

Smart Tax: como a Tributação das Cidades Inteligentes pode alcançar os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável?

Smart Tax: how can Smart City Taxation Achieve the Sustainable Development Goals?

Karoline Lins Câmara Marinho de Souza

Professora Adjunta da UFRN. Doutora em Direito Tributário pela Universidade Federal de Pernambuco – UFPE. Coordenadora do Centro de Pesquisas Fiscais (CPF) da UFRN e do Grupo de Pesquisa e Extensão Direito EnCena, também da UFRN. Pesquisadora do Grupo Tributação e Gênero vinculado à FGV/SP. Membro-fundadora do Instituto Damasi. Advogada e Consultora Jurídica. *E-mail*: karolinelinsmarinho@gmail.com.

Mariana de Siqueira

Professora Associada da UFRN. Doutora em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco – UFPE. Coordenadora do Grupo de Estudos do Direito Público da Internet e das Inovações Tecnológicas – GEDI/RN. Coordenadora do Grupo de Pesquisa Direito, Estado e Feminismos da UFRN – DEFEM. Membro-fundadora do Instituto Damasi. Advogada e Consultora Jurídica. Presidente do Comitê UFRN com Diversidade. *E-mail*: marianadesiqueira@gmail.com.

Recebido em: 9-4-2024 – Aprovado em: 15-4-2024
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.56.19.2024.2526>

Resumo

Em 2016, a Organização das Nações Unidas (ONU) traçou, em sua Agenda 2030, dezessete objetivos para a concretização do desenvolvimento sustentável (ODS). Vislumbrando a sustentabilidade para além do tradicional e importantíssimo recorte ambiental, a ONU atrelou tal ideia a outras igualmente relevantes para o avanço social, como é o caso da redução das desigualdades, da promoção da equidade de gênero e da inovação. O presente artigo, considerando esse contexto, o estuda em associação aos temas da tributação e das *smart cities*. Nessa perspectiva, a pesquisa se guia a partir da seguinte pergunta problema: de que forma a tributação pode ajudar a promover os ODS em *smart cities*? O presente trabalho, objetivando encontrar resposta para o questionamento feito, apresenta um novo modelo de política tributária, a *smart tax*, que consiste na aplicação contemporânea da tributação no contexto das *smart cities*, no intuito de realizar os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável – ODS definidos na Agenda 2030 da ONU. O artigo, portanto, busca traçar as medidas de política fiscal aplicáveis a essas cidades, tendo em vista as competências tributárias municipais previstas na Constituição Federal,

bem assim as novas diretrizes do direito tributário trazidas pela Reforma Tributária (Emenda Constitucional n. 32/2023). O texto do artigo apresenta medidas capazes de alcançar o desenvolvimento sustentável das cidades inteligentes, tendo em vista a necessidade de aplicação de um direito tributário antidiscriminatório e voltado para a redução de desigualdades estruturantes. A conclusão da pesquisa é no sentido de que a tributação pode e deve ser instrumento eficiente para realizar esses objetivos como: conectividade e acessibilidade aos serviços públicos por meio da tecnologia, eficiência energética, energia limpa, mobilidade urbana, economia circular do lixo, saneamento básico acessível, equidade de gênero, raça e classe, valorização do patrimônio cultural, garantia de integridade das instituições, sustentabilidade da economia local, dentre outros.

Palavras-chave: smart tax, ODS, smart city, desenvolvimento sustentável, tributação antidiscriminatória, reforma tributária.

Abstract

In 2016, the United Nations (UN) outlined, in its 2030 Agenda, seventeen objectives for the achievement of sustainable development (SDG). Envisioning sustainability beyond the traditional and extremely important environmental focus, the UN linked this idea to others equally relevant to social advancement, such as reducing inequalities, promoting gender equality and innovation. This article, considering this context, studies it in association with the themes of taxation and smart cities. From this perspective, the research is guided by the following problem question: How can taxation help promote the SDGs in smart cities? The present work, aiming to find an answer to the question raised, presents a new model of tax policy, the smart tax, which consists of the contemporary application of taxation in the context of smart cities, with the aim of achieving the Sustainable Development Objectives – SDGs defined in the UN Agenda 2030. The article, therefore, seeks to outline the fiscal policy measures applicable to these cities, taking into account the municipal tax powers provided for in the Federal Constitution, as well as the new tax law guidelines brought by the Tax Reform (Constitutional Amendment No. 32/2023). The text of the article presents measures capable of achieving the sustainable development of smart cities, taking into account the need to apply anti-discriminatory tax law and aimed at reducing structural inequalities. The conclusion of the research is that taxation can and should be an efficient instrument to achieve these objectives such as: connectivity and accessibility to public services through technology, energy efficiency, clean energy, urban mobility, circular waste economy, basic sanitation accessibility, gender, race and class equity, appreciation of cultural heritage, guarantee of integrity of institutions, sustainability of the local economy, among others.

Keywords: smart tax, SDG, smart city, sustainable development, anti-discriminatory taxation, tax reform.

1. Introdução à interface entre *smart cities* e sustentabilidade

O termo desenvolvimento sustentável tem ocupado lugar de destaque na agenda pública de debates desde a Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento ocorrida em 1992 na cidade do Rio de Janeiro (Rio 92). Naquela ocasião, o desenvolvimento sustentável foi elevado à categoria de princípio jurídico a ser respeitado pelos mais diversos países e consistia na conciliação harmoniosa entre o desenvolvimento econômico e a proteção ambiental.

Com o passar do tempo e após décadas de debates e normatizações, essa diretriz foi fortalecida, incrementada e ampliada em seu significado, de modo que nos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável levantados pela ONU em sua Agenda 2030 é possível notar um considerável alargamento da ideia do que vem a ser essa sustentabilidade internacionalmente buscada.

A Agenda 2030 da ONU contém 17 Objetivos do Desenvolvimento Sustentável a serem concretizados pelos mais diversos países até o ano de 2030; são eles: (1) erradicação da pobreza, (2) fome zero, (3) boa saúde e bem-estar, (4) educação de qualidade, (5) igualdade de gênero, (6) água limpa e saneamento, (7) energia acessível e limpa, (8) emprego digno e crescimento econômico, (9) indústria, inovação e infraestrutura, (10) redução das desigualdades, (11) cidades e comunidades sustentáveis, (12) consumo e produção responsáveis, (13) combate às alterações climáticas, (14) vida debaixo d'água, (15) vida sobre a terra, (16) paz, justiça e instituições fortes e (17) parcerias em prol das metas.

Analisando cada um dos 17 itens propostos pela ONU é possível notar que a ideia de sustentabilidade ali contida ultrapassa a linha da seara ambiental, atingindo também outras esferas fundamentais para a dignidade da coletividade.

O Brasil, desde o ano de 2015, se comprometeu publicamente a buscar tais objetivos mediante ações, legislações e políticas. Considerando que o Estado brasileiro se organiza mediante o federalismo, é importante destacar que as cidades brasileiras, por meio do seu modo de estruturação e dinâmicas internas, aparentam ser locais muito propícios às iniciativas de sustentabilidade, especialmente quando analisada a ideia de *smart city*.

No geral, as cidades são complexas em suas dinâmicas e a sua conformação atual é fruto de interações históricas, sociais, ambientais, econômicas, demográficas, geográficas e políticas. Reduzir desigualdades e promover sustentabilidade nas cidades é tarefa complexa e multidirecional, que envolve ações tradicionais em associação a práticas inovadoras.

O art. 2º do Estatuto das Cidades (Lei n. 10.257, de 2001), atento às desigualdades internas presentes nas cidades e observando a importância que possuem para a qualidade de vida das pessoas, buscando prover o seu desenvolvimento com sustentabilidade, aponta que a política urbana deve buscar “ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana”, mediante diretrizes específicas. Essas diretrizes, por sua vez, possuem total correla-

ção com o foco do presente artigo, especialmente por reconhecerem o direito fundamental à cidade sustentável e a tributação como instrumento de concretização desse modelo de sustentabilidade.

