

Imposto do futuro? Considerações sobre o ISS e a base de serviços

Kleber Pacheco de Castro

Economista e consultor da Frente Nacional de Prefeitos

Nas tratativas para se tentar promover uma reforma tributária, há uma forte resistência dos municípios em aderir às principais propostas em discussão – em particular, as PECs 45/2019, da Câmara, e 110/2019, do Senado – porque, entre diversas mudanças, extinguem o imposto local sobre serviços com a finalidade de criar um imposto nacional sobre o valor adicionado de bens e serviços. Fator crucial para tal resistência é a percepção dos prefeitos de que o ISS incide sobre uma base que cresceu muito nos últimos anos e que tende a crescer ainda mais com as possibilidades abertas pela economia digital. A partir daí depreende-se o motivo que leva prefeitos a apontar o ISS como “imposto do futuro”.

A afirmativa dos prefeitos não é sem motivo: a própria experiência dos gestores locais na administração pública revela que o ISS apresenta, rotineiramente, um desempenho arrecadatório melhor que os demais tributos, levando-os a avaliar que – mantida sua trajetória – este é o “imposto do futuro”. Talvez a expressão seja, de fato, inapropriada para um tributo que surgiu em fins da década de 1960 e que apresenta problemas,

como cumulatividade e guerra fiscal. Contudo, do ponto de vista fiscal, do objetivo primordial do tributo, que é arrecadar, cabe destacar que, entre os tributos indiretos do Brasil, não há sequer um que chegue perto do potencial expansivo do ISS.

Na esteira do debate da reforma tributária, o economista Sérgio Gobetti publicou um artigo (GOBETTI, 2020)¹ questionando a máxima dos prefeitos de que o ISS é o “imposto do futuro”. O autor apresenta alguns dados afim de comprovar que o ISS não tem o alegado desempenho acima da média e que sua base de incidência cresce menos que a base do ICMS.

Este artigo se propõe a tecer alguns comentários sobre o texto de Gobetti, além de chamar atenção para os principais pontos em torno do debate sobre a arrecadação do ISS e sua base de cálculo.

Na primeira evidência apresentada, para verificar sua hipótese de que o ISS não é o “imposto do futuro”, Gobetti apresenta uma tabela que mostra que o crescimento médio anual do ISS ficou abaixo do

crescimento do ICMS entre 2012 e 2019. A primeira questão que surge dessa tabela é: por qual motivo foi escolhido este corte temporal? Por que a série se inicia em 2012 e não em 2011 ou em 2013? Não há, no texto, uma justificativa para essa escolha. O gráfico a seguir mostra o crescimento médio real anual do ISS e do ICMS para diversos intervalos de tempo, desde 2010.

Podemos perceber que a escolha do intervalo muda totalmente a análise em questão, não apenas pela posição do ISS frente ao ICMS, mas também pela intensidade da variação. Mas também podemos notar que, dos oito intervalos apresentados, em apenas dois deles (2019-2014 e 2019-2015) o ISS apresenta uma variação inferior à do ICMS.

O intervalo 2019 *vs.* 2012, ao contrário do que fora apresentado por Gobetti, mostra o ISS com crescimento médio superior ao do ICMS. A divergência dos resultados pode estar relacionada à base de dados utilizada – que no caso do artigo analisado, é apresentada genericamente como “STN/RFB”, sem especificar quais publicações destes órgãos foram utilizadas, mas também

ao fato de o autor separar a arrecadação de ISS do Distrito Federal do restante dos municípios. Nesse caso, também não há explicação no texto que abone esse procedimento. Ainda que a incorporação do ISS do Distrito Federal ao dos demais municípios não alterasse significativamente o resultado final,² essa escolha também precisa ser justificada.

O segundo ponto que merece atenção é a apuração e análise da base de incidência do ICMS e do ISS, feita pelo autor a partir da TRU (Tabela de Recursos e Usos).

