

## Tributação sobre os serviços no Brasil: uma análise da experiência do ISS

Tax on services in Brazilian Municipalities: an analysis of the experience of ISS

Márcia Monteiro Matos<sup>a</sup>

Ana Carolina da Cruz Lima<sup>b</sup>

Angela Moulin Simões Penalva Santos<sup>c</sup>

**Resumo:** O objetivo do artigo é identificar os determinantes da arrecadação do ISS e sua relação com grau de dependência municipal das transferências intergovernamentais. São utilizados dados fornecidos pela STN-FINBRA e pelo IBGE para estimar modelos de dados em painel para os municípios brasileiros entre 2005-2015. Os resultados evidenciam uma relação positiva entre arrecadação do ISS e dinamismo local e uma relação negativa entre a arrecadação do ISS e os indicadores de importância relativa das transferências intergovernamentais para a composição das receitas correntes dos municípios.

**Palavras-chave:** Imposto sobre Serviços; Setor de Serviços; Municípios brasileiros.

**Classificação JEL:** H71; H77; R51.

**Abstract:** The aim of the paper is to analyze the main determinants of Tax on Services (ISS, in portuguese) collection and their relationship with the degree of municipal dependence on intergovernmental transfers. Data provided by STN-FINBRA and IBGE are used to estimate a panel data model for Brazilian municipalities in the period 2005-2015. The results show a positive relationship between Tax on Services (ISS) collection and local dynamism, and a negative relationship between Tax on Services (ISS) collection and indicators of relative importance of intergovernmental transfers for the composition of current municipal revenues.

**Keywords:** Tax on Services; Services; Brazilian municipalities.

**JEL Classification:** H71; H77; R51.

---

<sup>a</sup> Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Doutora em Economia. E-mail: [marcia0307@gmail.com](mailto:marcia0307@gmail.com).

<sup>b</sup> Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Professora adjunta do Instituto de Economia (IE/UFRJ). E-mail: [ana.lima@ie.ufrj.br](mailto:ana.lima@ie.ufrj.br).

<sup>c</sup> Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Professora titular da Faculdade de Ciências Econômicas (FCE/UERJ). E-mail: [penalvasantosangela@gmail.com](mailto:penalvasantosangela@gmail.com).

## 1. Introdução

A experiência internacional aponta práticas diferentes acerca da distribuição intergovernamental das competências tributárias (VARSAÑO, 2014; LUKIC, 2017). Nos países desenvolvidos a composição e a distribuição das receitas tributárias indiretas residem na arrecadação de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), não cumulativo cobrado em todas as etapas do processo de produção e comercialização de bens e serviços, e na adoção do *Princípio do Destino*, segundo o qual a arrecadação do imposto pertence à localidade de destino dos bens e serviços comercializados (TANZI; ZEE, 2001; HEADY, 2002). Além disso, aplica-se tarifa única para evitar distorções de preços relativos e impactos sobre as escolhas dos consumidores (KEE; LOCKWOOD, 2007; VARSAÑO, 2014).

No caso do Brasil, o modelo de tributação de bens e serviços adotado apresenta na sua composição diversos impostos e contribuições, divididos segundo esferas de governos (federal, estadual ou municipal)<sup>1</sup> e regimes diferenciados (LUKIC, 2018). Segundo relatório do Centro de Cidadania Fiscal (2018), o modelo de tributação brasileiro: (i) reduz a produtividade econômica à medida que as empresas se organizam de forma ineficiente para minimizar o custo-tributário; (ii) onera investimentos e exportações; (iii) eleva o custo burocrático de apuração e pagamento de tributos; (iv) provoca elevado grau de litígio; (v) impede que os consumidores identifiquem o montante de tributos incidentes sobre bens e serviços que adquirem no mercado; e (vi) torna complexa a relação entre capacidade financeira, oferta de serviços públicos e responsabilidade fiscal dos entes federados.

A descentralização fiscal verificada no Brasil após a promulgação da Constituição Federal em 1988 assegurou aos governos locais mais autonomia financeira, todavia, o sistema de distribuição de receitas adotado não favoreceu os governos municipais suficientemente para atender as suas demandas (SANTOS, 2011; GALLO, 2011). Ozaki e Biderman (2004) e Santos (2017) salientam que, em um contexto de expressivas heterogeneidades regionais, estes entes federativos autônomos têm suas ações limitadas, pois a obrigação constitucional de prover bens e serviços públicos para suas respectivas populações não necessariamente é acompanhada pelo fortalecimento da capacidade de arrecadação tributária (geração de receita própria). A situação social, fiscal e econômica das unidades subnacionais em um contexto de pobreza e desigualdade evidencia, assim, a frágil estrutura nacional de organização da Federação e a incapacidade de sustentação de algumas localidades sem apoio dos demais entes federados, tema objeto de análise da Proposta de Emenda à Constituição nº 188/2019 (PEC do Novo Pacto Federativo)<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Exemplos de impostos de competência: (i) federal: PIS – Programa Integração Social; Cofins – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados; (ii) estadual: ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços; e (iii) municipal: ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

<sup>2</sup> BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 188, de 05 de novembro de 2019. 2019. Disponível em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8035580&ts=1612547163596&disposition=inline>.

Dentre os tributos arrecadados pelos municípios, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) se destaca como uma das principais fontes de receita própria. Assim, para avaliar o potencial de arrecadação própria dos municípios é fundamental analisar a dinâmica do setor de Serviços, principalmente nas grandes cidades, capitais e regiões metropolitanas, localidades nas quais tende a ser mais dinâmico e intensivo em capital humano e tecnologia (HENDERSON, 2003). Assume-se que em uma economia cada vez mais baseada nos Serviços, o ISS tornou-se um tributo com crescente peso nas receitas municipais, particularmente daqueles municípios de grande porte demográfico e econômico.

Nessa perspectiva, o objetivo do artigo é analisar a importância do ISS como instrumento de financiamento dos municípios brasileiros, visando contribuir para a reflexão de como sua participação nas receitas municipais é relevante para o desempenho arrecadatário local. Para sua consecução, serão estimadas regressões com dados em painel para identificar os determinantes da arrecadação municipal do ISS e sua relação com a dependência municipal de transferências estaduais e/ou federais no Brasil entre 2005 e 2015. A base de dados será construída a partir das informações tributárias municipais, fornecidas pelo Tesouro Nacional (Finanças do Brasil – FINBRA), e dados sobre Contas Nacionais e população, fornecidos pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

A identificação desses fatores é fundamental para discutir estratégias para melhorar o potencial de arrecadação de tributos próprios dos municípios brasileiros, fator relevante para o desenvolvimento local e para o aprimoramento da capacidade fiscal, principalmente em um contexto de crise econômica como o observado desde 2014 (BARBOSA FILHO, 2017).

Além dessa introdução, o artigo possui quatro seções. Na seção 01, são apresentadas as contribuições do ambiente urbano para a expansão dos Serviços. Na seção 02, aspectos relacionados ao potencial de arrecadação municipal do ISS são ressaltados. A metodologia e as características da base de dados são apresentadas na seção 03. Os resultados dos modelos estimados são discutidos na seção 04. Em seguida são realizadas as considerações finais.

## **2. Setor de serviços e a economia das cidades**

Há uma distribuição desigual das atividades produtivas no espaço, cuja dinâmica é constantemente afetada por transformações estruturais e institucionais, como, por exemplo, processos de reestruturação produtiva, inovações tecnológicas etc. Essa dinâmica evidencia a importância de compreender os mecanismos que estimulam a aglomeração dos fatores de produção em regiões específicas, o que tende a torná-las mais dinâmicas.

Marshall (1890 [1982]) destaca a existência de retornos crescentes de escala relacionados a ganhos pecuniários, tecnológicos e de mercado de trabalho proporcionados pela proximidade e pela troca de informação entre os agentes econômicos. Weber (1929), Lösch (1954) e von Thünen (1966) utilizam os conceitos de economias de aglomeração e

de dispersão para demonstrar que mesmo sob a hipótese de homogeneidade espacial pode haver concentração territorial das atividades produtivas.

A Economia Urbana, mais especificamente, possui modelos para explicar essa dinâmica. Henderson (1974, 1988) e Glaeser (1999), por exemplo, utilizam o conceito de economias externas, classificadas em 02 grupos, para explicar os fatores que favorecem a concentração espacial das atividades produtivas: (i) economias de localização, quando as firmas são beneficiadas pela concentração de firmas da mesma indústria em um centro urbano; e (ii) economias de urbanização, quando as firmas são beneficiadas pela diversificação produtiva, pela escala urbana e pela oferta de serviços modernos à produção.

