: introducción, seguida de una sección en la que se presentan las bases teóricas de la fiscalidad municipal y los fundamentos jurídicos de la aplicación de incentivos fiscales. A continuación, se expone la metodología utilizada en la investigación, seguida de la tercera sección, en la que se presentan los resultados. Por último, se presentan la conclusión y las referencias.

1 Fundamentación teórica

El objetivo de esta sección es discutir el marco teórico en el que se ha basado el estudio. Para ello, se analizan los fundamentos de la fiscalidad local como incentivo para un comportamiento sostenible y su conexión con los compromisos de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS).

Aquí, también se presentan estudios anteriores sobre incentivos sostenibles en la fiscalidad ambiental, que demuestran la aplicación de la extrafiscalidad tributaria como justificación para la adopción de la fiscalidad ecológica. En concreto, se abordan investigaciones centradas en municipios brasileños y que investigan el IPTU verde (ecológico) y el ISS ecológico.

1.1 Justificación de la tributación municipal como incentivo para los compromisos de los Objetivos de Desarrollo Sostenible

En cuanto a la adopción de medidas fiscales para incentivar o incluso alcanzar los compromisos firmados por los actores mundiales y los países, es posible, sobre la base en los ODS, integrar objetivos en esa dirección. Tales compromisos se establecieron a través de un acuerdo firmado con 163 naciones en 2015, con miras a cumplir con los lineamientos establecidos por la Organización de las Naciones Unidas (ONU) a través de la Agenda 2030, que estableció 17 objetivos y metas correlacionadas a seguir por los países firmantes para promover el desarrollo sostenible (ONU, 2015). Según Bazzoli y Silva (2021), los ODS son de carácter global y de aplicación universal, es decir, sus acciones de implementación deben adaptarse a las realidades nacionales y subnacionales, en las que las ciudades y comunidades sostenibles están plenamente alineadas con la Agenda 2030.

Cabe recordar que entre los 17 ODS, el ODS número 11 aborda la necesidad de una ciudad resiliente y sostenible, con el objetivo de garantizar no sólo una vivienda segura, sino también un sistema de transporte seguro, así como aumentar la urbanización sostenible y reducir el impacto ambiental negativo en las ciudades. Los estudios de Azevedo (2017), Oliveira (2018), Teixeira *et al.* (2020) y Duarte (2022) abordaron ese compromiso integrado con las políticas públicas ambientales, que pueden ser el incentivo para que las ciudades se vuelvan sostenibles a través de acciones que propongan cambios en las formas de consumo y producción y eficiencia en el sistema energético bajo en carbono, competencia en la gestión del agua, preservación de los recursos naturales y protección del ecosistema y la biodiversidad, desarrollo de tecnologías limpias para la gestión local de residuos, monitoreo y control de los efectos del cambio climático, mejoras en las condiciones habitacionales y acceso universal a áreas verdes.

Este trabajo se centra en la utilización del carácter extrafiscal del ISS para inducir comportamientos ambientalmente sostenibles. Para eso, es necesario entender las bases constitucionales y legales del impuesto y, consecuentemente, si puede ser utilizado con fines extrafiscales. El impuesto ISS grava servicios de cualquier

naturaleza, según la disposición constitucional del art. 156, III (Brasil, 1988). La indicación constitucional está regulada por la Ley Complementaria 166/2003, que indica la base imponible, el lugar de exacción y recaudación del impuesto y los tipos máximos y mínimos. Además de esas características, la lista adjunta especifica los servicios que son objeto de la tributación por ese impuesto.

Los municipios, a su vez, pueden crear sus propias Leyes Ordinarias reguladoras del ISS, siempre que no haya incompatibilidad con las disposiciones de la Ley Complementaria 166/2003. Corresponde a cada municipio, a partir de sus respectivas Leyes Ordinarias, reguladas por decreto, explicitar los incentivos fiscales mediante reducciones de tasas, exenciones parciales o totales de impuestos.

Entre los servicios de la lista adjunta figuran, por ejemplo, los relacionados con los servicios de ingeniería y construcción. Estos servicios tienen un impacto significativo en la conservación del medio ambiente. Además, se trata de un sector de actividad económica importante desde el punto de vista del desarrollo económico y la construcción de una ciudad sostenible.

Sin embargo, según Beltrand (2019), el 12% del consumo total de agua dulce procede de actividades de construcción, mientras que el 49% del consumo de electricidad procede de edificios residenciales, comerciales y públicos (EPE, 2016). En cuanto a los impactos de las emisiones de gases, según Beltrand (2019), sólo la producción de cemento tiene emisiones significativas de gases que intensifican el efecto invernadero.

Según el Ministerio de Medio Ambiente, la actividad de la construcción representa el 50% de los residuos sólidos producidos en Brasil (CBCS, 2014). Por lo tanto, es necesario que las construcciones civiles consideren la preservación de los recursos naturales y cumplan con los principios y normas internacionales y constitucionales.

Así, se destaca la importancia de inducir comportamientos sostenibles en la construcción municipal a través de la fiscalidad extrafiscal, con vistas a incorporar las externalidades negativas. Para ello, no sólo deben utilizarse impuestos (Oliveira; Fernandez Filho, 2021), sino también tasas municipales (Duarte, 2022; Azevedo, 2017).

Oliveira y Fernandez Filho (2021) afirman que la tributación, sobre una base extrafiscal, puede ser utilizada como instrumento para prevenir la degradación ambiental. No obstante, los autores señalan la necesidad de comprender los principios rectores del Derecho Tributario y del Derecho Ambiental, a fin de asimilar mejor los contornos jurídicos que deben regir la tributación ambiental.

En vista de lo anterior, se acuerda que es posible utilizar la reducción de la

tasa ISS, por ejemplo, para los servicios vinculados a la construcción que incluyen proyectos sostenibles, como lo indica la Ley Ordinaria creada por la respectiva entidad municipal con el fin de ayudar en la preservación y conservación del medio ambiente, además de cumplir con los requisitos internacionales provocados por la Agenda 2030 de la ONU (Duarte, 2022).

