



Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Faculdade de Ciências Econômicas
Programa de Pós-Graduação em Ciências Econômicas

Márcia Monteiro Matos

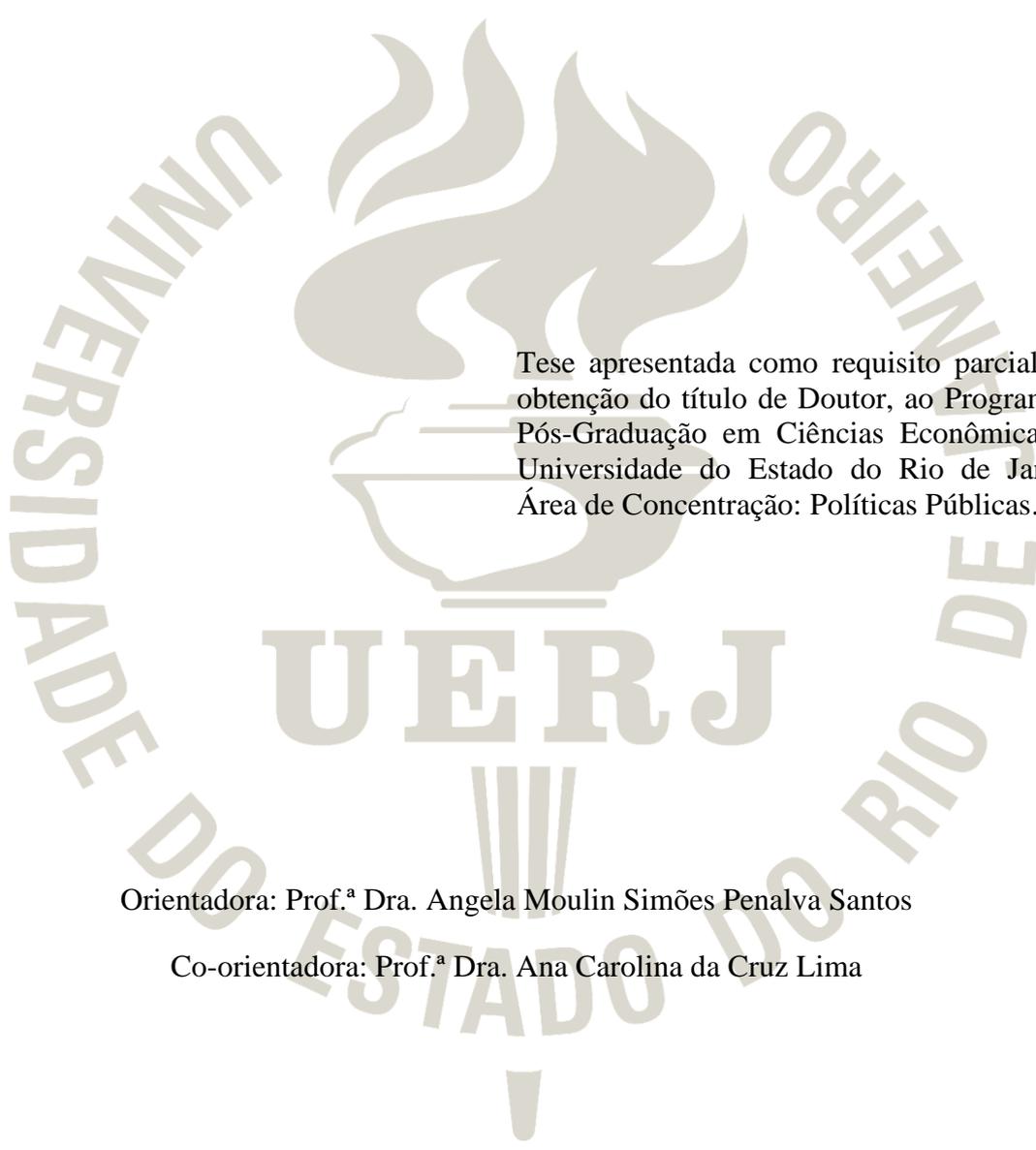
Tributação sobre os serviços no Brasil: uma análise da experiência do ISS

Rio de Janeiro

2019

Márcia Monteiro Matos

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



Tese apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Doutor, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Econômicas, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Políticas Públicas.

Orientadora: Prof.^a Dra. Angela Moulin Simões Penalva Santos

Co-orientadora: Prof.^a Dra. Ana Carolina da Cruz Lima

Rio de Janeiro

2019

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ / REDE SIRIUS / BIBLIOTECA CCS/B

M433 Matos, Márcia Monteiro.
Tributação sobre os serviços no Brasil: uma análise da
experiência do ISS / Márcia Monteiro Matos.– 2019.
117 f.

Orientador: Profª Drª Angela Moulin Simões Penalva Santos.

Orientador: Profª Drª Ana Carolina da Cruz Lima.

Tese (Doutorado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro,
Faculdade de Ciências Econômicas.

Bibliografia: f. 104 -117.

1. Imposto sobre serviços – Brasil – Teses. I. Santos, Angela
Moulin Simões Penalva. II. Lima, Ana Carolina da Cruz. III.
Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Ciências
Econômicas. IV. Título.

CDU 336.2(81)

Bibliotecária: Luciana Zöhner CRB7/5643

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial dessa tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Márcia Monteiro Matos

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

Tese apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Doutor, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Econômicas, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Políticas Públicas.

_____ em ____ de _____ de _____.

Banca Examinadora:

Prof.^a Dra. Angela Moulin Simões Penalva Santos (Orientadora)
Faculdade de Ciências Econômicas – UERJ

Prof.^a Dra. Ana Carolina da Cruz Lima (Co-orientadora)
Faculdade de Ciências Econômicas – UERJ

Prof. Dr. Alexis Toríbio Dantas
Faculdade de Ciências Econômicas – UERJ

Prof. Dr. José Roberto Rodrigues Afonso
Instituto Brasileiro de Economia – FGV

Prof.^a Dra. Paula Alexandra Canas de Paiva Nazareth
Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro – TCE/RJ

Dr. Kleber Pacheco de Castro
Consultor em Finanças Públicas/Eletronbras

Rio de Janeiro

2019

AGRADECIMENTOS

Desejo expressar os meus agradecimentos a todos aqueles que, de alguma forma, permitiram que esta tese se concretizasse.

Em primeiro lugar quero agradecer a Professora Doutora Angela Moulin S. Penalva Santos, por ter sido muito além de minha orientadora. Foi uma conselheira e nas horas em que nada estava dando certo, tinha uma palavra amiga, um abraço acolhedor e uma mão para guiar. O meu muito obrigada.

Agradeço, de igual forma, a dedicação da Professora Doutora Ana Carolina da Cruz Lima, pela forma amiga e generosa com que sempre me incentivou e pelo estímulo sentido após cada reunião, que me enchiam de ânimo para novos avanços.

Ao Professor Doutor José Roberto Afonso, pelo apoio de sempre, pelo trato simples, correto e os ensinamentos. Muito obrigada por todas as oportunidades e pelo tema do trabalho, que sempre me chamou a atenção.

O meu carinho ao Professor Doutor Antônio Salazar Pêsoa Brandão, pelo apoio na minha caminhada, pelo exemplo e dedicação ao magistério.

Aos Professores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Econômicas, em especial Alexandre Marinho, Elcyon C. R. Lima, Luiz Fernando de Paula e Octávio Augusto F. Tourinho, pelas aulas enriquecedoras.

Aos funcionários da secretaria do Programa de Pós-Graduação em Ciências Econômicas, em especial Erick Martins e Rosangela Lemos.

Aos amigos do doutorado pelo apoio e força nos momentos de dificuldades e pelas alegrias de estudarmos juntos, em especial Ana Carolina Gonçalves e Júlio Cesar M. Barros.

Ao Bruno Erbisti Garcia do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística pela ajuda nas estatísticas e pela atenção dispensada.

Agradeça a minha amiga Professora Doutora Maria Raquel Lobianco, pela ajuda incondicional e incentivo para prosseguir.

Ao meu esposo, Andre Gouvêa, pela paciência, preocupação e incentivo para entrar no doutorado e principalmente concluí-lo. A Lilica pelos passeios revigorantes nos momentos de dúvidas, que foram muitos.

À minha querida e amada mãe, Maria José Monteiro Matos, pelo companheirismo, carinho e amor incondicional.

"A vida não é uma festa, nem uma desgraça, mas sim um assunto importante do qual estamos encarregados e que devemos resolver com honra."

Alexis de Tocqueville

RESUMO

MATOS, M.M. *Tributação sobre os serviços no Brasil: uma análise da experiência do ISS*. 2019. 117f. Tese (Doutorado em Ciências Econômicas) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

A Tese analisa a importância do Imposto sobre Serviços (ISS) no contexto da evolução do setor terciário nos municípios brasileiros. Os avanços ocorridos nas atividades de Serviços proporcionaram mudanças significativas nas principais localidades, ou seja, os centros urbanos mais dinâmicos (pertencentes ao topo da hierarquia urbana), transformando-as em economias modernas intensivas em atividades terciárias de alto valor agregado. Na economia nacional, o setor terciário ganha cada vez mais espaço, desempenhando um papel importante na geração de empregos e receitas para os entes locais. Entre outros fatores, a expansão das atividades de Serviços impacta a arrecadação do ISS, principalmente, dos municípios mais dinâmicos nesse segmento. Dessa forma, esse trabalho investiga o desempenho do setor de serviços por segmentos de atividades, segundo Classificação Nacional de Atividades Econômica (CNAE 2.0), e analisa os principais determinantes da arrecadação do ISS *per capita* e sua relação com grau de dependência municipal das transferências intergovernamentais. Para sua consecução, são utilizados dados fornecidos pela STN-FINBRA e pelo IBGE para estimar modelos de dados painel para os municípios brasileiros no período 2005-2015. Os resultados evidenciam uma relação positiva entre arrecadação do ISS e dinamismo local, especialmente no setor de Serviços, 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. Observa-se que há possibilidade de aumento do potencial de arrecadação própria dos municípios brasileiros devido à expansão da participação relativa do setor de Serviços para a composição do PIB local e, conseqüentemente, para a elevação da autonomia financeira municipal no Brasil.

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

ABSTRACT

MATOS, M. M. *Taxation on Services in Brasil: An analysis of the Tax on Service experience*. 2019. 117 p. Thesis (PhD in Economic Sciences) - Faculty of Economic Sciences, Rio de Janeiro State University, Rio de Janeiro, 2019.

The Thesis analyses the importance of the Tax on Services (ISS) in the context of the evolution tertiary sector in Brazilian municipalities. Advances in Services activities have led to significant changes in key locations (at the top of the urban hierarchy), turning them into intensive modern economies into high value-added tertiary activities. In the national economy, it is gaining more and more space, playing an important role in generation jobs and income for locals. There are many factors that impact the collets Tax on Services, one of these factors is the expansion of Service activities, mainly from the most dynamic municipalities in this segment. Thus, this paper investigates the performance of the Service sector by activity segment, according to the National Classification of Economic Activities (CNAE 2.0), to analyze the main determinants of Tax on Services (ISS) collection *per capita* and their relationship with the degree of municipal dependence on intergovernmental transfers. To achieve this, data provided by STN-FINBRA and IBGE are used to estimate 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, especially in the Services sector, 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. It is observed that there is a possibility of increasing the potential of own collection of Brazilian municipalities due to the expansion of the relative participation of the Services sector to the composition of local GDP and, consequently, to the increase of municipal financial autonomy in Brazil.

Key words: Tax on services. Sector tertiary. Brazilian municipalities.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01 - Participação dos Subsetores na Composição dos Serviços não Financeiros, por indicador - % do Total (Brasil, 2010)	29
Gráfico 02 - Participação dos Subsetores na Composição dos Serviços não Financeiros, por indicador - % do Total (Brasil, 2015)	29
Gráfico 03 - Serviços não financeiros – Variáveis selecionadas (taxa de variação) (Brasil, 2010/2015)	30
Gráfico 04 - Serviços não financeiros – Variáveis selecionadas (Brasil - Regiões, 2015)	41
Gráfico 05 - Evolução do ISS e IPTU em proporção do PIB (Brasil, 2005 - 2015)	58
Gráfico 06 - ISS e IPTU em proporção da Receita Orçamentária (Brasil, 2005 - 2015)	59
Gráfico 07 - ISS e IPTU em proporção da Receita Tributária (Brasil, 2005 - 2015).....	60
Gráfico 08 - ISS em proporção da Receita Tributária (Brasil - Capitais, 2005-2015)	61
Gráfico 09 - IPTU em proporção da Receita Tributária (Brasil - Capitais, 2005-2015).....	62
Gráfico 10 - ISS e IPTU em proporção da Receita Corrente (Brasil - Capitais, 2005-2015)	63
Gráfico 11 - ISS e IPTU em proporção da Receita Orçamentária por escala populacional (Brasil, 2005/2015)	64
Gráfico 12 - ISS e IPTU em proporção da Receita Tributária por escala populacional (Brasil, 2005/2015)	65
Gráfico 13 - ISS e IPTU em proporção da Receita Orçamentária (Brasil - Regiões, 2005/2015)	66
Gráfico 14 - ISS e IPTU em proporção da Receita Tributária (Brasil - Regiões, 2005/2015).....	66
Gráfico 15 - Receita de ISS e Despesa de Serviços (per capita) (Brasil - Municípios, 2005-2015).....	79
Gráfico 16 - Densidade da variável ISS (per capita) (Brasil - Municípios, 2005-2015).....	80
Gráfico 17 - Transferências Constitucionais como proporção das Receitas Correntes (Brasil - Municípios, 2005-2015)	81
Gráfico 18 - Valor Adicionado de Serviços e PIB (per capita) (Brasil - Municípios, 2005-2015).....	81

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 - Rede Urbana (Brasil, 2007).....	22
Figura 02 - Participação relativa do Setor de Serviços na composição do PIB municipal (Brasil, 2005), (continua)	24
Figura 02 - Participação relativa do Setor de Serviços na composição do PIB municipal (Brasil, 2015), (continuação).....	24
Figura 02 - Participação relativa do Setor de Serviços na composição do PIB municipal (Brasil, 2005-2015-Varição), (conclusão).....	25
Figura 03 - Proporção de empregados no setor de Serviços (Brasil, 2010/2015), (continua).....	27
Figura 03 - Proporção de empregados no setor de Serviços (Brasil, 2010/2015), (conclusão).....	28
Figura 04 - Proporção de empregados nos Serviços prestados às famílias (Brasil, 2010/2015), (continua)	31
Figura 04 - Proporção de empregados nos Serviços prestados às famílias (Brasil, 2010/2015), (conclusão).....	32
Figura 05 - Proporção de empregados nos Serviços de Informação e Comunicação (Brasil, 2010/2015), (continua)	33
Figura 05 - Proporção de empregados nos Serviços de Informação e Comunicação (Brasil, 2010/2015), (conclusão).....	34
Figura 06 - Proporção de empregados nos Serviços Profissionais, Administrativos e complementares (Brasil, 2010/2015)	35
Figura 07 - Proporção de empregados nos Transportes, serviços auxiliares aos transportes e correio (Brasil, 2010/2015), (continua)	36
Figura 07 - Proporção de empregados nos Transportes, serviços auxiliares aos transportes e correio (Brasil, 2010/2015), (conclusão).....	37
Figura 08 - Proporção de empregados nas Atividades imobiliárias (Brasil, 2010/2015).....	38
Figura 09 - Proporção de empregados nos Serviços de Manutenção e Reparação (Brasil, 2010/2015)	39
Figura 10 - Arrecadação do ISS per capita municipal (Brasil, 2005-2015), (continua).....	83
Figura 10 - Arrecadação do ISS per capita municipal (Brasil, 2005-2015), (conclusão).....	84
Figura 11 - PIB per capita municipal (Brasil, 2005-2015), (continua)	85
Figura 11 - PIB per capita municipal (Brasil, 2005-2015), (conclusão)	86
Figura 12 - Valor Adicionado (per capita) do setor de Serviços municipal (Brasil, 2005-2015), (continua)	87
Figura 12 - Valor Adicionado (per capita) do setor de Serviços municipal (Brasil, 2005-2015), (conclusão).....	88
Figura 13 - Transferências da União sobre Receitas Correntes municipais (%) (Brasil, 2005-2015), (continua)	89
Figura 13 - Transferências da União sobre Receitas Correntes municipais (%) (Brasil, 2005-2015), (conclusão).....	90
Figura 14 - Transferências dos estados sobre Receitas Correntes (%) (Brasil, 2005-2015), (continua).....	91
Figura 14 - Transferências dos estados sobre Receitas Correntes (%) (Brasil, 2005-2015), (conclusão)	92
Figura 15 - Receitas Tributárias sobre Receitas Correntes (%) (Brasil, 2005-2015), (continua).....	93

Figura 15 - Receitas Tributárias sobre Receitas Correntes (%) (Brasil, 2005-2015), (conclusão) 94

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 - Setor de Serviços – Grupamentos por estrutura da CNAE 2.0	26
Quadro 02 - Tributação sobre serviços no Brasil (alterações constitucionais).....	56
Quadro 03 - Descrição das variáveis.....	78

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 - Hierarquia dos centros urbanos (Brasil, 2007).....	21
Tabela 02 - Pessoal Empregado por setor (% total) (Países selecionados, 1997/2017)	43
Tabela 03 - Composição setorial (% PIB) (Países selecionados, 1997/2017).....	44
Tabela 04 - Quantidade de municípios por escala populacional (Brasil, 2005/2015).....	65
Tabela 05 - ISS por Setores de Serviços - Município de São Paulo (% PIB) (2011-2015)	68
Tabela 06 - ISS por Setores de Serviços - Município de Rio de Janeiro (% PIB)	68
Tabela 07 - Determinantes da arrecadação municipal do ISS per capita (Brasil, 2005-2015).....	96

LISTA DE SIGLAS

APGV	Atualização da Planta Genérica de Valores
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
CTN	Código Tributário Nacional
EA	Efeitos Aleatórios
EF	Efeitos Fixos
FINBRA	Finanças do Brasil
FPE	Fundo de Participação dos Estados
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Mercadorias e Serviços
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
IDP	Imposto sobre Diversões Públicas
IIP	Imposto de Indústrias e Profissões
INSS	Instituto Nacional de Seguro Social
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto de Renda
ISS	Imposto sobre Serviços
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IT	Imposto sobre Transações

IVA	Imposto sobre Valor Agregado
IVC	Imposto sobre Venda e Consignações
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MQG	Mínimo Quadrado Generalizado
MQO	Mínimo Quadrados Ordinários
MTE	Ministério do Trabalho e Emprego
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento
PIB	Produto Interno Bruto
PAS	Pesquisa Anual de Serviços
PIS	Programa Ingração Social
RAIS	Relações Anuais de Informações Sociais
REGIC	Regiões de Influências das Cidades
ROL	Receita Operacional Líquida
SRF	Secretaria da Receita Federal
VAB	Valor Adicionado Bruto

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
1 SETOR DE SERVIÇOS E A ECONOMIA DAS CIDADES	17
1 1 Rede urbana brasileira	19
1 2 A dinâmica do setor de Serviços no Brasil.....	23
2 EVOLUÇÃO HISTÓRICO-INSTITUCIONAL DAS RECEITAS SOBRE SERVIÇOS	46
2 1 Autonomia municipal e contexto histórico-institucional tributário no Brasil: alterações constitucionais	47
2 2 Autonomia municipal e potencial de arrecadação: a importância relativa do Imposto sobre Serviços (ISS) e do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)	57
3 DETERMINANTES DA ARRECADAÇÃO DO ISS <i>PER CAPITA</i> MUNICIPAL.....	70
3 1 Metodologia: análise de dados em painel	71
3 2 Características gerais da amostra.....	78
3 3 Análise dos resultados (Determinantes da arrecadação do ISS <i>per capita</i> municipal).....	95
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	100
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	104

INTRODUÇÃO

A experiência internacional aponta práticas diferentes acerca da distribuição intergovernamental das competências tributárias, conforme ressaltam Gillis *et al.* (1990), Varsano (2014) e Lukic (2017). Em geral, nos países desenvolvidos, como aqueles pertencentes à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a composição e a distribuição das receitas tributárias indiretas residem na arrecadação de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), ou seja, um imposto não cumulativo cobrado em todas as etapas do processo de produção e comercialização de bens e serviços¹, e na adoção do *Princípio do Destino*, segundo o qual a arrecadação do imposto pertence à localidade (país, estado) de destino dos bens e serviços comercializados (BURGESS *et al.*, 1995) (ALDERMAN; NINNO, 1999) (TANZI; ZEE, 2001) (HEAVY, 2002). Além disso, em geral aplica-se tarifa única para evitar prováveis distorções de preços relativos e impactos sobre as escolhas dos consumidores, ao invés de tarifas múltiplas e/ou isenções podem provocar (KEE; LOCKWOOD, 2007) (VARSANO, 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 diferentes (federal, estadual ou municipal)² e regimes diferenciados, o que cria problemas e entraves ao sistema tributário nacional (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; e (v) impede que os consumidores identifiquem o montante de tributos incidentes sobre bens e serviços que adquirem no mercado. Além disso, torna complexa a relação entre capacidade financeira, oferta de serviços públicos e responsabilidade fiscal dos entes federados (municípios, estados e União).

A descentralização verificada no Brasil após a promulgação da Constituição Federal em 1988 assegurou aos governos locais mais autonomia financeira, todavia, o sistema de

¹ Exportações e investimentos são desonerados.

² 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.

distribuição de receitas adotado não favoreceu os governos municipais o suficiente para atender as suas demandas e sustentar a autonomia local (ARRETCHE, 2004; MORAES, 2006; SANTOS, 2011; GALLO, 2011). Como entes federativos, os municípios são unidades territoriais com autonomia política, administrativa e financeira, ou seja, possuem capacidade para eleger seus representantes no Legislativo e no Executivo, elaborar leis, recolher impostos, definir seu orçamento, implementar projetos de interesse local etc. (BRANDT, 2010). 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 (estados e União).