Inicialmente, a estimativa promovida por Gobetti apresenta limitações, que estão direta ou indiretamente relacionadas ao grau de detalhamento da TRU. No caso da estimativa da base do ISS, esta pode ter sido subestimada pois algumas atividades

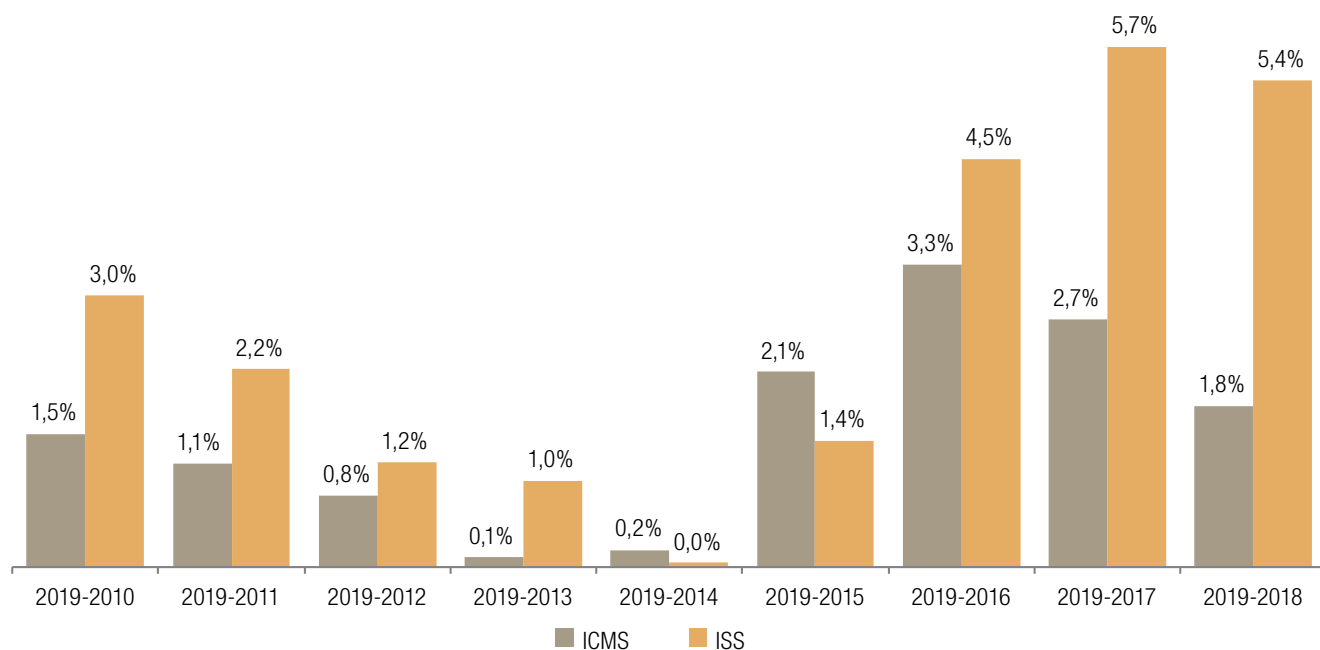
sujeitas ao ISS não foram contempladas, como por exemplo “serviços de artes, cultura, esporte e recreação”, ou ainda, “serviços cinematográficos, música, rádio e televisão”. A opção, por não incluir tais itens em sua estimativa, provavelmente, deve estar relacionada ao fato de que nem todos os serviços inseridos nessas atividades estão contemplados na lista de serviços da LC 116/2003.³ Em termos práticos, a questão que se coloca aqui é a seguinte: será que a (abertura da) TRU capta, com precisão, todos os serviços que são tributados pelo ISS? Não se trata aqui de um erro do autor, mas de uma limitação da base de dados. Caso este optasse por incluir tais atividades na base de incidência do ISS, esta deixaria de estar subestimada e passaria a ser superestimada. De qualquer forma, há de se reconhecer a limitação dessa *proxy* construída por Gobetti.

No caso da estimativa da base de incidência do ICMS, o problema não está relacionado às atividades selecionadas, mas com limitação estrita ao valor adicionado dessas atividades, i.e., Gobetti opta por tomar apenas o consumo final como base do ICMS, supondo que este é um IVA perfeito, quando é bem sabido que o ICMS também incide (em escala não desprezível⁴) sobre investimentos e exportações – fato que, deve-se reconhecer – o autor admite e transparece em seu texto. Contudo, mais uma vez, a base parece subestimada, afastando-se de uma *proxy* realmente fidedigna para esta.