Dentre tantas diretrizes apresentadas no Estatuto, destacamos aqui seis delas, exatamente por possuírem pertinência direta e imediata com o tema do presente artigo; são elas: (1) garantia do direito à cidades sustentáveis, entendido como o direito à terra urbana, à moradia, ao saneamento ambiental, à infraestrutura urbana, ao transporte e aos serviços públicos, ao trabalho e ao lazer, para as presentes e futuras gerações; (2) gestão democrática por meio da participação da população e de associações representativas; (3) cooperação entre os governos, a iniciativa privada e os demais setores da sociedade no processo de urbanização, em atendimento ao interesse social; (4) oferta de equipamentos urbanos e comunitários, transporte e serviços públicos adequados aos interesses e necessidades da população e às características locais; (5) justa distribuição dos benefícios e ônus decorrentes do processo de urbanização; (6) adequação dos instrumentos de política econômica, tributária e financeira e dos gastos públicos aos objetivos do desenvolvimento urbano, de modo a privilegiar os investimentos geradores de bem-estar geral e a fruição dos bens pelos diferentes segmentos sociais.

O Estatuto das Cidades, como se observa até mesmo a partir de interpretação tão somente gramatical, se coaduna com o tema central do presente estudo não apenas ao tratar do direito fundamental a cidades sustentáveis e da tributação provedora de tal direito, mas também ao ressaltar a importância da participação popular na tomada de decisões, a cooperação entre agentes econômicos, sociais e políticos distintos, a oferta de equipamentos adequados à população e uma reordenação justa dos espaços urbanos que seja capaz de amenizar os impactos negativos provenientes das relações de poder historicamente conformadoras das cidades e excludentes de grupos sociais específicos.

Considerando que as cidades na atualidade são habitadas por sujeitos perententes à sociedade 4.0, não há como falar em sustentabilidade sem considerar o tema do acesso à Internet e as tecnologias computacionais associadas à rede mundial de computadores. É exatamente nessa perspectiva que o presente estudo conecta sustentabilidade às *smart cities*.

Após a sua chegada ao Brasil e expansão para além do espaço acadêmico na década de 1990, a Internet tem protagonizado o acesso a inúmeras atividades públicas e privadas. De tão relevante para a sociedade atual, o Marco Civil da Internet considera o acesso a ela essencial à cidadania em seu art. 7º, *caput*, e há PEC (PEC n. 47/2021) tramitando no Congresso no sentido de reconhecer a inclusão digital como direito fundamental.

É de se destacar, inclusive, que a Carta Brasileira para Cidades Inteligentes liga sustentabilidade à inovação computacional, expondo, inclusive, que o lema dos ODS, seja ele “Não deixar ninguém pra trás”, deve ser também lema das Ci-

dades Inteligentes brasileiras. Essa ideia busca passar a mensagem da importância de “garantir o direito a cidades sustentáveis para todas as pessoas”. Isso significa: (1) comprometer-se a reduzir desigualdades históricas que prejudicam o acesso de pessoas e grupos sociais vulneráveis a oportunidades, bens e serviços; (2) estruturar ações adequadas à ampla diversidade territorial do país, de forma a “não deixar nenhum município para trás”¹.

Nesse sentido e na perspectiva digital, promover cidadania digital e inclusão digital com equidade e conexão significativa são elementos essenciais à sustentabilidade. É assim que não se deixará ninguém para trás numa *smart city* sustentável e esses são primeiros passos a serem dados em um longo caminho a ser construído e percorrido em tal sentido.

Se a sustentabilidade não se limita ao tema do meio ambiente natural e vai além, a ideia de *smart city* também não se resume ao incremento tecnológico, igualmente indo além e apontando para a necessidade de concretização de outros elementos relevantes para a dignidade da coletividade, como é o caso da redução das desigualdades e proteção às pessoas. Nota-se aí clara zona de intersecção entre essas categorias distintas, de origens diversas, mas que se interseccionam em perspectiva interdisciplinar na busca pela melhor qualidade de vida para todas as pessoas.

Desse modo, a realização dos ODS em interface com a ideia de *smart cities* exige uma atuação transdisciplinar, por meio da integração de vários mundos e ciências. Como se tratam de objetivos diversos, que buscam enfrentar questões sociais em várias frentes, as soluções pensadas devem se dar por novos caminhos, não se restringindo a fórmulas pré-prontas, eis que a resposta compartimentada para cada problema não é suficiente para concretizar os objetivos. Assim, a complexidade da sociedade nesse mundo que está em constante transformação exige uma verdadeira reinvenção da estrutura institucional nos vários países².

Nessa perspectiva de pensamento complexo, o presente trabalho se questiona sobre o papel da tributação como instrumento facilitador da concretização de *smart cities* sustentáveis. O seu objetivo principal é apresentar um novo modelo de política tributária, a *smart tax*, que consiste na aplicação contemporânea da tributação no contexto das *smart cities*, no intuito de realizar os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável – ODS definidos na Agenda 2030 da ONU.

¹ BRASIL, Carta Brasileira Cidades Inteligentes. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/cidades-pt-br/acao-a-informacao/acoes-e-programas/desenvolvimento-urbano-e-metropolitano/projeto-andus/carta-brasileira-para-cidades-inteligentes/CartaBrasileiraparaCidadesInteligentes2.pdf>. Acesso em: 08 abr. 2024, p. 14.

² BARCELLOS, Vinicius de Oliveira; HOHENDORFF, Raquel Von; BUFFON, Marciano. Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável e a tributação. *Revista Direito e Desenvolvimento* v. 13, n. 2. João Pessoa, jul./dez. 2022. Disponível em: <https://periodicos.unipe.edu.br/index.php/direitoedevolvimento/article/view/987>. Acesso em: 07 abr. 2024, p. 265.

Além disso, são apresentadas medidas capazes de alcançar o desenvolvimento sustentável das cidades inteligentes, tendo em vista a necessidade de aplicação de um direito tributário antidiscriminatório e voltado para a redução de desigualdades estruturantes. A tributação é aqui vista como instrumento eficiente para realizar esses objetivos como: conectividade e acessibilidade aos serviços públicos por meio da tecnologia, eficiência energética, energia limpa, mobilidade urbana, economia circular do lixo, saneamento básico acessível, equidade de gênero, raça e classe, valorização do patrimônio cultural, garantia de integridade das instituições, sustentabilidade da economia local, dentre outros. Portanto, o artigo visa traçar as medidas de política fiscal aplicáveis a essas cidades, tendo em vista as competências tributárias municipais previstas na Constituição Federal, bem assim as novas diretrizes do direito tributário trazidas pela Reforma Tributária (Emenda Constitucional n. 32/2023). Para compreensão do tema como um todo, se faz essencial iniciar pelo conceito de *smart tax*.

2. *Smart tax*: delineando um conceito

A tributação, como se sabe, é meio de obtenção de receitas para o Estado, que, por sua vez, deve efetivar o interesse de toda a coletividade por meio de ações concretas. Tendo em vista que os bens jurídicos e as prestações materiais a serem disponibilizados para a população possuem, em uma economia de mercado, valor pecuniário, faz-se mister arrecadar recursos para a consecução de seus fins.

Contudo, há muito a função dos tributos deixou de ser exclusiva no que tange ao financiamento das atividades estatais, passando a ter, com o advento do Estado Social, a função regulatória e redistributiva, devendo, portanto, realizar direitos fundamentais, porquanto a solidariedade passa a orientar o poder de tributar, enquanto fundamento ético³.