Dentre os tributos arrecadados pelos municípios, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) se destaca como principal fonte de receita própria. Afonso *et al.* (2001) evidenciam que o crescimento das receitas próprias nas grandes cidades ocorreu em função da modernização fazendária, da melhoria dos sistemas de avaliação das propriedades imobiliárias e pelo crescimento do setor de serviços em detrimento da indústria e do comércio. Nas cidades de pequeno porte e em regiões pobres, o aumento da arrecadação, quando ocorre, tende a ser explicado pela regulamentação e início de cobrança de impostos e taxas.^{3 4}

Em relação ao potencial de arrecadação própria dos municípios, é fundamental analisar a dinâmica do setor de serviços, principalmente nas grandes cidades, capitais e regiões metropolitanas, nas quais esse setor 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.

³ As transferências federais e estaduais representam importante parcela das receitas correntes municipais no Brasil, especialmente para municípios pertencentes às escalas inferiores da rede urbana (SANTOS; CASTRO, 2018).

⁴ Apesar do aumento da arrecadação própria dos municípios no período pós-1994, a importância relativa dos municípios na geração da carga tributária nacional ainda é bastante inferior à de outros países, dos mais variados níveis de renda, organização ou extensão territorial (aproximadamente 5,5% em 2000) (AFONSO *et al.*, 2001).

Nessa perspectiva, o objetivo da Tese é analisar a importância do ISS como instrumento de financiamento dos municípios brasileiros, visando contribuir para a reflexão de como sua evolução histórica, administração e participação nas receitas municipais são relevantes no processo de desenvolvimento do desempenho arrecadatário dos municípios. 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), dados sobre Contas Nacionais e população, fornecidos pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e dados sobre a Relação Anual de Informações Sociais (RAIS).

A identificação desses fatores é fundamental para discutir possíveis estratégias para melhorar o potencial de arrecadação dos tributos próprios dos municípios brasileiros, fator relevante para o desenvolvimento local, principalmente em um contexto generalizado de crise econômica como o observado no país desde 2014 (BARBOSA FILHO, 2017). Em outras palavras, a análise subsidiará e aprofundará alguns pontos, como setores de serviços mais dinâmicos, que podem influenciar o potencial de arrecadação do ISS nos municípios brasileiros. Como o ISS é uma das principais fontes de receitas para os municípios, o estudo dos fatores que podem influenciar o seu montante recolhido pode fornecer elementos que contribuam para o aprimoramento da capacidade fiscal (maior disponibilidade de recursos para os governos locais aplicarem na oferta de serviços públicos).

Além dessa introdução, a Tese possui mais quatro capítulos. No Capítulo 01 são apresentadas as tendências recentes no setor de serviços no Brasil. Confirmado o expressivo potencial de arrecadação tributária desse setor, são discutidos, no Capítulo 02, aspectos histórico-institucionais relacionados ao ISS. A metodologia e as características da base de dados são apresentadas no Capítulo 03. Os resultados dos modelos estimados são discutidos no Capítulo 04. Em seguida são realizadas as considerações finais da Tese.

1 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 abertura comercial, desregulamentação financeira, reestruturação produtiva, inovações tecnológicas etc. (LIMA, SIMÕES e HERMETO, 2016). Essa dinâmica evidencia a importância de compreender os mecanismos que estimulam a aglomeração dos fatores de produção (capital e trabalho) em regiões específicas, o que tende a torná-las mais dinâmicas (elevação do Produto Interno Bruto, dos salários, das taxas de ocupação, da escolaridade média etc.).

Marshall (1882) foi um dos primeiros teóricos a evidenciar existência de retornos crescentes de escala relacionados a ganhos pecuniários, tecnológicos e de mercado de trabalho (*Tríade Marshalliana*) proporcionados pela proximidade e pela troca de informação entre os agentes econômicos. Weber (1929), Lösch (1954) e von Thünen (1966), teóricos da Localização Industrial, 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 (1992, 1999), por exemplo, utilizam o conceito de economias externas, relacionadas a transbordamentos (*spillovers*) tecnológicos, para explicar os fatores que favorecem a concentração espacial das atividades produtivas. As economias externas são classificadas em dois grupos: (i) economias de localização (*marshallianas* ou *MAR*): as firmas são beneficiadas pela concentração de firmas da mesma indústria em um centro urbano (economias externas às firmas e internas à aglomeração) *à la* Marshall (1890), Arrow (1962) e Romer (1986); e (ii) economias de urbanização (*jacobianas*): as firmas são beneficiadas pela diversificação produtiva, pela escala urbana e pela oferta de serviços modernos à produção (economias internas à indústria e à localidade, mas externas às firmas) *à la* Jacobs (1969).

Nessa perspectiva, nos grandes centros urbanos metropolitanos há quantidade elevada de firmas e trabalhadores e uma oferta diversificada de serviços produtivos. Essas características geram um ambiente propício à inovação, favorecem o surgimento de novas atividades, inclusive financeiras e de exportação, o desenvolvimento do sistema de transportes

e de comunicações etc., o que torna essas localidades atraentes para produtores e consumidores, principalmente para trabalhadores qualificados. A diversificação produtiva e a maior complexidade da divisão do trabalho estimulam a capacidade de adequação às mudanças e tornam a região menos vulnerável.

Simultaneamente, a elevação dos custos de congestionamento urbano, como, por exemplo, aumento da renda da terra (aluguel)⁵, desemprego, subemprego, poluição e criminalidade, geram deseconomias que podem contrabalançar a concentração (reduzir a taxa de crescimento dos núcleos urbanos). Segundo Henderson (1988), essas deseconomias não comprometem o desenvolvimento urbano, pois nas cidades são geradas as melhores condições para a troca de informações e de bens e serviços. A cidade representa o equilíbrio entre as forças aglomerativas e de dispersão.

Segundo Christaller (1966), as atividades econômicas se localizarão em diferentes cidades e darão origem a uma rede urbana hierarquizada composta por Lugares Centrais. O princípio de centralização das atividades determina a distribuição e o tamanho das cidades, que desempenham funções centrais ao distribuírem bens e serviços para seu entorno. O autor utiliza os conceitos de limiar da demanda (menor nível possível para que a oferta de um bem ou serviço seja rentável) e alcance do bem (maior distância a ser percorrida pelos potenciais consumidores) para estabelecer a hierarquia entre as cidades: a rede urbana é composta por lugares centrais de ordem superior e inferior e regiões auxiliares.

Os Lugares Centrais tendem a ser especializados em atividades de alto valor agregado, relacionadas principalmente aos Serviços e aos Serviços Prestados à Indústria. Esses setores ganham relevância cada vez mais expressiva nos cenários econômicos devido ao intenso processo de inovação tecnológica e à emergência da Economia da Informação (aumento da participação relativa do setor na composição do PIB em detrimento da Indústria e da Agropecuária). Marshall e Wood (1995), Duranton e Puga (2002) e Storper e Venables (2005) ressaltam a tendência de concentração das atividades de Serviços modernos, intensivos em capital humano e tecnologia, nos grandes centros urbanos metropolitanos devido às suas vantagens competitivas e comparativas.

Nessa perspectiva, é interessante observar algumas características da rede urbana brasileira, definida pelo IBGE, e a evolução do setor de Serviços no Brasil, suas particularidades regionais e prováveis contribuições para as trajetórias futuras de

⁵ Segundo von Thünen (1966), a concorrência pelo espaço provoca a elevação da renda da terra e gera um sobrelucro espacial. Assim, apenas as atividades mais rentáveis por área conseguem se localizar nos centros urbanos mais dinâmicos.

desenvolvimento local, regional e nacional. É importante ressaltar que municípios mais dinâmicos nesse setor podem potencializar a capacidade de arrecadação própria por intermédio do Imposto Sobre Serviços. 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 públicos de qualidade para a população e, conseqüentemente, gerar economias externas que favoreçam o desenvolvimento local.

1 1 Rede urbana brasileira

A rede urbana brasileira, ou seja, a hierarquização entre as cidades brasileiras, é definida pela classificação de Regiões de Influência das Cidades (REGIC), realizada pelo Instituto Brasileiro de Geográfica e Estatística.

Em seu relatório sobre a classificação REGIC 2007, o IBGE (2008) aponta que 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. O projeto, que teve início em 1966, resultou nos estudos pioneiros “Divisão do Brasil em microrregiões homogêneas 1968, publicado em 1970, e “Divisão do Brasil em regiões funcionais urbanas”, lançado em 1972.⁶

A partir da concepção empregada nos primeiros trabalhos realizados pelo IBGE, foi estabelecida uma classificação dos centros urbanos e, posteriormente, a delimitação das suas áreas de atuação. O desenho do novo quadro da rede urbana brasileira fomentou comparações intertemporais e os novos levantamentos possibilitaram a compreensão das relações e as diferentes formas de organização espacial da economia e da sociedade brasileiras.

Dessa forma, o estudo das Regiões de Influência das Cidades de 2007 define de forma hierárquica 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, 2008).

⁶ Em 1967, o IBGE divulgou o esboço preliminar da divisão do Brasil em espaços homogêneos e espaços polarizados; em 1968, um estudo preliminar chamado Subsídios à regionalização foi desenvolvido a partir da análise de componentes regionais físicos, humanos e econômicos. (IBGE, 2008).

O estudo considera no âmbito da gestão federal, duas instâncias, o Poder Executivo e o Poder Judiciário.⁷ Considera-se que a seleção das localidades de instalação dos órgãos públicos pode determinar algum grau de centralidade. No Poder Executivo, a análise para o estabelecimento da hierarquização espacial engloba os órgãos com atuação descentralizada e cobertura nacional, como, por exemplo, o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), a Secretaria da Receita Federal (SRF) e o Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) (foram pesquisadas agências dessa categoria em 874 unidades territoriais).⁸ No Poder Judiciário, a análise examina a dispersão dos órgãos da Justiça Federal Comum e da Justiça Especializada (Justiça do Trabalho e Justiça Eleitoral), cuja hierarquização baseia-se na organização judiciária (foram selecionadas 490 unidades territoriais com pelo menos dois dos três tipos de órgãos).

Para definir os centros da gestão empresarial, a classificação REGIC considera a distribuição no território das unidades locais situadas em municípios diferentes daqueles em que se localiza a sede da empresa. Foram selecionados 724 centros com pelo menos três diferentes entidades empresariais com unidades locais em outros municípios.

Assim, a definição dos centros de gestão do território considera que os centros no último nível (nível mais elevado) seriam mantidos se: (i) integrassem as duas classificações (gestão federal e empresarial); (ii) se constasse apenas com uma das classificações, os centros deveriam se destacar em pelo menos dois eixos de análise de equipamentos e serviços. Os critérios permitem agrupar as localidades em seis níveis hierárquicos e estabelecem um conjunto com 711 centros de gestão do território.

O estudo também considera a intensidade das ligações entre as cidades para delinear as áreas de influência dos centros e evidenciar a articulação das redes do território. A análise de dados secundários (estoques) e dados sobre fluxos (trocas), obtidos por meio de questionário específico, de diferentes setores, como, por exemplo, comércio, educação, saúde, rede bancária, sistema de transportes etc., foi utilizada para categorizar os centros urbanos em 12 redes de primeiro nível e definir as regiões de influência dos centros urbanos.

A unificação das etapas resultou em conjunto de centros urbanos, no qual 802 cidades possuem outras cidades em suas respectivas áreas de influência. Delimitadas as regiões de influências, dois critérios foram adotados para complementar as relações de hierarquia. Primeiramente, foi estabelecida a dimensão da região de influência em termos da população

7 A instância do Poder Legislativo, por ter localização restrita à Brasília, não foi considerada pelo estudo (IBGE, 2008).

8 Foram encontrados órgãos do INSS em 777 unidades territoriais, da SRF em 439 e do MTE em 434 centros. Desse total, foram selecionadas 874 unidades territoriais, sendo que 296 contam com a presença dos três órgãos.

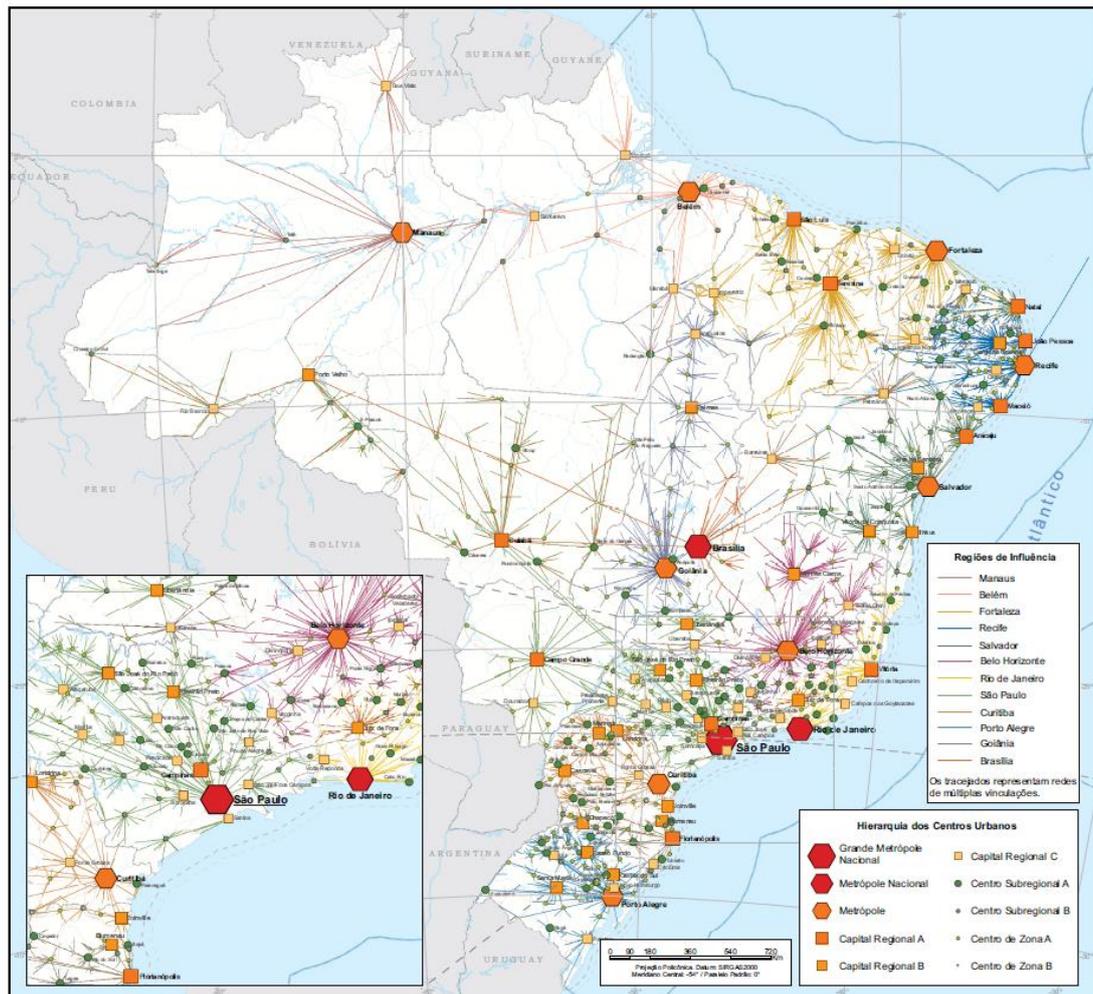
residente; em segundo lugar, foi considerada a intensidade de relacionamento entre os centros, medida pela frequência de menções ao centro indicadas no questionário aplicado pelo IBGE. Portanto, a hierarquia dos centros identificados considera a classificação dos centros de gestão do território, a intensidade de relacionamento e a dimensão da região de influência de cada centro, bem como as diferenças regionais. Dessa forma, as cidades foram classificadas em cinco grandes níveis, subdivididos em dois ou três subníveis, como demonstra a Tabela 01 e a Figura 01.

Tabela 01 – Hierarquia dos centros urbanos (Brasil, 2007)

		Cidades	Habitantes
1	Metrópoles		
1A	Grande Metrópole Nacional	São Paulo	19,5 M
1B	Metrópole Nacional	RJ e Brasília	11,5 M (RJ) e 3,2 (Bras.)
1C	Metrópole	Manaus, Belém, Recife, Salvador, Belo Horizonte, Curitiba, Goiânia e Porto Alegre.	variando de 1,6 (Manaus) a 5,1 M (Belo Horizonte)
2	Capital Regional		
2A	Capital Regional A	11 cidades	955 mil
2B	Capital Regional B	20 cidades	435 mil
2C	Capital Regional B	39 cidades	250 mil
3	Centro-Sub-Regional		
3A	Centro-Sub-Regional A	85 cidades	95 mil
3B	Centro-Sub-Regional B	79 cidades	71 mil
4	Centro de Zona		
4A	Centro de Zona A	192 cidades	45 mil
4B	Centro de Zona B	364 cidades	23 mil
5	Centro Local	4.473 cidades	predominantemente inferior 10 mil (mediana 8.133 hab.)

Fonte: A autora, 2019 a partir de IBGE, 2008.

Figura 01 – Rede Urbana (Brasil, 2007)



Fonte: A autora, 2019 a partir de IBGE, 2008.

O processo de desenvolvimento verificado na rede urbana brasileira nas últimas décadas foi fundamental para o desenho do modelo das redes de ligações estabelecidas entre seus municípios (LIMA, SIMÕES; HERMETO, 2016). Essas mudanças fortalecem os fluxos de produção, distribuição e consumo de bens e serviços entre as localidades e fomentam a organização da sociedade e do espaço (FRANÇA e SOARES, 2012). Conte (2014) destaca que a hierarquização dos núcleos ocorre em virtude de suas funções centrais, dessa forma, a diversidade de oferta e demanda de bens e serviços impacta o tamanho e a dinâmica dos centros urbanos e suas áreas de influências.

Nessa perspectiva, a diversidade do setor terciário pode influenciar a hierarquia das cidades. Kon (2004) ressalta que a disponibilidade (heterogeneidade) de serviços, principalmente de suas atividades modernas intensivas em tecnologia e capital humano, tem contribuído para o desenvolvimento local e, conseqüentemente, desempenha papel estratégico

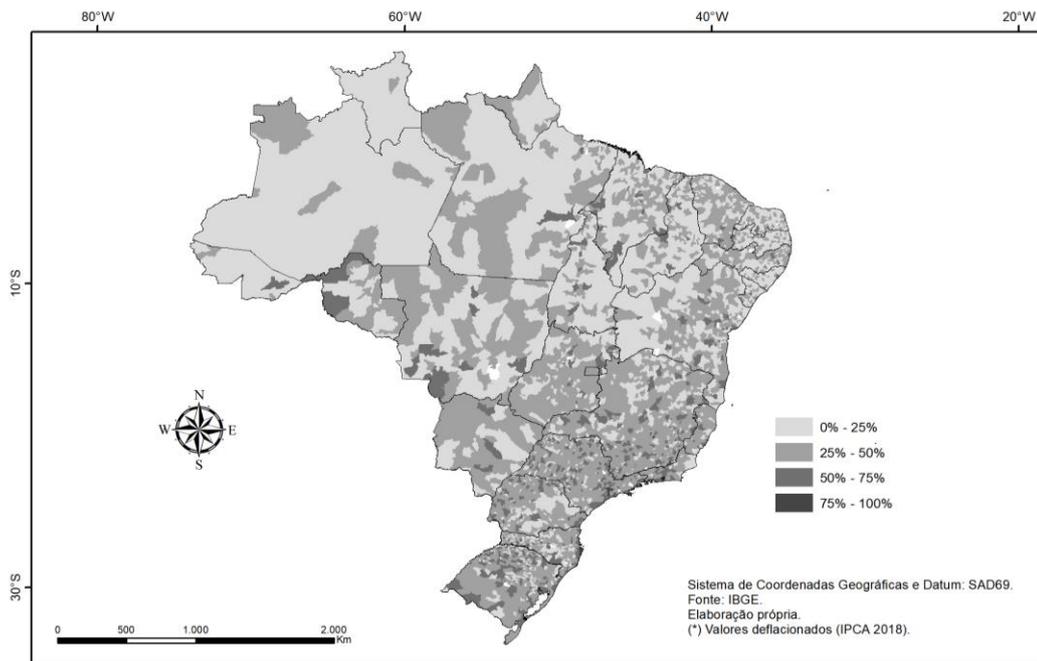
para a rede urbana de cidades. Segundo a autora, o crescimento do setor de serviços gera transformações nas estruturas produtivas locais, que está associado à urbanização acelerada, e estimula o deslocamento da população de centros menos desenvolvidos para centros mais avançados, que possuem melhor infraestrutura socioeconômica e oferta mais diversificada de bens e serviços. 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. Conforme ressaltam Marshall e Woods (1995), as atividades de Serviços modernos direcionam a lógica de organização espacial das cidades e evidenciam o grau de diversificação e desenvolvimento local. 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.