Dadas essas limitações, qualquer comparação, seja ela intertemporal ou entre ICMS e ISS, se torna problemática e pouco confiável.

Ainda que esse fator metodológico seja ignorado, a análise das bases de incidência tem outra limitação: a

Crescimento real médio anual do ICMS e do ISS por diferentes intervalos temporais



Elaboração própria. Fontes primárias: Carga Tributária do Governo Geral/STN e IPCA/IBGE.

comparação simples entre dois pontos na série temporal esconde a dinâmica ocorrida neste intervalo. A questão que se coloca a partir dessa análise é: a comparação ponto a ponto revela um comportamento estrutural ou esconde um efeito do ciclo econômico?

Para tentar superar isso, com base na metodologia proposta por Gobetti, as bases do ICMS e do ISS (e, destacadamente, de “comunicação e informação”) foram calculadas para todos os anos entre 2010 e 2018, com vistas a observar o comportamento “no meio do caminho”. A tabela a seguir resume essa informação.

A estimativa anual das bases de incidência permite observar a taxa de crescimento destas, ano a ano, conferindo um grau de precisão de análise significativamente maior do que observar uma média anual de crescimento. Nesse caso, como é possível notar, fica clara como a dinâmica da base de serviços (ISS) tem um desempenho superior à da base de produtos (ICMS) até o ano de 2013. Em 2014

essa situação se inverte e a base de serviços passa a crescer a taxas muito baixas e entre 2015 e 2017 – fato que ajuda a explicar por que a taxa média de crescimento entre 2010 e 2017, obtida por Gobetti, é maior na base do ICMS do que na base do ISS. Em 2018, nota-se, porém, que a base de serviços retoma à frente da base de produtos novamente.

Não custa rememorar que o Brasil passou por uma severa recessão econômica em 2015/2016 e “andou de lado” em 2017. Natural esperar que a demanda por serviços – muitos deles supérfluos, não essenciais, como produtos, especialmente no caso das famílias – tenda a cair mais do que a média em um cenário como esse. Em outras palavras, pode-se deduzir que a forte queda do desempenho da base de serviços entre 2015 e 2017 está relacionada a um fator conjuntural, não sendo, portanto, elemento determinante do comportamento futuro da base de incidência do ISS. Não se pode, portanto, refutar a

tese do “imposto do futuro” com base nesses dados – especialmente se observarmos o comportamento da atividade de “comunicação e informação” sujeita ao ISS, que cresce consistentemente mais do que a atividade de “comunicação e informação” sujeita ao ICMS.

Se desconsiderarmos esse efeito conjuntural e assumirmos como correta a comparação ponto a ponto feita por Gobetti,⁵ uma pergunta surge imediatamente: como explicar o melhor desempenho da arrecadação do ISS (frente à do ICMS) no mesmo período? Entre 2010 e 2018 o ISS cresceu em média 2,7% ao ano em termos reais, enquanto no caso do ICMS essa taxa foi de 1,4%. A explicação deve estar relacionada ao esforço e à eficiência dos fiscos municipais – precisamente o contrário do que é afirmado por Gobetti ao apresentar dados que supostamente revelam um pior desempenho do ISS frente ao ICMS: “A resposta pode estar relacionada à ineficiência dos fiscos municipais [...]”.

Agregação das atividades econômicas por base de incidência tributária - 2010-2018

Indicador	Base de Incidência	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
R\$ milhões correntes	ICMS	1.471.496	1.661.073	1.865.708	2.064.907	2.264.996	2.353.019	2.434.491	2.564.449	2.732.796
	Com&Inf	86.436	94.523	107.459	113.346	115.315	116.724	120.393	125.227	126.778
	ISS	1.416.582	1.614.440	1.842.617	2.045.444	2.237.989	2.284.365	2.335.568	2.388.495	2.563.900
	Com&Inf	77.355	92.813	103.395	119.701	129.868	139.675	145.689	164.228	185.541
Var. % anual	ICMS	-	12,9%	12,3%	10,7%	9,7%	3,9%	3,5%	5,3%	6,6%
	Com&Inf	-	9,4%	13,7%	5,5%	1,7%	1,2%	3,1%	4,0%	1,2%
	ISS	-	14,0%	14,1%	11,0%	9,4%	2,1%	2,2%	2,3%	7,3%
	Com&Inf	-	20,0%	11,4%	15,8%	8,5%	7,6%	4,3%	12,7%	13,0%

Elaboração própria. Fontes primárias: Sistema de Contas Nacionais/IBGE e Gobetti (2020).