Nos grandes centros metropolitanos há quantidade elevada de firmas e trabalhadores e uma oferta diversificada de serviços produtivos. Essas características geram um ambiente propício à inovação, o que aumenta a atratividade local. Simultaneamente, a elevação dos custos de congestionamento urbano, como, por exemplo, aumento da renda da terra, desemprego e criminalidade, gera deseconomias que podem contrabalançar a concentração.

Assim, as atividades econômicas se localizarão em diferentes cidades e darão origem a uma rede urbana hierarquizada. O princípio de centralização das atividades determina a distribuição e o tamanho das cidades, que desempenham funções distintas (DURANTON; PUGA, 2002; STORPER; VENABLES, 2005). As demais cidades desempenham funções complementares e secundárias.

Nessa perspectiva, é interessante apresentar algumas características da rede urbana brasileira, definida pelo IBGE. É importante ressaltar que municípios mais dinâmicos pertencentes ao topo da hierarquia urbana tendem a potencializar a capacidade de arrecadação própria por intermédio do ISS. A elevação da receita tributária local, por sua vez, pode auxiliar o financiamento do orçamento público e minimizar problemas relacionados à incapacidade de ofertar bens e serviços de qualidade para a população e, conseqüentemente, gerar economias externas que favoreçam o desenvolvimento local.

## **2.1. Rede urbana brasileira e atividades de Serviços**

A rede urbana brasileira é definida pela classificação de Regiões de Influência das Cidades (REGIC), realizada pelo IBGE. Os primeiros estudos sobre centralidade e hierarquia da rede urbana brasileira visavam conhecer as redes de ligação entre as cidades considerando os fluxos de bens e serviços IBGE (2020). O projeto, que teve início em 1966, resultou nos estudos “Divisão do Brasil em microrregiões homogêneas 1968”, publicado em 1970, e “Divisão do Brasil em regiões funcionais urbanas”, lançado em 1972.

A partir da concepção adotada nos primeiros trabalhos, foi estabelecida uma classificação dos centros urbanos e a delimitação de suas áreas de atuação. O desenho da rede urbana brasileira fomentou comparações intertemporais e os levantamentos posteriores, realizados em 1987, 1993, 2007 e 2018, possibilitam a compreensão das relações e as formas de organização espacial da economia brasileira.

A classificação REGIC 2018 define hierarquicamente os centros urbanos e delimita as regiões de influência a eles relacionadas a partir de aspectos de gestão federal e empresarial e da dotação de equipamentos e serviços. O objetivo é identificar os pontos do território a partir dos quais são emitidas as decisões e é exercido o comando em uma rede de cidades (IBGE, 2020). Dessa forma, as cidades são classificadas em cinco níveis, subdivididos em dois ou três subníveis, como demonstra a Tabela 01.

**Tabela 1: Hierarquia dos centros urbanos (Brasil, 2018)**

		<b>Cidades</b>	<b>Habitantes</b>
<b>1</b>	<b>Metrópoles</b>		
1A	Grande Metrópole Nacional	AP São Paulo	21,5 milhões
1B	Metrópole Nacional	AP Rio de Janeiro	12,7 milhões
		AP Brasília/DF	3,9 milhões
1C	Metrópole	AP Belém/PA, Belo Horizonte/MG, Campinas/SP, Curitiba/PR, Florianópolis/SC, Fortaleza/CE, Goiânia/GO, Porto Alegre/RS, Recife/PE, Salvador/BA, Vitória/ES e o Município de Manaus (AM)	Média populacional = 3 milhões (BH = 5,2 milhões; Florianópolis = 1,0 milhão).
<b>2</b>	<b>Capitais Regionais</b>		
2A	Capital Regional A	09 cidades	800 mil a 1,4 milhão
2B	Capital Regional B	24 cidades	530 mil (média)
2C	Capital Regional C	64 cidades	300 mil (média)
<b>3</b>	<b>Centros-Sub-Regionais</b>		
3A	Centro-Sub-Regional A	96 cidades	120 mil (média)
3B	Centro-Sub-Regional B	256 cidades	70 mil (média)
<b>4</b>	<b>Centros de Zona</b>		
4A	Centro de Zona A	147 cidades	40 mil (média)
4B	Centro de Zona B	251 cidades	25 mil (média)
<b>5</b>	<b>Centros locais</b>	<b>4.037 (82,4%)</b>	<b>12,5 mil (média)</b>

Fonte: Elaboração própria a partir de IBGE, 2020.

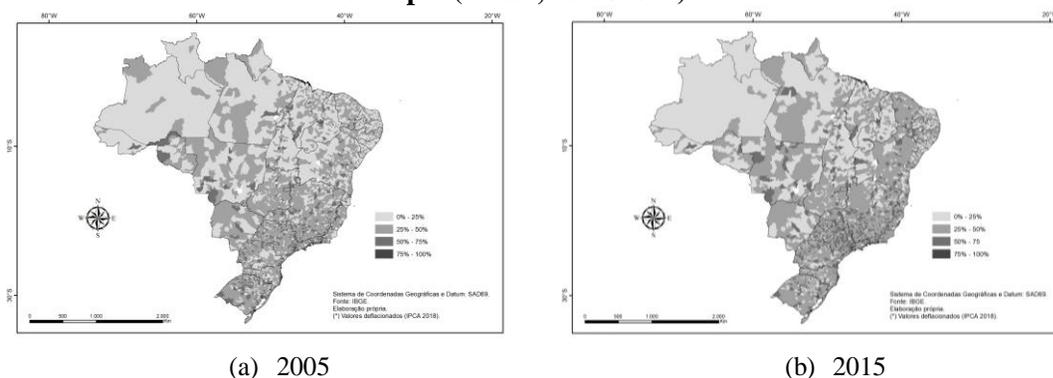
O processo de desenvolvimento verificado na rede urbana brasileira nas últimas décadas foi fundamental para o desenho das redes de ligações estabelecidas entre seus municípios (IBGE, 2020). Essas mudanças fortalecem os fluxos de produção, distribuição e consumo de bens e serviços entre as localidades e fomentam sua organização espacial.

Nesse contexto, a diversidade do setor terciário pode influenciar a hierarquia das cidades. Kon (2004) ressalta que a disponibilidade de Serviços tem contribuído para o desenvolvimento local e, conseqüentemente, desempenha papel estratégico para a rede

urbana. Esse fenômeno é estimulado pelo desenvolvimento de novas tecnologias e pela inovação, cujas principais contribuições concentram-se nos setores da Economia da Informação, como, por exemplo, as atividades de Serviços modernos. Estas, por sua vez, tendem a se aglomerar em localidades pertencentes ao topo da hierarquia urbana para maximizar economias de escala e de escopo.

O aumento da importância relativa do setor de Serviços em detrimento das atividades industriais e agrícolas é uma tendência observada nos grandes centros urbanos metropolitanos (GALINARI; TEIXEIRA JR., 2014). Assim, é interessante observar a dinâmica espacial do setor de Serviços no Brasil, com o intuito de identificar eventuais potencialidades para seu processo de desenvolvimento futuro. A Figura 01 demonstra o aumento da contribuição dos Serviços para a composição do PIB municipal entre 2005 e 2015. Observa-se que na região Centro-Sul, na qual estão localizados os principais polos nacionais, há maior densidade das atividades de Serviços, o que corrobora o argumento dos teóricos urbanos sobre a concentração das atividades de Serviços nos Lugares Centrais devido à maior diversidade e complexidade produtiva.

**Figura 1: Participação relativa do Setor de Serviços na composição do PIB municipal (Brasil, 2005/2015)**



Fonte: elaboração própria a partir de Contas Nacionais – IBGE.

O IBGE classifica as atividades de Serviços em 07 (sete) grupos segundo a CNAE 2.0<sup>3</sup>. Dados da Pesquisa Anual de Serviços (PAS) indicam que os Serviços Profissionais, Administrativos e Complementares<sup>4</sup>, os Serviços de Transporte, Auxiliares aos Transportes e Correios e os Serviços de Informação e Comunicação possuem maior relevância para as atividades terciárias no Brasil (IBGE, 2015). Em 2015, essas atividades geravam 79% da

<sup>3</sup> (i) serviços prestados principalmente às famílias, (ii) serviços de informação e comunicação, (iii) serviços profissionais, administrativos e complementares, (iv) transportes, serviços auxiliares aos transportes e correios, (v) atividades imobiliárias, (vi) serviços de manutenção e reparação e (vii) outras atividades de serviços.

<sup>4</sup> O IBGE (2015) destaca que esse segmento é caracterizado por atividade de apoio e complemento à produção de outras organizações.

Receita Operacional Líquida (ROL) e 78% do Valor Adicionado Bruto (VAB), concentravam 83 % do pessoal ocupado e 77% das empresas do setor.