1 2 A dinâmica do setor de Serviços no Brasil

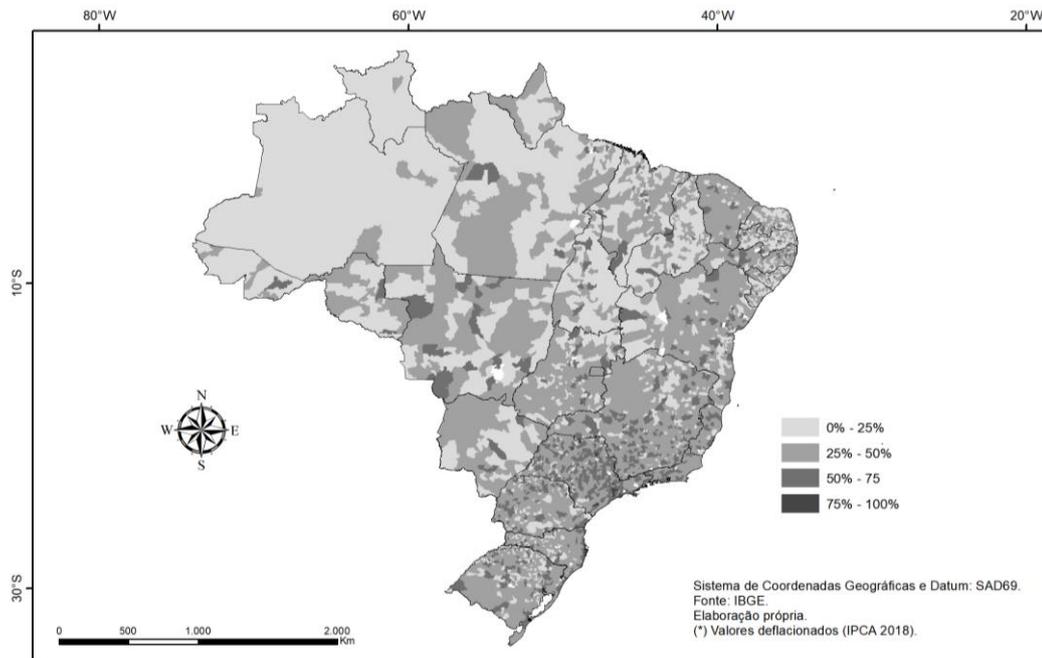
Os dados fornecidos pelo IBGE sobre o Produto Interno Bruto (PIB) municipal evidenciam o aumento da importância relativa do setor de Serviços no Brasil. A Figura 02 demonstra o aumento da contribuição do setor de Serviços para a composição do PIB municipal em praticamente todo território nacional, pois houve variação positiva do indicador entre 2005 e 2015. Além disso, observa-se que na região mais desenvolvida do país, Centro-Sul, na qual estão localizados os principais polos urbanos nacionais há maior densidade das atividades de serviços, o que corrobora o argumento dos teóricos urbanos sobre a centralização das atividades de Serviços nos Lugares Centrais devido à maior diversidade e complexidade das estruturas produtivas locais.

Figura 02 – Participação relativa do Setor de Serviços na composição do PIB municipal (Brasil, 2005/2015), (continua)



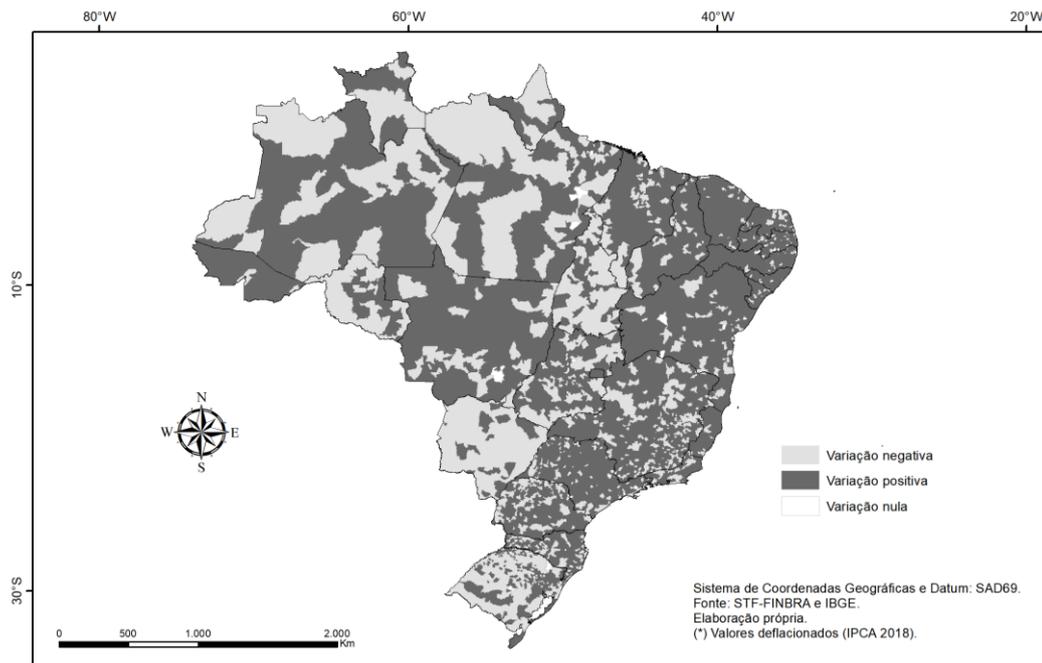
(a) 2005

Figura 03 – Participação relativa do Setor de Serviços na composição do PIB municipal (Brasil, 2005/2015), (continuação)



(b) 2015

Figura 04 – Participação relativa do Setor de Serviços na composição do PIB municipal (Brasil, 2005-2015), (conclusão).



Fonte: A autora, 2019 a partir de STN-FINBRA e IBGE, 2015.

(c) Variação

Mais importante do que observar a dinâmica do setor de forma agregada, é interessante analisar sua dinâmica setorial entre os municípios brasileiros. O IBGE classifica as atividades de Serviços em 07 (sete) grupos segundo a Classificação Nacional de Atividades Econômicas, versão 2.0 (CNAE 2.0), descritos no Quadro 01 a seguir:

Quadro 01 – Setor de Serviços – Grupamentos por estrutura da CNAE 2.0

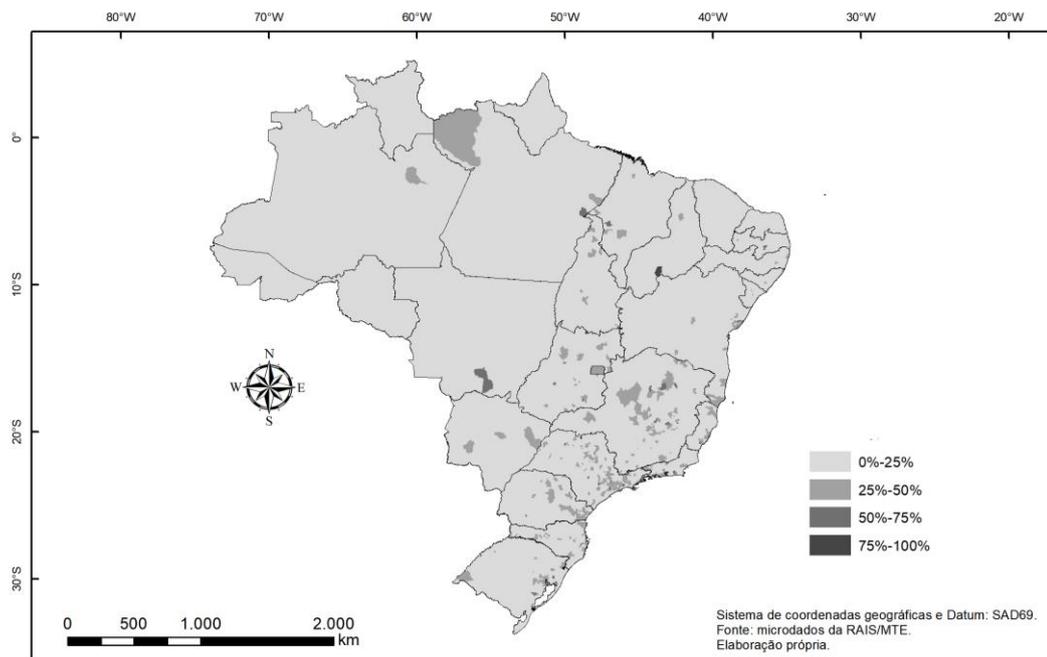
Denominação	Código CNAE 2.0
Serviços prestados principalmente às famílias	
Serviços de alojamento	55.10-8, 55.90-6
Serviços de alimentação	56.11-2, 56.12-1, 56.20-1
Atividades culturais, recreativas e esportivas	90.01-9, 90.02-7, 90.03-5, 92.00-3, 93.11-5, 93.13-1, 93.19-1, 93.21-2, 93.29-8
Serviços pessoais	96.01-7, 96.02-5, 96.03-3, 96.09-2
Atividades de ensino continuado	85.50-3, 85.91-1, 85.92-9, 85.93-7, 85.99-6
Serviços de informação e comunicação	
Telecomunicações	61.10-8, 61.20-5, 61.30-2, 61.41-8, 61.42-6, 61.43-4, 61.90-6
Tecnologia da Informação	62.01-5, 62.02-3, 62.03-1, 62.04-0, 62.09-1, 63.11-9, 63.19-4
Serviços audiovisuais	60.10-1, 60.21-7, 60.22-5, 59.11-1, 59.12-0, 59.13-8, 59.14-6, 59.20-1
Edição e edição integrada à impressão	58.11-5, 58.12-3, 58.13-1, 58.19-1, 58.21-2, 58.22-1, 58.23-9, 58.29-8
Agências de notícias e outros serviços de informação	63.91-7, 63.99-2
Serviços profissionais, administrativos e complementares	
Serviços técnico-profissionais	69.11-7, 69.20-6, 70.20-4, 71.11-1, 71.12-0, 71.19-7, 71.20-1, 73.11-4, 73.12-2, 73.19-0, 73.20-3, 74.10-2, 74.20-0, 74.90-0
Aluguéis não imobiliários e gestão de ativos intangíveis não financeiros	77.11-0, 77.19-5, 77.21-7, 77.22-5, 77.23-3, 77.29-2, 77.31-4, 77.32-2, 77.33-1, 77.39-0, 77.40-3
Seleção, agenciamento e locação de mão de obra	78.10-8, 78.20-5, 78.30-2
Agências de viagens, operadores turísticos e outros serviços de turismo	79.11-2, 79.12-1, 79.90-2
Serviços de investigação, vigilância, segurança e transporte de valores	80.11-1, 80.12-9, 80.20-0, 80.30-7
Serviços para edifícios e atividades paisagísticas	81.11-7, 81.21-4, 81.22-2, 81.29-0, 81.30-3
Serviços de escritório e apoio administrativo	82.11-3, 82.19-9, 82.20-2, 82.30-0
Outros serviços prestados principalmente às empresas	82.91-1, 82.92-0, 82.99-7
Transportes, serviços auxiliares aos transportes e correio	
Transporte ferroviário e metroferroviário	49.11-6, 49.12-4, 49.50-7
Transporte rodoviário de passageiros	49.21-3, 49.22-1, 49.23-0, 49.24-8, 49.29-9
Transporte rodoviário de cargas	49.30-2
Transporte dutoviário	49.40-0
Transporte aquaviário	50.11-4, 50.12-2, 50.21-1, 50.22-0, 50.30-1, 50.91-2, 50.99-8
Transporte aéreo	51.11-1, 51.12-9, 51.20-0
Armazenamento e atividades auxiliares aos transportes	52.11-7, 52.12-5, 52.21-4, 52.22-2, 52.23-1, 52.29-0, 52.31-1, 52.32-0, 52.39-7, 52.40-1, 52.50-8
Correio e outras atividades de entrega	53.10-5, 53.20-2
Atividades imobiliárias	
Compra, venda e aluguel de imóveis próprios	68.10-2
Intermediação na compra, venda e aluguel de imóveis	68.21-8, 68.22-6
Serviços de manutenção e reparação	
Manutenção e reparação de veículos automotores	45.20-0, 45.43-9
Manutenção e reparação de equipamentos de informática e comunicação	95.11-8, 95.12-6
Manutenção e reparação de objetos pessoais domésticos	95.21-5, 95.29-1
Outras atividades de serviços	
Serviços auxiliares da agricultura, pecuária e produção florestal	01.61-0, 01.62-8, 01.63-6, 02.30-6
Serviços auxiliares financeiros, dos seguros e da previdência complementar	66.11-8, 66.12-6, 66.13-4, 66.19-3, 66.21-5, 66.22-3, 66.29-1, 66.30-4
Esgoto, coleta, tratamento e disposição de resíduos e recuperação de materiais	37.01-1, 37.02-9, 38.11-4, 38.12-2, 38.21-1, 38.22-0, 38.31-9, 38.32-7, 38.39-4, 39.00-5

Fonte: IBGE, 2008.

Serão analisados a seguir dados relacionados ao emprego no setor de Serviços nos municípios brasileiros entre 2010 e 2015. A base de dados que disponibiliza tais informações é a Relações Anuais de Informações Sociais (RAIS), fornecida pela Secretaria de Trabalho do Ministério da Economia. A principal vantagem da base refere-se à sua possibilidade de desagregação espacial (escala municipal) e setorial (CNAE 2.0). Sua limitação refere-se ao não fornecimento de dados sobre atividades informais. Para complementar a análise, será observada a evolução (para a média brasileira) de alguns indicadores do setor de Serviços fornecidos pela Pesquisa Anual de Serviços (PAS) do IBGE: Receita Operacional Líquida (ROL), Valor Adicionado Bruto (VAB), Salários, Pessoal Ocupado e Número de Empresas.

A Figura 03 demonstra a evolução da distribuição espacial do emprego no setor de Serviços (não financeiros).⁹ Os dados corroboram as informações sobre a importância relativa do setor para as economias locais: nas cidades mais centrais da região mais desenvolvida do Brasil e nas capitais estaduais, o setor de Serviços possui maior peso na composição da população ocupada.

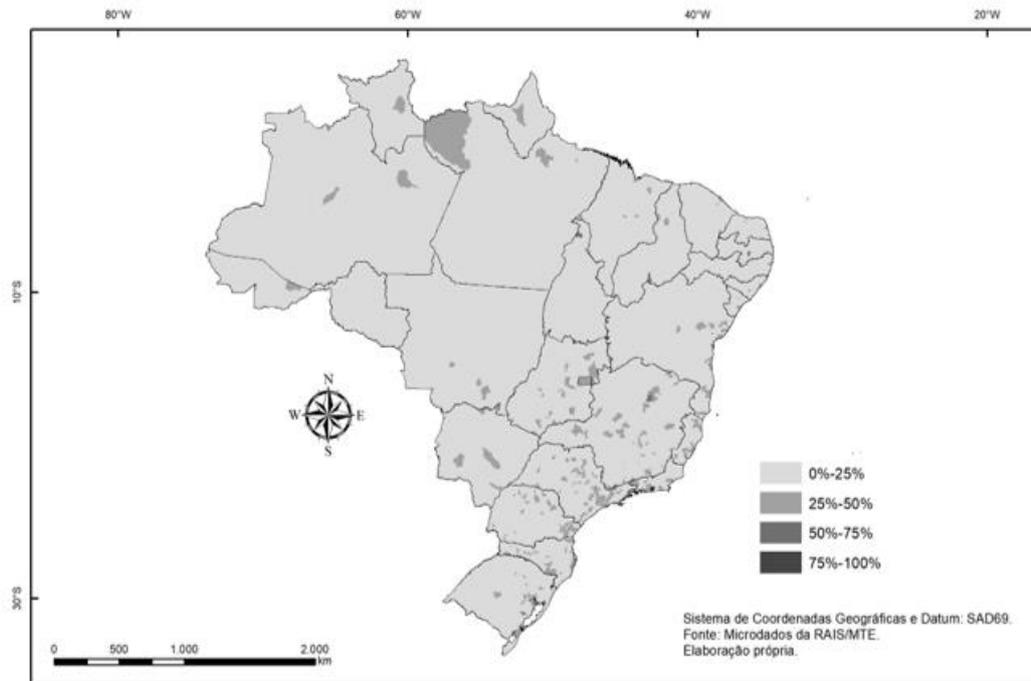
Figura 05 – Proporção de empregados no setor de Serviços (Brasil, 2010/2015), (continua).



(a) 2010

⁹ Empregados no setor de serviços (não financeiros) sobre total de ocupados no município (setor formal).

Figura 06 – Proporção de empregados no setor de Serviços (Brasil, 2010/2015), (conclusão).



Fonte: A autora, 2019 a partir da RAIS/TEM, 2010/2015.

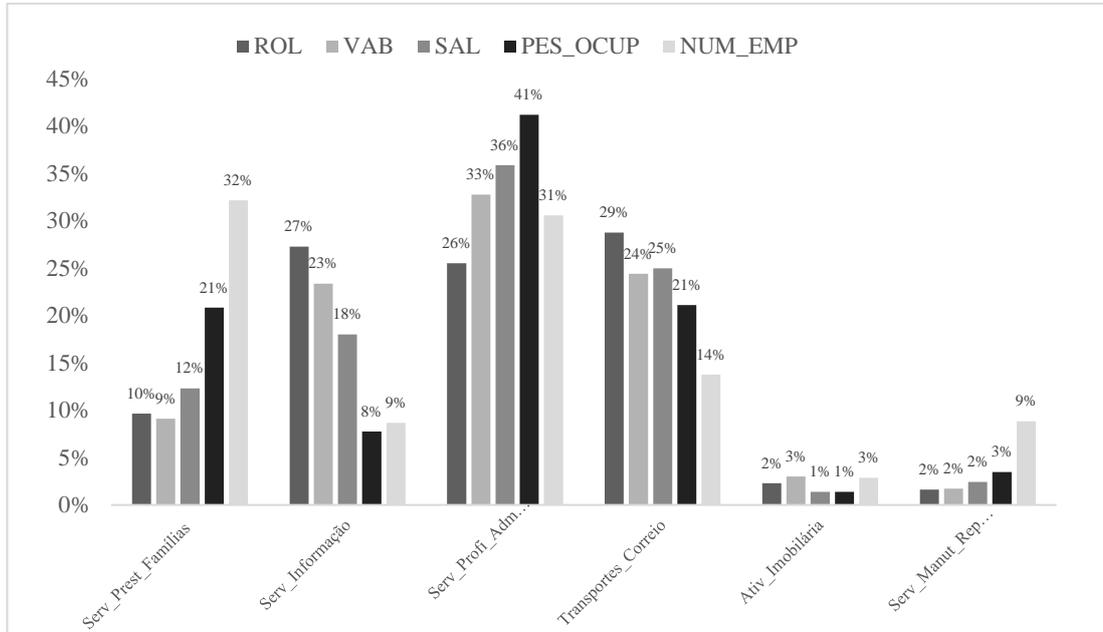
(b) 2015

Em termos agregados, conforme é possível verificar nos Gráficos 01 e 02 a seguir, os setores de Serviços Profissionais, Administrativos e Complementares¹⁰, Serviços de Transporte, Serviços Auxiliares aos Transportes e Correios e Serviços de Informação e Comunicação possuem maior relevância para as atividades terciárias no Brasil. Por exemplo, essas atividades geravam, em 2010, 82% da Receita Operacional Líquida, 81% do Valor Adicionado Bruto e concentravam 70 % do pessoal ocupado e 53% das empresas do setor. Em 2015, esses percentuais aumentaram para 79%, 78%, 83% e 77%, respectivamente. Nos Serviços de Informação e Comunicação, observa-se pequena redução da importância relativa para Receita Operacional Líquida e Valor Adicionado Bruto, entre 2010 e 2015 (27% e 23% em 2010 e 23% e 19% em 2015, respectivamente). Por serem intensivos em tecnologia e capital humano, os Serviços de Informação e Comunicação possuem baixa intensidade de mão de obra, refletindo em pouca contribuição na geração de emprego e na quantidade de

¹⁰ O IBGE (2015) destaca que esse segmento é caracterizado por atividade distintas de apoio e complemento à produção de outras organizações.

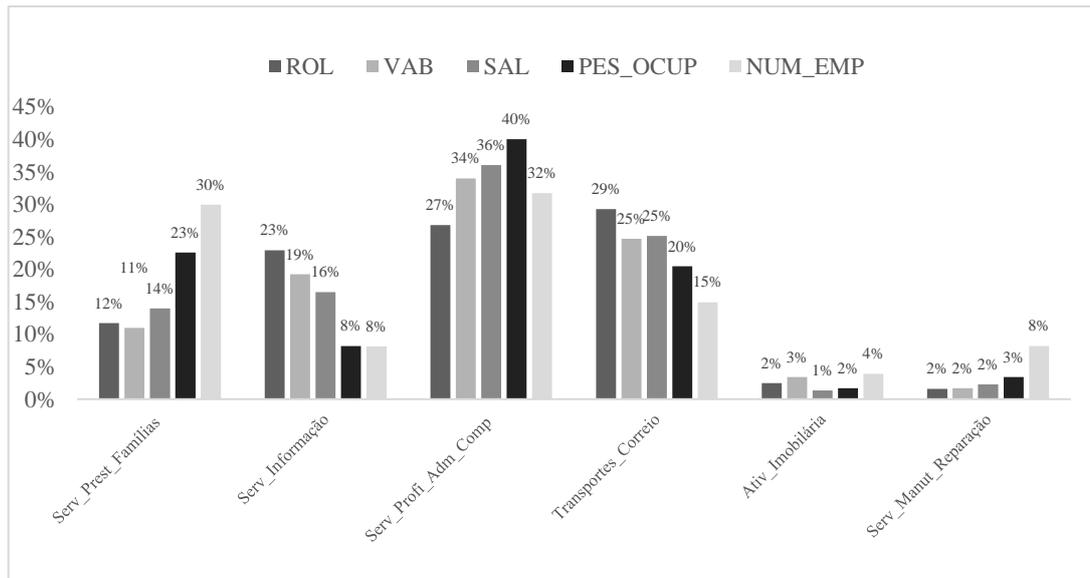
firmas do setor de serviços (8% em 2015). As Atividades Imobiliárias e os Serviços de Reparação e Manutenção são pouco representativos no cenário nacional.

Gráfico 01 - Participação dos Subsetores na Composição dos Serviços não Financeiros, por indicador - % do Total (Brasil, 2010)



Fonte: A autora, 2019 a partir de PAS/IBGE, 2015.