Además, los gobiernos federales que deseen instituir incentivos fiscales por medio de exenciones de ingresos, como cambios en los tipos impositivos o exenciones, deben cumplir la Ley Complementaria n. 101/2000, que trata de la responsabilidad fiscal y exige la gestión de los ingresos públicos. Así, los municipios no pueden aplicar incentivos fiscales sin cumplir la legislación presupuestaria y la Ley Complementaria n. 101/2000, la llamada Ley de Responsabilidad Fiscal (Brasil, 2000). Según el art. 14 de esta ley, la exención fiscal debe ir acompañada de una estimación del impacto presupuestario a partir del año en que comienza la exención y para los dos años siguientes.

Debe demostrarse que la renuncia concedida no afectará a los objetivos y resultados fiscales de la ley de orientaciones presupuestarias ni irá acompañada de medidas compensatorias, como un aumento de otro impuesto, por ejemplo, un aumento del tipo impositivo o de la base de cálculo, para compensar el importe de los ingresos a los que se renuncia (Brasil, 2000).

Una vez cumplidos los requisitos de la Ley de Responsabilidad Fiscal, así como observados los impactos presupuestarios de la exención de ingresos concedida, es posible crear incentivos fiscales extrafiscales. Según Rodrigues (2008), la renuncia a la recaudación de un impuesto es útil para utilizar el impuesto para su finalidad extrafiscal, alterando sus elementos para inducir determinados comportamientos, por ejemplo, la posibilidad de reducir las tasas del ISS para incentivar la construcción civil sostenible.

Luego, para crear una ley que trate de las exenciones fiscales mediante la reducción de la tasa del ISS para un determinado servicio, es necesario redactar una ley específica que indique el tipo de incentivo ofrecido por el municipio. Además, debe incluir una estimación del impacto fiscal a partir del año de su aplicación y en los dos años siguientes, acompañada de una medida de compensación por otro impuesto o de la prueba de que la renuncia no afectará a los objetivos presupuestarios (Pinto, 2017; Rodrigues, 2008; Brasil, 2000).

Los incentivos fiscales del ISS son constitucionales y pueden utilizarse como estrategia para cumplir los compromisos del ODS n. 11, relativo a la adopción de prácticas sostenibles en las ciudades. En el sector de los servicios de construcción civil, esos incentivos pueden beneficiar a los contribuyentes que

adopten espontáneamente tecnologías para reducir el consumo de agua, adopten sistemas energéticos eficientes, gestionen eficazmente los residuos sólidos y utilicen materiales sostenibles en los edificios, como lámparas LED, ladrillos ecológicos, madera de demolición, pinturas con materias primas sin petróleo y componentes sintéticos, entre otros.

1.2 Estudios anteriores sobre incentivos sostenibles en la tributación ambiental

Los estudios sobre la extrafiscalidad tributaria para proteger el medio ambiente y fomentar el desarrollo sostenible han ido en aumento, ya que el tema ha sido fuente de interés para académicos, agentes gubernamentales y miembros del sector empresarial. En Brasil, el Consejo Empresarial Brasileño para el Desarrollo Sostenible (CEBDS) lleva desde 2017 trazando caminos y presentando propuestas al Ministerio de Economía para la creación de un mercado de carbono. La propuesta se basa en la buena gobernanza, con énfasis en un acuerdo institucional estable y la implementación gradual de ese modelo, ya que es algo que implica desafíos técnicos para poner en práctica en Brasil. Es necesario proteger la competitividad, por lo que el Estado debe divulgar información sobre el mercado del carbono para las empresas brasileñas. Además, es fundamental que los empresarios, en colaboración con el gobierno brasileño y sobre bases sólidas, elaboren una propuesta de tarificación del carbono. En una carta abierta firmada por más de 400 empresas, se coincide en la necesidad y el interés de implantar el mercado de carbono en el país (CEBDS, 2018).

Cabe destacar que las investigaciones sobre el ISS aún son limitadas. En este trabajo, se destacan los estudios de Azevedo (2017), Gonçalves y Reymão (2019), Pozzetti, Souza y Santos (2019), Endo (2020) y Duarte (2022), que contribuyeron a apoyar el análisis empírico.

Azevedo (2017) estudió el IPTU Verde (ecológico). Aunque no se centró en el ISS, utilizó los mismos fundamentos de la fiscalidad ecológica aplicados al ISS. La tesis referenciada es la única disponible en su totalidad en las bases de datos de la Plataforma Sucupira hasta el final de esta investigación (octubre/2022) que aborda el IPTU ecológico.

El trabajo de Azevedo (2017) también analizó los criterios y beneficios fiscales del IPTU en el municipio de Salvador. Al final, propuso componentes de fiscalidad ecológica para ese municipio. Para tal fin, se comparó el instrumento con dos contribuyentes. Los resultados de esta investigación mostraron que, aunque se

reconoce la importancia de las dimensiones del desarrollo sostenible, en la mayoría de los planes urbanísticos es posible observar actuaciones que no incluyen una integración de esas dimensiones del desarrollo sostenible. El estudio señaló que el modelo previsto en la legislación del IPTU Verde en Salvador dificultó el acceso de los contribuyentes al beneficio fiscal del IPTU, debido al volumen de requisitos en la legislación del municipio, caracterizando un factor limitante para indicarlo como mecanismo de política pública para el desarrollo sostenible.

Endo (2020) propuso una política pública de IPTU y ISS ecológicos para la ciudad de Curitiba (PR) en consonancia con el desarrollo sostenible. Para ello, realizó una revisión bibliográfica sobre el tema, además de analizar casos en los que se han implantado esos impuestos como tributo ecológico. Según el autor, Brasil es un país con una elevada presión fiscal y no conviene crear nuevos impuestos para proteger el medio ambiente. Además, según Endo (2020), debido al número de municipios en Brasil, el IPTU y el ISS son iniciativas para lograr el desarrollo sostenible, incluso si esos tributos se utilizan poco para ese fin.

Gonçalves y Reymão (2019) y Barros (2014) analizan la posibilidad de implementar el ISS ecológico como incentivo al desarrollo sostenible. Ambos estudios concluyen que en Brasil aún es necesario explorar el uso del ISS como inductor de comportamientos sostenibles, ya que se trata de un tributo que actualmente contribuye poco a ello, a pesar de todo su potencial.