Há evidências da polarização metropolitana das empresas de Serviços em todo o território nacional. Conforme ressaltam Caldas et al. (2008), as atividades de Serviços desempenham funções facilitadoras na economia a partir de polos de crescimento. Dessa forma, o padrão e a distribuição das atividades de Serviços influenciam o espaço econômico, que se organiza em torno de lugares mais dinâmicos (e suas respectivas áreas de mercado), e possibilitam a integração econômica das localidades em diferentes níveis. O setor é caracterizado por atividades heterogêneas, inclusive em relação ao porte das empresas, à remuneração média, à produtividade, ao uso de capital humano e à intensidade no uso da tecnologia (MORAES, SABOIA, 2018; IBGE, 2019).

É interessante observar que essa tendência espacial dos Serviços ocorre tanto no âmbito doméstico como internacional (WÖLFL, 2005; PEREIRA et al., 2013; BUCKLEY; MAJUMDAR, 2018).

O aumento da importância relativa dos Serviços para a composição do PIB nas principais economias do mundo possui reflexos em seus arranjos territoriais. Além disso, pode afetar a capacidade de arrecadação e, conseqüentemente, o financiamento local.

No caso do Brasil, em relação aos tributos de competência dos entes locais (municípios), o ISS é responsável pela maior parcela arrecadada. Segundo Orair e Alencar (2010), as receitas do ISS e do IPTU correspondem a aproximadamente 65% das receitas tributárias próprias dos municípios brasileiros, sendo que o ISS cresceu 6 pontos percentuais no total das receitas tributárias e o IPTU diminuiu sua participação na década de 2000. As capitais e as grandes cidades, sobretudo nas regiões mais desenvolvidas, apresentaram elevado grau de concentração da arrecadação do ISS (ibidem). Afonso et al. (2009) destacam que a capacidade de arrecadação tributária própria está relacionada à estrutura legislativa, à escala populacional, ao grau de urbanização, ao nível de renda *per capita*, à composição setorial da produção e ao dinamismo econômico da localidade.

Logo, o aumento da importância relativa do setor de Serviços e a contribuição do ISS para a arrecadação própria geram uma janela de oportunidade para o financiamento das economias locais no Brasil. Em outras palavras, devido ao desenvolvimento do setor de Serviços, há perspectivas de crescimento do potencial de arrecadação do ISS, fenômeno que poderá contribuir para reduzir o grau de dependência dos municípios brasileiros das Transferências Constitucionais realizadas pela União (estímulo à autonomia local). O papel estratégico que o ISS pode desempenhar para o financiamento futuro dos municípios e seus prováveis impactos positivos para o equilíbrio fiscal evidenciam a importância de analisar esse imposto, suas tendências e determinantes.

### **3. O Imposto sobre Serviços (ISS) e o potencial de arrecadação tributária municipal**

As receitas tributárias municipais são compostas por impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições sociais (previdência). Esses recursos tributários representam

a fonte de financiamento que a esfera local pode explorar para sustentar sua autonomia financeira.

Segundo Afonso et al. (2001), Garson e Araújo (2001) e Rezende (2012), a arrecadação municipal própria é insuficiente para que parcela significativa dos municípios brasileiros garantam o equilíbrio orçamentário, ou seja, financiem de forma autônoma a oferta de serviços públicos de saúde, educação, planejamento urbano, saneamento básico, cultura, segurança etc., de sua competência. Nessa perspectiva, há uma dependência municipal expressiva dos recursos provenientes das Transferências Constitucionais da União, como o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e das transferências estaduais, como a cota parte do ICMS (SANTOS; CASTRO, 2018)<sup>5</sup>. Em relação à arrecadação própria, os impostos que possuem maior relevância no montante dos recursos recolhidos pelos municípios brasileiros são o ISS e o IPTU.

Bremaeker (2017) evidencia que, em 2015, a participação do ISS na receita tributária municipal no Brasil foi igual a 54,26% e a taxa média de crescimento de sua arrecadação em relação ao ano anterior, 4,95%. Esses montantes indicam o expressivo potencial de arrecadação do ISS, vinculado ao aumento da importância relativa desse setor no período pós-2000 (emergência de atividades intensivas em tecnologia e em capital humano prestadas à indústria), para a composição da receita tributária própria municipal nos próximos anos.

Sobre o contexto histórico-institucional da tributação municipal sobre os Serviços, destacam-se as mudanças implementadas pela Constituição Federal de 1988 e pela Lei Complementar (LC) nº 116, de 31 de julho de 2003<sup>6</sup>, e alterações. Segundo Awazu (2012), embora a União tenha conservado a parcela mais significativa das competências legislativas a partir da promulgação da Constituição, ampliaram-se as competências político-administrativas de estados e municípios. Em relação ao ISS, compreendido como um imposto sobre a circulação e sobre a venda de serviços (bens imateriais previamente definidos em LC, cujas transações exigem a presença de um prestador de serviços e de um tomador dos serviços), a Constituição manteve a competência municipal. Segundo o Art. 156, inciso IV, os municípios possuem competências para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no Art.155, inciso II, ou seja, os municípios podem tributar os serviços de qualquer natureza, exceto os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que são de competência privativa dos estados. São estabelecidas, inclusive, as alíquotas máximas de ISS que podem ser cobradas pelos municípios e definidos os elementos indispensáveis para a criação da obrigação tributária, a saber: (i) material (fator gerador da obrigação tributária); (ii) pessoal (contribuinte e responsável); e (iii) quantitativo (base de cálculo e alíquota fiscal). Estes elementos devem ser estabelecidos por LC e são fundamentais

---

<sup>5</sup> Para obter detalhes sobre os tipos de transferências governamentais aos municípios, verificar cartilha disponibilizada pelo portal Tesouro Transparente (<https://bit.ly/2FFatwC>).

<sup>6</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. 2003. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm).

para explicar os conflitos existentes no processo de arrecadação do ISS (MANGIERI, 2013; BORGES; REIS, 2015; MARTINS, 2017).

A LC nº 116/2003 dispõe sobre o ISS e define os serviços sujeitos à tributação exclusivamente municipal. Foi alterada pela LC nº 157/2016<sup>7</sup>, cujas principais mudanças referem-se a: (i) local de incidência do ISS (o serviço considera-se prestado e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador); (ii) estabelecimento de alíquota mínima de 2%; (iii) inclusão de novos serviços sujeitos à incidência do ISS; e (iv) alteração da descrição de serviços sujeitos à tributação do ISS. Martins (2017) ressalta que outras atividades econômicas, mesmo que possam ser consideradas serviços, se não estiverem previstas na LC nº 116/2003 e alterações, não poderão sofrer incidência do ISS.

Segundo Borges e Reis (2015), as mudanças legislativas e as tendências observadas na composição setorial do PIB proporcionaram aos municípios possibilidades de auferir um montante de receitas sobre Serviços cada vez mais expressivo. Em outras palavras, foram geradas novas oportunidades para o aumento da arrecadação tributária própria. A concretização desse potencial está relacionada à capacidade e às potencialidades de desenvolvimento local, bem como à inserção municipal na rede urbana brasileira, visto que os serviços mais dinâmicos e com maior potencial de arrecadação tendem a se concentrar nas localidades que possuem níveis mais expressivos de centralidade.

Análise preliminar dos dados da STN-FINBRA indica que a arrecadação do ISS no Brasil concentra-se nas capitais estaduais (49% em 2005 e 53% em 2015). Além disso, o ISS representa, em média, 50% da arrecadação tributária dessas localidades (54% e 51%, respectivamente, em 2005 e 2015), ou seja, compõe a principal fonte de receita tributária das metrópoles (possui um peso maior do que para a média dos municípios brasileiros excluindo as capitais - 39% e 43%, respectivamente). Especialmente para as regiões mais desenvolvidas, a receita do ISS tem se tornado fonte crucial para o financiamento das despesas locais. Segundo Santos (2017), houve um aumento da importância relativa do ISS para a composição das receitas correntes nos municípios pertencentes a níveis hierárquicos mais elevados da rede urbana brasileira (metrópoles nacionais) em detrimento das receitas do IPTU. A autora destaca que as receitas do ISS têm assumido maior relevância para o financiamento da oferta de serviços públicos de competência municipal dentre os tributos próprios.

De forma geral, os dados destacam a importância relativa (e crescente) do ISS para a arrecadação municipal, especialmente nas localidades mais urbanizadas e diversificadas, geralmente classificadas como metrópoles e capitais regionais na rede urbana brasileira<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 20 de dezembro de 2016. 2016. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm).