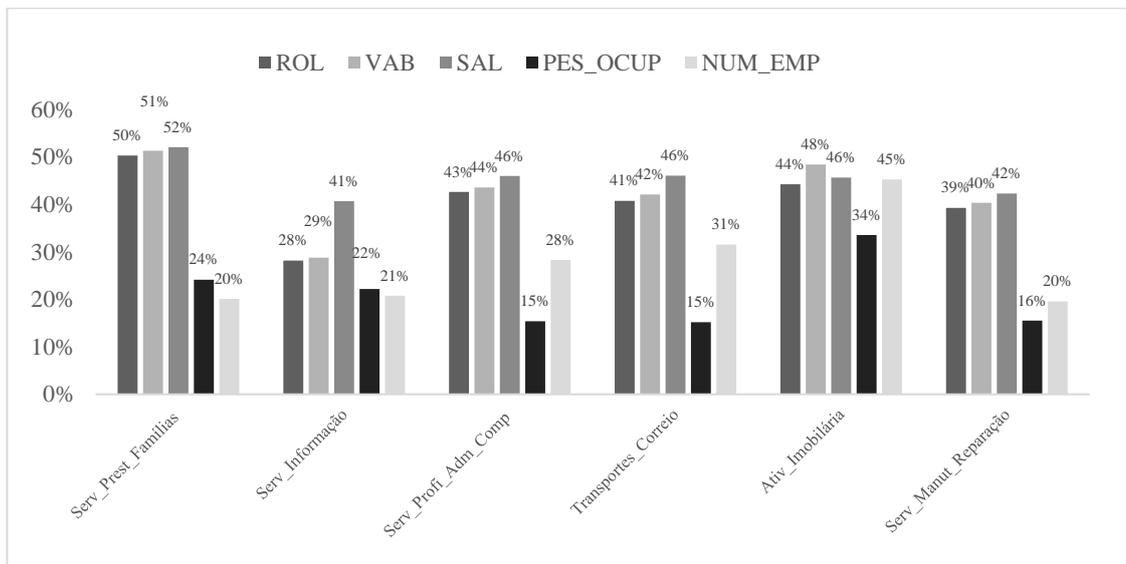
Gráfico 02 - Participação dos Subsetores na Composição dos Serviços não Financeiros, por indicador - % do Total (Brasil, 2015)



Fonte: A autora, 2019 a partir de PAS/IBGE, 2015.

A análise das taxas de variação dos indicadores selecionados entre 2010 e 2015, (ver Gráficos 3) demonstra expressivo dinamismo nos setores “líderes” descritos acima nas atividades de Serviços. É interessante observar que a despeito da redução de pontos percentuais, as taxas de variação da Receita Operacional Líquida e do Valor Adicionado Bruto nos Serviços de Informação e Comunicação foram positivas (28% e 29%, respectivamente), o que pode ser um indício do dinamismo desse segmento. Além disso, ressalta-se que apesar da pequena importância relativa do setor para a geração de emprego, em termos absolutos houve crescimento do pessoal ocupado e da quantidade de firmas nessas atividades no período analisado (22% e 21%, respectivamente).

Gráfico 03 - Serviços não financeiros – Variáveis selecionadas (taxa de variação) (Brasil, 2010/2015)



Fonte: A autora, 2019 a partir de PAS/IBGE, 2015.

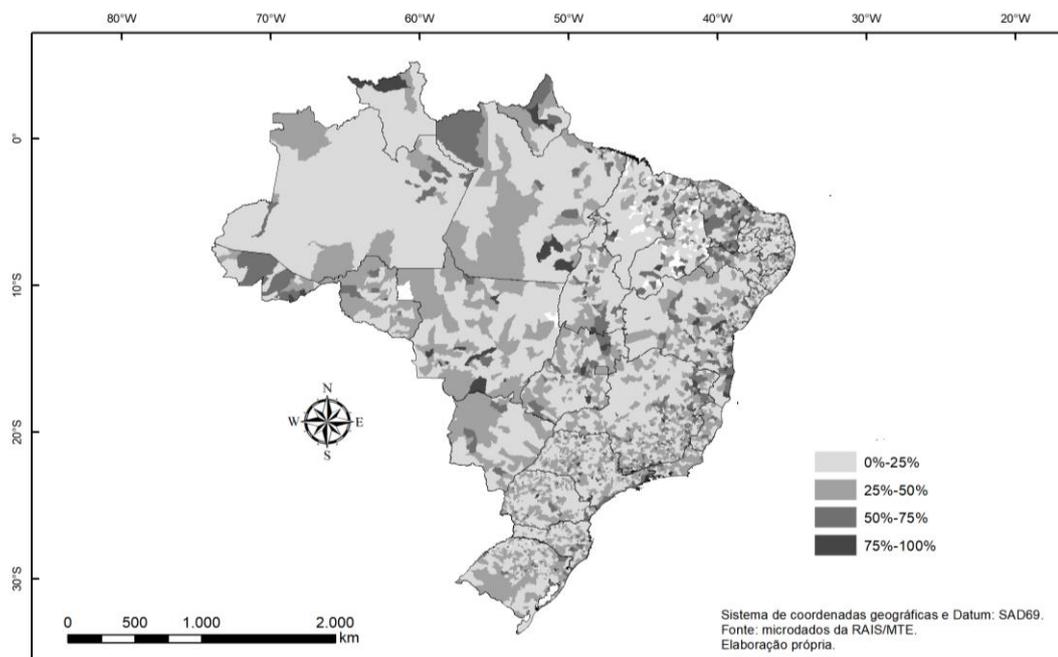
Para realizar uma caracterização espacial do setor de serviços no Brasil, os dados municipais sobre emprego no setor serão analisados para os grupos descritos no Quadro 01, exceto para a categoria “Outras Atividades de Serviços”.¹¹ O objetivo é evidenciar em quais desses grupos concentra-se o emprego do setor e identificar quais as localidades mais dinâmicas em cada um desses subconjuntos.

Assim, no segmento dos serviços prestados às famílias, as atividades voltadas para alojamento, alimentação, atividades recreativas e culturais, serviços pessoais e as atividades de ensino continuado, integram as principais funções prestadas por empresas de pequeno e

¹¹ Empregados no grupo *i* sobre emprego total no setor de Serviços.

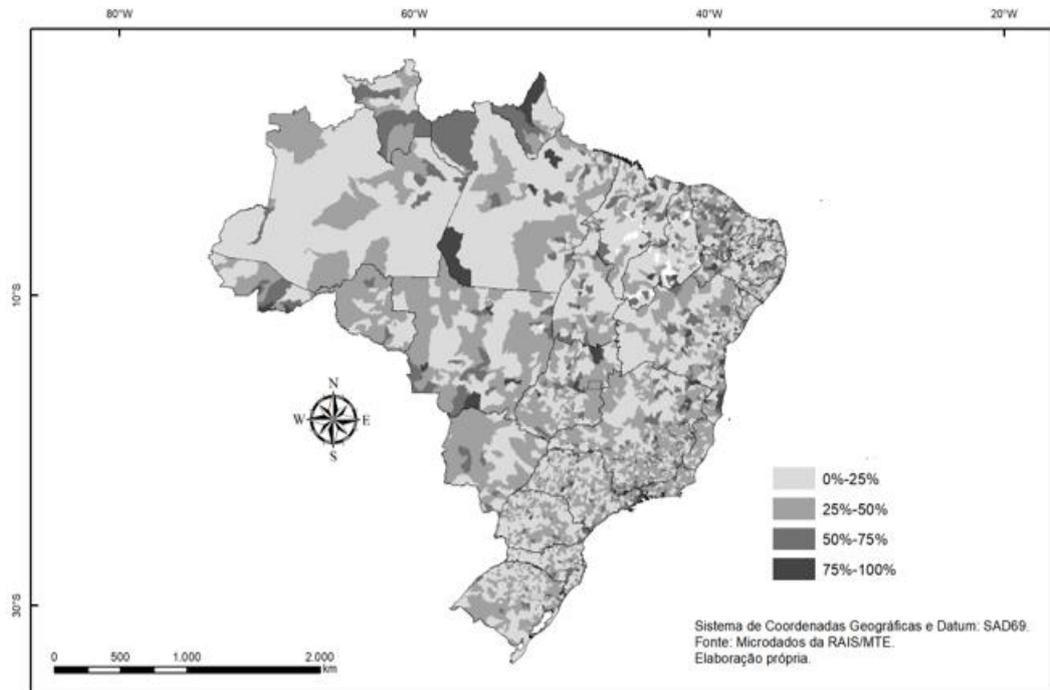
médio porte, distribuídas conforme as densidades populacionais dos municípios. Essas atividades estão concentradas nas regiões metropolitanas, grandes cidades e centros urbanos mais dinâmicos. A variação percentual do pessoal ocupado e do número de empresas nesse segmento dos serviços prestados às famílias cresceu e se destacou entre os outros grupos analisados no período, como apresentado no Gráfico 03. O grupo que compreende as atividades voltadas para ensino continuado foi o que mais cresceu no período 2010-2015. Nos mapas a seguir é possível observar a evolução do emprego nos segmentos de serviços prestados às famílias: as áreas mais escuras preenchem a maior parte dos espaços (mais de 50% das atividades do setor de serviços do município concentram-se nesse segmento). Esse resultado mostra que o Brasil cresceu em serviços de pouca especialização. Se observado o valor da receita líquida em 2010 e 2015 (ver Gráficos 01 e 02), verifica-se que o segmento dos serviços prestados às famílias possui valores menos expressivos do que os segmentos de serviços de informação e comunicação, serviços profissionais, administrativos e complementares e dos serviços de transporte e correio.

Figura 07 – Proporção de empregados nos Serviços prestados às famílias (Brasil, 2010/2015), (continua)



(a) 2010

Figura 08 – Proporção de empregados nos Serviços prestados às famílias (Brasil, 2010/2015), (conclusão)



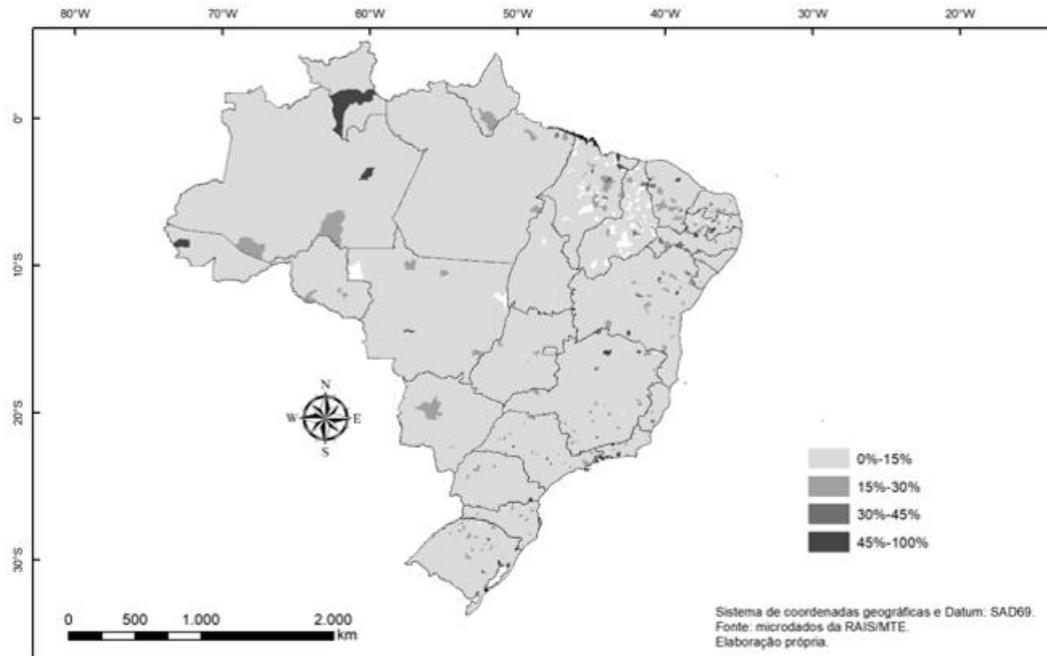
Fonte: A autora, 2019 a partir de RAIS/TEM, 2015.

(b) 2015

Nos Serviços de Informação e Comunicação, conforme pode ser observado na Figura 05, observa-se polarização espacial discreta nos pontos mais escuros dos mapas (correspondem a mais de 30% da proporção de empregados nos serviços de informação e comunicação). A maior parte do território nacional, com a tonalidade cinza claro, possui em média até 15% do total de empregados do setor de serviços nesse segmento. As regiões Sudeste, Sul e Nordeste concentram os pontos com a tonalidade do cinza mais escuro, em contraste com as regiões Norte e Centro-Oeste. No período 2010/2015, os Serviços de Informação e Comunicação ocuparam a terceira posição no *ranking* de geração de emprego no setor terciário (atrás dos Serviços prestados às famílias e Atividades Imobiliárias). O Gráfico 03 indica que dentro desse grupo de atividades, os Serviços de Agências de Notícias e Outros Serviços de Informação e as atividades destinadas à Tecnologia da Informação (como, por exemplo, desenvolvimento de programas de computadores, consultas em tecnologia da informação, suporte técnico e manutenção, tratamento de dados e internet) apresentaram expressivo dinamismo em termos de geração de receita operacional líquida e valor adicionado bruto. Ressalta-se que esses serviços têm assumido papel estratégico para o desenvolvimento

dos grandes centros urbanos metropolitanos devido ao seu elevado potencial inovador e utilização intensiva de mão de obra qualificada (capital humano) e tecnologia. Superar a baixa representatividade desse setor para a economia brasileira é um dos desafios para o seu desenvolvimento futuro.

Figura 09 – Proporção de empregados nos Serviços de Informação e Comunicação (Brasil, 2010/2015), (continua)



(a) 2010

Figura 010 – Proporção de empregados nos Serviços de Informação e Comunicação (Brasil, 2010/2015), (conclusão).

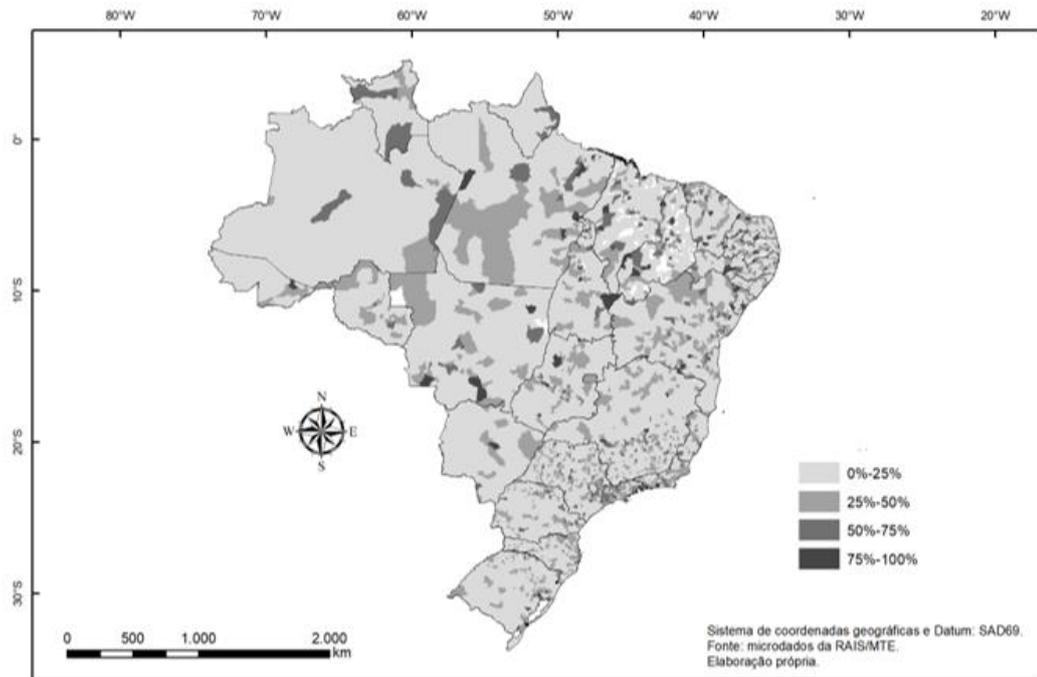


Fonte: A autora, 2019 a partir de RAIS/TEM, 2015.

(b) 2015

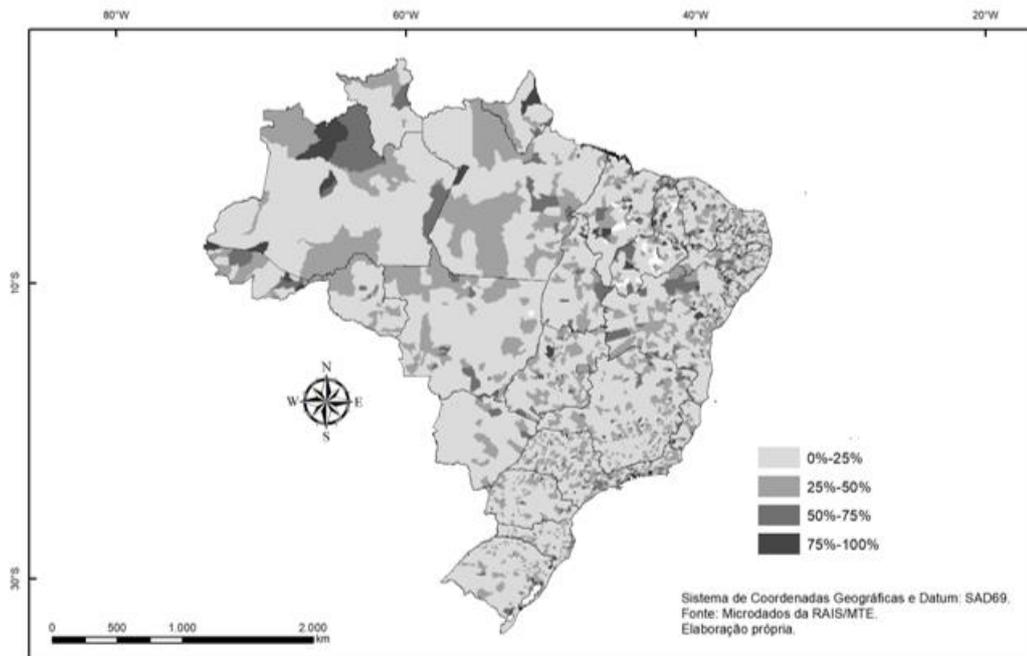
Os mapas da Figura 06 evidenciam que os Serviços Profissionais, Administrativos e Complementares possuem relativa dispersão no território nacional, todavia, são poucos os municípios brasileiros nos quais a importância relativa do setor para a geração de emprego formal nos serviços é superior a 75% (áreas mais escuras nos mapas). As atividades desse setor apresentaram variação positiva entre 2010 e 2015 das variáveis valor adicionado bruto e salários (Gráfico 03), com destaque para Serviços para edifícios e Atividades paisagísticas e Serviços de escritório e apoio administrativo.

Figura 011 – Proporção de empregados nos Serviços Profissionais, Administrativos e complementares (Brasil, 2010/2015)



Fonte: A autora, 2019 a partir de RAIS/MTE.

(a) 2010

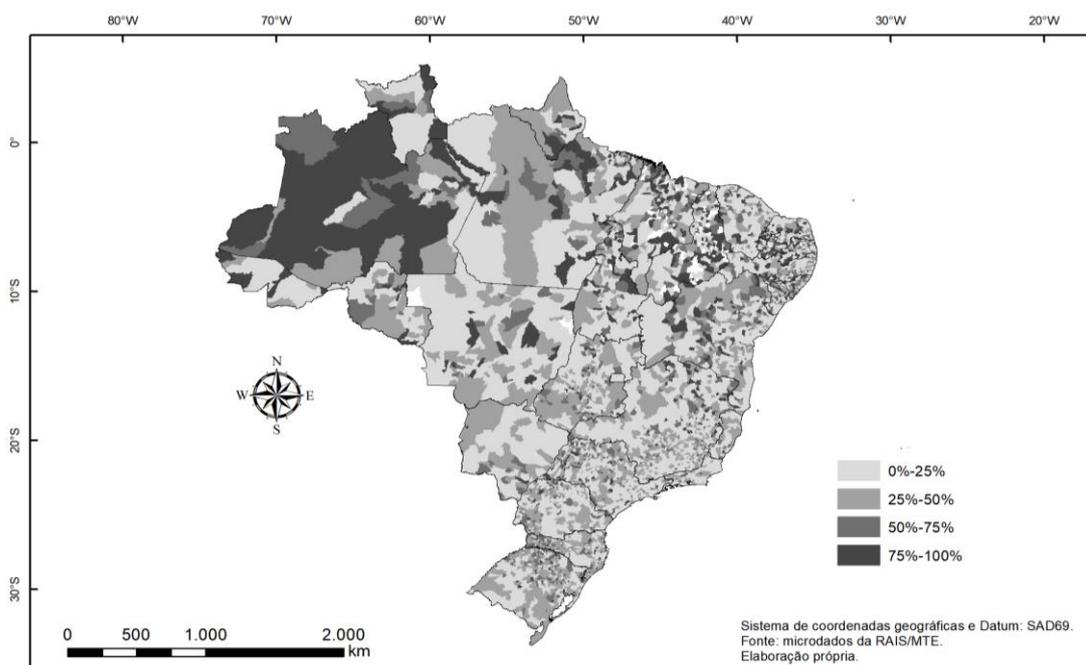


Fonte: A autora, 2019 a partir de RAIS/MTE.