Duarte (2022), por su parte, analizó cómo los municipios brasileños de más de 500.000 habitantes corroboran el desarrollo sostenible a través del ISS ecológico, fijándose en los servicios vinculados a la industria de la construcción civil. De acuerdo con el estudio, pocos municipios aplican incentivos fiscales del ISS ecológico a los servicios de construcción civil orientados a la perspectiva ambiental del desarrollo sostenible. Según la clasificación del autor, entre los 49 municipios encuestados, sólo el municipio de Salvador/BA aplica incentivos fiscales para la construcción civil sostenible.

Barros (2014) y Gonçalves y Reymão (2019) investigaron las bases generales para la aplicación del ISS como tributo ecológico. Endo (2020) se ocupó específicamente de la ciudad de Curitiba/PR. Duarte (2022), por su parte, analizó la aplicación de incentivos fiscales ecológicos del ISS en la construcción por parte de los municipios brasileños.

En vista de lo anterior, la revisión bibliográfica identificó cinco estudios sobre incentivos fiscales en el ámbito de ISS ecológico o temas relacionados, lo que muestra una cantidad limitada de investigación en esa área.

2 Metodología

Utilizando un enfoque cualitativo y cuantitativo, esta investigación investigó cómo los municipios brasileños con más de 500 mil habitantes están utilizando los incentivos fiscales del ISS. Este estudio social revisa y discute conceptos como la fiscalidad ambiental, ISS ecológico y los fundamentos constitucionales de la aplicación de la extrafiscalidad tributaria. También es cuantitativa, ya que analiza datos sobre el objeto investigado mediante cálculos matemáticos y análisis estadísticos.

El estudio ha estudiado la legislación de los municipios de más de 500 mil habitantes y, a partir de la información obtenida, la ha transformado en datos porcentuales para su discusión. En cuanto a la naturaleza de la investigación, se trata de un análisis aplicado, ya que tiene aplicación práctica y utilidad para las autoridades locales. En cuanto a los objetivos, la investigación fue descriptivo-exploratoria, ya que, tras obtener las fuentes primarias, se clasificaron, analizaron, describieron e interpretaron. Como ya se ha mencionado, este estudio examinó la legislación del ISS de los municipios brasileños con más de 500 mil habitantes. Además, la investigación es exploratoria, debido a la absorción de referencias teóricas a través de la lectura de materiales científicos como libros, artículos, disertaciones y tesis, lo que permitió conocer el objeto de investigación.

Para el desarrollo de este estudio, se adoptó como procedimiento la investigación bibliográfica y documental. El relevamiento bibliográfico sobre los temas de esta investigación se realizó mediante la búsqueda de producción científica en la plataforma Google Scholar y en la base de datos SciELO, desde 2016 hasta 2022. Como resultado, se identificaron 95 documentos, cinco de los cuales trataban de los incentivos fiscales municipales relacionados con el ISS. La etapa de investigación documental consistió en la identificación de la legislación mediante la localización de las leyes de incentivos fiscales, utilizando como criterios de búsqueda el nombre del municipio y la indicación de los incentivos fiscales del ISS. Para orientar el análisis de la legislación recopilada, se formularon los siguientes criterios de investigación: (1) tipo de incentivo; (2) si fue elaborado por medio de Ley Ordinaria o Complementaria; (3) la duración de la ley; (4) si especifica los requisitos de responsabilidad fiscal; y (5) el porcentaje de reducción de la alícuota del ISS. A partir de esos parámetros, se analizó cada texto legislativo para comprobar si existían o no incentivos fiscales del ISS para alcanzar los objetivos de la investigación.

La etapa empírica del estudio comenzó con la recopilación de datos de población de los municipios brasileños con más de 500.000 habitantes. Esa búsqueda se

basó en los datos disponibles en el sitio web del Instituto Brasileño de Geografía y Estadística (IBGE), con referencia al Censo Demográfico de 2010 y a las estimaciones para 2020.

Según los datos recogidos en la estimación del IBGE sobre la población residente en municipios en 2021 (IBGE, 2021), Brasil tiene 5.570 municipios. Debido a ese número, no fue posible llegar a todo el territorio. Por eso, se optó por analizar los municipios de más de 500 mil habitantes, una muestra intencional y estratificada. Tal corte es similar al adoptado en la investigación de Azevedo y Portella (2019). Así, se investigó la legislación de ISS de 49 municipios brasileños con más de 500 mil habitantes, considerados los más poblados del país. Además, y teniendo en cuenta el factor tiempo involucrado en la realización de este trabajo, ese corte permitió relevar y analizar la legislación de ISS.

3 Análisis y discusión de los resultados relativos a los incentivos fiscales de ISS en los municipios brasileños con más de 500 mil habitantes

En este estudio, se analizaron los incentivos fiscales municipales de ISS destinados al desarrollo sostenible. Para lograrlo, se analizó la legislación de los municipios de más de 500.000 habitantes y se comprobó si cada municipio cumplía los objetivos de desarrollo sostenible en la creación de sus respectivas leyes. También se analizó el periodo de aplicación del incentivo, las similitudes y diferencias en la aplicación y el tipo de incentivo aplicado.

Hay que señalar que, aunque se trata de un impuesto eminentemente fiscal, es posible utilizar su carácter extrafiscal para incentivar comportamientos que respeten los derechos sociales, económicos y de protección ambiental.

El ISS es utilizado por muchos municipios para inducir diversos comportamientos, incluidos los económicos, culturales y sociales, así como los destinados al desarrollo sostenible. El Cuadro 1 muestra la legislación y la naturaleza de los incentivos fiscales en cada uno de los municipios encuestados.