<sup>8</sup> Dados da Secretaria de Fazenda do município de São Paulo indicam que, em 2015, as receitas da arrecadação do ISS foram mais relevantes nos grupos de Serviços Jurídicos, Econômicos e Técnicos Administrativos; Serviços Bancários, Financeiros e Securitários e Agenciamento, Corretagem e Intermediação (aproximadamente 2% do PIB). No caso do Rio de Janeiro, dados da Secretaria Municipal de Fazenda indicam

Em contrapartida, municípios pertencentes às escalas urbanas mais baixas tendem a desenvolver atividades de serviços intensivas em mão de obra pouco qualificada e de baixo valor agregado, o que minimiza seu potencial de arrecadação de ISS e, consequentemente, estimula sua dependência de transferências constitucionais (da União e dos estados). Santos (2017) evidencia que os recursos financeiros de origem própria, especialmente o ISS, são insuficientes para atender as necessidades dessas localidades, logo, as transferências da União e dos estados (por exemplo, o FPM e a Cota-parte do ICMS) tornaram-se fundamentais para o cumprimento e o financiamento de suas competências. A instabilidade financeira e a disputa político-institucional por investimentos entre escalas nacionais evidenciam a necessidade de discutir os termos do pacto federativo no Brasil (CAMPOS et al., 2017). Essa situação é agravada por um contexto de baixo crescimento, deflagrado a partir de 2014, que deteriora o potencial de arrecadação local, eleva o grau de dificuldade para a obtenção do equilíbrio fiscal, principalmente na esfera municipal, e, consequentemente, compromete a oferta de serviços públicos de saúde, educação, segurança pública, planejamento urbano etc.

#### 4. Metodologia e base de dados

A capacidade de arrecadação tributária constitui um fator estratégico para o desenvolvimento municipal (SANTOS, 2017). Em um contexto de contínuas necessidades de financiamento dos investimentos e gastos, legalmente estabelecidos, em saúde, educação, esgotamento sanitário, infraestrutura urbana etc., a autonomia financeira municipal assume papel fundamental para a determinação da trajetória de crescimento local. Mais especificamente, a capacidade municipal de gerar receitas próprias, tributárias ou não, é um condicionante do desenvolvimento local devido à sua importância para: (i) a oferta de bens e serviços públicos, cujo objetivo é estimular o bem-estar e a qualificação da população; (ii) a geração de externalidades positivas que podem aumentar os retornos para o capital privado; e (iii) a produção e a dispersão do conhecimento em um ciclo virtuoso.

Assim, o objetivo é identificar os determinantes da arrecadação do ISS *per capita* municipal. A análise considera esse tributo um importante instrumento de financiamento dos municípios brasileiros e pretende contribuir para a reflexão de como sua participação nas receitas municipais pode iluminar os desafios enfrentados por uma proposta de reforma tributária.

O estudo empírico utilizará o método econométrico de dados em painel ou longitudinais, que combina análises transversais e séries de tempo. Segundo Baltagi (2008), a possibilidade de agrupar dados sobre unidades amostrais, por exemplo, indivíduos, empresas, municípios, estados ou países, em um determinado horizonte

---

as seguintes atividades de Serviços como as mais relevantes para a arrecadação do ISS: Serviços relativos à Engenharia, Construção Civil e Limpeza, Serviços de Apoio técnicos, Administrativo e Jurídico, Serviços de Saúde e Serviços de Informática (aproximadamente 1% do PIB).

temporal (por exemplo, conjunto de trimestres, semestres ou anos) permite uma estimativa mais eficiente dos parâmetros, pois a base de dados fornece uma fonte de variação mais ampla. Outra vantagem associada aos modelos estimados por dados em painel consiste em sua capacidade de controlar a heterogeneidade individual: a não observação de efeitos específicos entre unidades amostrais pode gerar viés no resultado das estimativas. Gujarati e Porter (2011) ressaltam que o método de análise em painel é amplamente utilizado para análises aplicadas, pois possibilita observar os dados em diferentes instantes do tempo. Para a consecução do objetivo proposto, serão estimadas regressões com dados em painel, descritas pela equação (1):

$$y_{it} = \alpha_i + \beta_1 x_{1it} + \beta_2 x_{2it} + \dots + \beta_k x_{kit} + u_{it} \quad (1)$$

Na qual,  $y_{it}$  corresponde ao valor da variável resposta da unidade  $i$  no período  $t$ ;  $x_{kit}$  corresponde à  $k$ -ésima variável explicativa para a unidade  $i$  no período  $t$ ;  $\alpha_i$  e  $\beta_i$  são parâmetros que podem variar conforme a regressão; e  $u_{it}$  é o termo de erro que pode variar conforme as relações entre os componentes.

Há dois modelos de análise com dados em painel: efeitos fixos e efeitos aleatórios. No primeiro caso, o parâmetro do intercepto varia entre unidades amostrais, mas não ao longo do tempo. Ou seja, o termo “efeitos fixos” deve-se ao fato de que o intercepto pode diferir entre os indivíduos (por exemplo, municípios), todavia, o intercepto de cada indivíduo não varia ao longo do tempo. Deve-se também levar em consideração que os termos de erro ( $u_{it}$ ) são independentes e possuem distribuição normal ( $N(0, \sigma^2)$ ) para todos os indivíduos e em todos os períodos analisados (GUJARATI; PORTER, 2011). No segundo caso, além de considerar as hipóteses de efeitos fixos, adiciona-se o requisito de que ( $\alpha_i$ ) seja independente de todas as variáveis explicativas em todos os períodos (WOOLDRIDGE, 2016).

Aplica-se o teste de Hausman para verificar qual modelo é consistente para a análise (WOOLDRIDGE, 2016). As hipóteses nula e alternativa são, respectivamente:  $H_0$ :  $\alpha_i$  não é correlacionado com as variáveis explicativas, logo, o modelo de efeitos aleatórios gera resultados mais eficientes; e  $H_1$ :  $\alpha_i$  é correlacionado com as variáveis explicativas, logo, o modelo de efeitos fixos gera resultados mais eficientes. Se a hipótese nula for rejeitada, então os efeitos não observados ( $\alpha_i$ ) provavelmente estão correlacionados com as variáveis explicativas, logo, o modelo de efeitos fixos é preferível ao modelo de efeitos aleatórios. Por outro lado, se a hipótese alternativa for rejeitada, então é mais adequado empregar o modelo de efeitos aleatórios, já que a principal hipótese do efeito aleatório é atendida,  $Cov(x_{itj}, \alpha_i) = 0$ .<sup>9</sup>

<sup>9</sup> Adicionalmente, será realizada uma estimação por Mínimos Quadrados Ordinários Empilhados (MQOE) que deverá ser utilizada com base inicial de comparação das estimações por painel. Esta estimação funcionará como um teste de robustez, visto que o primeiro método não permite a identificação das diferenças intrínsecas entre os indivíduos. Ou seja, a estimação via MQOE, ao agrupar indivíduos específicos em períodos diferentes, pode camuflar a existência de heterogeneidade amostral (WOOLDRIDGE, 2016).

A base de dados é construída a partir de informações tributárias municipais, fornecidas pelo Tesouro Nacional (Finanças do Brasil – FINBRA), e dados sobre Contas Nacionais e população, fornecidos pelo IBGE. O estudo empírico permitirá identificar os municípios brasileiros com maior potencial de arrecadação do ISS e sua provável contribuição para o financiamento local. A ideia subjacente refere-se aos impactos positivos da arrecadação tributária municipal para financiar gastos em educação, saúde e infraestrutura urbana, por exemplo, o que estimula a competitividade local e tem efeitos multiplicadores para o desenvolvimento. A partir dos dados fornecidos por essas instituições foi construído um painel municipal para o período 2005-2015 (com 59.598 observações)<sup>10</sup>, cujas variáveis e estatísticas descritivas são apresentadas na Tabela 02. A escolha do período de análise refere-se à etapa anterior à elaboração e apresentação da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 188/2019, a saber, PEC do Novo Pacto Federativo, no âmbito da qual são discutidos aspectos relacionados à capacidade de sustentação financeira dos municípios. Além disso, neste período, a participação dos Serviços para a composição do PIB aumentou aproximadamente 6 p.p., conforme dados do IBGE (2019). A seleção das variáveis utilizadas na análise adotou critérios predominantes nos estudos empíricos sobre finanças públicas municipais, englobando aspectos relacionados à dinâmica econômica local, à composição das receitas correntes e à composição das despesas públicas, conforme pode ser verificado em Orair e Alencar (2010), Sakurai (2013) e Almeida (2015). Essas dimensões são fundamentais para determinar o resultado fiscal dos municípios (GADELHA, 2011).