A função regulatória dos tributos exsurge como instrumento de retorno ao equilíbrio das forças de mercado abaladas por assimetrias advindas de crises específicas ou mesmo da própria dinâmica capitalista. Portanto, a partir da necessidade de que o Estado viesse a interferir na economia para garantir a todos o acesso a bens materiais (até para sua sobrevivência), como no início do século XX, após a instauração da situação de miserabilidade que assolou a população europeia em razão da Revolução Industrial, que apenas garantia riqueza aos grandes proprietários dos meios de produção, bem como as grandes guerras, tornou-se imprescindível a cobrança dos tributos a partir de uma lógica intervencionista, no fito de estimular ou desestimular condutas pretendidas pelo Estado Democrático de Direito.

³ BARCELLOS, Vinicius de Oliveira; HOHENDORFF, Raquel Von; BUFFON, Marciano. Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável e a tributação. *Revista Direito e Desenvolvimento* v. 13, n. 2. João Pessoa, jul./dez. 2022. Disponível em: <https://periodicos.unipe.edu.br/index.php/direitoedesenvolvimento/article/view/987>. Acesso em: 07 abr. 2024, p. 267.

Assim, denota-se a função extrafiscal da tributação, e, nessa, a consecução de políticas de estímulo a atividades econômicas que pudessem gerar benefícios sociais e desestímulo a condutas consideradas prejudiciais, seja individualmente (como no caso do tabagismo) ou socialmente (como no caso da comercialização dos combustíveis fósseis).

Por sua vez, nos últimos vinte anos as questões tributárias passaram a estar na agenda do dia dos debates em torno da proteção de direitos humanos e do desenvolvimento. As discussões em torno da tributação não ficam mais adstritas aos “senhores de engenho”, agora elas também permeiam espaços diversificados e são levantadas por pessoas diversas; tomaram corpo os movimentos em torno da consecução dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável previstos na Agenda 2030 da ONU, dando lugar a debates em torno da função redistributiva da tributação, mormente no que tange à equidade de gênero, raça e classe, inclusive porque os países desenvolvidos, reunidos na OCDE, também têm demonstrado preocupações atinentes à tributação como forma de alcance do desenvolvimento.

É importante afirmar que as questões relacionadas à política tributária trazem uma excelente oportunidade para promover *accountability* em direitos humanos⁴ e se mostram, atualmente, com tanta produção científica em todo o mundo sobre o assunto, como uma ferramenta efetiva de direcionamento da efetiva equidade, por meio da implementação de um direito tributário antidiscriminatório, e, assim, ao desenvolvimento.

Consoante ensina Maria Angélica Santos, assim, “o tributo cumpre uma função antidiscriminatória a partir do momento em que é captado pelos cofres públicos com o intuito, posteriormente materializado, de *desmantelar uma lógica patriarcal, racista e classista que domina as relações estabelecidas em moldes coloniais*. Quando o tributo é destinado a reduzir desigualdades sociais, desigualdades raciais, desigualdades de gênero e tantas outras desigualdades que atravessam as relações marcadas pela acumulação primitiva de capital e que sustenta a modernidade, aí sim sua função passa a ser outra que não mais aquela que sempre teve de preservação de *status quo* colonialista. Quando o tributo passa a servir efetivamente para romper com a lógica moderna de dominação, verifica-se sua outra funcionalidade, esta sim coerente com os corolários do estado democrático de direito. *O tributo deixa de funcionar como elemento de imobilização socioeconômica e passa a servir como redutor de desigualdades e catalisador de bem-estar e emancipação de grupos minoritários e com o histórico de opressão de raça, gênero, classe e tributação.*”⁵

⁴ CAPRARO, Chiara. Direitos das Mulheres e Justiça Fiscal: por que a política tributária deve ser tema da luta feminista. SUR 24-v.13, n. 24, 2016.

⁵ SANTOS, Maria Angélica dos. *Tributação e raça*. Fabulações tributárias – uma imersão na teoria racial crítica do direito tributário. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 52.

O ponto de partida essencial da análise que ora se propõe é a de que é necessária uma revisão aos pilares do nosso Sistema Tributário Nacional para que tenhamos uma redistribuição mais justa do ônus tributário. Atualmente, conforme já se verificou em diversas pesquisas a esse respeito, a tributação brasileira, a despeito de não ser uma das maiores do mundo (cerca de 33% do PIB, enquanto países do norte europeu possuem uma carga de aproximadamente 35% do PIB)⁶, incide de forma muito mais gravosa sobre o consumo de bens e serviços, cerca de 44,02%, enquanto a arrecadação sobre a renda representa apenas 23,92% e sobre a propriedade 4,87%, tornando, assim, uma distribuição regressiva do ônus tributário⁷.

A partir da POF 2017-2018, divulgada em 2021 pelo IBGE, foi possível concluir que famílias com renda de até dois salários mínimos gastam cerca de 92,6% da sua renda com despesas de consumo, enquanto famílias com renda acima de vinte e cinco salários mínimos despendem 66,3% dos seus ganhos com despesas de consumo⁸. Conforme aduz Luiza Machado⁹, dos 10% mais pobres na população brasileira, 42% são mulheres negras, 28% são homens negros, 19% são mulheres brancas e 11% são homens brancos. Considerando que a regressividade tributária impacta mais a renda das pessoas mais pobres, constatamos que ela acaba atingindo de forma mais profunda as mulheres negras, o que demonstra o viés implícito da denominada neutralidade tributária.

Como sugere Chiara Capraro¹⁰, ao analisar os tributos sob uma perspectiva de direitos humanos, suas quatro funções, os quatro Rs devem ser levados em conta: recursos, redistribuição, representação e reprecificação. A destinação de receitas para serviços públicos deve garantir a sua acessibilidade à maior quantidade de pessoas e lhes conferir a maior atualidade e qualidade; a redistribuição garante o compartilhamento da renda e riqueza de forma justa; a representação confere voz e poder a mulheres e homens desfavorecidos em questões fiscais, fortalecendo o dever de prestação de contas dos que se encontram no poder; e a reprecificação de bens e serviços cria incentivos positivos e negativos para corrigir as distorções de mercado.

⁶ BRASIL. Estimativa da Carga Tributária, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/noticias/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-atinge-33-71-do-pib-em-2022>. Acesso em: 06 abr. 2024; Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral. Março de 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233. Acesso em: 28 mar. 2024.

⁷ NARCIZO, Lorena de Fátima Sousa Araújo. *Racismo e sexismo na tributação brasileira sobre o consumo*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2023, p. 123.

⁸ NARCIZO, Lorena de Fátima Sousa Araújo. *Racismo e sexismo na tributação brasileira sobre o consumo*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2023, p. 129.

⁹ MACHADO, Luiza. *Tributação e desigualdades de gênero e raça*. Belo Horizonte: Letramento, 2023, p. 70.

¹⁰ CAPRARO, Chiara. Direitos das Mulheres e Justiça Fiscal: por que a política tributária deve ser tema da luta feminista. SUR 24-v.13, n. 24, 2016, p. 20.

No âmbito municipal, considerando que a competência para instituir tributos é atinente ao imposto sobre serviços – ISS (que em alguns anos dará lugar ao Imposto sobre bens e serviços – IBS, em razão do estabelecido na EC n. 132/2023), bem como IPTU, ITIV, taxas de serviço público e poder de polícia e contribuição sobre iluminação pública, e verificando o potencial de utilização desses como instrumentos de redistribuição e reprecificação, nossa análise se dará em torno desses tributos.

É, ainda, preciso considerar que com o movimento de financeirização da economia, grandes empresas, antes voltadas à produção de bens de consumo passam a ser operadoras de capital financeiro, e, diante da necessidade de redução de custos, acabam se localizando em paraísos fiscais para economizar tributos.

Consoante estudos desenvolvidos pela OCDE, grandes corporações da tecnologia vêm se localizando em países de tributação favorecida, o que ocasionou a criação do BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) (OECD.ORG/TAX/BEPS), que envolve uma série de medidas a serem observadas em conjunto pelos estados fiscais no intuito de reaver as bases tributárias que erodiam nos países desenvolvidos a partir da transferência de lucros para os países com tributação favorecida.