Cuadro 1. Legislación y naturaleza de los incentivos fiscales en los municipios brasileños de más de 500 mil habitantes

Ciudad	Naturaleza de los incentivos	Legislación de incentivos
Osasco/SP	Incentivo al desarrollo económico	Ley Complementar n. 380/2019
Fortaleza/CE	Incentivo a la fundación de la Universidade Federal do ABC	Ley Complementar n. 205/2015
Natal/RN	Incentivo social	Ley Complementar n. 115/2010
Recife/PE	Incentivo social	Ley n. 18.207/2015
São Paulo/SP	Incentivo al desarrollo económico	Ley n. 15.931/2013
Curitiba/PR	Incentivo al desarrollo económico	Ley Complementar n. 64/2007
João Pessoa/PB	Incentivo para el enfrentamiento del Covid-19	Decreto n. 9.642/2020
Duque de Caxias/RJ	Incentivo al desarrollo económico	Ley n. 2.137/2008
Florianópolis/SC	Incentivo al desarrollo sostenible	Ley Complementar n. 432/2012
Cuiabá/MT	Incentivo al desarrollo económico	Ley Complementar n. 136/2005
Belém/PA	Incentivo a la cultura y a los deportes	Ley n. 7.850/1997
Belo Horizonte/MG	Incentivo al desarrollo económico	Ley n. 7.638/1999
Rio de Janeiro/RJ	Incentivo a la cultura y a los deportes	Ley n. 553/2013
Porto Alegre/RS	No se aplica	No se aplica
Aracaju/SE	Incentivo al desarrollo económico	Ley Complementaria n. 120/2013
Sorocaba/SP	Incentivo al desarrollo económico	Ley n. 12.099/2020
São Luís/MA	Incentivo a la cultura y a los deportes	Ley n. 5.876/2014
Vila Velha/ES	Incentivo al desarrollo económico	Ley n. 5.241/2011
Juiz de Fora/MG	No se aplica	No se aplica
Porto Velho/RO	Incentivo al desarrollo económico	Ley Complementar n. 374/2009
Campinas/SP	Incentivo al desarrollo económico	Ley n. 16.174/2021
Feira de Santana/BA	Incentivo al desarrollo económico	Ley n. 3.742/2017
Londrina/PR	Incentivo al desarrollo económico	Ley n. 10.994/2010
Campo Grande/MS	Incentivo al desarrollo económico	Ley n. 6.097/2018
Niterói/RJ	Incentivo a la cultura y a los deportes	Ley n. 3.182/2015
Ananindeua/PA	Incentivo al desarrollo económico	Ley n. 2.181/2005
Guarulhos/SP	Incentivo al desarrollo económico	Ley n. 7.306/2014
Santo André/SP	Incentivo al desarrollo sostenible	Ley n. 10.255/ 2019
Maceió/AL	No se aplica	No se aplica
Jaboatão dos Guararapes/PE	Incentivo social	Ley n. 5.54/2011

Macapá/AP	No se aplica	No se aplica
São José dos Campos/SP	No se aplica	No se aplica
Teresina/PI	Incentivo a la cultura y a los deportes	Ley n. 3.389/2004
Caxias do Sul/RS	Incentivo a la cultura y a los deportes	Ley n. 4.592/1996
São Bernardo do Campo/SP	No se aplica	No se aplica
Ribeirão Preto/SP	Incentivo al desarrollo económico enfocado a la innovación	Ley Complementar n. 245/2012
Manaus/AM	Incentivo al desarrollo económico	Ley n. 2.565/2019
Aparecida de Goiânia/GO	Incentivo para el enfrentamiento del Covid-19	Ley n. 3.546/2020
São Gonçalo/RJ	No se aplica	No se aplica
Uberlândia/MG	Incentivo al desarrollo económico	Ley Complementar n. 588/2014
Joinville/SC	Incentivo económico con vistas a la dimensión ambiental	Ley Complementar n. 365/2011
Serra/ES	Incentivo al desarrollo económico	Ley n. 4.965/2019
Goiânia/GO	No se aplica	No se aplica
Contagem/MG	Incentivo al desarrollo económico	Ley Complementar n. 268/2018
Salvador/BA	Incentivo al desarrollo económico	Ley n. 9.620/2022
Nova Iguaçu/RJ	Incentivo económico enfocado en la base tecnológica	Ley n. 3.280/2001
Brasília/DF	Incentivo económico enfocado en la base tecnológica	Ley Complementar n. 963/2020
Campos dos Goytacazes/RJ	No se aplica	No se aplica
Belford Roxo/RJ	Incentivo social	Ley Complementar n. 103/2009

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

El Cuadro 1 muestra que el 19% de los municipios, nueve en total, no aplican incentivos fiscales de ISS. En cambio, el 81% de la muestra encuestada, 40 municipios, aplican incentivos fiscales y de comportamiento a través del ISS.

Según la naturaleza de los incentivos fiscales, los más utilizados por los municipios son los destinados al desarrollo económico, cuyo objetivo es atraer a las empresas para que instalen sus bases en el municipio. Esos incentivos se aplican en 22 municipios brasileños. En menor proporción, existen otros tipos de incentivos, seguidos de los incentivos sociales, que promueven la realización

la tasa del ISS para los servicios de construcción a menos del 2%, incluso con la autorización legal de la Ley Complementaria n. 157/2016, que modificó la Ley Complementaria n. 166/2003. La reducción de la alícuota de ISS por debajo del monto originalmente establecido en el código tributario municipal se considera una exención fiscal. Por lo tanto, para determinar incentivos de ISS con reducción de la alícuota a un mínimo del 2% o inferior, es necesario cumplir con los requisitos establecidos en la Ley de Responsabilidad Fiscal.

De los 49 municipios encuestados, 26 no cumplen los requisitos de la Ley de Responsabilidad Fiscal o no lo hacen constar expresamente, por ejemplo, en el presupuesto público anual. A su vez, el 53% de la muestra de 49 municipios encuestados, no incorpora a su legislación los requisitos establecidos en la ley.

De los 49 municipios encuestados, 23 cumplían los requisitos de la Ley de Responsabilidad Fiscal, lo que representa el 46% de la muestra. Esos municipios han incorporado los requisitos de la Ley de Responsabilidad Fiscal a sus leyes de incentivos fiscales de ISS.

Entre las leyes observadas, los municipios cumplen los requisitos de las leyes de incentivos fiscales, que establecen que los ingresos recaudados por el impuesto pueden reducirse hasta un 1% en comparación con los ingresos del impuesto respectivo en el calendario del año anterior. Otra disposición legal encontrada en las leyes investigadas determinaba que el crédito compensatorio debía ser un porcentaje de los ingresos generados por el incentivo del impuesto. Otros municipios indicaron la existencia del cumplimiento de la Ley de Responsabilidad Fiscal expresamente en el presupuesto público anual.