Cabe destacar também a questão do deflacionamento setorial e da variação real das bases, apresentada por Gobetti como a forma de verificar a tendência estrutural das bases. Aqui, devemos voltar a insistir na compreensão estrita dos impostos (ICMS e ISS) como instrumentos de arrecadação e apenas isso. Novamente, a percepção dos prefeitos de que o ISS é o “imposto do futuro” está diretamente ligada ao fato de que apresenta um desempenho acima da média do ponto de vista da arrecadação.

Tendo isso em vista, há pouco sentido em deflacionar a base de incidência do ICMS e do ISS, pois os preços são fatores fundamentais para determinar o sucesso da receita tributária. Se a inflação do setor de

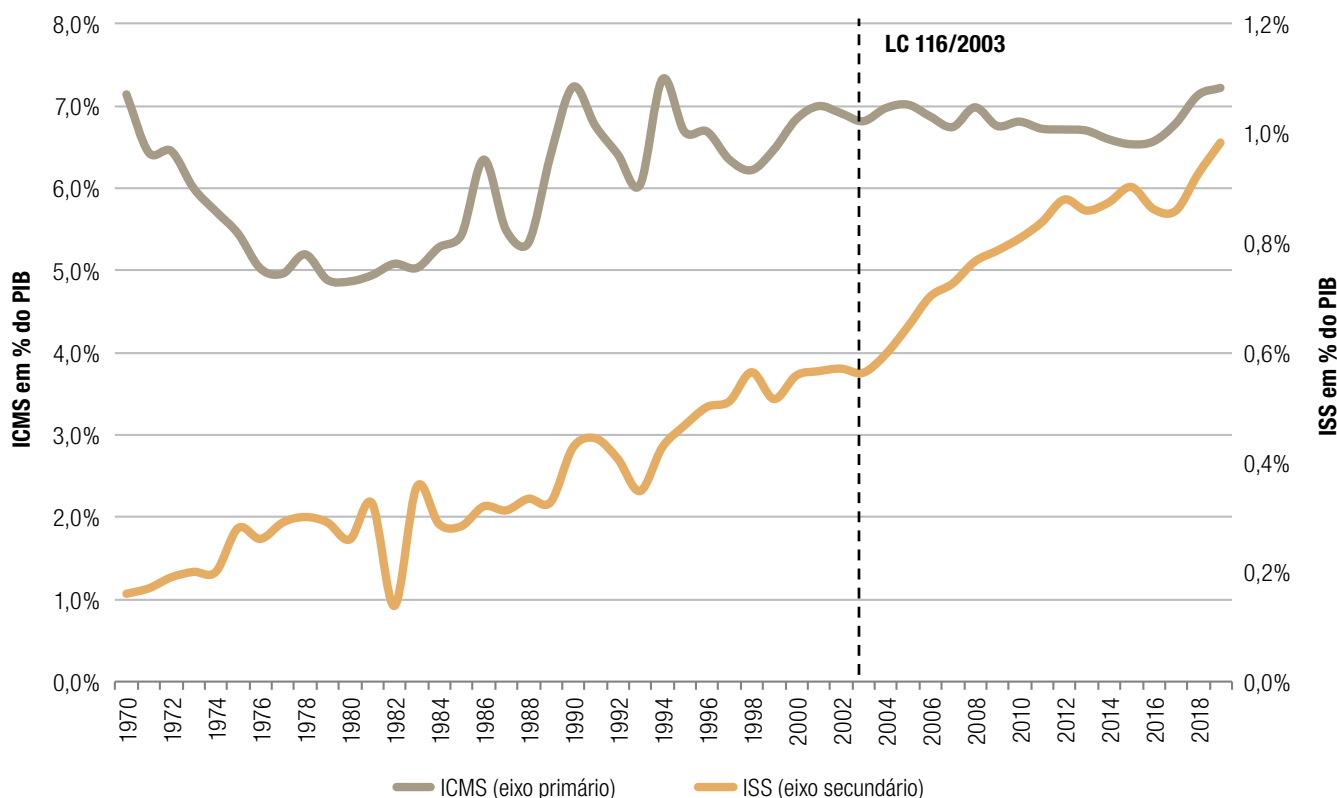
serviços é superior à inflação geral (ou à inflação do setor industrial) – o que normalmente é – isso representa uma base de cálculo maior para o ISS e conseqüentemente maior potencial de arrecadação. Não há problemas com o deflacionamento das bases – o que poderia até servir para outras análises. Neste caso, contudo, que buscamos observar a tendência de arrecadação, este procedimento parece inadequado.