Essa preocupação repercute na economia dos municípios e precisa ser considerada na formulação das políticas fiscais das cidades inteligentes, porque, consoante se perceberá, o imposto municipal sobre serviços tem sua arrecadação prejudicada em função dessa fuga de capitais para outros países, influenciando na arrecadação municipal, que acaba deixando de cobrar tributos de quem possui presença econômica relevante naquele território e poderia contribuir, para cobrar de quem ganha menos e acaba suportando o peso do Estado Social. Assim, é afetado o empreendedorismo local, que depende da força de trabalho para se desenvolver e dos incentivos advindos do Estado por meio de incentivos fiscais.

Deste modo, se por um lado existem grandes multinacionais da tecnologia absorvendo a parcela de serviços que antes se supria com o consumo de mercadorias (vide a substituição do HD externo pelo serviço de armazenamento de dados em nuvem), por outro existem os empreendedores locais que perderam espaço para aquelas, bem como o Estado fiscal brasileiro que não consegue arrecadar a contento todas as receitas oriundas dos fatos econômicos gerados da atuação das empresas estrangeiras, sobrecarregando a tributação sobre outros fatos jurídicos, como o IPTU, ITIV, taxas de localização empresarial etc.

Deste modo, as assimetrias de mercado que já existiam se acirram, conturbando ainda mais o ambiente de negócios e a vida da população da cidade, provocando perdas financeiras aos empreendedores locais, razão pela qual imprescindível um pensar mais profundo no âmbito da política fiscal.

Assim, no caso da tributação das *smart cities*, a metodologia de política fiscal *smart tax* deve se dar como um conjunto de medidas formuladas e concatenadas com o fim de desenvolver aquela localidade com sustentabilidade, posicionando-a

no mundo como Cidade Inteligente, conectada e capaz de absorver investimentos advindos de diversas fontes, não apenas os recursos nacionais a partir de repartições obrigatórias constitucionais, mas também investimentos nacionais de editais de fomento, bem como recursos internacionais de bancos, entidades públicas e privadas de outros países interessadas em alcançar o desenvolvimento humano sustentável.

A *smart tax* seria, assim, uma política fiscal voltada à consecução de cada um dos 17 Objetivos do Desenvolvimento Sustentável, com a implementação de indicadores de execução desses quanto a cada medida tributária criada nesse escopo. Na esteira dos princípios constitucionais tributários adicionados com a Reforma Tributária, aprovada por meio da Emenda Constitucional n. 132/2023, quais sejam a justiça tributária, a transparência, a defesa do meio ambiente, a cooperação e a simplicidade, os municípios devem pautar as suas ações nessa área a partir desse direcionamento (art. 145. [...] § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente).



Deste modo, a *smart tax* se espalha tanto no plano da receita tributária, na atribuição de alíquotas reduzidas para incentivo de algum setor ou grupo humano, ou majoradas para desestímulo de certa conduta prejudicial – como no caso de atividades potencialmente poluidoras – quanto no plano da despesa, com a atribuição de gastos tributários voltados para a completa desoneração de atividades, também visando o seu incentivo.

Por óbvio, e como já se disse anteriormente, por se tratarem as *smart cities* de municípios, as competências tributárias não podem ultrapassar o que é delineado constitucionalmente para esses, de maneira que precisam elaborar seus projetos de cidades inteligentes visando alcançar metas de curto, médio e longo prazo a partir de medidas multidirecionais diversificadas.

Faz-se mister, ainda, aduzir que não se trata apenas de criar políticas de incentivos fiscais para um ou outro setor e justificá-las com o combo do que vem a ser a implementação de uma *smart city*, mas sim, criar mecanismos específicos e objetivos de controle real do retorno social dessas medidas, indicando, por meio da transparência, de que modo elas foram capazes de trazer benefícios à população, seja de forma quantitativa mas também qualitativa. Essas ações de controle são indicadas pela OCDE no contexto da *accountability* fiscal e são essenciais para a averiguação da sua eficiência e, em caso de não alcance imediato dos índices pretendidos, revisão de seus mecanismos.

A seguir, delineamos de modo mais específico quais as maneiras de desenvolver as políticas fiscais municipais no contexto das *smart cities* visando alcançar os padrões internacionais de desenvolvimento sustentável, considerando os elementos essenciais da governança, da integridade e da sustentabilidade, que devem permear as políticas desenvolvimentistas das cidades inteligentes.

3. Políticas tributárias inteligentes no contexto das *smart cities*

O Estatuto das Cidades (Lei n. 10.257/2001) estabelece como instrumentos de política urbana, em seu art. 4º, os institutos tributários e financeiros: (a) imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU; (b) contribuição de melhoria; (c) incentivos e benefícios fiscais e financeiros. Desse modo, mesmo sem que se falasse ainda no instituto da *smart city* ou mesmo dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável, porque foram instituídos na Agenda 2030 criada em 2016 pela ONU, o direito brasileiro, em 2001, já fazia menção à tributação como instrumento de política urbana no fito de concretizar a função social da propriedade.

Nesse aspecto, de bom alvitre mencionar que não serão objeto de nossa análise, enquanto instrumento de sustentabilidade, as contribuições de melhoria, consoante indicado pelo Estatuto das Cidades, porquanto representam um tributo impopular e que muitas vezes também pode perpetuar desigualdades, se considerarmos que muitas vezes obras públicas são realizadas próximas a bairros que efetivamente necessitam de serviços públicos, não se mostrando como medida justa onerar seus beneficiários de baixa renda e também não será mencionado o Imposto sobre a transmissão de bens imóveis, embora se possa, eventualmente, verificar medidas que auxiliem na consecução das metas em lume.

Outrossim, ainda que se considere a importância das recuperações de crédito tributário pelos municípios como medidas aptas a garantir sustentabilidade financeira das cidades inteligentes e também representarem condutas de governança orçamentária pretendidas, optou-se por não as abordar nesse artigo, mas ressalta-se, aqui, a sua relevância enquanto instrumento de consecução dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável.

O nosso estudo se restringirá à indicação da importância e características da concessão de incentivos fiscais, bem como delineará, de forma exemplificada – e

como sói acontecer em um artigo científico que não comporta a profundidade de um trabalho de fôlego como uma tese – uma menção superficial aos tributos IPTU, ISS (que em breve será substituído pelo IBS), taxas e contribuição de iluminação pública.

3.1. Aplicação da smart tax na concessão de incentivos fiscais pelas smart cities: accountability, governança e critérios antidiscriminatórios

Importante ferramenta, hábil a realizar os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável, os benefícios fiscais consistem em verdadeiras renúncias de receitas, também denominadas de “gastos tributários”. Como se trata de gastos públicos são pertinentes tanto ao direito tributário quanto ao direito financeiro, motivo pelo qual merecem controle de sua aplicação. Ricardo Lobo Torres aduz que gastos tributários são mecanismos financeiros utilizados na vertente da receita pública (por exemplo, isenção fiscal, redução de base de cálculo ou alíquota do imposto) que geram resultados econômicos de despesa pública (subvenções, subsídios etc.)¹¹.

Os benefícios fiscais, consoante a *Instrução de Procedimentos Contábeis* da Secretaria do Tesouro Nacional¹² consistem no conjunto de disposições normativas que concedem vantagens a determinados agentes econômicos os quais atendem a um dado critério. Importante esclarecer que os termos benefício, incentivo e subsídio possuem a mesma acepção, e, enquanto gênero se divide em três espécies: benefício tributário, que pode se dar por redução de alíquota, diferimento do prazo de pagamento, anistia, e desoneração completa, benefício financeiro, que consiste na efetiva destinação de recursos e benefício creditício, que se dá a partir da concessão de créditos em operações financeiras, reduzindo-se taxas de juros e outros índices.