**Tabela 2: Estatísticas descritivas (Brasil, 2005-2015)**

Variável	Descrição	Média	DP	Min.	Mediana	Max.
<i>receita_iss_pc</i>	Receita de ISS <i>per capita</i> (R\$)	36,74	90,86	0,00	16,26	8.940,55
<i>pib_pc</i>	PIB municipal <i>per capita</i> (R\$)	8.497,26	10.328,99	0,00	5.993,20	498.993,88
<i>va_servicos_pc</i>	Valor adicionado dos Serviços <i>per capita</i> (R\$)	2.551,07	3.128,80	66,93	1.651,62	91.719,22
<i>transf_uniao_rc</i>	Transferências da União sobre Receitas Correntes (%)	49,81	14,36	8,41	51,09	100,0
<i>transf_estados_rc</i>	Transferências dos estados sobre Receitas Correntes (%)	20,52	11,18	0,00	19,42	80,55
<i>desp_servicos_pc</i>	Despesa orçamentária: comércio e serviços ( <i>per capita</i> ) (R\$)	4,58	17,92	0,00	0,00	757,62

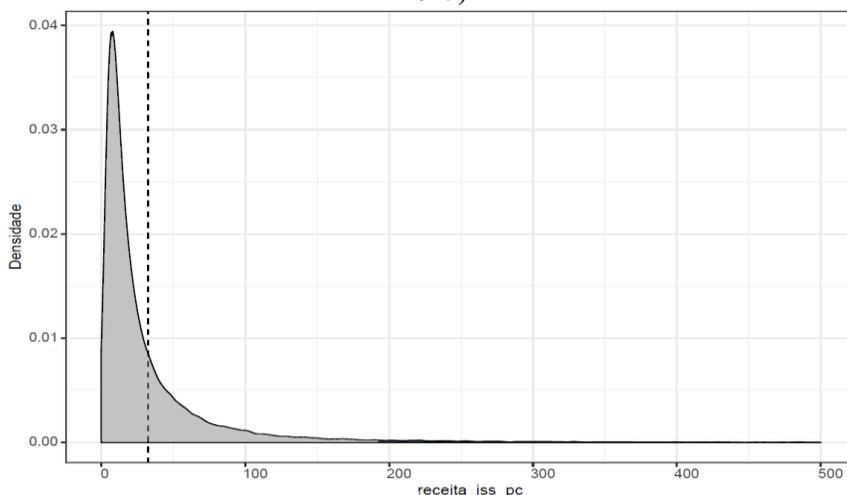
Fonte: elaboração própria a partir de STN-FINBRA e IBGE.

Nota: valores deflacionados pelo IPCA/2018.

<sup>10</sup> Foram mantidos na base de dados apenas os municípios que declararam, junto ao Tesouro Nacional, informações relacionadas à variável dependente (Receita ISS *per capita*) durante todo o período de análise. Assim, a análise engloba 5.418 municípios brasileiros em um período de 11 anos.

É interessante observar o Gráfico 01: a linha pontilhada representa a média da variável no período 2005-2015, o eixo das abscissas ( $x$ ) representa a arrecadação *per capita* de ISS e o eixo das ordenadas ( $y$ ) representa a proporção acumulada de municípios. Observa-se que menos de 10% dos municípios brasileiros possuem arrecadação *per capita* do ISS superior à média nacional, um provável indício do elevado grau de concentração da arrecadação desse imposto nos municípios pertencentes ao topo da hierarquia urbana brasileira, regiões nas quais os setores de serviços tendem a ser mais dinâmicos, mais intensivos em mão de obra qualificada e, portanto, possuem maior valor agregado (LIMA, SIMÕES e HERMETO, 2015). Ressalta-se que no período em análise, praticamente todos os municípios brasileiros apresentaram variação positiva nessa variável, o que pode estar relacionado ao aumento da importância do setor de Serviços para as economias locais, conforme discutido na seção 1.

**Gráfico 1: Densidade da variável ISS (*per capita*) (Brasil - Municípios, 2005-2015)**



Fonte: elaboração própria a partir de STN-FINBRA e IBGE.

Nota 1: linha pontilhada representa a média da variável.

Nota 2: valores deflacionados pelo IPCA/2018.

As estatísticas descritivas evidenciam o elevado grau de dependência dos municípios brasileiros das transferências constitucionais de outros entes federados (as Transferências Constitucionais e Legais realizadas pela União representam aproximadamente 50% das Receitas Correntes locais; e as transferências estaduais, aproximadamente 20%), conforme ressaltam Mendes et al. (2008); Veloso (2008) e Santos e Castro (2018). A maior parte desses municípios localiza-se na região Nordeste

do Brasil, o que evidencia a dificuldade de financiamento próprio nas regiões menos desenvolvidas do país. Além disso, no Nordeste os repasses estaduais possuem menor importância relativa para o financiamento municipal (entre 0% e 25%) em comparação à região Centro-Sul (entre 25% e 50%), o que pode estar relacionado à fragilidade financeira dos governos estaduais nas regiões menos dinâmicas.

A variável PIB *per capita* é incluída na análise como proxy para o nível de desenvolvimento local e demonstra as expressivas heterogeneidades regionais existentes no Brasil (Centro-Sul versus Norte-Nordeste). O Valor adicionado dos Serviços é uma proxy do potencial de arrecadação do ISS: quanto mais dinâmico for o setor, provavelmente maior é a oferta de serviços com elevado valor agregado e, conseqüentemente, mais expressiva é a arrecadação de competência municipal deste tributo.

Pretende-se, assim, identificar os principais determinantes da arrecadação de ISS *per capita* dos municípios brasileiros entre 2005 e 2015. A ideia subjacente é analisar o potencial de arrecadação própria de um imposto que ganha relevância no cenário econômico, bem como a influência do grau de dependência dos municípios do financiamento federal e/ou estadual para a evolução dessas receitas. A análise contribuirá para o debate sobre a reformulação das relações entre União, estados e municípios (ou seja, o pacto federativo). Como o ISS é uma das principais fontes de receitas para os municípios, o estudo dos fatores que podem influenciar o montante recolhido pode fornecer elementos que contribuam para o aprimoramento do sistema tributário brasileiro<sup>11</sup>.

## 5. Determinantes da arrecadação do ISS *per capita* municipal

Dentre os impostos de competência municipal, o ISS tem assumido relativo protagonismo para o financiamento das despesas locais. Este fato está intrinsecamente relacionado à emergência do setor de Serviços no cenário nacional. À medida que os Serviços ganham relevância econômica, o potencial de financiamento municipal tende a se elevar. Assim, para identificar os principais determinantes da arrecadação municipal do ISS *per capita* no Brasil entre 2005-2015 são estimadas regressões com dados em painel, cujas formas funcionais são especificadas pela equação (2).

$$iss\_pc_{it} = \alpha_i + \beta_{1pib\_pc1it} + \beta_{2va\_servicos\_pc2it} + \beta_{3transf\_uniao\_rc3it} + \beta_{4transf\_estados\_rc4it} + \beta_{5desp\_servicos\_pc5it} + u_{it} \quad (2)$$

O painel é estimado por três técnicas para comparação: Mínimos Quadrados Ordinários Empilhados (MQOE), Painel com Efeitos Fixos (EF) e Painel com Efeitos Aleatórios (EA). As estimativas são apresentadas na Tabela 03:

<sup>11</sup> Supõe-se que municípios que potencializem a arrecadação desse imposto poderão, no longo prazo, reduzir seu grau de dependência dos repasses obrigatórios e constitucionais da União e dos estados.

**Tabela 3: Determinantes da arrecadação municipal do ISS *per capita* (Brasil, 2005-2015)**

Variável dependente: <i>receitas_iss_pc</i>	<i>MQOE</i> (1)	<i>EF</i> (2)	<i>EA</i> (3)
<i>pib_pc</i>	0,001*** (0,000)	0,002** (0,000)	0,001*** (0,000)
<i>va_servicos_pc</i>	0,007*** (0,000)	0,008*** (0,000)	0,007*** (0,000)
<i>transf_uniao_rc</i>	-1,284*** (0,032)	-2,812*** (0,058)	-2,137*** (0,045)
<i>transf_estados_rc</i>	-1,271*** (0,041)	-3,048*** (0,089)	-1,974*** (0,062)
<i>desp_servicos_pc</i>	0,0214*** (0,019)	0,093*** (0,023)	0,130*** (0,021)
<i>Constante</i>	94,055*** (2,228)	-	157,196*** (3,210)
Nº Observações	58.418	58.418	32.520
R2	0,211	0,082	0,107
R2 Ajustado	0,211	-0,014	0,106
Erro-padrão residual		80,814	
<i>Estatística F</i>	3.129,506*** (df = 5; 58.412)	946,529*** (df = 5; 52.873)	6.963,489***
Teste F para MQOE e Efeitos Fixos: p-valor = 0			
Teste de Hausman para Efeitos Fixos e Aleatórios: p-valor = 0			
Teste de Breusch-Pagan para MQOE e Efeitos Aleatórios: p-valor = 0			

Fonte: Fonte: elaboração própria a partir de STN-FINBRA e IBGE.