Grande parte dessa discussão sobre a tendência das bases de produtos e de serviços está atrelada à percepção do que é ocasional (conjuntural) e do que é estrutural. A tese defendida por prefeitos e por grande

parte dos economistas é de que os serviços tendem a dominar a economia moderna e que, por isso, o ISS tem maior potencial de arrecadação (no presente e no futuro) do que o ICMS. Hipótese razoável, tendo em vista o comportamento histórico do setor de serviços no PIB e da arrecadação de ISS frente à do ICMS.

Dessa forma, a observância da tendência estrutural das bases de incidência não pode ser feita em um intervalo de tempo tão curto quanto 10 anos. É preciso olhar o comportamento histórico. Como não é possível retroagir tanto com a estimativa das bases de incidência pela TRU, devemos olhar para a arrecadação propriamente dita e para o comportamento dos grandes setores no PIB.

Evolução histórica do ICMS e do ISS em % do PIB - 1970-2019



Elaboração própria. Fontes primárias: Afonso e Castro (2019),⁶ Finbra/STN e Sistema de Contas Nacionais Trimestrais/IBGE.

O gráfico anterior mostra de forma clara a intensa tendência de crescimento da carga tributária do ISS ao longo do tempo. O comportamento do ICMS, por outro lado, se mostra errático, tendo se acomodado próximo ao patamar de 7% do PIB a partir do século XXI. Como bem observado por Gobetti, a comparação do desempenho do ISS em todo o período histórico pode trazer distorções em função da legislação aprovada em 2003 (LC 116/2003). Dessa forma, podemos segmentar o intervalo de tempo para evitar o problema e, a partir daí, comparar o comportamento dos dois tributos:

- Entre 1970 e 2003 o ICMS cresceu em média (em termos reais)

3,9% a.a., enquanto o mesmo indicador para o ISS foi de 8,1% a.a.

- Entre 2004 e 2019 o ICMS cresceu em média (em termos reais) 2,3% a.a., enquanto o mesmo indicador para o ISS foi de 5,5% a.a.