Esta investigación, sin embargo, no pretende analizar el presupuesto público municipal, sino solamente la legislación municipal. Además, debido a la indicación de cumplimiento en la Ley de Presupuesto, a los fines del análisis de este trabajo, estos municipios fueron contabilizados como aquellos que cumplieron con los requisitos establecidos en la Ley de Responsabilidad Fiscal.

Además, de los 49 municipios encuestados, ninguno publica el importe en reales de los ingresos no percibidos del ISS. En consecuencia, no existe ningún informe específico entre los estados financieros que explique los ingresos dejados de percibir por los municipios en relación con los incentivos fiscales ofrecidos en el ámbito de ISS, como ha observado Azevedo (2017).

Sólo siete ciudades han cumplido todos los requisitos legales para los incentivos fiscales: Osasco/SP, Campinas/SP, Santo André/SP, São Luís/MA, Salvador/BA, Sorocaba/SP y Aracaju/SE, esta última, por ejemplo, realizó el incentivo mediante una Ley Complementaria con una duración expresa de diez años. El anexo

de la Ley incluye un cálculo del impacto financiero del incentivo y la prueba de que la renuncia a los ingresos no afectará a los objetivos presupuestarios. La reducción del incentivo de ISS se aplicó bajando el tipo del 5% al 2%. El municipio de Salvador/BA implementó el incentivo fiscal por medio de una Ley Ordinaria con duración de cinco años y cumplió con la Ley de Responsabilidad Fiscal, indicando que los requisitos fueron atendidos en la Ley de Presupuesto (Salvador, 2022).

Como resultado de los datos recogidos de la legislación de los municipios encuestados, fue posible observar la similitud entre la aplicación de los incentivos fiscales de ISS. Así, para comprender mejor los tipos de incentivos fiscales instituidos por los municipios, fue posible agruparlos en cinco segmentos: (1) incentivos para el desarrollo económico; (2) incentivos para la cultura y el deporte; (3) incentivos sociales relacionados con la construcción de edificios y viviendas para la población con bajos ingresos; (4) otros incentivos; y (5) incentivos para el desarrollo sostenible.

Tras identificar la naturaleza de los incentivos fiscales atribuidos a la ESI en los municipios de más de 500.000 habitantes, se buscó asociar cómo podrían integrarse con las metas de los ODS. A partir de ahí, el Cuadro 2 presenta su encaje en esos compromisos.

Cuadro 2. Tipo de incentivos fiscales promovidos por los municipios de más de 500 mil habitantes encuestados en 2021

Ciudad	Naturaleza de los incentivos	Asociación con los ODS
Osasco/SP	Incentivo al desarrollo económico	ODS: 8
Fortaleza/CE	Incentivo a la fundación de la Universidade Federal do ABC	ODS: 9
Natal/RN	Incentivo social	ODS: 10
Recife/PE	Incentivo social	ODS: 10
São Paulo/SP	Incentivo al desarrollo económico	ODS: 8
Curitiba/PR	Incentivo al desarrollo económico	ODS: 8
João Pessoa/PB	Incentivo para el enfrentamiento del Covid-19	ODS: 3
Duque de Caxias/RJ	Incentivo al desarrollo económico	ODS: 8
Florianópolis/SC	Incentivo al desarrollo económico	ODS: 11
Cuiabá/MT	Incentivo al desarrollo económico	ODS: 8
Belém/PA	Incentivo a la cultura y a los deportes	
Belo Horizonte/MG	Incentivo al desarrollo económico	ODS: 8
Río de Janeiro/RJ	Incentivo a la cultura y a los deportes	ODS: 4
Porto Alegre/RS	No se aplica	

Aracaju/SE	Incentivo al desarrollo económico	ODS: 8
Sorocaba/SP	Incentivo al desarrollo económico	ODS: 8
São Luís/MA	Incentivo a la cultura y a los deportes	ODS: 4
Vila Velha/ES	Incentivo al desarrollo económico	ODS: 8
Juiz de Fora/MG	No se aplica	
Porto Velho/RO	Incentivo al desarrollo económico	ODS: 8
Campinas/SP	Incentivo al desarrollo económico	ODS: 8
Feira de Santana/BA	Incentivo al desarrollo económico	ODS: 8
Londrina/PR	Incentivo al desarrollo económico	ODS: 8
Campo Grande/MS	Incentivo al desarrollo económico	ODS: 8
Niterói/RJ	Incentivo a la cultura y a los deportes	ODS: 4
Ananindeua/PA	Incentivo al desarrollo económico	ODS: 8
Guarulhos/SP	Incentivo al desarrollo económico	ODS: 8
Santo André/SP	Incentivo al desarrollo económico	ODS: 11
Maceió/AL	No se aplica	
Jaboatão dos Guararapes/PE	Incentivo social	ODS: 10
Macapá/AP	No se aplica	
São José dos Campos/SP	No se aplica	
Teresina/PI	Incentivo a la cultura y a los deportes	ODS: 4
Caxias do Sul/RS	Incentivo a la cultura y a los deportes	ODS: 4
São Bernardo do Campo/SP	No se aplica	
Ribeirão Preto/SP	Incentivo al desarrollo económico enfocado a la innovación	ODS: 8
Manaus/AM	Incentivo al desarrollo económico	ODS: 8
Aparecida de Goiânia/GO	Incentivo para el enfrentamiento del Covid-19	ODS: 3
São Gonçalo/RJ	No se aplica	
Uberlândia/MG	Incentivo al desarrollo económico	ODS: 8
Joinville/SC	Incentivo económico con vistas a la dimensión ambiental	ODS: 11
Serra/ES	Incentivo al desarrollo económico	ODS: 8
Goiânia/GO	No se aplica	
Contagem/MG	Incentivo al desarrollo económico	ODS: 8
Salvador/BA	Incentivo al desarrollo sostenible	ODS: 11
Nova Iguaçu/RJ	Incentivo económico enfocado en la base tecnológica	ODS: 8
Brasília/DF	Incentivo económico enfocado en la base tecnológica	ODS: 8

Campos dos Goytacazes/RJ	No se aplica	
Belford Roxo/RJ	Incentivo social	ODS: 10

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

Por regla general, los incentivos previos a la creación de la Agenda 2030 están relacionados con los objetivos de desarrollo sostenible. La razón es que los debates sobre el tema no son nuevos, ya que tienen su origen en la Conferencia sobre el Medio Ambiente de 1972. A su vez, los ODS han recopilado las directrices que deben cumplirse para 2030. Por esa razón, la visualización de los ODS en cada incentivo fiscal resulta evidente.