Nota 1: \*p < 0,1; \*\*p < 0,05; \*\*\*p < 0,01.

Nota 2: Desvio-padrão entre parênteses.

O *p-valor* para o Teste de Hausman foi igual a zero, o que indica a necessidade de rejeitar  $H_0$ , ou seja, os parâmetros do teste indicam que a estimação por Painel com Efeitos Fixos é a mais indicada para a análise proposta.<sup>12</sup>

Os resultados obtidos a partir do Painel Municipal – Efeitos Fixos indicam que a arrecadação do ISS *per capita* aumenta em aproximadamente R\$ 0,002 quando há uma

<sup>12</sup> A interpretação dos resultados irá, assim, se concentrar na análise das estimativas do modelo de Efeitos Fixos. É interessante observar que os resultados dos modelos MQOE e EA apresentam tendências similares, apesar de menos intensas: a arrecadação de ISS é positivamente correlacionada ao valor adicionado de Serviços e negativamente à dependência de transferências realizadas pela União e pelos estados.

expansão de R\$ 1,00 no PIB *per capita* da localidade. Assim, quanto mais dinâmico e desenvolvido for o município, maior o potencial de arrecadação do ISS. Há indícios de que os municípios pertencentes às categorias REGIC 1, 2 e 3, cujos valores médios do PIB *per capita* tendem a ser superiores à média nacional, são os principais beneficiados por esta relação (provavelmente existe uma relação positiva entre arrecadação do ISS e centralidade urbana devido ao elevado nível de desenvolvimento dessas cidades).

As estimativas para os indicadores do setor de Serviços corroboram esses resultados: um aumento de R\$ 1,00 no valor adicionado do setor de Serviços aumenta em R\$ 0,008 a arrecadação do ISS *per capita*. As localidades pertencentes a posições hierárquicas mais expressivas na rede urbana brasileira, como discutido na seção 1, tendem a concentrar atividades de Serviços mais intensivas em capital humano e de maior valor agregado, logo, seu potencial de arrecadação do ISS é mais expressivo.

De forma análoga, um aumento de R\$ 1,00 nas despesas orçamentárias relacionadas ao setor de Serviços provoca uma expansão de R\$ 0,09 da arrecadação do ISS *per capita*. É interessante ressaltar que pode existir causalidade reversa nessa variável, pois: (i) as despesas municipais com serviços aumentam porque há uma expansão da arrecadação de ISS (maior disponibilidade de receitas); e (ii) a arrecadação de ISS aumenta devido à expansão dos gastos municipais com serviços e sua decorrente tributação (de competência municipal).

Sobre as despesas públicas municipais, Mendes (2015) demonstra, para os anos censitários, um padrão peculiar segundo faixas populacionais: as despesas públicas tendem a ser elevadas em cidades com até 50 mil habitantes (pois a deficiência de infraestrutura urbana e o baixo contingente populacional elevam os custos fixos para a efetiva provisão de bens e serviços públicos) e em cidades com mais de 500 mil habitantes (a provisão de bens e serviços públicos mais sofisticados, complexos, diversificados e de melhor qualidade apresenta custo variável expressivo para grandes contingentes populacionais). O autor salienta que a despesa média municipal é menos expressiva nas regiões Nordeste e Norte do Brasil, o que tem impactos significativos para a provisão de bens e serviços públicos de qualidade e na quantidade adequada à população local.

Por fim, as estimações dos modelos confirmam a hipótese de dependência municipal das transferências constitucionais da União e dos estados para o financiamento local. Observa-se que um aumento de 1 p.p. na importância relativa das Transferências da União para a composição das Receitas Correntes municipais está associado a uma redução de R\$ 2,81 do ISS *per capita*. De forma análoga, um aumento de 1 p.p. na importância relativa das Transferências dos estados para a composição das Receitas Correntes municipais está associado a uma redução de aproximadamente R\$ 3,05 do ISS *per capita*. Esse resultado pode ser um indício da existência de um círculo vicioso entre pobreza, baixa capacidade de arrecadação própria e dependência de financiamento federal e/ou estatal. Além disso, especificidades relacionadas à capacidade de arrecadação e gestão tributária de municípios que desempenham funções (níveis de centralidade) distintas (distintos) na rede urbana brasileira podem estar associadas ao

esforço fiscal de cada localidade e, conseqüentemente, à dependência (ou não) das transferências constitucionais.

Segundo Almeida (2015), os municípios brasileiros, em média, gerenciam volume mais expressivo de recursos financeiros cuja origem são os repasses constitucionais da União e dos estados em comparação à ampliação da capacidade tributária própria. Shah (2007) ressalta que, se por um lado as transferências evidenciam o grau de dependência municipal da União e/ou dos estados, por outro elas dão suporte aos orçamentos dos entes subnacionais, no sentido de preservar a equidade interjurisdicional<sup>13</sup>. Nesse contexto, os recursos das Transferências Constitucionais assumem papel relevante para a provisão municipal de serviços essenciais à população. O autor evidencia que as transferências minimizam as chamadas “falhas fiscais verticais” relacionadas, por exemplo, à concentração dos principais tributos na esfera central (o que tende a arrefecer a arrecadação dos tributos municipais).

Sakurai (2013) analisa assimetrias nas despesas públicas municipais decorrentes de variações nas transferências governamentais e a influência das transferências governamentais e da renda local sobre as despesas públicas dos municípios brasileiros. No primeiro caso, os resultados indicam um efeito simétrico sobre as despesas orçamentárias agregadas quando ocorrem variações nas transferências governamentais; quando as despesas são descompostas entre despesas correntes e investimentos verifica-se um efeito assimétrico, o que pode gerar alterações no padrão municipal de provisão de bens e serviços públicos. No segundo exercício, os resultados indicam que os gastos públicos municipais são mais sensíveis a aumentos nas receitas de transferências governamentais do que a aumentos da renda local. Esse resultado parece ser reforçado pelo perfil da maioria dos municípios brasileiros com população inferior a 20 mil habitantes (aproximadamente 70%).

O estudo demonstra que a arrecadação municipal do ISS está intimamente relacionada ao nível de desenvolvimento local (e, conseqüentemente, ao seu nível de centralidade urbana), ao dinamismo do setor de Serviços e ao exercício (ou não) da efetiva autonomia financeira municipal. Essas características tendem a aumentar o potencial de arrecadação própria (ISS) e, conseqüentemente, possibilitam expandir a provisão de bens e serviços públicos. Os resultados indicam que o recebimento e, principalmente, a dependência de transferências governamentais estão associados ao enfraquecimento da arrecadação das receitas de ISS, características presentes em parcela significativa dos municípios brasileiros. O potencial dinamizador do ISS para o desenvolvimento local pode ser limitado nessas regiões.

---

<sup>13</sup> Segundo Miranda et al. (2014), na temática do federalismo, o termo “competição interjurisdicional” é concebido como uma disputa entre entes subnacionais em torno de diferentes fatores, como, por exemplo, o fornecimento de bens públicos, a arrecadação de receitas tributárias, a atração de investimentos privados para seus respectivos territórios etc.

## Conclusão

As transformações ocorridas na economia mundial em termos tecnológicos e inovativos foram fundamentais para a reestruturação de mercados e mudanças organizacionais e produtivas. As empresas passaram a investir em equipamentos modernos e a terceirizar parte de suas atividades complementares, como serviços de contabilidade, administrativos, manutenção de equipamentos e publicidade. Essas medidas foram fundamentais para o crescimento da participação dos Serviços no PIB, principalmente a partir da década de 1990. Destaca-se, inclusive, a utilização de serviços como insumos produtivos nos setores industriais e agrícolas (determinantes para a competitividade). Ou seja, os serviços assumiram papel de destaque na economia em detrimento dos demais setores (GALINARI; TEIXEIRA Jr., 2014; ARBACHE, 2015).

A análise realizada indica expressiva concentração das atividades de Serviços na região Centro-Sul do país, especialmente em municípios pertencentes ao topo da hierarquia urbana brasileira. Houve expansão do emprego, da quantidade de firmas, da receita operacional líquida e do valor adicionado bruto nos Serviços de Informação e Comunicação em grandes centros urbanos metropolitanos. Diniz (2013) evidencia que os Serviços modernos passaram a ter importância no fomento da geração de emprego e de renda, dando um novo ordenamento ao processo produtivo. Essas mudanças, articuladas a novos arranjos urbanos, permitiram o desenvolvimento de determinadas localidades.