(b) 2015

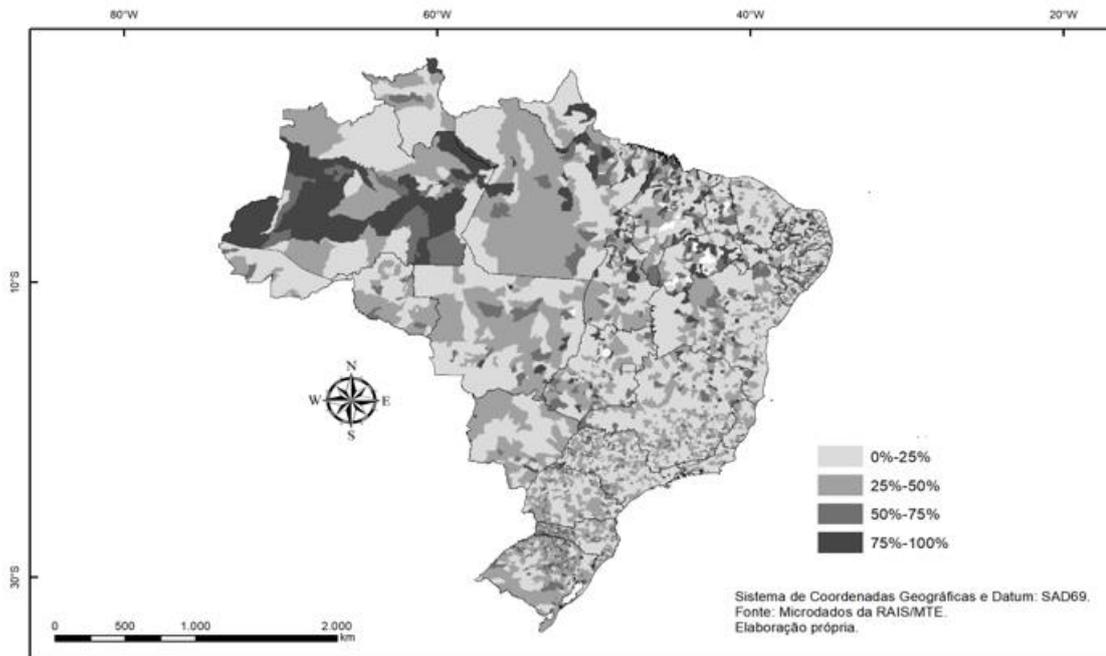
O setor de Serviços de Transporte é um dos mais estratégicos para a economia, pois seu grau de desenvolvimento e sofisticação tem impactos diretos sobre os custos de reunião e de distribuição de matérias-primas, insumos e produtos e, conseqüentemente, sobre o excedente das firmas e dos consumidores (ERHART e PALMEIRA, 2006). No caso do Brasil, as atividades de Transporte Rodoviário (passageiros e cargas) assumem importância expressiva nesse segmento, principalmente em relação à variável Receita Operacional Líquida. No Gráfico 01 e 02 é possível observar que o setor é o principal responsável pela ROL das atividades de Serviços no Brasil no período analisado. A proporção de empregados nos Serviços de Transportes, Serviços Auxiliares aos Transportes e Correio, apresentada nos mapas da Figura 07 a seguir evidencia a relevância do setor para a economia nacional e sua expressiva dispersão no território. Observa-se inclusive a importância relativa desse segmento para municípios localizados nas regiões menos dinâmicas do país (Norte e Nordeste), o que pode ser um indício do menor grau de diversificação dos serviços nessas localidades, bem como de sua articulação aos principais mercados produtores e consumidores brasileiros localizados na região Centro-Sul.

Figura 012 – Proporção de empregados nos Transportes, serviços auxiliares aos transportes e correio (Brasil, 2010/2015), (continua)



(a) 2010

Figura 013 – Proporção de empregados nos Transportes, serviços auxiliares aos transportes e correio (Brasil, 2010/2015), (conclusão)



Fonte: A autora, 2019 a partir de RAIS/MTE, 2015.

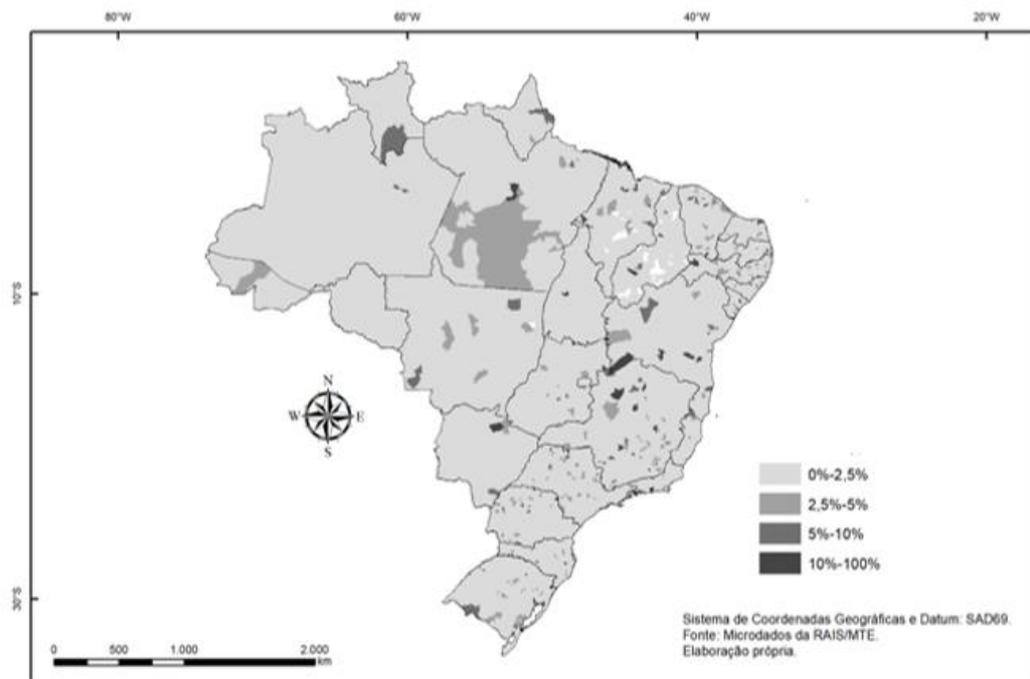
(b) 2015

As Atividades Imobiliárias representam o segmento com menores proporções no período 2010/2015. Observa-se na Figura 08 a baixa representatividade do setor para a geração de emprego no setor de Serviços e sua relativa concentração em alguns municípios no território nacional (localizados nas regiões litorânea e em alguns municípios na região Centro-Sul). Entre as Atividades Imobiliárias, o grupo de Intermediação na compra, venda e aluguel de imóveis apresenta maior importância relativa.

Figura 014 – Proporção de empregados nas Atividades imobiliárias (Brasil, 2010/2015)



(a) 2010

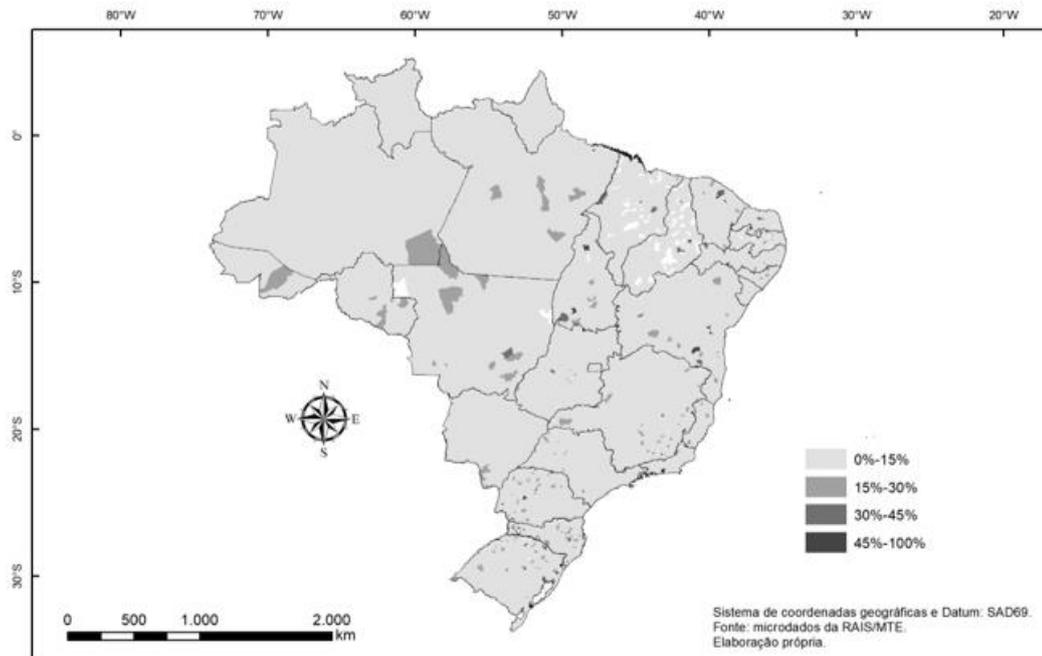


Fonte: A autora, 2019 a partir de RAIS/MTE, 2015.

(b) 2015

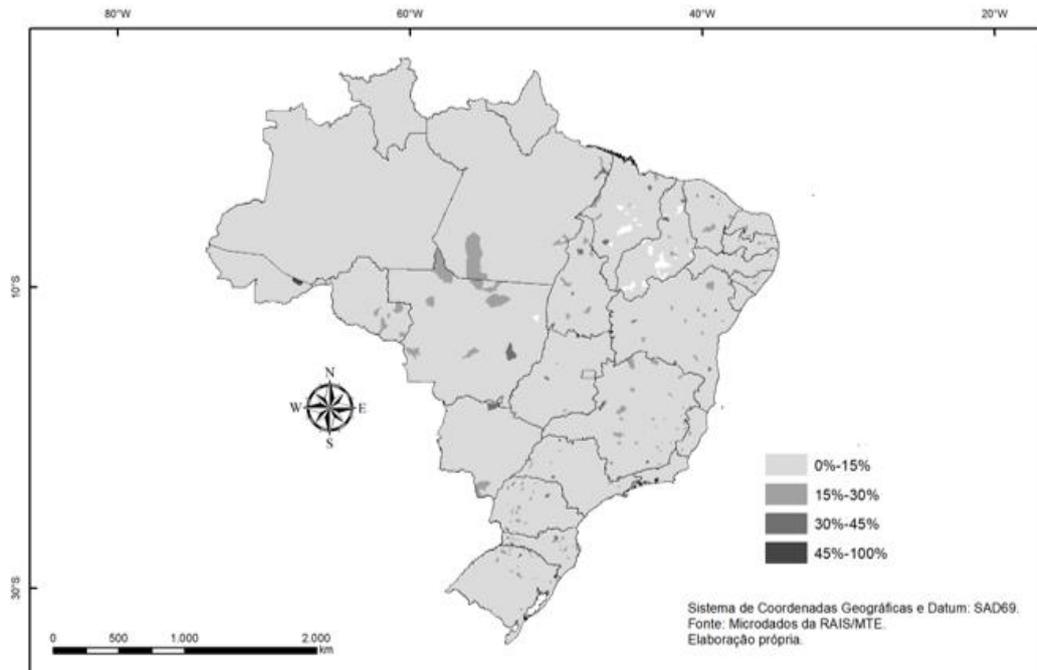
Os serviços de manutenção e reparação também possuem baixa representatividade para a geração de emprego no setor de Serviços no Brasil. Os mapas da Figura 09 demonstram que poucos municípios brasileiros possuem mais de 15% de empregados do setor de serviços nessas atividades e praticamente não houve alteração desse padrão entre 2010 e 2015.

Figura 015 – Proporção de empregados nos Serviços de Manutenção e Reparação (Brasil, 2010/2015), (continua)



(a) 2010

Figura 016 – Proporção de empregados nos Serviços de Manutenção e Reparação (Brasil, 2010/2015), (conclusão)

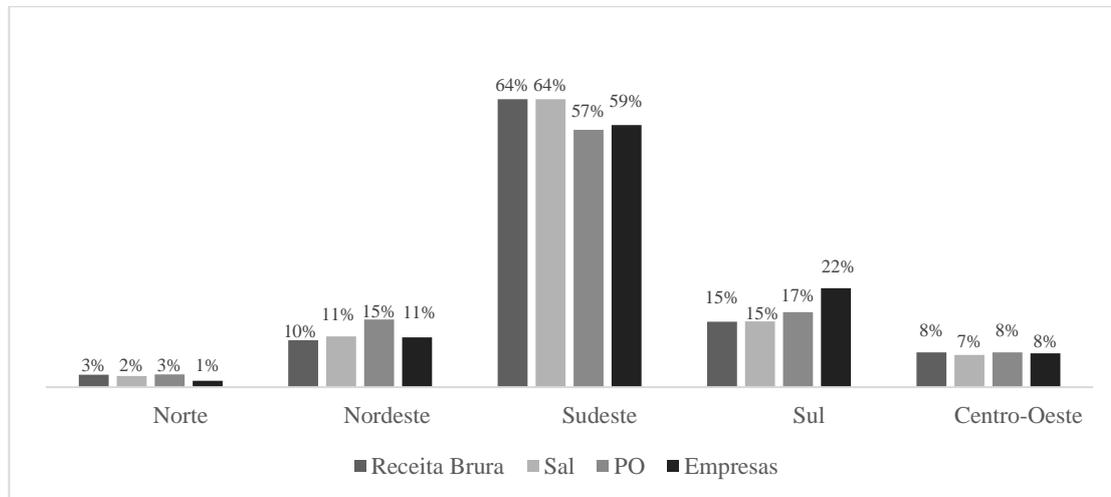


Fonte: A autora, 2019 a partir de RAIS/MTE, 2015.

(b) 2015

O Gráfico 04 a seguir sintetiza a distribuição espacial das atividades de Serviços no Brasil em 2015: apesar da dispersão (ainda discreta) do emprego nos diversos segmentos do setor no território nacional, principalmente nas regiões Sul e Centro-Oeste, observa-se expressiva concentração do emprego, da quantidade de firmas, salários e da receita setorial na região Sudeste do país. O setor é caracterizado por atividades bastante 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 e SABOIA, 2018; IBGE, 2019). Há localidades nas quais atividades de serviços extremamente modernas coexistem com atividades de serviços tradicionais, de baixo valor agregado e intensivas em mão de obra não qualificada. Para Azzoni e Andrade (2005), cidades centrais (como as metrópoles nacionais) perderam competitividade em serviços tradicionais e tornaram-se mais competitivas em atividades modernas intensivas em capital humano e tecnologia, como os serviços empresariais e de computação.

Gráfico 04 - Serviços não financeiros – Variáveis selecionadas (Brasil - Regiões, 2015)



Fonte: A autora, 2019 a partir de PAS/IBGE, 2015.

Há evidências da polarização metropolitana das empresas de Serviços em todo o território nacional. Conforme ressaltam McKee (1988) (*apud* Kon (2004)) e Caldas *et al.* (2008), as atividades de serviços desempenham funções facilitadoras na economia a partir dos 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.

É interessante observar que essa tendência espacial dos Serviços ocorre tanto no âmbito doméstico como internacional. Para Wöfl (2005), as atividades de Serviços de elevada produtividade, como os Serviços relativos aos Negócios, a Intermediação Financeira, as Telecomunicações e os Transporte, tendem a se concentrar nos grandes centros urbanos metropolitanos mundiais, por exemplo, Nova York, Londres e Tóquio, cuja escala urbana torna viável sua produção. Simultaneamente, tais atividades coexistem com serviços domésticos de baixa produtividade destinados à população local. Meirelles (2006), Pereira *et al.* (2013) e Buckley e Majumdar (2018) analisam o crescimento do setor de Serviços a partir dos anos 2000 em países desenvolvidos (Estados Unidos, Reino Unido, Holanda, Alemanha, França etc.) e em desenvolvimento (Brasil, Índia, China etc.). Os autores observam as particularidades desse setor (características de mão de obra empregada e das técnicas desenvolvidas) e evidenciam que devido às mudanças tecnológicas houve expansão generalizada da participação dos serviços em proporção do PIB. Em outras palavras, o

crescimento ocorrido no setor de serviços alterou a composição da produção econômica e do emprego no mundo, bem como os padrões globais de comércio.

A Tabela 02 a seguir demonstra a evolução da mão de obra dos setores da Agricultura, Indústria e Serviços em economias avançadas e em desenvolvimento. Nos países desenvolvidos, o setor de serviços predomina em relação aos demais setores. Os resultados das economias em desenvolvimento também são favoráveis para os Serviços. Em 2017, a mão de obra empregada no setor de Serviços representava mais de 70% do total de empregados nos países da OCDE (mas há países nos quais essa proporção é ainda mais elevada, como, por exemplo, Inglaterra e Holanda). Entre os países da América Latina e Caribe, a proporção do pessoal empregado no setor de Serviços é igual a 64%.

Tabela 02 - Pessoal Empregado por setor (% total) (Países selecionados, 1997/2017)

Países	Agricultura			Indústria			Serviços		
	1997	2007	2017	1997	2007	2017	1997	2007	2017
Reino Unido	1,9	1,4	1,1	26,9	22,2	18,4	71,3	76,4	80,5
Holanda	3,7	3,0	2,2	22,9	19,3	16,5	73,4	77,7	81,3
Estados Unidos	2,6	1,5	1,7	23,6	21,0	18,9	73,8	77,5	79,4
Suécia	2,9	2,2	1,9	26,0	21,7	18,1	71,1	76,1	80,0
Austrália	5,1	3,3	2,6	22,2	21,4	19,1	72,8	75,3	78,3
Alemanha	2,9	2,3	1,3	34,7	29,9	27,3	62,4	67,8	71,5
França	4,6	3,5	2,9	26,6	23,3	20,4	68,8	73,2	76,8
Japão	5,4	4,3	3,5	33,3	28,2	25,6	61,4	67,5	70,9
Itália	5,9	4,0	3,9	32,6	30,1	26,3	61,5	65,9	69,8
Brasil	24,2	18,3	10,3	20,0	22,0	20,8	55,8	59,7	68,8
Índia	61,3	53,7	42,7	15,9	20,6	23,8	22,8	25,7	33,5
China	47,2	31,2	17,5	28,8	30,0	26,6	24,1	38,8	55,9
Chile	14,4	12,3	9,6	27,3	23,4	22,8	58,3	64,3	67,6
África do Sul	16,8	8,8	5,6	24,7	26,1	23,4	58,5	65,1	71,1
Latin America & Caribbean	23,0	17,6	14,3	21,0	22,1	21,3	56,0	60,3	64,4
OECD members	8,1	5,2	4,7	27,6	25,1	22,7	64,3	69,7	72,6
World	40,3	33,0	26,5	22,6	23,1	22,4	37,1	43,9	51,1
Euro area	6,1	4,1	3,2	30,5	27,6	23,5	63,4	68,3	73,3
European Union	8,8	5,6	4,2	30,3	27,6	24,0	60,9	66,8	71,8

Fonte: A autora, 2019 a partir de World Bank.

De forma análoga, a Tabela 03 evidencia o aumento da importância relativa do setor de Serviços para a composição do PIB em países desenvolvidos e em desenvolvimento.

Tabela 03 – Composição setorial (% PIB) (Países selecionados, 1997/2017)

Países	Agricultura			Indústria			Serviços		
	1997	2007	2016	1997	2007	2016	1997	2007	2016
Reino Unido	1,00	0,57	0,54	24,13	19,30	17,99	65,22	70,16	70,60
Holanda	2,92	1,75	1,64	23,13	21,46	17,96	63,95	66,06	70,21
Estados Unidos	1,33	1,05	1,01	23,14	21,45	18,88	72,08	74,25	77,02
Suécia	2,13	1,40	1,15	26,81	26,74	21,70	59,20	60,06	65,56
Austrália	3,24	2,20	2,43	25,29	25,59	22,26	63,33	64,41	68,27
Alemanha	0,98	0,74	0,55	28,61	27,47	27,47	61,16	61,76	62,05
França	2,34	1,61	1,45	21,53	19,14	17,56	65,40	69,01	70,34
Japão	1,56	1,06	1,15	34,11	29,88	29,30	64,20	69,09	68,78
Itália	2,84	1,89	1,89	25,47	23,79	21,44	61,81	64,14	66,39
Brasil	4,69	4,42	4,89	22,59	23,13	18,28	60,61	57,73	63,23
Índia	24,63	17,33	16,28	28,92	31,73	26,58	38,17	42,48	47,88
China	17,90	10,28	8,56	47,10	46,86	39,88		42,86	51,56
Chile	5,44	3,71	4,03	33,79	39,94	28,93	51,75	48,49	58,53
África do Sul	3,69	2,64	2,18	30,14	26,53	26,01	57,84	60,17	61,02
Latin America & Caribb	5,91	4,85	5,00	28,46	29,73	23,89	56,76	54,91	60,64
OECD members	2,22	1,47	1,38	26,47	24,63	22,49	65,12	67,54	69,68
World	5,75	3,81	3,55	29,68	28,72	25,40	61,67	61,89	65,08
Euro area	2,47	1,56	1,45	25,75	24,11	22,16	61,87	63,96	66,05
European Union	2,55	1,52	1,39	25,86	23,84	21,97	61,52	64,08	66,04

Fonte: A autora, 2019 a partir de World Bank.

O aumento da importância relativa dos Serviços para a composição do PIB e para o emprego da mão de obra 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 Imposto Sobre Serviços (ISS) é responsável pela maior parcela arrecadada. Segundo Orair (2010), as receitas do IPTU e do ISS 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 as regiões mais desenvolvidas, apresentaram elevado grau de concentração da arrecadação do ISS. O autor destaca que o elevado grau de concentração da arrecadação tributária municipal reflete as heterogeneidades

estruturais do país e a elevada concentração da arrecadação em poucos municípios, que geralmente são os grandes centros urbanos e metropolitanos.

Schwengber e Ribeiro (1999) e Afonso *et al.* (2009) destacam que a capacidade de arrecadação tributária própria está diretamente relacionada à estrutura legislativa, à capacidade de pagamento dos contribuintes, à escala populacional, ao grau de urbanização, ao nível de renda *per capita*, à composição setorial da produção, à abertura comercial e ao dinamismo econômico da localidade. Logo, quanto mais dinâmico for o setor de Serviços na localidade, maior seu potencial de arrecadação tributária.

Nessa perspectiva, o aumento da importância relativa do setor de Serviços para a composição do PIB municipal e a expressiva contribuição do ISS para a arrecadação própria geram uma janela de oportunidade para o financiamento das economias locais no Brasil (equilíbrio fiscal). Um efetivo planejamento, alterações tributárias e institucionais, inovações tecnológicas e capacitação de servidores poderiam contribuir para potencializar a arrecadação do ISS, principalmente em localidades pertencentes ao topo da hierarquia urbana brasileira e que possuem níveis mais expressivos de desenvolvimento. Em outras palavras, devido ao desenvolvimento contínuo do setor de Serviços no Brasil, 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 brasileiros e seus prováveis impactos positivos para o equilíbrio fiscal evidenciam a importância de analisar a estrutura histórico-institucional desse imposto, suas tendências recentes e seus determinantes.