En el Cuadro 2, los incentivos se han subdividido según su relación con los ODS. Los incentivos en la categoría de cultura y deportes están relacionados con el intento de hacer que la ciudad sea más inclusiva para sus ciudadanos, especialmente mediante la creación de oportunidades para aquellos con aptitudes para el deporte. Por lo tanto, ese incentivo está estrechamente relacionado con el ODS 4, que trata de la educación de calidad, con el fin de promover una educación más inclusiva y equitativa para los ciudadanos. De los municipios enumerados, seis cumplen ese ODS.

Se observa que los incentivos fiscales dirigidos al desarrollo económico tienen como objetivo cumplir el ODS 8, que pretende promover un crecimiento económico sostenido e integrador, abarcando 22 municipios. Sin embargo, para alcanzar este objetivo, las leyes que incentivan el desarrollo económico deben sufrir cambios estructurales. La legislación actual sólo se centra en el crecimiento económico del municipio, sin incluir normas estrictas para la cualificación de personas con bajos ingresos, el uso de materiales sostenibles y la reducción de emisiones de CO₂, por ejemplo.

Según la ley de Campinas/SP, los incentivos fiscales se aplican a las empresas de los segmentos de centro de distribución, unidad de logística de servicios y productos, centro de llamadas, prestador de servicios e industria manufacturera, que la ley define como actividades económicas descritas en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE), subclase 2.3, sección C, divisiones 10 a 33. Al analizar los tipos de servicios indicados en las divisiones 10 a 33 de la subclase 2.3, sección C, se observa que el municipio ha clasificado como industrias manufactureras la fabricación de productos alimenticios, prendas de vestir y accesorios, productos de madera, productos de papel, productos químicos, automóviles, así como las industrias de bebidas y tabaco (Campinas, 2021).

La ley de Campinas/SP reduce la alícuota del ISS al nivel del 2% si la industria

califica como contribuyente del ISS, y establece una exención total del ISS para la construcción de las instalaciones de estas industrias en el municipio. Entre las industrias exentas del 100% del coste de construcción de sus instalaciones están las que producen bebidas alcohólicas y tabaco, clasificadas por la ley como industrias de transformación.

Es sabido que el Gobierno Federal, preocupado por la salud pública y considerando la mayor probabilidad de desarrollar enfermedades como el cáncer, aumentó la alícuota del IPI para desalentar el consumo de cigarrillos, de acuerdo con la Ley n.12.546/2011. Por otro lado, algunos municipios, como Campinas/SP, incentivan la producción de cigarrillos y bebidas alcohólicas eximiéndolos del ISS y de otros impuestos municipales, lo que contribuye a la producción y reducción del costo final de esos productos, al contrario del desincentivo al uso de cigarrillos.

Los incentivos fiscales clasificados como sociales tienen como objetivo reducir las desigualdades sociales, es decir, corroboran el ODS n. 10. A ese respecto, se identificaron cuatro municipios. Se trata de incentivos cuyo objetivo es proporcionar rendimientos positivos y favorables a las personas con bajos ingresos a la hora de adquirir un inmueble. No obstante, es necesario examinar la ubicación de esas propiedades para promover incentivos eficaces que cumplan los requisitos de un derecho a la ciudad. Por lo tanto, esos incentivos deben estar en consonancia con el ODS 11, que hace hincapié en la creación de una ciudad sostenible.

Los incentivos relacionados con la pandemia de Covid-19 pueden clasificarse como incentivos dirigidos a la salud y el bienestar de los ciudadanos, cumpliendo los objetivos propuestos. Dos municipios cumplen el n. ODS 3.

Los incentivos para el desarrollo sostenible, por su parte, pueden caracterizarse como destinados a cumplir el ODS n. 11, con el fin de aplicar criterios para una ciudad sostenible. Cinco municipios abordan directamente esta cuestión. Sin embargo, para alcanzar estos objetivos, los municipios necesitan mejoras urgentes desde una perspectiva integrada de los ODS.

A su vez, esos incentivos se reordenaron para su análisis en un gráfico capaz de mostrar el porcentaje de incentivos fiscales instituidos por grupos temáticos elaborados a partir de la muestra encuestada. Los incentivos se agruparon en función del tipo de incentivo fiscal promovido. El objetivo era verificar la mayor frecuencia del tipo de incentivos fiscales creados por los municipios de más de 500 mil habitantes, como se muestra en el Gráfico 2.

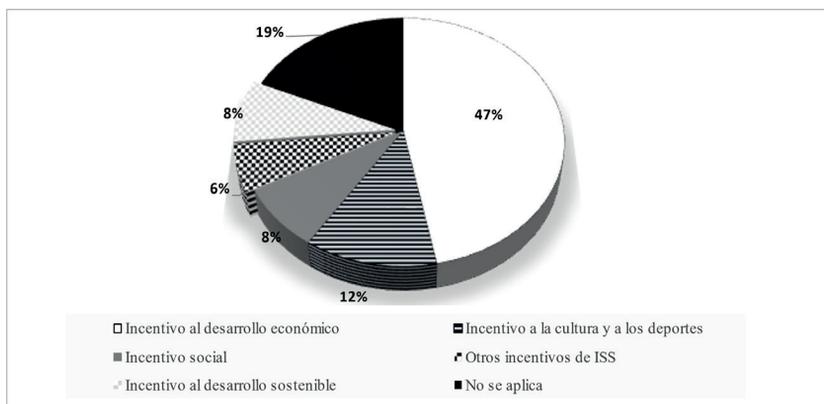


Gráfico 2. Relación de los incentivos de ISS segmentados por áreas de aplicación en los municipios brasileños con más de 500 mil habitantes.