O aumento da importância relativa dessas atividades para a composição do PIB gera um potencial para a expansão da arrecadação tributária própria dos municípios brasileiros, visto que o ISS é um dos principais componentes das receitas tributárias municipais. Nessa perspectiva, o objetivo do artigo foi identificar os determinantes da arrecadação do ISS *per capita* e discutir o potencial desse tributo para o financiamento público e, conseqüentemente, para a autonomia local.

Os resultados do exercício empírico realizado para o painel municipal, construído para o período 2005-2015 a partir de dados da STN-FINBRA e do IBGE, demonstram que a arrecadação municipal do ISS está intrinsecamente relacionada ao nível de desenvolvimento local, ao dinamismo do setor de Serviços e ao exercício da efetiva autonomia financeira municipal. Essas características tendem a aumentar o potencial de arrecadação própria (ISS) e, conseqüentemente, possibilitam expandir a provisão de bens e serviços públicos, como saúde, educação, assistência social, regularização urbana etc., fatores essenciais para aumentar a competitividade local. Os resultados indicam que o recebimento e, principalmente, a dependência de transferências governamentais estão associados à redução da arrecadação ISS. O potencial dinamizador do ISS para o desenvolvimento local pode ser limitado em regiões que apresentam essas características.

De forma geral, a análise indica que apenas municípios dinâmicos, pertencentes ao topo da hierarquia urbana brasileira (REGIC 1, 2 e 3), possuem expressiva capacidade de arrecadação própria, o que lhes concede capacidade de financiamento local, menor grau de dependência de outras unidades federadas e, conseqüentemente, o efetivo exercício da autonomia prevista na Constituição Federal de 1988. Nessa perspectiva, a arrecadação do

ISS emerge como variável estratégica para um gerenciamento eficiente e eficaz do orçamento público e para o desenvolvimento local. Em contrapartida, os municípios pertencentes às escalas menos expressivas da hierarquia urbana (REGIC 4 e 5) dependem de forma significativa dos repasses da União e dos estados para o financiamento de serviços de competência municipal, o que evidencia as disparidades entre suas obrigações constitucionais e a capacidade de financiamento próprio.

A agenda de pesquisa sobre o tema inclui a identificação do potencial de arrecadação do ISS por segmentos do setor de Serviços, análise condicionada pelo fornecimento de dados pelas Secretarias Municipais da Fazenda. Além disso, a discussão sobre alterações legais, como a ampliação da lista de serviços a serem taxados pelo ISS, e o estabelecimento de alíquotas diferenciadas segundo níveis da hierarquia urbana são aspectos fundamentais para o estudo dessa problemática. Orair e Gobetti (2019) ressaltam que as propostas de reforma tributária devem seguir práticas internacionais e implantar um IVA vinculado à tributação sobre consumo para minimizar distorções. Santos (2020) evidencia que a equalização fiscal e a redução das diferenças entre os entes da federação relacionadas ao cumprimento de suas responsabilidades fiscais são elementos fundamentais para a construção de um novo pacto federativo.

## Referências

AFONSO, J.R.; ARAÚJO, E.; KHAIR, A. **Federalismo fiscal no Brasil: a importância dos governos municipais**. 2001. <https://bit.ly/2Kzc3mg>

AFONSO, J. R.; CASTRO, K.; JUNQUEIRA, G. Evolução e estrutura da receita tributária administrada pela receita federal: por que decresceu muito mais que o PIB? **Texto para Discussão**, Brasília, n. 63, set. 2009. <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-63-evolucao-e-estrutura-da-receita-tributaria-administrada-pela-receita-federal-por-que-decresceu-muito-mais-que-o-pib>

ALMEIDA, R. N. Os efeitos das transferências intergovernamentais nas finanças públicas municipais brasileiras, **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, v. 3 (4), p. 52-72, 2015. <https://revista.tce.mg.gov.br/revista/index.php/TCEMG/article/viewFile/50/101>

ARBACHE, J. Produtividade no setor de serviços. In: DE NEGRI, F.; CAVALCANTE, L. R. (Org.). **Produtividade no Brasil: desempenho e determinantes**. v. 2, determinantes, Brasília, 2015.

AWAZU, L. A. Fischer. **A importância da sustentabilidade do pacto federativo no Brasil e sua relação com o desenvolvimento nacional**. 2012. 198f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. DOI: 10.11606/D.2.2012.tde-29082013-133748.

- BALTAGI, B. H. **Econometric analysis of painel data**. 4th edition, New York: Springer, 2008.
- BARBOSA FILHO, F. H. A crise econômica de 2014/2017, **Estudos Avançados**, São Paulo, v. 31, n. 89, p. 51-60, jan. /abr. 2017. doi: 10.1590/s0103-40142017.31890006
- BORGES, J. C.; REIS, M. L. A. **ISS ao alcance de todos**. 2. ed., Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2015.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. 1988. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)
- BREMAEKER, F. E. J. A importância do ISS para os municípios. **Observatório de Informações Municipais**, Rio de Janeiro, mar. 2017. [http://www.oim.tmunicipal.org.br/abre\\_documento.cfm?arquivo=\\_repositorio/\\_oim/\\_documentos/119D75C6-D89E-0784-ADA1E07E2F609DE714032017054331.pdf&i=3073](http://www.oim.tmunicipal.org.br/abre_documento.cfm?arquivo=_repositorio/_oim/_documentos/119D75C6-D89E-0784-ADA1E07E2F609DE714032017054331.pdf&i=3073)
- BUCKLEY, P.; MAJUMDAR, R. The services powerhouse: increasingly vital to world economic growth. **Deloitte Insights**, 2018. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/my/Documents/risk/my-risk-sdg8-the-services-powerhouse-increasingly-vital-to-world-economic-growth.pdf>
- CALDAS, M. F.; MENDONÇA, J. G.; CARMO, L. N. **Estudos Urbanos: Belo Horizonte 2008: transformações recentes na estrutura urbana**. Belo Horizonte, 2008.
- CAMPOS, A. A.; IBRAHIM, F. Z.; OLIVEIRA, G. G. V. **Estudos de federalismo e guerra fiscal**. v.1, Rio de Janeiro: Gramma, 2017.
- CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços**. São Paulo: 2017, 28 p. Nota Técnica. [https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2\\_2.pdf](https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf)
- DINIZ, C. C. Dinâmica regional e ordenamento do território brasileiro: desafios e oportunidades. **CEDEPLAR – Texto para discussão** nº 471, Minas Gerais, 2013. <http://www.cedeplar.ufmg.br/pesquisas/td/TD%20471.pdf>
- DURANTON, G.; PUGA, D. Diversity and specialization in cities: In: McCann, Phillip. (Ed.). **Industrial location economics**. Cheltenham/Northampton: Edward Elgar, 2002.
- GADELHA, S. R. B. Análise dos impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre as despesas de pessoal e a receita tributária nos municípios brasileiros: um estudo com modelo probit aplicado a dados em painel. **Revista Brasileira de Economia de Empresas**, v. 11, n. 1, p. 65-77, 2011. <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rbee/article/view/3106/1883>
- GALINARI, R.; TEIXEIRA JÚNIOR, J. R. Serviços: conhecimento, inovação e competitividade. **BNDES Setorial**, Rio de Janeiro, n. 39, p. 235-279, mar. 2014. [https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/4803/1/BS%2039%20servi%c3%a7os\\_conhecimento%20inova%c3%a7%c3%a3o%20competitividade\\_P.pdf](https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/4803/1/BS%2039%20servi%c3%a7os_conhecimento%20inova%c3%a7%c3%a3o%20competitividade_P.pdf)

GALLO, F. **Uso do território e federalismo como evento**: a difusão regional de infraestruturas analisadas a partir das transferências intergovernamentais voluntárias entre União e Municípios. 2011. 249 f. Tese (Doutorado em Geografia) - Universidade Estadual de Campinas, São Paulo, 2011. <http://repositorio.unicamp.br/jspui/handle/REPOSIP/286945>

GARSON, S.; ARAÚJO, E. A. Federalismo Fiscal Ações sociais básicas: descentralização ou municipalização? **Informe-se BNDES**, Rio de Janeiro, n. 23, jan. 2001. [https://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/informes/inf\\_23.pdf](https://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/informes/inf_23.pdf)

GLAESER, E. Learning in cities. **Journal of Urban Economics**, v. 46, n.2, p. 254-277, 1999. DOI: 10.1006/juec.1998.2121

GUJARATI, D. N.; PORTER, D. C. **Econometria Básica**. 5.ed. Porto Alegre: AMGH, 2011.