2 EVOLUÇÃO HISTÓRICO-INSTITUCIONAL DAS RECEITAS SOBRE SERVIÇOS

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. A trajetória do montante arrecadado está sujeita a mudanças institucionais e econômicas promovidas pelos municípios e pela federação, assim como a alterações na conjuntura político-econômica do país. Logo, diante de cenários instáveis, questões relacionadas ao processo de incidência e ao recolhimento dos tributos tornam-se alvo de discussões nos meios jurídico e econômico, o que tende a afetar o montante arrecadado.

É importante ressaltar que a arrecadação municipal própria é insuficiente, segundo Afonso *et al.* (2001), Garson e Araújo (2001) e Rezende (2012), 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.¹²

Em relação à arrecadação própria, os impostos que possuem maior relevância no montante dos recursos recolhidos pelos municípios brasileiros são o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

No Brasil, o setor de serviços equivale a aproximadamente 67% do Produto Interno Bruto (PIB), com projeção para 2036 igual a 82% (Afonso *et al.*, 2017). 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.

¹² Para obter detalhes sobre os tipos de transferências governamentais aos municípios: verificar cartilha disponibilizada pelo portal do Tesouro Transparente em <https://bit.ly/2FFatwC>.

Nessa perspectiva, é interessante analisar o contexto histórico-institucional da tributação municipal sobre os serviços no Brasil. Serão destacadas as principais mudanças promovidas na legislação relacionada ao imposto, principalmente aquelas implementadas pela reforma tributária de 1966, pela Constituição Federal promulgada em 1988 e pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, com o intuito de destacar os reflexos do fortalecimento da autonomia municipal e da descentralização das receitas para a arrecadação do tributo e, conseqüentemente, para as receitas municipais.

Pretende-se investigar por quais razões o ISS tornou-se uma das receitas primordiais para governos locais e, conseqüentemente, um instrumento amplamente utilizado por estes agentes para atrair investimentos via concessão de incentivos fiscais. Este fenômeno é caracterizado por conflitos horizontais entre os entes federados (disputa fiscal), o que estimula a chamada “guerra fiscal”, e por conflitos verticais, caracterizados pelas relações entre o Governo Central e os governos subnacionais com elevação da disputa por mais transferências no território nacional (AFFONSO, 2000; CAMPOS *et al.*, 2017).

2 1 Autonomia municipal e contexto histórico-institucional tributário no Brasil: alterações constitucionais

A autonomia local é uma combinação direta e intencional das ideias de descentralização e democracia. Segundo Montoro (1976), o fortalecimento dos órgãos locais é um fator decisivo para o progresso social, econômico e político do país. Além disso, o processo de descentralização das atribuições governamentais permite ao Governo Federal planejar e organizar um desenvolvimento nacional mais harmônico. O autor ressalta que a implementação do modelo federalista no Brasil pela Constituinte de 1891 reconheceu que para a descentralização tornar-se efetiva seria necessário que governos locais tivessem recursos financeiros suficientes para executar os serviços de sua responsabilidade/competência.

É importante destacar que a plena autonomia dos municípios no regime federativo consiste na possibilidade de eleger seus representantes, editar normas jurídicas previstas na Constituição e implementar um modelo de administração própria conforme interesses locais (Ferreira, 1995 *apud* MARCO, 2001). A autonomia municipal deve assegurar adequada

distribuição de poderes e responsabilidades, que contribuam para a funcionalidade dos segmentos social, político, administrativo e econômico-financeiro (CARDOSO, 1986).

Korff (1977) ressalta que, na esfera orçamentária, determinadas necessidades são executadas de forma mais eficiente no âmbito municipal, logo, o governo local deve ser o responsável pela realização dessas despesas. Essa característica evidencia a importância do grau de autonomia municipal, ou seja, da origem de suas receitas (recursos próprios ou transferências de outros entes federados).

Nessa perspectiva, o sistema tributário brasileiro passou por diversas transformações relacionadas à capacidade municipal de arrecadação de tributos. Efetivamente, segundo Korff (1977) e Bastos (2017), as mudanças foram iniciadas em 1808, devido à presença da Família Real Portuguesa no Brasil. Neste ano foi criado o imposto predial, chamado Décima Urbana. Em 1812 foi criado um tributo destinado a arrecadar recursos necessários para a subscrição do capital do primeiro Banco do Brasil, cobrado à taxa fixa anual sobre lojas, armazéns, lojas de ourives e lapidários.¹³ De forma geral, os autores observam que antes da primeira Constituição republicana havia um incipiente sistema constitucional tributário nacional, cujas receitas públicas eram divididas entre o erário nacional e as câmaras municipais.

Varsano (1996) ressalta que o período republicano herdou a estrutura tributária vigente no Império, sem mudanças muito expressivas até a década de 1930. Nesse sistema tributário, o imposto de importação era responsável pela maior parcela da receita total do governo.

Mais especificamente, após a Proclamação da República no Brasil, em 15 de novembro de 1889, foi instituído um Governo Provisório, constituído pelo Marechal Deodoro da Fonseca como chefe de Estado e por Rui Barbosa como vice. O primeiro ato do novo governo foi a publicação do Decreto nº 1, que continha a forma de governo, República Federativa, o que elevava as Províncias a Estados e estabelecia sua reunião em uma Federação (RAMOS, 1987; LIMA, 1991).

Com a promulgação da nova Constituição, em 1891, houve a necessidade de conciliar o princípio republicano e federativo com a complexa questão da tributação e da repartição de competências entre os Estados membros e a União. Segundo Sousa (1963) e Cardoso (1986), a Constituição republicana de 1891 representou o primeiro esforço em direção a repartição das receitas tributárias, ainda que os municípios não tenham sido favorecidos de forma mais satisfatória, como disposto no Art. 68: "*Os estados organizar-se-ão de forma que fique*

¹³ De acordo com Korff (1977), esse imposto foi um precursor do Imposto sobre Indústrias e Profissões (IIP) e inicialmente era de competência estadual. Após a Constituição de 1966, sua nomenclatura foi alterada para Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN) e sua competência tornou-se municipal.

assegurada a autonomia dos municípios em tudo quanto respeita ao seu peculiar interesse". A organização dos municípios ficava a cargo dos estados por intermédio de suas constituições e leis orgânicas. Assim, conforme ressalta Korff (1977), as despesas municipais dependiam dos tributos arrecadados pelos estados e de sua transferência ou não. Em outras palavras, os municípios eram dependentes dos estados no âmbito financeiro-administrativo.

É importante ressaltar que a Constituição de 1891 implementou a primeira tributação sobre serviços ao atribuir aos estados a competência para instituir o Imposto sobre Indústrias e Profissões (IIP) (BASTOS, 2017).

O sistema tributário brasileiro só viria a passar por uma importante mudança institucional na década de 1930, quando houve ruptura da ordem institucional e foi promulgada, em 16 de julho de 1934, nova Constituição Federal. A Constituição de 1934 instituiu legislação protetiva dos direitos trabalhistas (isonomia salarial, salário mínimo regional, jornada de oito horas diárias, normas de proteção ao trabalho de menores e da mulher, repouso semanal, férias remuneradas, indenização ao trabalhador dispensado sem justa causa, assistência médica e sanitária ao trabalhador e à gestante, previdência social etc.), definiu os tributos de competência privativa da União, dos Estados e dos Municípios, instituiu o imposto sobre vendas e consignações (competência estadual), proibiu impostos de trânsito (impostos interestaduais ou intermunicipais), adotou novo critério de repartição do produto financeiro dos tributos e estabeleceu novos mecanismos de fiscalização financeira das administrações locais (CARDOSO, 1986).

Segundo Montoro (1975), nesse período, os municípios foram dotados de Conselhos Municipais, que deveriam prestar contas e desenvolver técnicas de contabilidade pública e de elaboração de orçamento municipal. Tais mudanças implicavam maior necessidade de recursos financeiros por parte dos municípios, o que foi reconhecido pela Constituição de 1934, visto que foram estabelecidos critérios para a definição da receita municipal. Segundo Korff (1977), a renda municipal passou a ser constituída por: (i) arrecadação de 50% do Imposto de Indústrias e Profissões (IIP), de competência e lançamento estadual; (ii) participação em 20% dos impostos que eventualmente viessem a ser criados por parte da União e estados, dentro de sua competência concorrente; e (iii) arrecadação de tributos de sua própria competência (taxas sobre os serviços municipais e os impostos de licenças, taxa predial e territorial urbana, taxas sobre diversões públicas ¹⁴, taxas sobre a renda de imóveis

¹⁴ Segundo Bastos (2017), o Imposto sobre Diversões Públicas era uma previsão específica do IIP.

rurais, etc.). Os autores ressaltam que as mudanças implementadas tornaram o sistema tributário brasileiro mais rígido.

Em 1º de outubro de 1937, a Câmara dos Deputados autorizou o Presidente da República Getúlio Vargas a declarar “Estado de Guerra” em todo o território nacional, suspendendo as garantias constitucionais (direitos e garantias individuais). Assim, foi outorgada a Constituição Federal de 1937. Esta ruptura, segundo Ramos (1987), não promoveu mudanças significativas no sistema tributário nacional, pois foram mantidos a forma, o conteúdo, a qualidade e a quantidade de tributos que poderiam ser arrecadados pela União, pelos estados e municípios e o sistema permaneceu rígido e inflexível. Na tributação sobre serviços, os estados permaneciam a tributar determinados serviços, como, por exemplo, a locação de bens móveis, hospedagem, empreitada, conserto, revelação de filmes etc., por meio do Imposto sobre Venda e Consignações (IVC) ou do Imposto de Indústrias e Profissões (IIP); os municípios, por meio do Impostos sobre Diversões Públicas (MARTINS, 2017).

Ao término da Segunda Guerra Mundial, o Estado Novo perdeu forças e houve nova mudança de ordem constitucional. A ditadura Vargas foi derrubada e deu-se início a um período de redemocratização, do qual resultou uma Constituição democrática em 1946. Sua principal característica foi implementar limitações para os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, além de estabelecer mandato presidencial de cinco anos para presidente da República e restabelecer o cargo de vice-presidente.

No que concerne à estrutura tributária, houve poucas modificações no conjunto de tributos explorados no país. Os municípios, que sofreram com a falta de autonomia e a baixa dotação de recursos durante o período autoritário, foram beneficiados por mudanças que aumentaram sua participação na distribuição de receitas no país. A partir de 1946, passaram a ser destinados aos municípios: (i) 100% do Imposto de Indústrias e Profissões (IIP); (ii) 10% do Imposto de Renda (IR), arrecadado pela União; e (iii) 30% do excesso de arrecadação estadual sobre o município, no território de cada um deles (BALEEIRO, 2013). Segundo Varsano (1996), os estados raramente transferiram para os municípios os 30% do excesso de arrecadação. Além disso, os recursos só começaram a ser calculados em 1948 e eram corroídos pela inflação. É importante ressaltar que a previsão dos recursos que deveriam ser distribuídos aos municípios estimulou o crescimento do número de novos municípios, diminuindo o valor recebido por cada município (VARSANO, 1996).

Observa-se que a Constituição de 1946 favoreceu institucionalmente os municípios ao proporcionar autonomia administrativa e financeira em seu Art. 28. Essa autonomia era

assegurada pela eleição de prefeito e vice-prefeito, pela administração própria de seus recursos, pela decretação e arrecadação dos tributos de sua competência, pela aplicação de suas rendas e pela organização/oferta dos serviços públicos locais (CARDOSO, 1986). O Imposto de Indústrias e Profissões (IIP) passou para a competência dos municípios, mantendo inclusive as receitas oriundas do Imposto sobre Diversões Públicas (BASTOS, 2017; MARTINS, 2017).

Em 1964, o movimento político-militar, diante de um cenário de insegurança nacional e de crises econômica e política, depôs o Presidente João Goulart. A ruptura de ordem constitucional deu origem a elaboração de uma série de Emendas Constitucionais e de uma nova Constituição Federal, promulgada em 1967 (RAMOS, 1987). Em relação ao sistema tributário, houve ampla reforma no período. As principais mudanças referem-se ao centralismo tributário implementado por intermédio da Emenda Constitucional nº18 de 1º de dezembro de 1965, elaborada pela Comissão da Reforma Tributária, composta por pesquisadores da Fundação Getúlio Vargas. As principais críticas ao sistema tributário vigente relacionavam-se à partilha dos tributos por suas denominações jurídicas, o que facilitava distorções econômicas e financeiras e tornava o sistema mais complexo e oneroso nos três níveis de governo. Nessa perspectiva, duas premissas condicionaram os trabalhos da Comissão: (1ª) “Consolidação dos impostos de idênticas naturezas em figuras unitárias, definidas por via de referência às suas bases econômicas, antes que a uma das modalidades jurídicas que pudessem revestir” e (2ª) “Concepção do sistema tributário como integrado no plano econômico e jurídico nacional, em substituição ao critério, atual e histórico, de origem essencialmente política, da coexistência de três sistemas tributários autônomos, federal, estadual e municipal” (FGV, 1966). As mudanças sugeridas funcionariam como um instrumento centralizador do poder político, com a União responsável pelo maior número de impostos.

Segundo Selcher (1990), a centralização fiscal reforçou o papel do Governo Federal, que passou a deter o poder exclusivo de criar impostos, de arrecadar os tributos relativos à política econômica, bem como passou a concentrar a maior parcela da arrecadação dos impostos e taxas.¹⁵ Martuscelli (2010) ressalta que o processo de centralização e a racionalização do sistema tributário nacional incluíram a criação de uma estrutura para sua gestão administrativa. Nesse sentido, foi instituída, pelo Decreto nº 63.659, publicado em 20 de novembro de 1968, a Secretaria da Receita Federal (SRF). As atividades de administração

¹⁵ Varsano (1996) afirma que a reforma tributária ocorrida entre 1964 e 1966 foi bem-sucedida no sentido de recuperar as finanças federais e eliminar os impostos cumulativos, ao adotar o imposto sobre o valor adicionado.

tributária desempenhadas pela SRF viabilizaram, segundo Volpato (2015), uma elevação da tributação nacional de 18% para 24% do Produto Interno Bruto (PIB) entre 1965 e 1970.

Para compensar, em parte, a centralização tributária na esfera da União, foram instituídos pela Constituição de 1967 os Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios (FPE e FPM, respectivamente). Os repasses para os fundos correspondiam a 10% da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e 10% da arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Também foram estabelecidos os critérios de partilha dos impostos únicos arrecadados pela União entre estados, Distrito Federal e municípios (40% do Imposto sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasoso, 60% do Imposto sobre Energia Elétrica e 90% do Imposto sobre Minerais).

Outra modificação relevante da Emenda Constitucional nº 18 de 1965 está relacionada à tributação dos serviços, ou seja, sobre a circulação de bens imateriais (não tangíveis). Foram extintos o Imposto sobre Transações (IT) (competência estadual) e o Imposto sobre Diversões Públicas (IDP) (competência municipal). O Imposto de Indústria e Profissões (IPP) (competência municipal), por sua vez, foi substituído pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência municipal.¹⁶ A Emenda Constitucional nº 18/65 também estabeleceu as competências de arrecadação dos impostos sobre a produção e circulação de bens não tangíveis: (i) Imposto sobre Produtos Industrializados e sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros, Títulos e Valores Imobiliários: competência federal; (ii) Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM): competência estadual; e (iii) ISSQN: competência municipal.

Sobre o ISSQN, mais especificamente, a Emenda Constitucional nº18 de 1965, estabelecia:

Art. 15 - Compete aos municípios o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.
Parágrafo Único - Lei Complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art.12.

Martins (2017, p.47) ressalta que a Constituição Federal de 1967 determinou que as atividades consideradas como serviços a serem exploradas pela tributação municipal fossem estabelecidas por Lei Complementar. Em outras palavras, legislação específica, com

¹⁶ A Comissão de Reforma Tributária destacava as distorções econômicas e os problemas jurídicos e administrativos provocados pelos conflitos de competências nos casos de atividades desenvolvidas em mais de uma entidade tributante. Logo, o IIP foi interpretado como um tributo falho de base econômica real. Portanto, mediante tal constatação, a Comissão justificou a substituição do IIP por um imposto sobre serviços, que atuasse no campo onde não fosse "diretamente coberto por qualquer dos outros impostos, previstos na Emenda 'B', e adequadamente utilizável pelo município, mas, ainda assim, sob as limitações previstas no parágrafo único do Art. 16".

possibilidade de alterações posteriores, deveria definir quais serviços estariam sujeitos à cobrança do ICM, competência estadual, ou do ISSQN, competência municipal.

Deste modo, o Decreto nº 406, de 13 de dezembro de 1968, na qualidade de Lei Complementar, estabeleceu as normas gerais de Direito Financeiro aplicáveis ao ICM e ao ISS. Foram revogadas as normas do Código Tributário Nacional referentes à matéria e disciplinados os elementos essenciais da tributação, quais sejam: o fato gerador da respectiva obrigação, a base de cálculo do imposto e o contribuinte. Ainda neste Decreto, depreende-se a redação da lista de serviços de competência municipal que continha 29 itens. Em 1969, o Decreto-Lei nº 834, publicado em 08 de setembro, alterou o Decreto nº 406/1968, basicamente com o objetivo de ampliar a lista de serviços sujeitos à tributação municipal para 66 itens. Em 1984, a Lei nº 7.192, promulgada em 05 de junho, acrescentou mais um item à lista, totalizando 67 serviços sujeitos à tributação do ISS.

Nos anos 1980, após aproximadamente duas décadas, a crescente e generalizada insatisfação com o regime militar favoreceu o movimento de redemocratização do país. Foram realizadas eleições indiretas por um colégio eleitoral em 1985 e em 1987 foi estabelecida uma Assembleia Constituinte para redigir a nova Constituição Federal, que viria a ser promulgada em 05 de outubro de 1988.

Santos (2008) destaca que a Constituição Federal de 1988 instituiu um processo de democratização da estrutura de poder a partir da consolidação de uma estrutura federativa descentralizada. Em outras palavras, houve expressiva repartição do poder político entre a União, os estados e os municípios. Segundo Awazu (2012), embora a União tenha conservado a parcela mais significativa das competências legislativas, ampliaram-se as competências político-administrativas de estados e municípios e os municípios tornaram-se os principais beneficiados do sistema de distribuição de receitas. Quando observada a evolução das receitas municipais a partir desse período, verifica-se maior aporte de recursos, tanto via arrecadação própria quanto por transferências constitucionais (obrigatórias e/ou voluntárias).

Em relação ao ISS, compreendido como um imposto sobre a circulação e sobre a venda econômica de serviços (bens imateriais previamente definidos em Lei Complementar, cujas transações exigem a presença de um prestador de serviços e de um tomador dos serviços), a Constituição Federal de 1988 manteve a competência municipal. Segundo o Art. 156, inciso IV, os municípios possuem competências para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, definidos por Lei Complementar, 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. O Art.156 estabelece, inclusive, as alíquotas máximas de ISS que podem ser cobradas pelos municípios e exige a definição dos 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 também devem ser estabelecidos por Lei Complementar e são fundamentais para explicar os conflitos existentes no processo de arrecadação do ISS (MANGIERI, 2013; BORGES e REIS, 2015; MARTINS, 2017).

A Lei Complementar nº116, de 31 de julho de 2003, dispõe sobre o ISS e define os serviços sujeitos à tributação exclusivamente municipal. Essa lei foi alterada pela Lei Complementar nº 157, de 20 de dezembro de 2016, 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% para o ISS; (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 Lei Complementar nº 116/2003 e alterações, não poderão sofrer incidência do ISS.

Segundo Borges e Reis (2015), as mudanças introduzidas pela Constituição Federal 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, a emergência do setor de serviços na composição do PIB, combinada à atualização da lei, gerou 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. Essa característica evidencia a concentração do potencial de arrecadação tributária do setor em municípios que apresentam níveis mais elevados de desenvolvimento econômico (topo da hierarquia urbana brasileira).

Nessa perspectiva, é importante ressaltar que apesar de promover a autonomia municipal, a Constituição Federal de 1988, consolidou uma situação de desequilíbrio no setor público. Segundo Varsano (1996) e Santos (2008), os montantes mais expressivos de recursos disponíveis para os municípios não se adequaram aos maiores encargos de

responsabilidade/competência local, principalmente para municípios com inexpressivo desempenho econômico. O aumento da autonomia municipal proporcionado pela Constituição Federal de 1988 promoveu significativa redistribuição de recursos e, simultaneamente, concentrou competências na esfera local: a responsabilidade pela oferta de serviços públicos, como saúde básica, educação infantil e fundamental, esgotamento sanitário, regularização urbana etc., tornou-se constitucionalmente municipal. Logo, municípios com menor capacidade de arrecadação própria tornaram-se extremamente dependentes das transferências constitucionais da União, como, por exemplo, do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e das transferências estaduais, como, por exemplo, a Cota-parte do ICMS.

Santos (2017) evidencia que no período pós-1995 os recursos financeiros de origem própria foram insuficientes para atender as necessidades dos governos locais, logo, as transferências da União e dos estados 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. Essa situação é agravada por um contexto de baixo crescimento, deflagrado a partir de 2014, que deteriora o potencial de arrecadação local (diminuição dos investimentos e do emprego), eleva o grau de dificuldade para a obtenção do equilíbrio fiscal, principalmente na esfera municipal, e, conseqüentemente, compromete a oferta de serviços públicos de saúde, educação, segurança pública, planejamento urbano, etc.

As alterações legais relacionadas à tributação de serviços de competência municipal estão sintetizadas no quadro 02 a seguir.