Os benefícios fiscais são instrumentos de intervenção do Estado no domínio econômico com vistas ao desenvolvimento regional previstos na Constituição, que prevê a função do Direito como executor de políticas desenvolvimentistas¹³, constituindo, hoje, um dos elementos centrais da função de estímulo e apoio dos Estados aos agentes econômicos¹⁴.

Assim, eles podem ser utilizados pelas *smart cities* na consecução de Objetivos do Desenvolvimento Sustentável, pois são aptos a estimularem a redução de desigualdades sociais por meio de políticas de desonerações a serviços de saúde, edu-

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 87.

¹² STN. Instrução de Procedimentos Contábeis (IPC) 16 – Benefícios Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional. STN, BRASIL, 2020, p. 8.

¹³ BEVILACQUA, Lucas. Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional. *Série Doutrina Tributária* vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 44.

¹⁴ SANTOS, Antonio Carlos dos. *Auxílios de Estado e fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 44.

cação, desenvolvimento de sistemas tecnológicos que viabilizem a construção de uma rede de mobilidade urbana eficiente, bem assim, a conectividade de serviços públicos, a implementação de mecanismos para viabilizar a economia circular do lixo, dentre outras medidas.

A expressão gasto tributário é uma tradução da expressão *tax expenditures* utilizada pela primeira vez pelo então Secretário Assistente para a Política Fiscal do Departamento do Tesouro dos Estados Unidos da América, Prof. Stanley Surrey, em 1967, que verificou que a instituição de isenções representava, na verdade, um modo de se aplicar recursos financeiros do Estado semelhante às despesas previstas no orçamento, mas se realizavam mediante a redução da carga tributária¹⁵.

Conforme definição prevista no *Referencial de Controle de Benefícios Tributários*¹⁶ elaborado pelo TCU, os benefícios fiscais constituem-se como instrumento de implementação de políticas públicas, assim como as despesas governamentais diretas, com o inconveniente de que estes não se submetem ao debate democrático legislativo atinente à construção da Lei orçamentária anual. Sem falar que se torna muito mais complexo o rastreamento dos gastos tributários, empresas beneficiadas e o próprio retorno social advindo da implementação dessas políticas, o que impõe, efetivamente, a transparência, não apenas em função do princípio constitucional da publicidade, previsto no art. 37 da Constituição, mas também em razão dos atuais paradigmas em torno das boas práticas de governança pública.

Portanto, essencial que a concessão dos benefícios fiscais venha acompanhada do seu controle, pois, consoante alerta Gabriel Ulbrik Guerrera, a inexistência de controle dos gastos fiscais transforma-os em verdadeiros gastos-sem-fim (*open-ended funding*), porque acompanham o movimento da economia, sendo por ela influenciados, o que ocasiona a indefinição das despesas estatais, um perigo para a manutenção das metas fiscais, tendo potencial nocivo para a aferição dos montantes concedidos a cada beneficiário. Impossibilita, por conseguinte, a fiscalização da proporcionalidade do retorno oferecido pela implementação do benefício¹⁷.

Consoante alerta Luís Eduardo Schoueri, a concessão sem controle dos incentivos fiscais pode ainda acarretar no denominado “efeito carona” (*free rider*)¹⁸,

¹⁵ SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. The tax expenditure concept and the budget reform act of 1974. *Boston College Industrial and Commercial Law Review* v. 17, 1976, p. 679-737, p. 715.

¹⁶ TCU, Secretaria de Controle Externo do Desenvolvimento Econômico (SecexDesen), 2022. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/referencial-de-controle-de-beneficios-tributarios.htm>. Acesso em: 04 abr. 2024, p. 19.

¹⁷ GUERRERA, Gabriel Ulbrik. *Governança em incentivos fiscais: uma proposta para o Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco*. Tese submetida ao Programa de Pós-graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco como requisito parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito. Orientadora: Prof^a. Dr^a. Luciana Grassano de Gouvêa Mélo, 2021, p. 72.

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

fazendo com que um ou alguns agentes do mercado usufruam de benefícios desproporcionais em comparação com os demais agentes, auferindo ganhos extraordinários por opções que já fariam caso não gozasse dos incentivos, o que leva a distorções mercadológicas que afetam a livre concorrência.

Por isso, ainda que concedidos no contexto das *smart cities* visando ao desenvolvimento sustentável, conforme o *International Budget Partnership*, os benefícios fiscais devem ser instituídos de modo a permitir sua *accountability*¹⁹, o que inclui a definição dos objetivos da política, bem como as métricas para controle e aferição do alcance desses. Isso implica na instituição de normativa com os critérios para coleta de dados que permitam a avaliação de sua eficácia²⁰.

Por sua vez, a OCDE recomenda, no documento *OECD Public Governance Reviews: Brazil's Federal Court of Accounts – insight and foresight for better Governance*, parâmetros de governança financeira que orientam a tomada de decisões, sugerindo que o desempenho, a avaliação e o *value for money* sejam integrados ao processo orçamentário, incluindo: (a) avaliação e revisão dos programas de despesas – incluindo recursos associados de pessoal, bem como gastos tributários – de uma maneira que seja objetiva, rotineira e regular para informar a alocação de recursos e redefinição de prioridades tanto dentro dos ministérios setoriais quanto no governo como um todo; (b) fazer o balanço, periodicamente, da despesa global (incluindo gastos tributários) e reavaliar o seu alinhamento com os objetivos fiscais e as prioridades nacionais, tendo em conta os resultados das avaliações; observando que, para que uma revisão abrangente seja eficaz, ela deve atender às necessidades práticas do governo como um todo²¹.

¹⁹ “Nas normas de auditoria da Intosai, a *accountability* pública é definida como a obrigação que têm as pessoas ou entidades às quais se tenham confiado recursos, incluídas as empresas e corporações públicas, de assumir as responsabilidades de ordem fiscal, gerencial e programática que lhes foram conferidas, e de informar a quem lhes delegou essas responsabilidades. E, ainda, como obrigação imposta, a uma pessoa ou entidade auditada de demonstrar que administrou ou controlou os recursos que lhe foram confiados em conformidade com os termos segundo os quais lhe foram entregues (TCU, 2020c). Dessa forma, a *accountability* constitui um princípio que orienta a definição de responsabilidades pela condução da política em seus diversos níveis.” (TCU, Secretaria de Controle Externo do Desenvolvimento Econômico (SecexDesen), 2022. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/referencial-de-controle-de-beneficios-tributarios.htm>. Acesso em: 04 abr. 2024, p. 133)

²⁰ O IBP sugere as seguintes perguntas para aferir se uma política está de acordo com a *accountability*: – Existem medidas de desempenho bem definidas? – Os requisitos de relatórios são suficientes para determinar se um gasto tributário está atingindo seus objetivos? – Se os dados necessários para avaliar o desempenho não estiverem prontamente disponíveis, o estatuto de instituição exige sua coleta? (IBP – INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP. Evaluating tax expenditures: a framework for civil society researchers. Washington-DC: IBP, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/3cHlBsU>. Acesso em: 05 abr. 2024)

²¹ OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *OECD Public Governance Reviews: Brazil's Federal Court of Accounts – insight and foresight for better governance*. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <https://bit.ly/3pzeAOC>, p. 78.

No documento *Recommendation of the council on budgetary Governance*, publicado em 2015, a OCDE inclui dentre os princípios da governança orçamentária: “proporcionar um debate inclusivo, participativo e realista sobre as escolhas orçamentárias”, por meio de ações, como: oportunidades para o parlamento e as suas comissões se envolverem no processo orçamentário em todas as fases principais do ciclo orçamentário, tanto *ex ante* como *ex post*, conforme apropriado; facilitar o envolvimento dos parlamentos, dos cidadãos e das organizações da sociedade civil num debate realista sobre as principais prioridades, soluções de compromisso, custos de oportunidade e relação custo-benefício; proporcionar clareza sobre os custos e benefícios relativos da ampla gama de programas de despesas públicas e despesas fiscais; e garantir que todas as decisões importantes nestas áreas sejam tratadas no contexto do processo orçamentário²².