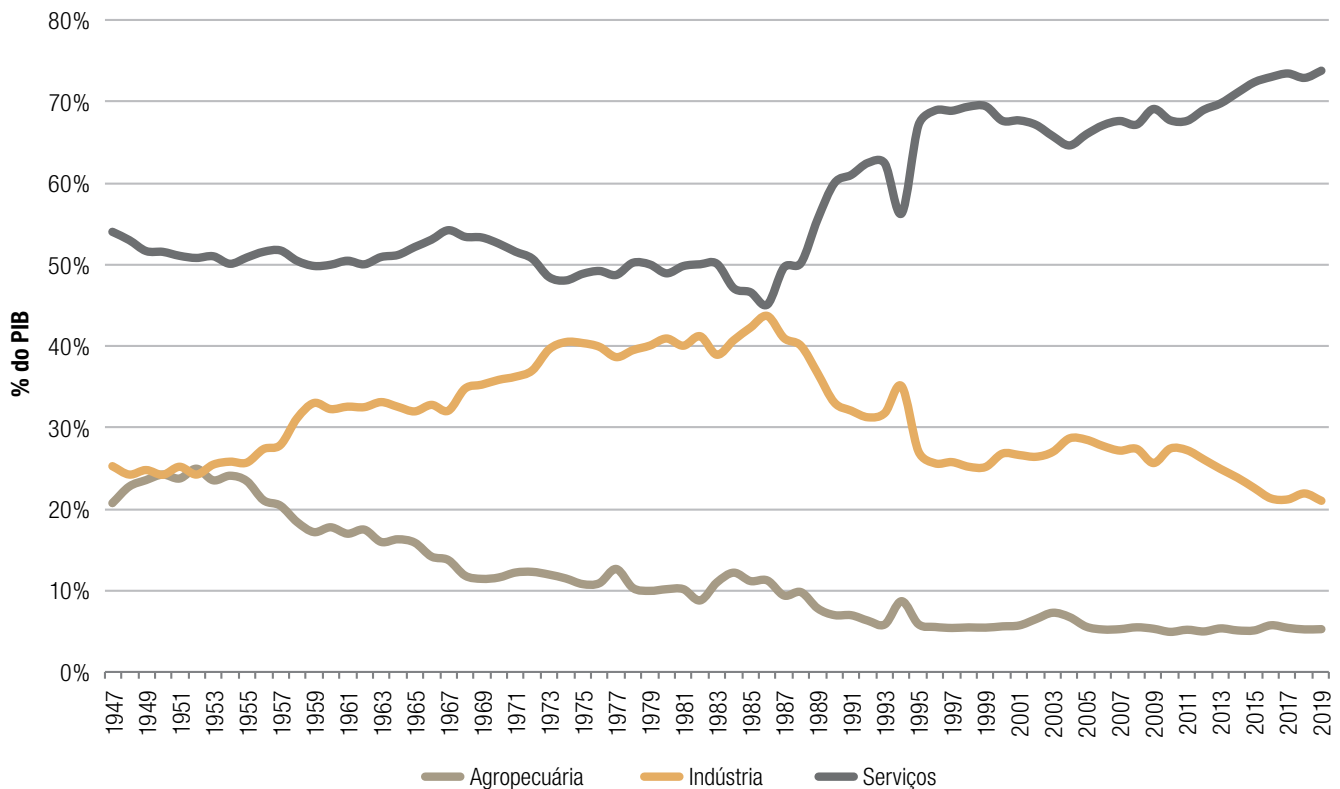
A evolução e o volume arrecadado por aqueles impostos – bem como pelo IPI, principalmente – mudaram radicalmente junto com a economia e a sociedade que, como será visto adiante, gera cada vez mais valor na prestação de serviços do que na produção de bens. Em pouco mais de meio século, nenhum imposto cresceu mais do que o ISS. O desempenho comparado dos tributos indiretos é um bom

retrato da redistribuição de poder financeiro (e mesmo político) na Federação brasileira, que, no longo prazo, mostra os municípios com papel cada vez mais relevante, em detrimento dos estados e, até mesmo da União, que conseguiu reverter boa parte das perdas que sofreu com a Constituição de 1988 expandindo contribuições, que passaram a incidir cada vez mais sobre serviços e menos sobre bens.

Os dados de arrecadação parecem bem enfáticos, endossando a tese dos prefeitos. Esse comportamento tem relação direta com o crescente domínio do setor de serviços na economia brasileira, que acompanha uma tendência mundial.

Como é possível notar, desde meados dos anos 1980, o setor de ser-

Evolução histórica da participação dos grandes setores no PIB - 1947-2019



Elaboração própria. Fontes primárias: Estatísticas do século XX/IBGE e Sistema de Contas Nacionais/IBGE.

viços tem ganhado muito espaço na economia nacional, alcançando 74% do PIB em 2019. Na maior cidade do país, São Paulo, essa participação chegou a 88% em 2018, segundo a Fundação Seade.⁷

O trabalho de Gobetti busca ainda fazer outras considerações acerca da qualidade do imposto (ISS) e da concentração da arrecadação deste em poucas localidades. Estes são aspectos importantes e que merecem uma discussão. Entretanto, esta aparece de uma forma um tanto simplista na apresentação do autor.