Quadro 02 - Tributação sobre serviços no Brasil (alterações constitucionais)

Constituição Federal	Tributos para Financiar Municípios	Competência
1891 Descentralizada	As despesas dos municípios dependiam de quanto os estados estavam dispostos a transferir.	Competências privativas e concorrentes. Apenas da U e E.
1934 Centralizada	50% do Imposto de Indústria e Profissões.	Competência e lançamento E.
	20% dos impostos criados pela União e estados.	Competência concorrente da U e E.
	Imposto de Licenças.	M
	Imposto Predial e Territorial Urbano.	M
	Imposto sobre Diversões Públicas.	M
	Taxas sobre serviços municipais.	M
1937 Centralizada	Manteve o que foi definido na CF 1934.	-
1946 Descentralizada	40% dos Impostos de Concorrência.	Competência concorrente, arrecadado pelos estados.
	100% do Imposto de Indústrias e Profissões.	M
	Taxas, licenças e Contribuição de melhoria.	M
	15% do Imposto de Renda (1).	U
	60%, juntamente c/ os estados, dos impostos únicos (2).	U
	10% do Imposto sobre Consumo (3).	U
	Líquido do imposto territorial (rural).	U
	Imposto Predial e Territorial (urbano).	M
	Imposto sobre Diversões Públicas.	M
Imposto sobre Transmissão de Propriedade de Imóvel Inter-vivos.	M	
1967 Centralizada	Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza.	M
	Imposto Predial e Territorial Urbano.	M
	FPM (10% de IR e IPI).	U
	Taxas (4) e contribuições de melhoria.	M
	Imposto único (Partilhado entre M, DF, E):	U
	40% do imposto sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos.	U
	60% do imposto sobre energia elétrica.	
90% do imposto sobre minerais.		
1988 Descentralizada	ISS e IPTU.	M
	Taxas e contribuições de melhoria.	M
	CIDE-combustível.	U
	FPM (22,5% de IR e IPI).	U
	70% IOF-Ouro.	U
	ITR.	U
	FUNDEB.	U
LC n° 87/1996.	U	

(1): Na CF 1946 era 10%, passa na EC n°5 de nov/1961 p/ 15%.

(2): Imposto sobre combustíveis e lubrificantes, energia e minerais do país. Na CF 1946 era privativamente da União. Com a EC de 1961 passou a ser partilhada entre estado e municípios.

(3): Emenda Constitucional de 1961.

(4): Aparece taxas pelo exercício do poder de polícia.

Fonte: A autora, 2019 a partir dos instrumentos legais.

Nesse contexto, é interessante observar a evolução da arrecadação dos dois principais impostos de competência municipal no Brasil: O ISS e o IPTU. Constatadas as principais tendências nacionais, a análise se concentrará na discussão dos determinantes da arrecadação do ISS e sua importância para o financiamento municipal devido à crescente participação do setor na composição do PIB. A análise permitirá, inclusive, identificar o grau de dependência municipal das transferências constitucionais.

2.2 Autonomia municipal e potencial de arrecadação: a importância relativa do Imposto sobre Serviços (ISS) e do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)

As receitas municipais, conforme salientado anteriormente, sofreram consideráveis transformações legais, cujos impactos sobre o percentual arrecadado foram bastante expressivos. Com a descentralização fiscal estabelecida pela Constituição Federal de 1988, os governos locais passaram a usufruir de maior autonomia financeira, que permitiu aos municípios a instituição e a arrecadação de tributos de sua competência, bem como a alocação de receitas conforme as demandas locais. As duas principais fontes de receitas próprias dos municípios brasileiros são compostas pelos seguintes impostos:

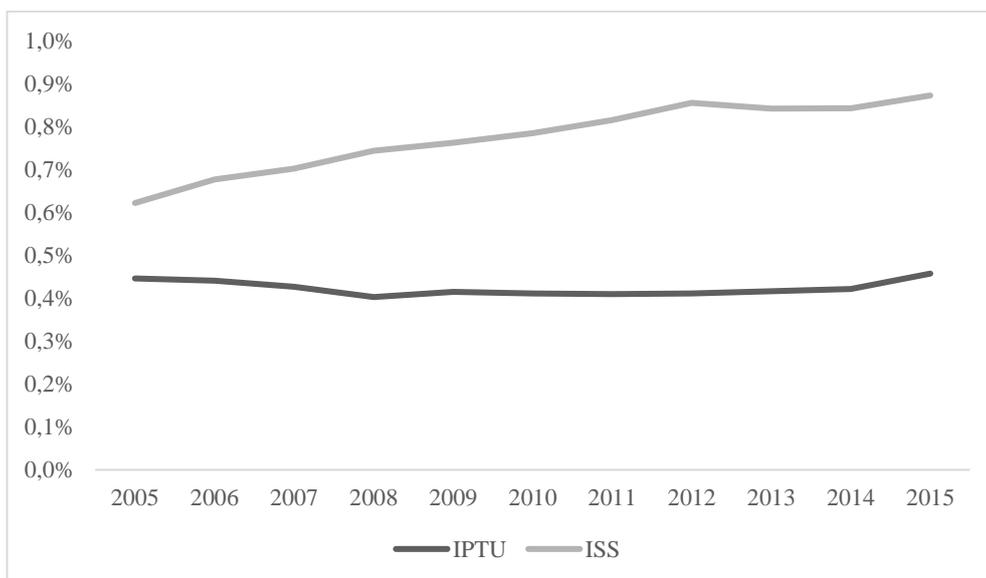
- (i) **Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)**: o ISS tem por objeto a tributação sobre serviços, que constam na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 e alterações. O Código Tributário Nacional (CTN), ao definir a hipótese de incidência do ISS, estabelece que o imposto tenha como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador do imposto de competência da União ou dos Estados. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. As alíquotas são estabelecidas mediante Lei Complementar, segundo a qual, atualmente, os municípios podem instituí-las entre os tetos fixados entre 2% (mínimo) e 5% (máximo).

- (ii) **Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)**: caracterizado como um imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, tem como fato gerador a propriedade, domínio útil ou posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido em lei civil, localizado na zona urbana do município. O contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. A sua base de cálculo é o valor venal (valor de venda) dos imóveis, suas alíquotas podem variar entre municípios. Segundo Carvalho Jr. (2006), o uso de alíquotas progressivas poderia amenizar seu caráter regressivo.

Para analisar o comportamento da arrecadação desses dois impostos entre 2005 e 2015, serão utilizados dados por estados das Finanças do Brasil – Dados Contábeis dos Municípios (FINBRA). A ideia subjacente é evidenciar a importância relativa desses tributos para a composição das receitas municipais por Unidade da Federação, ressaltando a dinâmica nas capitais estaduais, bem como por faixa populacional dos municípios (*proxy* para escala urbana).

Ao observar as receitas do ISS em proporção do PIB, entre 2005 e 2015, constata-se que houve um crescimento do valor arrecadado de 0,6% para 0,9%, respectivamente. O mesmo ocorreu, apesar da menor intensidade, com o IPTU (0,4% para 0,5%), como apresentado no Gráfico 5.

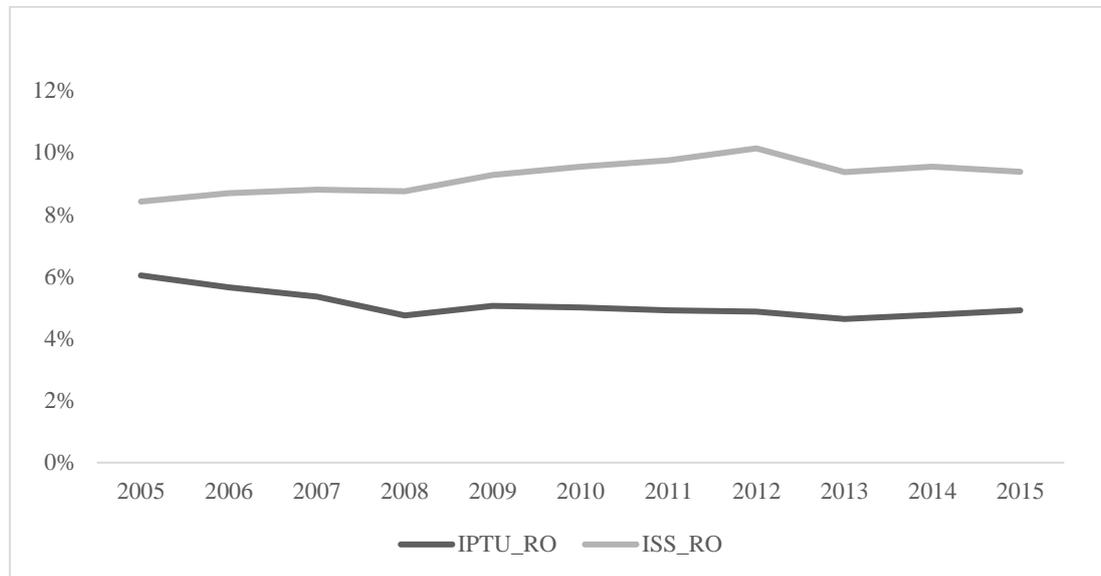
Gráfico 05 – Evolução do ISS e IPTU em proporção do PIB (Brasil, 2005 - 2015)



Fonte: A autora, 2019 a partir de dados das FINBRA, 2015.

O Gráfico 06 evidencia a evolução da receita do ISS e do IPTU em percentual da receita orçamentária. Destaca-se que houve uma divergência entre os recursos arrecadados pelo ISS e pelo IPTU. Nota-se que o ISS recolhido pelos governos municipais apresentou um melhor desempenho, chegando a 9% da receita orçamentária em 2015.

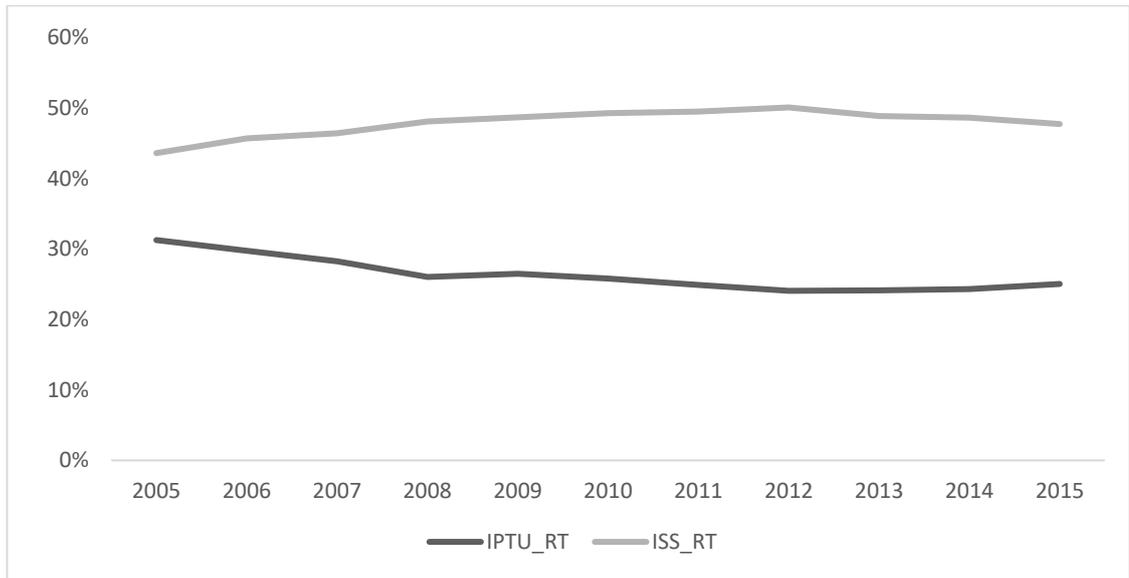
Gráfico 06 - ISS e IPTU em proporção da Receita Orçamentária (Brasil, 2005 - 2015)



Fonte: A autora, 2019 a partir de FINBRA, 2015.

Em relação à receita tributária, o ISS apresentou um melhor desempenho do que o IPTU em 2005: houve aumento da importância relativa do ISS para a composição das receitas tributárias municipais (de 44% para 48%) e uma redução do IPTU (de 31% para 25%), conforme apresentado no Gráfico 07. Outro ponto a ser observado corresponde à mudança de trajetória verificada a partir de 2003, devido as mudanças promovidas pela implantação da Lei Complementar 116/03, quando há divergência da importância relativa desses impostos para a receita tributária municipal (diferença de 23 p.p. em 2015). Santos (2004) e Carvalho Jr. (2006) ressaltam que a diminuição da importância relativa do IPTU pode estar relacionada à dificuldade de atualização da Planta Genérica de Valores (PGV) e de recadastramento dos imóveis. Essas seriam medidas importantes para potencializar a arrecadação do IPTU. Além disso, a introdução de tecnologias mais modernas pode auxiliar a fiscalização e viabilizar aumentos de arrecadação tanto do imposto direto, IPTU, quanto do imposto indireto, ISS (gestão administrativa mais eficaz).

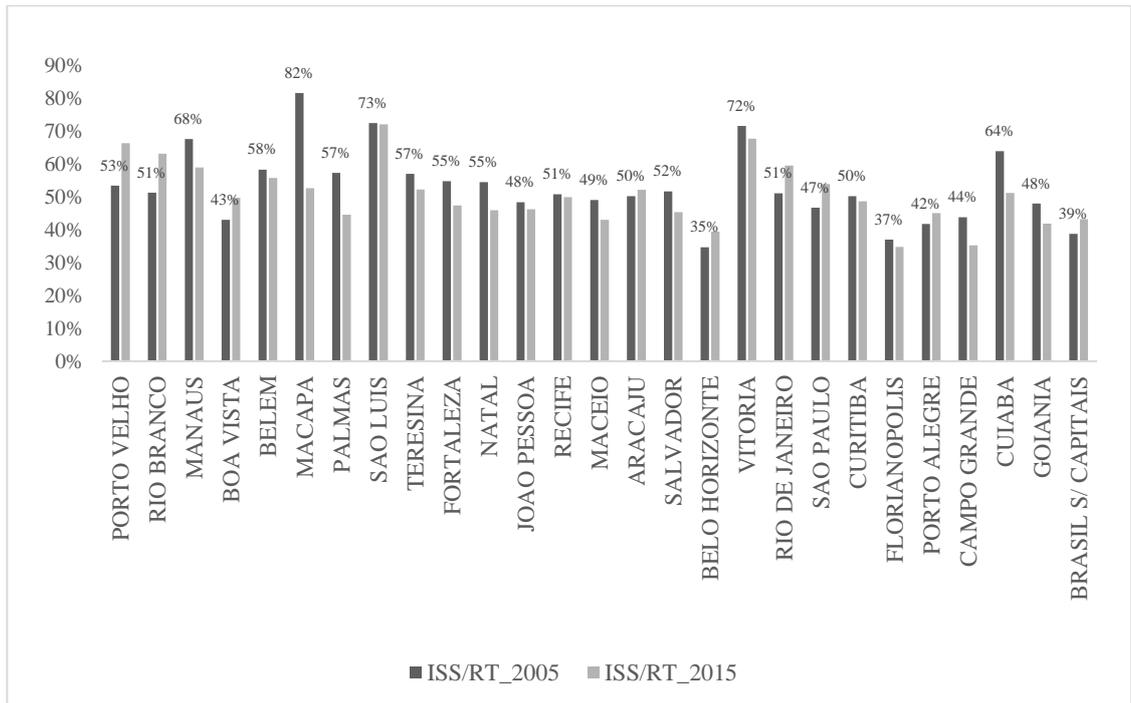
Gráfico 07 - ISS e IPTU em proporção da Receita Tributária (Brasil, 2005 - 2015)



Fonte: A autora, 2019 a partir de FINBRA, 2015.

É importante ressaltar que a arrecadação do ISS no Brasil concentra-se nas capitais estaduais (49% em 2005 e 53% em 2015). Os dados da STN-FINBRA sobre a arrecadação do ISS evidenciam que esse imposto representa, em média, mais de 50% da arrecadação tributária dessas localidades (54% e 51% em 2005 e 2015, respectivamente) e possui um peso maior do que para a média dos municípios brasileiros excluídas as capitais (39% e 43%, respectivamente). Em 2005, Macapá (82%), São Luís (73%), Vitória (72%), Manaus (68%) e Cuiabá (64%) apresentaram os percentuais mais expressivos (ver Gráfico 08). Em valores absolutos, as maiores receitas do ISS, em 2010, foram obtidas pelos municípios de São Paulo (R\$ 7 bilhões), Rio de Janeiro (R\$ 3 bilhões) e Belo Horizonte (R\$ 669 milhões), importantes polos da rede urbana brasileira.

Gráfico 08 - ISS em proporção da Receita Tributária (Brasil - Capitais, 2005-2015)

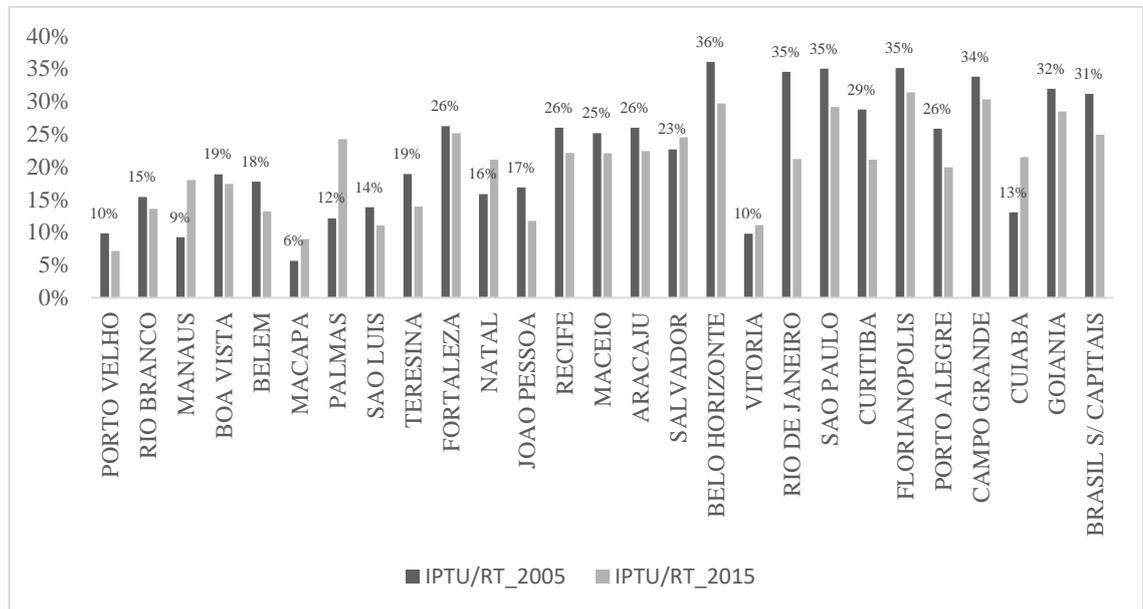


Fonte: A autora, 2019 a partir de FINBRA, 2015.

A importância relativa do IPTU como proporção da receita tributária para as capitais é similar à média para os demais municípios brasileiros (31% em 2005 e 25% em 2015) e, mais, importante, observa-se uma redução de sua importância para a composição das receitas tributárias locais (Gráfico 09). As capitais estaduais arrecadaram, em 2005, R\$ 3 bilhões, correspondente a 50% da arrecadação nacional desse imposto. Apesar da redução de sua importância relativa, Florianópolis, Belo Horizonte, Campo grande (31%, 30% e 30% em 2015, respectivamente); as menores proporções são observadas em Porto Velho (7%), Macapá (9%), Vitória (11%) e São Luís (11%).

A análise preliminar dos dados da STN-FINBRA indica que as capitais, principais polos de atividade econômica e de concentração populacional, têm o ISS como principal fonte de receita tributária. Gorini *et al.* (1993) salientam que a evolução e a estrutura da arrecadação do ISS das capitais aponta para situações distintas, nas quais os municípios procuraram explorar cada vez mais esta fonte de receita, que supera os demais tributos arrecadados pelos governos locais (por exemplo, IPTU, taxas, contribuições de melhorias etc.). Especialmente para as regiões mais desenvolvidas, a receita do ISS tem se tornado fonte crucial para o financiamento das despesas locais.