Portanto, a transparência é item essencial tanto para a garantia da *accountability* quanto da governança financeiro-orçamentária relacionada à concessão e operacionalização de benefícios fiscais pelas *smart cities*, pois, consoante aduzido no Referencial de Controle de Benefícios Tributários elaborado pelo TCU, essa transparência sobre a contrapartida é fundamental para uma análise adequada do real impacto do benefício tributário na sociedade, bem como também pode revelar falhas de desenho da política, a exemplo de contrapartidas que são incoerentes com os objetivos do incentivo²³. Com esse delineamento das políticas fiscais de incentivo a partir de mecanismos de controle e fiscalização, é possível se falar na consecução dos Objetivos 08 – Trabalho decente e crescimento econômico; 09 – Indústria, inovação e infraestrutura; 11 – Cidades e comunidades sustentáveis; 12 – Consumo e produção responsáveis; 16 – Paz, justiça e instituições eficazes.

Ademais disso, os benefícios fiscais concedidos no âmbito das cidades inteligentes, considerando as competências constitucionais atinentes aos municípios, devem atender a critérios de concessão no intuito de realizar uma política sustentável, antidiscriminatória, isto é, de alcance da equidade em diversas dimensões, de modo a realizar especificamente os objetivos do Desenvolvimento Sustentável – ODS: 01 – Erradicação da pobreza; 03 – Saúde e bem-estar; 04 – Educação de qualidade; 05 – Igualdade de gênero; 06 – Água limpa e saneamento; 07 – Energia limpa e acessível; 08 – Trabalho decente e crescimento econômico; 10 – Redução das desigualdades; 11 – Cidades e comunidades sustentáveis; 12 – Consumo e produção responsáveis; 13 – Ação contra a mudança global do clima; 16 – Paz, justiça e instituições eficazes.

²² OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Recommendation of the council on budgetary governance*. Paris: OCDE Publishing, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2XcWgD2>.

²³ TCU, Secretaria de Controle Externo do Desenvolvimento Econômico (SecexDesen), 2022. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/referencial-de-controle-de-beneficios-tributarios.htm>. Acesso em: 04 abr. 2024, p. 137-8.

Portanto, esses objetivos devem nortear medidas fiscais que tenham por fim alcançar, efetivamente, a redução das desigualdades sociais, de gênero e raça, a acessibilidade aos serviços públicos, à tecnologia, ao meio ambiente equilibrado e, em consequência, ao desenvolvimento, e, como estamos falando de tributação com finalidade antidiscriminatória, diversificada é a maneira de aplicar esse viés nos tributos de competência municipal. Importante, ainda, observar que a *smart tax* pode ser usada como medida inicial e meio hábil a transformar uma cidade em *smart city*, mas também pode ser assim intitulada como a tributação que resulta da implementação de uma cidade inteligente, diversa, equânime, desenvolvida e sustentável. Em outras palavras, a *smart tax* pode ser “o início, o fim e o meio”, como o é Gitá²⁴, para as cidades consideradas inteligentes.

No tópico abaixo, especificaremos algumas medidas específicas para cumprir com os mencionados Objetivos do Desenvolvimento Sustentável, indicando uso de tributos já existentes e pertinentes à competência delineada no texto constitucional.

3.2. Medidas específicas de smart tax nos termos das competências tributárias municipais

a) IPTU:

Tendo em vista as competências tributárias municipais a serem exercidas no âmbito das *smart cities*, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU se apresenta como ferramenta de política urbana prevista na Constituição e tem por fito, para além do seu aspecto arrecadatório aos cofres locais, a regulação da função social da propriedade. O seu uso voltado à consecução dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável deve ser considerado quando da formulação do projeto da cidade inteligente.

Assim, no que tange à adequada distribuição dos espaços urbanos e, bem assim, a ampliação da moradia digna, a Constituição Federal, regulamentada pelo Estatuto das Cidades (Lei n. 10.257/2001), instituiu alguns mecanismos fiscais para essa finalidade, como no caso do IPTU progressivo no tempo, que autoriza a imposição de alíquotas maiores após a constatação de não cumprimento da função social da propriedade no transcurso do tempo. Entretanto, atualmente, são poucos ou nenhum município com mais de 100 mil habitantes que utilizam tal instrumento²⁵.

²⁴ Referência à música “Gitá”, de Raul Seixas, que se refere ao Bhagavad Gitá, divindade da cultura Hindu que se revela ao compositor em um sonho, conforme letra da referida música. Disponível em: <https://www.letras.mus.br/blog/gita-raul-seixas-significado/>.

²⁵ BRASIL. Ministério da Justiça; INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). Parcelamento, edificação ou utilização compulsórios e IPTU progressivo no tempo: regulamentação e aplicação. Brasília, DF: 2015. (*Série pensando o direito*, n. 56). Disponível em: http://pensando.mj.gov.br/wp-content/uploads/2015/11/PoD_56_web1.pdf. Acesso em: 07 abr. 2024.

Destarte, a tributação progressiva sobre bens de maior valor, como no caso dos imóveis urbanos, tributados por meio do IPTU pelos municípios, pode ser receita eficaz no combate às atuais desigualdades sociais, especialmente a diferença de riquezas²⁶. Ao mesmo passo, a isenção de IPTU para residências cujos proprietários possuem um único imóvel com dimensões modestas, como no caso da isenção prevista no Código Tributário Municipal de Natal, com terreno de até 120m² e área construída de até 50m²²⁷, podem ser instrumento efetivo de redistribuição de riquezas. Além disso, a isenção com finalidade de estimular a adoção de crianças carentes também pode ser efetivada, como também já fora instituído no âmbito do Município de Natal²⁸. Ações como essas conectam-se com os ODS 01, 10 e 11. Importante, portanto, que medidas nesse sentido façam parte do projeto da *smart city*.

De seu turno, em cumprimento com o princípio constitucional da tributação ambientalmente orientada previsto no art. 145, § 3º, da CF/1988, é possível a concessão de benefícios fiscais como no caso do IPTU-verde para imóveis que possuam características ecológicas, tais como sistemas de aproveitamento de água da chuva, iluminação passiva, instalação de sistemas de energia renovável, telhado branco ou verde, plantio de árvores nas calçadas, adoção de canteiros etc. Reduz-se, desse modo, o valor do tributo pago para os proprietários de imóveis que adotem condutas ambientalmente orientadas e cria-se um ambiente futurista de cidade inteligente pautado na preservação do meio ambiente para as gerações vindouras. Essa medida conecta-se com os ODS 03, 06, 07 e 13.

Ademais disso, podem ser concedidas isenções e/ou reduções do IPTU para imóveis cedidos ou utilizados como sede de Organizações empenhadas na preservação do patrimônio cultural, seja ele material ou imaterial. Essas medidas podem ser capazes de conferir sustentabilidade a comunidades que têm como fonte de renda o desenvolvimento de habilidades tradicionais, como no caso das Bordadeiras de Timbaúba dos Batistas, na região do Seridó do Rio Grande do Norte, as Rendeiras da Vila de Ponta Negra, em Natal/RN, ou mesmo a Associação de Capoeira Mestre Bimba, de Salvador/BA. Essa medida conecta-se com os ODS 01, 05, 08, 10 e 11.

²⁶ STIGLITZ, Joseph E. *O grande abismo: sociedades desiguais e o que podemos fazer sobre isso*. Rio de Janeiro: Alta Books, 2016, p. 186 e 302.