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

Por regla general, los municipios que ofrecen incentivos del ISS para el desarrollo económico pretenden atraer a empresas e industrias para que establezcan sedes en sus zonas. Según la legislación, los objetivos son crear nuevos puestos de trabajo e impulsar la economía mediante la reducción de impuestos, incluido el ISS.

Los llamados incentivos sociales se refieren a la reducción de las alícuotas del ISS para la construcción de inmuebles destinados a la población de baja renta. La legislación municipal de cada ciudad establece tramos de renta y descuentos del ISS proporcionales a la renta del contribuyente que adquiere el inmueble. El descuento fiscal puede suponer una exención total o una reducción del tipo de hasta el 2%.

Los incentivos a la cultura y el deporte pretenden estimular a las empresas para que contribuyan a actividades culturales o deportivas, como obras de teatro y competiciones de fútbol de salón para niños. La legislación prevé bonificaciones en los pagos de ISS, proporcionales a la inversión realizada en esas actividades, limitadas al 60% del importe de ISS adeudado, con el objetivo de promover la cultura, la salud y el bienestar de los residentes.

Los incentivos al desarrollo sostenible, por su parte, promueven las reducciones de ISS para fomentar el desarrollo económico del municipio, con especial atención al aspecto social y a la creación de nuevos puestos de trabajo. Además, la ley de incentivos se ocupa de la protección del medio ambiente, estableciendo requisitos para la reducción de los impactos ambientales derivados de la actividad

económica, como el uso de paneles solares para generar energía limpia. Sin embargo, los incentivos fiscales destinados a la protección ambiental deben elaborarse sobre la base de leyes que tengan en cuenta las necesidades de cada municipio. Por ejemplo, los incentivos fiscales para la instalación de paneles solares son importantes desde el punto de vista de la conservación ambiental. Asimismo, la recogida selectiva de basuras y el mantenimiento adecuado de los pozos de registro son medidas esenciales. Se trata de ejemplos iniciales de incentivos importantes para los municipios, que aún pueden mejorarse con nuevas aportaciones.

La ciudad de Florianópolis/SC, además de ofrecer incentivos, ha creado el Fondo Municipal de Innovación (FMI) para promover nuevos estudios y proyectos en el municipio. El objetivo es prestar apoyo financiero a programas y proyectos innovadores relacionados con el desarrollo sostenible. El apoyo se destina a estudios, proyectos, servicios tecnológicos y eventos para el desarrollo del municipio. Los ingresos de ese plan municipal proceden de donaciones de los gobiernos federal y estatal, donaciones del presupuesto municipal, la devolución de fondos de la ley de incentivos al desarrollo sostenible y donaciones de personas particulares o jurídicas. De acuerdo con la ley, los recursos del FMI se destinarán al desarrollo de planes y proyectos, destinándose al menos un 20% al fomento de pequeñas empresas y microempresas, hasta un 10% a proyectos de inclusión digital y hasta un 10% a garantizar la financiación de emprendimientos innovadores aprobados por el Ayuntamiento de Florianópolis. Se trata de una iniciativa creativa para apoyar el desarrollo sostenible de las ciudades.

Otros incentivos se han clasificado de este modo porque no encajan en los subgrupos presentados anteriormente. Como ejemplos cabe citar los incentivos de ISS para la Fundación Federal Universitaria ABC y los incentivos de ISS con tarifas reducidas para servicios de lucha contra la pandemia Covid-19.

Esta investigación constató que los incentivos destinados exclusivamente al desarrollo económico eran los más utilizados por los municipios brasileños de más de 500 mil habitantes. Esos incentivos no tenían en cuenta los aspectos sostenibles, lo que se traducía en la aplicabilidad inmediata de los debates y conferencias internacionales. El desarrollo económico se ocupa de aspectos cualitativos, como la empleabilidad de los residentes. No obstante, deja de lado la integración entre los impactos ambientales potencialmente generados para las generaciones futuras. Corroborando esa afirmación, Gonçalves y Reymão (2019) y Pinto (2017) destacan que el medio ambiente es un factor crucial para la existencia humana en el planeta, lo que genera la necesidad de incentivos que no se basen únicamente en el crecimiento económico, sino en el desarrollo económico sostenible. Por tanto,

es esencial que los incentivos fiscales orienten las actividades empresariales hacia la protección ambiental.

La segunda mayor frecuencia observada se refiere a los municipios que no disponen de incentivos fiscales de ISS. A pesar de ser un instrumento importante para el desarrollo sostenible, 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 y São Gonçalo/RJ no han instituido incentivos fiscales de ISS.

El tercero más frecuente fueron los incentivos para la cultura y el deporte, mientras que el cuarto más frecuente fueron los incentivos fiscales para el desarrollo sostenible, con un total de cinco municipios.

Consideraciones finales

Como resultado de este estudio, se observó que el ISS es un impuesto predominantemente fiscal, pero a menudo es utilizado por los municipios brasileños como un instrumento para inducir el comportamiento que debe aplicarse en sus proyectos de ley de incentivos que incluyen la protección ambiental contrapartes.

Se ha observado que los municipios de más de 500 mil habitantes utilizan algún tipo de incentivo fiscal relacionado al ISS, debido a su importante papel como inductor de comportamientos a nivel municipal.

Los municipios brasileños con más de 500 mil habitantes tienen cuatro áreas principales de aplicación para los incentivos fiscales de ISS: incentivos económicos, incentivos para la cultura y el deporte, incentivos sociales e incentivos para el desarrollo sostenible.

Se observó que ninguno de los municipios con más de 500 mil habitantes estudiados en esta investigación, a pesar del consentimiento de la Ley Complementaria n. 166/2003, modificada por la Ley n. 157/2006, art. 8-A, redujo la tasa de ISS a menos de 2%.

De los 49 municipios encuestados, 26 no cumplen los requisitos de la Ley de Responsabilidad Fiscal o no indican explícitamente este cumplimiento en el presupuesto público anual. Además, el 53% de los municipios encuestados no incorporan en sus leyes los requisitos establecidos de responsabilidad fiscal.