Afirma-se, por exemplo, que com a implantação do IBS (previsto na PEC 45/2019), os municípios mais pobres triplicariam sua participação na receita do futuro IBS (equivalente ao ISS), enquanto os municípios “ricos” teriam uma queda de 2,4 vezes. A passagem dá a impressão de que a reforma promoveria uma justiça federativa sem precedentes, mas ignora que o financiamento dos municípios depende de outras fontes de receita, que também apresentam uma distribuição muito ruim entre os entes e que sequer estão sendo discutidas, como o FPM e os *royalties* do petróleo (para não falar da Cota-Parte do ICMS, que está no texto original da PEC 45/2019, mas que não deve constar no relatório da comissão da reforma tributária).

A discussão federativa no Brasil se equivoca por olhar para apenas um lado da balança – e, nesse caso, apenas o lado menos pesado, haja vista o tamanho diminuto do ISS frente às receitas de Cota-Parte do ICMS e de FPM. A FNP nunca se opôs a discutir redistribuição de receitas na Federação ou equalização

Não se busca aqui fazer
uma defesa incondicional
do ISS como instrumento
arrecadatório, desmerecendo
a cumulatividade presente
neste e suas consequentes
ineficiências econômicas

fiscal. Mas a discussão precisa ser ampla, compreendendo não apenas as receitas tributárias próprias, mas também as transferências intergovernamentais e as competências (responsabilidades) dos entes. Afinal, se o ISS é “[...] antiquado, do ponto de vista econômico [...]”, o que dizer do nosso “rústico”⁸ FPM do ponto de vista distributivo?

Este breve texto buscou apresentar evidências que corroboram a hipótese dos prefeitos de que o ISS é o “imposto do futuro”, contrapondo, para isso, o artigo de Sérgio Gobetti.

Não se busca aqui fazer uma defesa incondicional do ISS como instrumento arrecadatório, desmerecendo a cumulatividade presente neste e suas consequentes ineficiências econômicas. Também não se busca ignorar a linha tênue – e cada vez mais tênue – entre serviços e mercadorias na economia moderna. Trata-se de uma abordagem pragmática sob a ótica do gestor, que tem uma preocupação imediata (e le-

gítima) com sua capacidade de fazer frente às demandas da população. E sob essa ótica o ISS serve bem como “imposto do futuro” aos prefeitos.

O tremendo desafio a se vencer na reforma tributária é encontrar um outro imposto, de competência local, à altura do ISS. Condizendo com um regime de responsabilidade fiscal, não só pela lei, mas pela falta de opção de financiamento, os prefeitos não aceitam trocar um imposto que ditam e cobram por conta própria por transferências advindas de outras esferas de governo ou por promessas de ganhos de receita com base em premissas questionáveis. ■

¹GOBETTI, Sérgio W. É verdade que o ISS é o “imposto do futuro”? Análise de sua trajetória e base de cálculo em comparação ao ICMS. Observatório de Política Fiscal/IBRE. 1 dez. 2020. Disponível em: <<https://bit.ly/36DDVKT>>.

²Tomando por base as taxas apresentadas no artigo do Gobetti e considerando que a participação do Distrito Federal na arrecadação total de ISS é de aproximadamente 2,85%, estima-se que a taxa de crescimento médio anual do ISS subiria de 0,3% para 0,34% com a incorporação do Distrito Federal aos demais municípios.

³Disponível em: <<https://bit.ly/33lhc4X>>.

⁴Há evidências de cumulatividade do ICMS sobre exportações e investimento, ou quando há demora excessiva na devolução do crédito. Ver: <https://bit.ly/3qp9Jl3>.

⁵No texto de Gobetti a comparação entre 2010 e 2017 revela um crescimento médio anual da base de ICMS superior ao da base do ISS. Aqui, o mesmo exercício foi feito para o período 2010-2018, sendo obtido o mesmo resultado.

⁶AFONSO, José Roberto R.; CASTRO, Kleber P. Carga tributária brasileira em perspectiva histórica: estatísticas revisadas. *Revista de Administración Tributaria CIAT*, n. 45, set. 2019. Disponível em: <<https://bit.ly/37y55lJ>>.

⁷Disponível em: <<https://bit.ly/33LP0hp>>.

⁸PRADO, Sérgio (Org.). *Transferências intergovernamentais na Federação brasileira: avaliação e alternativas de reforma*. Brasília: Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros, 2006. 323 p. (Caderno Fórum Fiscal n. 6). Disponível em: <<https://bit.ly/37DKKBR>>.