²⁷ CTM – Natal/RN (Lei n. 3.882/1989): “Art. 48 – São isentos do imposto: I – o imóvel edificado que tenha destinação residencial unifamiliar e possua área construída de até cinquenta metros quadrados 50m² com as seguintes e conjuntas condições: a) ser enclavado em terreno de área igual ou inferior a cento e vinte metros quadrados 120m²); b) quando reside no imóvel o proprietário ou titular do domínio útil; c) não possua, o proprietário ou titular do domínio útil ou seu cônjuge, outro imóvel no Município.”

²⁸ Lei Complementar n. 117/1994: “Art. 1º Fica isento do pagamento do IPTU incidente sobre o imóvel de sua propriedade e em que residir o contribuinte que venha adotar, legalmente, criança carente.”

Ainda é preciso lembrar das isenções que podem ser implementadas no que tange a proprietários de imóveis, acometidos por doenças como câncer, HIV, nefropatias graves, paralisia irreversível, genitores de autistas e/ou de filhos com doenças raras, dentre outras, que também podem ser medidas capazes de implementar os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável.

b) ISS:

De acordo com as regras estabelecidas pela Emenda Constitucional n. 132/2023, o ISS é um tributo que possui os dias contados, uma vez que será substituído, consoante o art. 156-A da Constituição, pelo IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), de competência compartilhada entre Estados e Municípios, e, segundo a redação conferida pela mencionada emenda, que adere ao texto constitucional, não haverá possibilidade de concessão de incentivos regionais e locais, o que inviabilizaria a sua utilização com vistas à implementação de uma política local específica, devendo ser pensada, debatida e arquitetada a sua estrutura de arrecadação de maneira a possibilitar o desenvolvimento das cidades.

No que tange ao ISS, enquanto sua extinção não se consolida, algumas medidas ainda podem ser instituídas (pelo menos até 2033, data prevista para sua extinção definitiva). Assim, em consonância com políticas afirmativas voltadas para pessoas negras (pretas e pardas), pessoas com deficiência e mulheres, é possível se pensar em reduções e isenções voltadas a profissionais prestadores de serviço que se encaixem nesse perfil como forma de incentivo à sua colocação no mercado de trabalho, principalmente levando em conta os altos custos para se estabelecer enquanto tais no mundo atual e bem assim a alta carga tributária incidente sobre as folhas de salários, o que vem desestimulando empreendedores a contratarem funcionários no formato tradicional de relação trabalhista. A isenção ou redução do ISS para esses grupos de pessoas seria um estímulo ao desenvolvimento do empreendedorismo local sustentável.

Outra medida de *smart tax* seria o incentivo de ISS para empresas que contratassem mulheres vítimas de violência doméstica. Essa é uma medida que se coaduna com o Objetivo 05, “Equidade de Gênero” e perfaz a desconstrução de uma realidade não apenas machista mas também misógina, em que a prevalência do sentimento de ódio a mulheres e a percepção de que elas são inferiores e seus corpos pertencentes aos respectivos companheiros/maridos ocasionam os alarmantes índices de feminicídio no Brasil. Outrossim, essa medida de desoneração já vem sendo pensada em municípios como Curitiba, que possui projeto de lei nesse sentido²⁹, e em outras esferas, como no caso do âmbito federal, em que existe o Projeto de Lei n. 3.974/2020 em trâmite para isentar de Imposto de renda

²⁹ Disponível em: <https://www.curitiba.pr.leg.br/informacao/noticias/programa-de-incentivo-a-contratacao-de-vitimas-de-violencia-domestica-tramita-na-cmc>.

empresas que contratem mulheres vítimas de violência doméstica³⁰ ou mesmo para isentar a própria mulher vítima da violência³¹.

Doutra banda, os incentivos fiscais para pessoas jurídicas que se encaixem nos *padrões de ESG*³², isto é, que se encaixem nos parâmetros internacionais de integridade, governança e sustentabilidade, não apenas porque atualmente estes são exigidos na Lei de Licitações (Lei n. 14.133/2021), mas para garantir que estarão imbuídas do espírito desenvolvimentista que se pretende imprimir nas *smart cities*. Bem assim, que possuam programas de implementação de integridade, com órgãos internos de controle, formatação de cartilhas e códigos de conduta interna, resolução de conflitos advindos das relações laborais, medidas de equidade de gênero e raça, anticapacitismo, medidas de economia de energia elétrica, implementação de *compliance* fiscal, adequação à Lei do Assédio e também à Lei Geral de Proteção de Dados são um excelente exemplo de implementação de Tributação inteligente no âmbito das *smart cities*.

Cite-se, ainda, a necessidade de criação de medidas isentivas voltadas ao estímulo ao *turismo ecológico*, vez que é medida hábil a concretizar o ODS 11, que trata da Sustentabilidade das Comunidades, bem assim à inovação e pesquisa tecnológica. Quanto a essas, é importante mencionar os exemplos: (a) do Município de Petrópolis/RJ, que criou a Política Pública de incentivo à inovação e a pesquisa tecnológica ao desenvolvimento sustentável e a consolidação dos ambientes de inovação nos setores produtivos e sociais da cidade por meio da Lei n. 7.799, de 2019, e estabelece incentivos fiscais de ISS para incentivar as atividades tecnológicas e de inovação realizadas pelas organizações e cidadãos ali domiciliados no fito de promover o desenvolvimento econômico, social e ambiental e a melhoria dos serviços públicos municipais; bem como (b) a isenção criada pelo Município de Juazeiro do Norte/CE, por meio da Lei Complementar n. 117, de 2018, que dispõe sobre as diretrizes do Plano Diretor de Tecnologias da Cidade Inteligente de Juazeiro do Norte. Em seu art. 15, a mencionada lei prevê a possibilidade de estabelecimento de incentivos a micro e pequenas empresas que desenvolvam soluções a partir do uso intensivo de tecnologias avançadas ou mediante processos de inovação³³.

³⁰ Cria o selo de empresa parceira na luta ao enfrentamento à violência doméstica. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258826>.

³¹ PL n. 955/2023. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2350425>.

³² ESG abrange um conjunto de práticas voltadas para a preservação do meio ambiente (*Environmental*), responsabilidade social (*Social*) e transparência empresarial (*Governance*). Fala-se que a implementação de padrões de ESG em empresas seria a aplicação dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável no plano corporativo, numa tentativa de conectar empresas aos ideais desenvolvimentistas.

³³ RIBAS, Lídia Maria; CARLI, Franco Guerino de. Cidades inteligentes: planejamento e extrafiscalidade. *Rev. Dir. Cid.* vol. 14, n. 02. Rio de Janeiro, 2022, p. 984.

Portanto, como visto, diversas são as formas de utilização do ISS com finalidade extrafiscal no intuito de realizar os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável no âmbito das cidades inteligentes. A partir das medidas acima indicadas, verificamos a conexão com os Objetivos ODS 01, 05, 08, 10 e 11.

c) Taxas:

Por sua vez, está na competência comum de Municípios, Estados, Distrito Federal e União a instituição de taxas em razão do poder de polícia ou de serviços públicos, específicos e divisíveis, utilizados ou colocados à disposição do contribuinte, nos termos do art. 145 da Constituição, a depender da competência administrativa do serviço ou poder de polícia realizado pelo ente.

Nessa esteira, algumas taxas parecem ter uma maior aptidão para representarem instrumentos de política de sustentabilidade no âmbito das cidades inteligentes, como no caso da função extrafiscal da taxa de localização empresarial, que pode ser majorada ou reduzida a depender das intencionalidades expressas no Plano Diretor ou no projeto de *smart city*. Ao pretender criar uma zona de desenvolvimento tecnológico, por exemplo, é possível conceder incentivo fiscal para que empresas se localizem em um determinado perímetro.