Como afirman Duarte (2022) y Gonçalves y Reymão (2019), el ISS es un vector importante para las políticas que promueven el desarrollo sostenible. Con todo, es necesario que las leyes municipales reflejen la realidad local. La aplicación de los ODS no se limita a iniciativas extraordinarias. Para muchos municipios, la

promoción del desarrollo sostenible incluye iniciativas como la implantación de la recogida selectiva de residuos, un alumbrado público que no dañe a los animales marinos, así como el fomento de una educación ambiental capaz de reducir la basura tirada incorrectamente en las calles, entre otras acciones, etc.

Este artículo señala que en relación con los compromisos de los ODS descritos en la Agenda 2030, especialmente los relacionados con la protección ambiental, sólo el 10% de los municipios brasileños con más de 500.000 habitantes incluyen acciones en ese sentido en su legislación del ISSQN, es decir, no se encontró que esas acciones estuvieran incluidas en las estrategias y planes gubernamentales.

Este estudio observó que pocos municipios de más de 500 mil habitantes disponen de incentivos fiscales del ISS destinados al desarrollo sostenible, especialmente desde una perspectiva ambiental. Por lo tanto, es necesario realizar nuevos estudios para comprender los impactos ambientales de cada municipio brasileño, de modo que sea posible discutir, cambiar o proponer incentivos fiscales de ISS de acuerdo con la realidad local.

También se observó que se necesitan más trabajos para discutir el uso del ISS como inductor de comportamientos sostenibles, especialmente en consonancia con la realidad de cada ciudad brasileña. Así, son necesarias más investigaciones sobre el tema, profundizando en la realidad de la ciudad a ser investigada y en las dificultades ambientales a ser superadas por medio del ISS ecológico.

Además, las investigaciones futuras deben ampliar los estudios sobre los incentivos fiscales para la construcción civil con el fin de promover una ciudad sostenible, abarcando los impactos medioambientales de la construcción y los procesos de edificación de inmuebles de renta baja. Entender cómo se pueden potenciar esos incentivos para promover una ciudad sostenible es crucial para las generaciones futuras, teniendo en cuenta las desigualdades sociales y ambientales que afectan a las ciudades.

Referencias

- ALVES, F. H. *A tributação do ISS como meio para a concretização do princípio constitucional da redução das desigualdades regionais*. 2021. 88 f. Monografía (Bacharelado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2021.
- ARAGÃO NETO, R. H. *Requisitos orçamentário-financeiros aplicáveis à aprovação de benefícios fiscais: normas, responsáveis e fiscalização da renúncia de receita*. 2021. 85 f. Monografía (Bacharelado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2021.
- ATALIBA, G. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

MARQUES, S. B.; BISSOLI-DALVI, M.; ALVAREZ, C. E. Políticas públicas em prol da sustentabilidade na construção civil em municípios brasileiros. *Urbe. Revista Brasileira de Gestão Urbana*, Curitiba, v. 10, p. 186-196, 2018. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/urbe/a/WFr9KpxWnS9wbLvd44p7XfKK/?lang=pt> Acesso: 6 de febrero. 2022.

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

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

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

OLIVEIRA, J. C.; FERNANDEZ FILHO, L. A. A. Tributação ambiental municipal: (in)admissibilidade no ordenamento jurídico brasileiro. *Veredas do Direito*, Belo Horizonte, v. 18, n. 42, p. 11-36, set./dez. 2021. Disponível em: <https://revista.domhelder.edu.br/index.php/veredas/article/view/1919/25309>. Acesso: 31 de julio. 2024.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

SOBRE LOS AUTORES

André Alves Portella

Posdoctorado en Sociología, Filosofía y Antropología Política por la Université de Paris Nanterre (Paris X), París, Francia, con beca CNPq PDE. Doctor y Máster en Derecho Financiero y Tributario, con mención honorífica “Doctors Europeus” por la Universidad Complutense de Madrid (UCM), Madrid, España. Profesor de Derecho Financiero y Tributario en los cursos de Doctorado, Maestría y Grado de la Universidade Federal da Bahia (UFBA), Salvador/BA, Brasil, de la Universidade Católica de Salvador (UCSAL), Salvador/BA, Brasil, y de la Universidad Salvador (UNIFACS), Salvador/BA, Brasil. Profesor visitante de la Paris X.

Isa Guimarães Duarte

Doctoranda y Máster en Territorio, Medio Ambiente y Sociedad por la Universidade Católica de Salvador (UCSAL), Salvador/BA, Brasil. Especialista en Derecho Tributario por la Faculdade Legale (FALEG), São Paulo/SP, Brasil. Licenciada en Derecho por el Centro Universitário Jorge Amado (UNIJORGE), Salvador/BA, Brasil. Licenciada en Contabilidad por UNIJORGE. Abogada.

Tânia Cristina Azevedo

Doctora en Planificación Territorial y Desarrollo Social por la Universidade Católica de Salvador (UCSAL), Salvador/BA, Brasil, con estancia de Doctorado Sanduiche en la Universidad de Salamanca (USAL), Salamanca, España. Máster en Contabilidad por la Fundación Visconde de Cairu (FVC), Salvador/BA, Brasil. Especialista en Contabilidad Gerencial por la Universidade Federal da Bahia (UFBA), Salvador/BA, Brasil. Licenciada en Ciencias Contables por la UFBA. Profesora titular en el curso de grado en Ciencias Contables y del Programa de Posgrado en Planificación Territorial, Maestría Profesional, de la Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS), Feira de Santana/BA, Brasil. Profesora adjunta de la UFBA.

Participación de los autores

Todos los autores han contribuido por igual a la elaboración de esta investigación.

Cómo citar este artículo (ABNT):

AZEVEDO, T. C.; DUARTE, I. G.; PORTELLA, A. A. Tributación ecológica municipal: análisis de los incentivos fiscales del impuesto sobre servicios (ISS) en los municipios brasileños. *Veredas do Direito*, Belo Horizonte, v. 21, e212589, 2024. Disponible en: <http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/2589>. Acceso: día de mes. año.