HEADY, C. Tax policy in developing countries: what can be learned from OECD experience? In: **Seminar Taxing Perspectives**: a democratic approach to public finance in developing Countries, University of Sussex, Oct. 2002. <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.566.6437&rep=rep1&type=pdf>

HENDERSON, J. V. The size and types of cities. **American Economic Review**, v. 64, p. 640-656, 1974. <http://www.jstor.org/stable/1813316>

HENDERSON, J. V. **Urban development**: theory, fact and illusion. New York, Oxford: Oxford University, 1988.

HENDERSON, J. V. The urbanization process and economic growth: the so-what question. **Journal of economic growth**, v.8 (1), p. 47-71, 2003. DOI: 10.1023/A:1022860800744

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **Pesquisa Anual de Serviços**, Rio de Janeiro: IBGE. v. 17, p.1-57, 2015. [https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/150/pas\\_2015\\_v17\\_notas\\_tecnicas.pdf](https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/150/pas_2015_v17_notas_tecnicas.pdf)

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **Brasil em síntese**: serviços, 2019. <https://bit.ly/2Hv7gkQ>

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **Regiões de Influências das Cidades 2018**. Rio de Janeiro: IBGE, 2020. <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101728.pdf>

KEE, M; LOCKWOOD, B. The value-added tax: its causes and consequences. **International Monetary Fund**, jul., 2007. <https://bit.ly/2N5SBNi>

KON, A. **Economia de serviços**: teoria e evolução no Brasil: inclui uma análise sobre o impacto do setor de serviços no desenvolvimento econômico. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

LIMA, A. C. C.; SIMÕES, R.; HERMETO, A. Determinantes socioeconômicos, estruturas produtivas regionais e condição de ocupação individual no Brasil, 2000-2010. **Economia Aplicada**, v.19, p. 299-323, 2015. DOI: 10.1590/1413-8050/ea97903

LÖSCH, A. **The economics of location**. New Haven: Yale University Press, 1954.

LUKIC, M. R. Reforma tributária: a solução é o modelo canadense. **Revista JOTA**, 2017. <https://bit.ly/2Ky2Drt>

LUKIC, M. R. A tributação sobre bens e serviços no Brasil: problemas atuais e propostas de reforma. NEGRI, J. A.; ARAÚJO, B. C.; BACELETTE, R. (Org.), **Desafios da nação**: artigos de apoio, v. 2, Ipea, 2018. <https://bit.ly/2N78N0T>

MANGIERI, F. R. **ISS**: teoria - prática - questões polêmicas/ISSQN - Impostos sobre serviços de qualquer natureza/ nos termos da Lei Complementar n. 116, de 31.7.2003. São Paulo: EDIPLA, 4. ed., 2013.

MARSHALL, A. **Princípios de Economia**. Coleção os Economistas. São Paulo: Nova cultura, 1890 [1982].

MARTINS, S. P. **Manual do ISS**. 10. ed. - São Paulo: Saraiva, 2017.

MENDES, C. C. Padrões regionais da despesa pública municipal no Brasil. **Texto para Discussão**, IPEA, n.2089, Rio de Janeiro, 2015. [https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_2089.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2089.pdf)

MENDES, M.; M.; R. B.; COSIO, F. B. Transferências Intergovernamentais no Brasil: diagnóstico e proposta de reforma. Consultoria Legislativa do Senado, **Texto para Discussão**, n. 40, Brasília, abr. 2008. <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-40-transferencias-intergovernamentais-no-brasil-diagnostico-e-proposta-de-reforma>

MIRANDA, R. L. P.; CAROU, H. C.; FERNÁNDEZ, R. F. As abordagens teóricas da competição interjurisdicional e os percalços analíticos da dinâmica federativa: por uma perspectiva totalizante. **Nova Economia**, Belo Horizonte, v. 24, n. 3, set. /dez. 2014. DOI: 10.1590/0103-6351/1836

MORAES, P. P.; SABOIA, J. Desconcentração regional do setor de serviços na economia brasileira e sua articulação com a indústria de transformação: uma análise do período 2003/2014. Instituto de Economia. **Texto de Discussão**, Rio de Janeiro, n. 2, 2018. [https://www.ie.ufrj.br/images/IE/TDS/2018/TD\\_IE\\_002\\_2018\\_MORAES\\_SABOIA.pdf](https://www.ie.ufrj.br/images/IE/TDS/2018/TD_IE_002_2018_MORAES_SABOIA.pdf)

ORAIR, R. O.; ALENCAR, A. A. Esforço fiscal dos municípios: indicadores de condicionalidade para o sistema de transferências intergovernamentais. **XV Prêmio Tesouro Nacional**, 2010. <https://joserobertoafonso.com.br/attachment/6425>

ORAIR, R. O.; GOBETTI, S. W. Reforma tributária e federalismo fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre valor adicionado para o Brasil. **Texto para Discussão**, Ipea, n. 2530, Rio de Janeiro, dez. 2019. [https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_2530\\_web.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2530_web.pdf)

OZAKI, M. T.; BIDERMAN, C. A importância do regime de estimativa de ISS para a arrecadação tributária dos municípios brasileiros. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 8, n. 4, p. 99 - 114, out. /dez. 2004. DOI: 10.1590/S1415-65552004000400006

PEREIRA, M. Z.; BASTOS, S. Q.; PEROBELLI, F. Análise sistêmica do setor de serviços no Brasil para o ano de 2005. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, v. 43, n.1, abr. 2013. [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5086/1/PPE\\_v43\\_n01\\_An%C3%A1lise.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5086/1/PPE_v43_n01_An%C3%A1lise.pdf)

REZENDE, F. **Reforma fiscal e equidade social**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2012.

SAKURAI, S. N. Efeitos assimétricos das transferências governamentais sobre os gastos públicos locais: evidências em painel para os municípios brasileiros, **Pesquisa e Planejamento Econômico**, Ipea, Brasília, v. 24, n. 2, ago. 2013. [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/4873/1/PPE\\_v%2024\\_n.02\\_Efeitos%20Assimetricos.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/4873/1/PPE_v%2024_n.02_Efeitos%20Assimetricos.pdf)

SANTOS, A. P. Autonomia municipal no contexto federativo brasileiro, **Revista Paranaense de Desenvolvimento**, Curitiba, n. 120, p. 209-230, jan. /jun. 2011. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3990148.pdf>

SANTOS, A. P. **Política Urbana no Contexto Federativo Brasileiro**: Aspectos institucionais e financeiros. Rio de Janeiro: EdUERJ, 2017.

SANTOS, A. P.; CASTRO, K. P. **Local Governments' Tax Burden in Brazil**: Evolution and Characteristics. 2018. DOI: 10.5772/intechopen.74808

SANTOS, R. Reforma tributária ainda pune o consumo e privilegia a propriedade, dizem advogados. **Revista Consultor Jurídico**, jan. 2020. <https://bit.ly/2SQro4V>

SHAH, A. A practitioner's guide to intergovernmental fiscal transfers. In: BROADWAY, R.; SHAH, A. **Intergovernmental fiscal transfers**: principles and practice. Washington, D.C., World Bank, 2007.

STORPER, M.; VENABLES, A. J. O burburinho: a força econômica das cidades. In: DINIZ, C. C.; LEMOS, M. B. (Ed.). **Economia e território**. Belo Horizonte: Ed. UFMG, p. 21-56, 2005.

TANZI, V.; ZEE, H. Tax policy for developing countries. **International Monetary Fund**, n. 27, Mar. 2001. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues27/>

VARSANO, R. A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais. **Documento para Discussão**, Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2014. <https://publications.iadb.org/publications/portuguese/document/A-tributa%C3%A7%C3%A3o-do-valor-adicionado-o-ICMS-e-as-reformas-necess%C3%A1rias-para-conform%C3%A1-lo-%C3%A0s-melhores-pr%C3%A1ticas-internacionais.pdf>

VELOSO, J. F. A. **As transferências intergovernamentais e o esforço tributário municipal**: uma análise do fundo de participação dos municípios (FPM). 2008. 114f. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2008. <https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/handle/123456789/605>

VON THÜNEN, J. H. **The isolated state**. New York: Pergamon Press, 1966.

WEBER, A. **Theory of the location of industries**. Chicago: Chicago University Press, 1929.

WÖLFL, A. The service economy in OECD countries. **STI Working Paper Series**, Feb. 2005. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/212257000720.pdf?expires=1619550128&id=id&accname=guest&checksum=ADAFCBB2B63F83E14FA7376A4EBD7775>

WOOLDRIDGE, J. M. **Introdução à econometria**: uma abordagem moderna. 6. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2016.