Outrossim, as taxas de alvará de construção e habite-se e as taxas ambientais, como a taxa de controle e fiscalização e a própria taxa de licença ambiental podem trazer funções extrafiscais voltadas à consecução do princípio tributário-ambiental do “protetor-recebedor”. Assim, no caso do alvará de construção e habite-se, seria possível, a depender do estilo do projeto construtivo apresentado – se privilegia iluminação natural, ventilação e previsão de manutenção de árvores nativas, por exemplo – a concessão de incentivos fiscais no intuito de estimular movimento arquitetônico local voltado para a busca de soluções ambientalmente orientadas.

Quanto às taxas ambientais propriamente ditas, a concessão de incentivos poderia se dar na lógica da maior proteção ao meio ambiente, de maneira que, ainda que em exercício de atividades potencialmente poluidoras, os estabelecimentos que cuidassem de implementar medidas de preservação poderiam ter a redução dos tributos pagos nesse sentido, o que seriam medidas pertinentes ao objetivo perseguido.

Por fim, ressaltamos de grande relevância pensar acerca da taxa de coleta de lixo e sua conexão com as diversas formas de pensar a economia circular do lixo, a reciclagem ou a política de descarte de resíduos sólidos. A esse respeito, portanto, seria imprescindível que os gestores da denominada *smart city* realizassem um pensar aprofundado sobre essa política e aplicassem nas alíquotas a função implícita que se pretende com o tributo. Deste modo, a implementação de medidas sustentáveis por meio das taxas é capaz de realizar os ODS 03, 06, 11, 14 e 15.

d) *Contribuição de iluminação pública:*

A Constituição Federal passou a prever, em seu art. 149-A, após a declaração de Inconstitucionalidade da taxa de iluminação pública, a Contribuição Social de Iluminação Pública – Cosip, a ser cobrada pelos municípios com vistas ao financiamento do serviço correspondente. No que tange a esse tributo, a medida que se apresenta como inteligente, adequada à metodologia *smart tax* e levando em conta que ela vem sendo cobrada juntamente com a conta de energia elétrica, seria o incentivo fiscal para pessoas de baixa renda, que consomem pouca energia elétrica, bem assim, como estímulo à economia de energia elétrica, a sua redução para pessoas que conseguem alcançar metas de redução de consumo por meio da utilização de bens de consumo com melhor eficiência energética ou mesmo a partir de medidas de economia implementadas em suas residências, o que se conecta com os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável 01, 07, 10, 12 e 13.

4. Conclusões

O texto aqui apresentado buscou apontar as conexões existentes entre as ideias de *smart city* e desenvolvimento sustentável, delineando também a ideia de que a tributação pode contribuir para a concretização de uma *smart city* sustentável.

Nessa perspectiva, o trabalho trouxe a ideia de *smart tax* enquanto metodologia de política fiscal concernente a ações formuladas e concatenadas com o fim de desenvolver determinada localidade com sustentabilidade, posicionando-a no mundo como Cidade Inteligente Sustentável, conectada e capaz de absorver investimentos advindos de diversas fontes, não apenas os recursos nacionais a partir de repartições obrigatórias constitucionais, mas também investimentos nacionais de editais de fomento, bem como recursos internacionais de bancos, entidades públicas e privadas de outros países interessadas em alcançar o desenvolvimento humano sustentável.

A conclusão da pesquisa foi no sentido de que a tributação municipal pode e deve ser instrumento de realização dos objetivos do desenvolvimento sustentável em cidades inteligentes, como é o caso da conectividade e acessibilidade aos serviços públicos por meio da tecnologia, eficiência energética, energia limpa, mobilidade urbana, economia circular do lixo, saneamento básico acessível, equidade de gênero, raça e classe, valorização do patrimônio cultural, turismo ecológico, garantia de integridade das instituições, sustentabilidade da economia local, dentre outros.

Consoante se verificou do estudo realizado, os tributos IPTU, ISS, taxas de localização, alvará/habite-se, taxas ambientais e de coleta de lixo bem como a contribuição social de iluminação pública devem ser utilizadas de modo direcionado ao Desenvolvimento Sustentável, constando política de desoneração desses no projeto de *smart city* do ente federado municipal que pretende construir uma comunidade local conectada, diversa, equânime, sustentável e desenvolvida.

5. Referências

- BARCELLOS, Vinicius de Oliveira; HOHENDORFF, Raquel Von; BUFFON, Marciano. Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável e a tributação. *Revista Direito e Desenvolvimento* v. 13, n. 2. João Pessoa, jul./dez. 2022. Disponível em: <https://periodicos.unipe.edu.br/index.php/direitoedesenvolvimento/article/view/987>. Acesso em: 07 abr. 2024.
- BEVILACQUA, Lucas. Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional. *Série Doutrina Tributária* vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- BRASIL, Carta Brasileira Cidades Inteligentes. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/cidades/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/desenvolvimento-urbano-e-metropolitano/projeto-andus/carta-brasileira-para-cidades-inteligentes/ContaBrasileiraparaCidadesInteligentes2.pdf>. Acesso em: 08 abr. 2024.
- BRASIL. Ministério da Justiça; INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). Parcelamento, edificação ou utilização compulsórios e IPTU progressivo no tempo: regulamentação e aplicação. Brasília, DF: 2015. (*Série pensando o direito*, n. 56). Disponível em: http://pensando.mj.gov.br/wp-content/uploads/2015/11/PoD_56_web1.pdf. Acesso em: 07 abr. 2024.
- BRASIL. Estimativa da Carga Tributária, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/noticias/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-atinge-33-71-do-pib-em-2022>. Acesso em: 06 abr. 2024.
- CAPRARO, Chiara. Direitos das Mulheres e Justiça Fiscal: por que a política tributária deve ser tema da luta feminista. SUR 24-v.13, n. 24, 2016.
- Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral. Março de 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233. Acesso em: 28 mar. 2024.
- GUERRERA, Gabriel Ulbrik. *Governança em incentivos fiscais: uma proposta para o Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco*. Tese submetida ao Programa de Pós-graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco como requisito parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito. Orientadora: Prof^a. Dr^a. Luciana Grassano de Gouvêa Mélo. 2021.
- IBP – INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP. Evaluating tax expenditures: a framework for civil society researchers. Washington-DC: IBP, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/3cHlBsu>. Acesso em: 05 abr. 2024.
- MACHADO, Luiza. *Tributação e desigualdades de gênero e raça*. Belo Horizonte: Letramento, 2023.
- NARCIZO, Lorena de Fátima Sousa Araújo. *Racismo e sexismo na tributação brasileira sobre o consumo*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2023.
- OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO

- ECONÔMICO. OECD Public Governance Reviews: Brazil's Federal Court of Accounts – insight and foresight for better governance. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <https://bit.ly/3pzeAOC>.
- OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Recommendation of the council on budgetary governance. Paris: OCDE Publishing, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2XcWgD2>.
- RIBAS, Lúdia Maria; CARLI, Franco Guerino de. Cidades inteligentes: planejamento e extrafiscalidade. *Rev. Dir. Cid.* vol. 14, n. 02. Rio de Janeiro, 2022. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rdc/article/view/46220>.
- SANTOS, Antonio Carlos dos. *Auxílios de Estado e fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2005.
- SANTOS, Maria Angélica dos. *Tributação e raça*. Fabulações tributárias – uma imersão na teoria racial crítica do direito tributário. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- STIGLITZ, Joseph E. *O grande abismo*: sociedades desiguais e o que podemos fazer sobre isso. Rio de Janeiro: Alta Books, 2016.
- STN. Instrução de Procedimentos Contábeis (IPC) 16 – Benefícios Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional. STN, BRASIL, 2020.
- SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. The tax expenditure concept and the budget reform act of 1974. *Boston College Industrial and Commercial Law Review* v. 17, 1976.
- TCU, Secretaria de Controle Externo do Desenvolvimento Econômico (SecexDesen), 2022. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/referencial-de-controle-de-beneficios-tributarios.htm>. Acesso em: 04 abr. 2024.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.