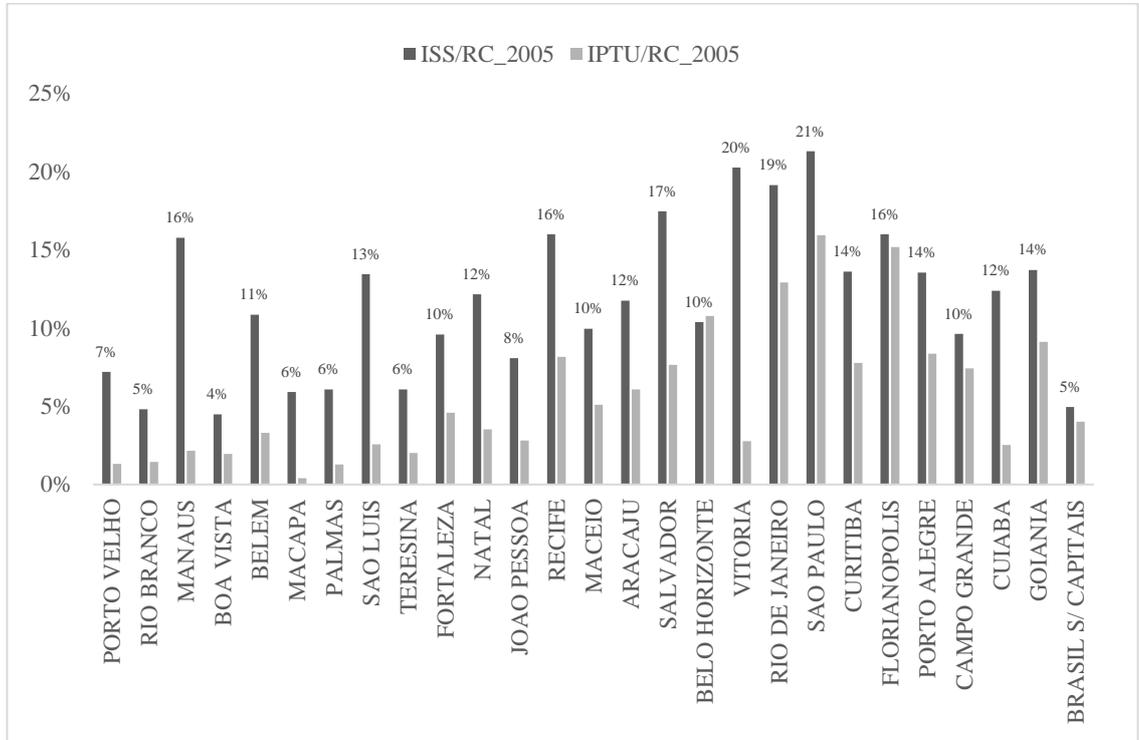
Gráfico 09 - IPTU em proporção da Receita Tributária (Brasil - Capitais, 2005-2015)



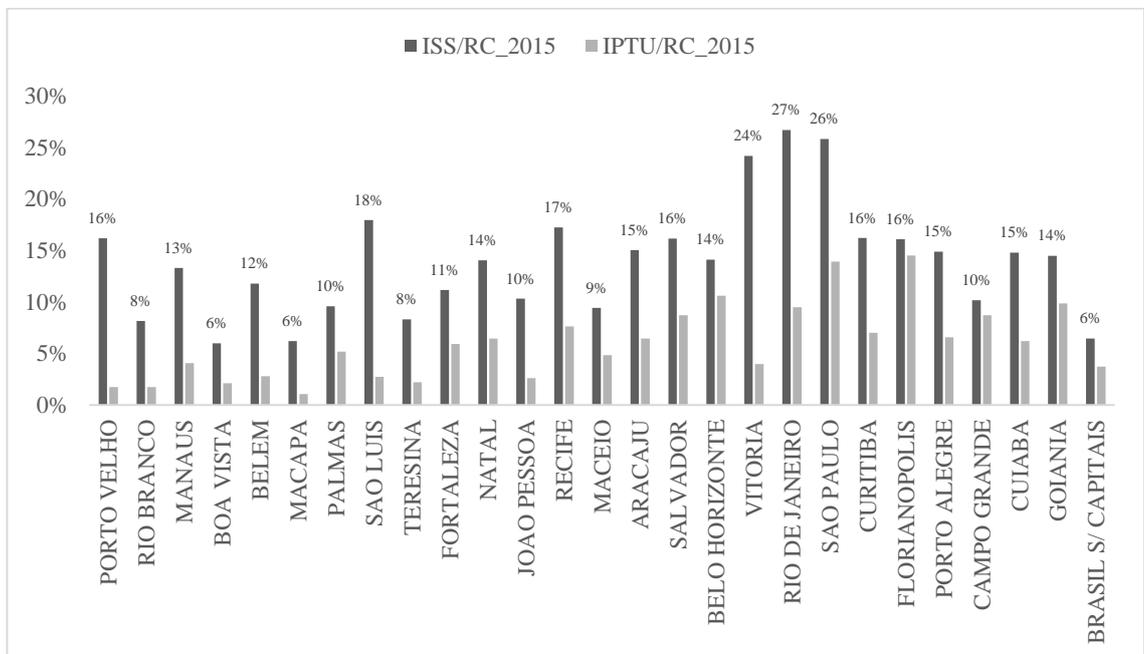
Fonte: A autora, 2019 a partir de FINBRA, 2015.

Em relação à receita corrente, observa-se que, em 2015, as capitais estaduais arrecadaram aproximadamente R\$ 138 bilhões, com destaque para São Paulo (R\$ 46 bilhões), Rio de Janeiro (R\$ 21 bilhões), Belo Horizonte (R\$ 8 bilhões) e Porto Alegre (R\$ 5 bilhões). O Gráfico 10 apresenta a arrecadação do ISS como proporção da receita corrente nessas localidades. Os valores mais expressivos, em 2015, são observados em Rio de Janeiro (27%), São Paulo (26%), Vitória (24%) e São Luís (18%). Observa-se que 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 (grandes metrópoles e metrópoles nacionais). No mesmo gráfico é possível observar a importância relativa do IPTU para a composição da receita corrente das capitais estaduais entre 2005 e 2015. Os dados evidenciam que as receitas do ISS têm assumido maior relevância para o financiamento da oferta de serviços públicos de competência municipal dentre os tributos próprios.

Gráfico 10 – ISS e IPTU em proporção da Receita Corrente (Brasil - Capitais, 2005-2015)



(a) 2005



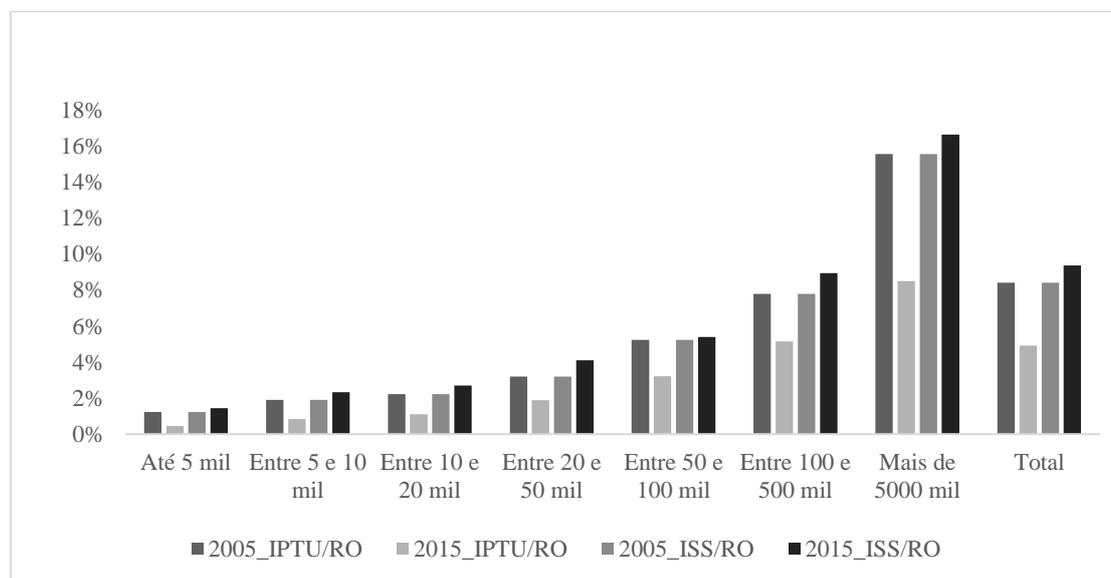
Fonte: A autora, 2019 a partir de FINBRA, 2015.

(b) 2015

Ao observar os dados das receitas do ISS e do IPTU por classe (escala) populacional dos municípios em relação às receitas orçamentária e tributária, pode-se verificar que os municípios com maior população são os que mais se destacam na arrecadação, em oposição aos municípios menores (Gráficos 11 e 12). O Imposto sobre Serviços (ISS) é a principal fonte de receita própria das cidades de maior porte. Ao comparar a arrecadação do ISS por faixa populacional entre 2005 e 2015, verifica-se que houve aumento do percentual arrecadado, principalmente na faixa com mais de 500.000 habitantes. Santos (2017) ressalta que a arrecadação das capitais estaduais é superior ao montante explorado por municípios com população acima de duzentos mil habitantes, o que mostra a superioridade desse imposto e sua importância para sustentar essas cidades, que possuem os maiores contingentes populacionais e as principais economias de serviço.

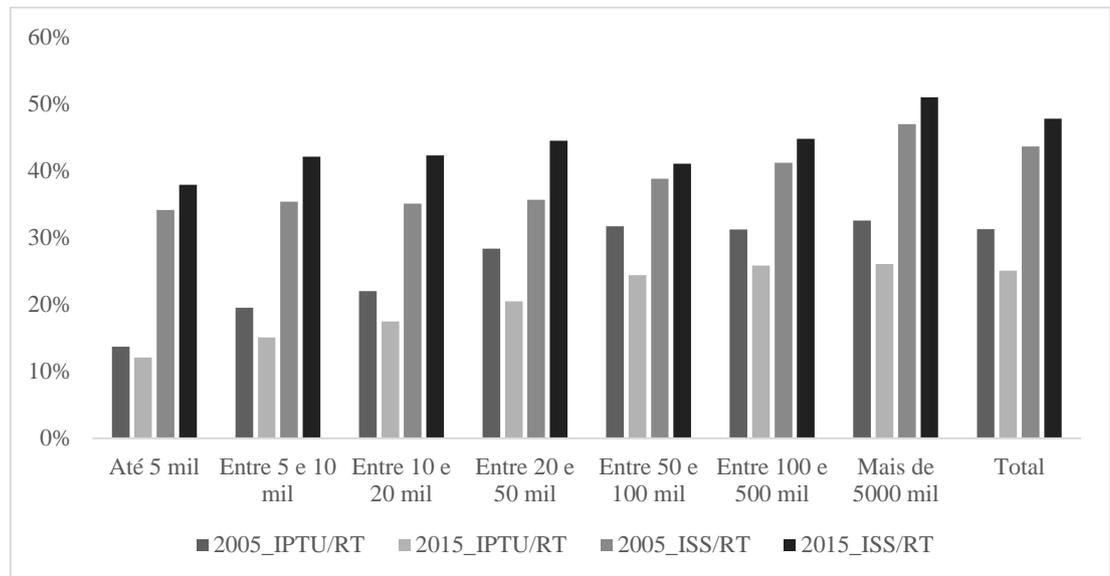
A tabela 04 indica a quantidade de municípios por escala populacional (constam apenas localidades para as quais existem informações na base de dados da STN-FINBRA).

Gráfico 11 – ISS e IPTU em proporção da Receita Orçamentária por escala populacional (Brasil, 2005/2015)



Fonte: A autora, 2019 a partir de FINBRA, 2015.

Gráfico 12 – ISS e IPTU em proporção da Receita Tributária por escala populacional (Brasil, 2005/2015)



Fonte: A autora, 2019 a partir de FINBRA, 2015.

Tabela 04 - Quantidade de municípios por escala populacional (Brasil, 2005/2015)

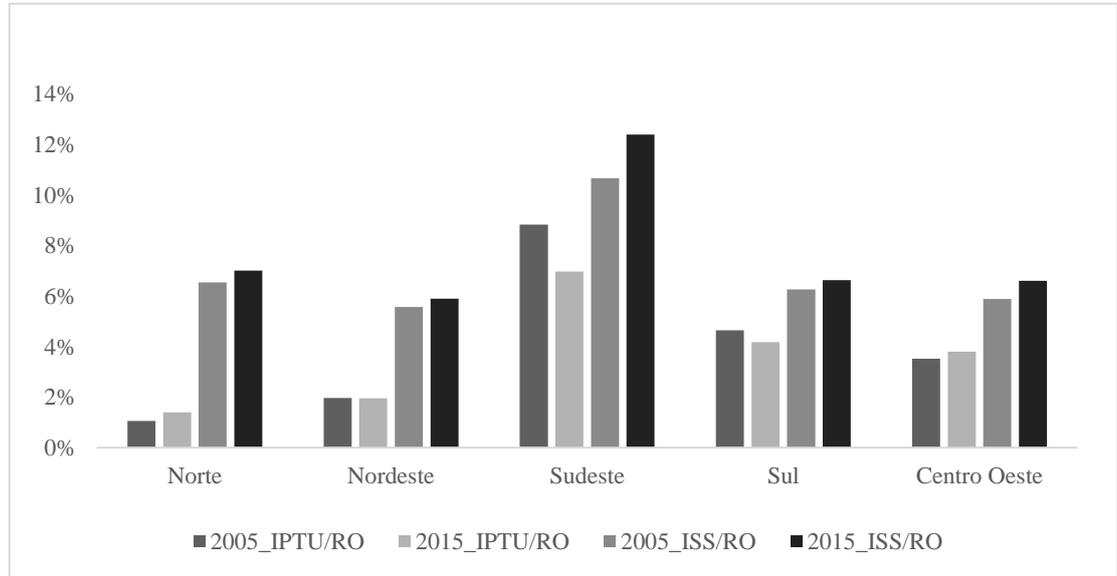
Classe da População	2005	2015
Até 5 mil	1310	1204
Entre 5 e 10 mil	1216	1168
Entre 10 e 20 mil	1209	1324
Entre 20 e 50 mil	956	1028
Entre 50 e 100 mil	303	338
Entre 100 e 500 mil	217	257
Mais de 5000 mil	34	38
Total	5245	5357

Fonte: A autora, 2019 a partir de FINBRA, 2015.

Os Gráficos 13 e 14 evidenciam que a arrecadação do ISS como proporção da receita orçamentária e da receita tributária, respectivamente, ganhou relevância em todas as macrorregiões brasileiras entre 2005 e 2015. Simultaneamente, a participação relativa do IPTU perdeu participação no período, nas regiões sudeste e sul. Essas informações reforçam a

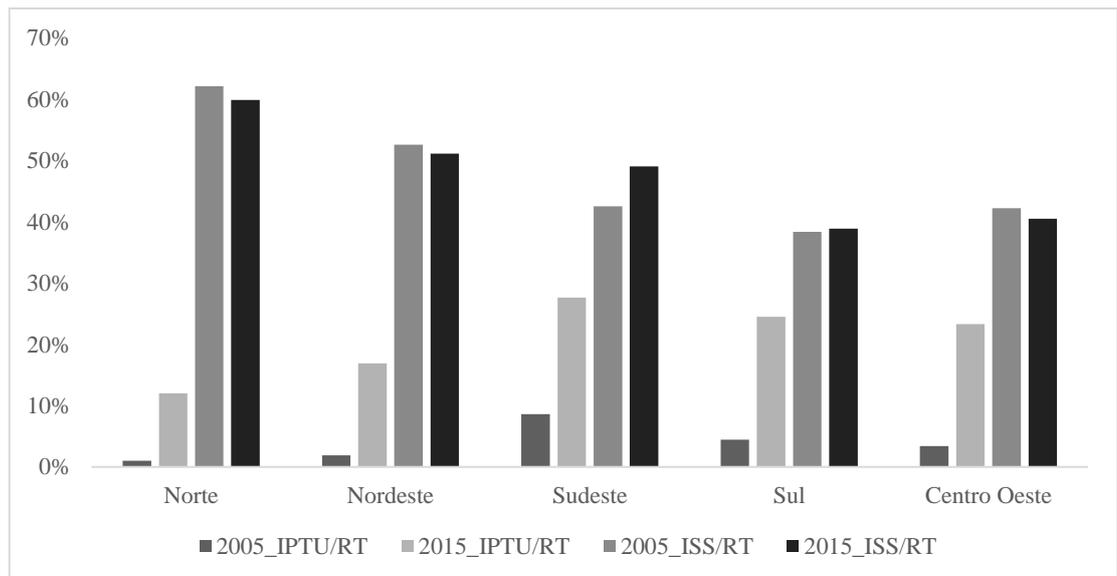
importância desse imposto para a capacidade de financiamento municipal em todo o território nacional.

Gráfico 13 – ISS e IPTU em proporção da Receita Orçamentária (Brasil - Regiões, 2005/2015)



Fonte: A autora, 2019 a partir de FINBRA, 2015.

Gráfico 14 – ISS e IPTU em proporção da Receita Tributária (Brasil - Regiões, 2005/2015)



Fonte: A autora, 2019 a partir de FINBRA, 2015.

De forma geral, os dados destacam a importância relativa (e crescente) do ISS para a arrecadação municipal, especialmente nas localidades mais densamente povoadas, ou seja, em regiões mais urbanizadas e diversificadas. Estas localidades, geralmente classificadas como metrópoles e capitais regionais na rede urbana brasileira (classificação REGIC/IBGE), tendem a concentrar serviços urbanos de maior valor agregado e mais intensivos em capital humano, o que torna seu potencial de arrecadação do ISS ainda mais expressivo. Em contrapartida, municípios pertencentes às escalas urbanas mais baixas tendem a desenvolver atividades de serviços mais intensivas em mão de obra pouco qualificada e de baixo valor agregado, o que minimiza seu potencial de arrecadação de ISS e, conseqüentemente, estimula sua dependência de transferências constitucionais (da União e dos estados). Nessa perspectiva, pretende-se analisar quais fatores influenciam a arrecadação do ISS nos municípios brasileiros entre 2005 e 2015.

Para verificar quais setores de serviço proporcionam maior arrecadação do ISS em regiões desenvolvidas economicamente, aquelas que demandam por mais bens e serviços diversos, e atendem uma numerosa população, como as cidades de São Paulo e Rio de Janeiro, analisa-se nas Tabelas 5 e 6 a receita do ISS por grupos de serviços. No município de São Paulo, um dos mais dinâmicos e com os indicadores mais relevantes do Brasil, apresenta que no período de 2011-2015 as receitas da arrecadação do ISS por setores de atividades de serviços foram mais relevantes nos grupos de serviços Jurídicos, Econômicos e Técnicos Administrativos; Serviços Bancários, Financeiros e Securitários e Agenciamento, Corretagem e Intermediação.

Tabela 05 - ISS por Setores de Serviços - Município de São Paulo (% PIB) (2011-2015)

Grupo de Serviços	2011	2012	2013	2014	2015
1 Construção Civil	0,23%	0,26%	0,27%	0,29%	0,25%
2 Manutenção e Decoração de Imóveis	0,04%	0,05%	0,07%	0,08%	0,08%
3 Técnico Científico	0,18%	0,18%	0,18%	0,17%	0,15%
4 Transporte	0,04%	0,04%	0,03%	0,03%	0,03%
5 Mercadologia e comunicação	0,12%	0,12%	0,12%	0,12%	0,12%
6 Jurídicos, Econômicos e Administrativos	0,98%	1,02%	1,01%	1,08%	1,09%
7 Saúde	0,10%	0,13%	0,13%	0,13%	0,14%
8 Educação	0,05%	0,06%	0,05%	0,06%	0,06%
9 Serviços Bancários, Financeiros e Securitários	0,43%	0,38%	0,40%	0,36%	0,35%
10 Representação	0,11%	0,11%	0,10%	0,11%	0,10%
11 Agenciamento, Corretagem e Intermediação	0,42%	0,44%	0,47%	0,46%	0,43%
12 Fotográficos, Cinematográficos e Afins	0,04%	0,04%	0,04%	0,04%	0,03%
13 Turismo, Hospedagem e outros	0,09%	0,09%	0,09%	0,09%	0,09%
14 Outros Serviços	0,71%	1,04%	0,66%	0,74%	0,93%

Fonte: A autora, 2019 a partir de dados de Secretaria de Fazenda de São Paulo.

Os grupos de serviços do Rio de Janeiro que mais se destacaram na arrecadação do ISS foram os Serviços relativos à Engenharia, Construção Civil e Limpeza (0,29% do PIB em 2015), Serviços de Apoio técnicos, Administrativo e Jurídico (0,21% do PIB em 2015), Serviços de Saúde (26% do PIB em 2015) e Serviços de Informática.

Tabela 06 - ISS por Setores de Serviços - Município de Rio de Janeiro (% PIB) (2011-2015)

Grupo de Serviços	2011	2012	2013	2014	2015
1 Serviços Relativos a Engenharia e outros	0,21%	0,23%	0,22%	0,24%	0,29%
2 Serviços Técnico, Administrativo, Jurídico	0,21%	0,22%	0,22%	0,23%	0,21%
3 Serviços de Saúde e Congêneres.	0,18%	0,20%	0,21%	0,24%	0,26%
4 Serviços de Informática e Congêneres.	0,14%	0,13%	0,12%	0,12%	0,11%
5 Serviços Bancário	0,01%	0,02%	0,02%	0,08%	0,08%
6 Serviços de Intermediação e Congêneres.	0,09%	0,08%	0,07%	0,08%	0,07%
7 Serviços de Educação	0,04%	0,04%	0,04%	0,05%	0,05%
8 Serviços Hospedagem, Turismo, Viagens	0,04%	0,05%	0,05%	0,05%	0,04%
9 Serviços Relativos a Bens de Terceiros.	0,05%	0,05%	0,05%	0,05%	0,05%
10 Serviços de Guarda, Estacionamento	0,04%	0,04%	0,04%	0,04%	0,04%
11 Serviços Portuários, Rodoviários, Ferroviários	0,04%	0,04%	0,04%	0,04%	0,04%
12 Outros serviços	1,18%	1,25%	1,23%	1,38%	1,40%

Fonte: A autora, 2019 a partir de dados da Secretaria de Fazenda do Rio de Janeiro.

1 – Serviço de engenharia e engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

2 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil e congêneres.

- 3 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.
- 5 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela união ou por quem de direito.
- 7 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.
- 10 – Serviços de Guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.
- 11 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.
- 12 – Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

Basicamente, a arrecadação do ISS por grupo de serviços nas cidades analisadas está concentrada nos segmentos de atividades administrativas e complementares, atividades profissionais, científicas e técnicas e atividades financeiras, de seguros e serviços relacionados, segundo a classificação nacional de atividades econômicas.

3 DETERMINANTES DA ARRECADAÇÃO DO ISS *PER CAPITA* MUNICIPAL

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.

A análise teórica e descritiva realizada nos capítulos anteriores indica a crescente relevância do setor de serviços para a arrecadação municipal. O dinamismo deste setor, em áreas específicas do país, pode viabilizar um aumento da autonomia fiscal por intermédio das receitas provenientes do Imposto sobre Serviços (ISS).

Nessa perspectiva, o objetivo da tese 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 evolução histórica, administração e participação nas receitas municipais podem iluminar os desafios a serem enfrentados por uma reforma tributária no Brasil. Para sua consecução, serão estimadas regressões com dados em painel para identificar os determinantes da arrecadação municipal do ISS e a efetiva 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). 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 o financiar gastos em educação, saúde e infraestrutura urbana, por exemplo, o que estimula a competitividade local e tem efeitos multiplicadores para o desenvolvimento.

É importante ressaltar que os setores de serviços mais dinâmicos tendem a apresentar expressivo caráter urbano-metropolitano, pois o ambiente econômico, institucional, educacional etc., necessário para o seu desenvolvimento tende a se concentrar nas cidades de médio e grande porte. Assim, a posição de cada localidade na escala urbana também pode condicionar seu potencial de arrecadação do ISS. Assim, a análise qualitativa dos resultados se concentrará em municípios pertencentes às escalas urbanas intermediárias e elevadas da rede nacional, a saber, cidades com pelo menos 50.000 habitantes.

A seguir são descritos os procedimentos metodológicos adotados na análise e uma breve caracterização da base de dados.

3 1 Metodologia: análise de dados em painel

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 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 na 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.

Nessa perspectiva, os autores ressaltam que os dados longitudinais são mais adequados para estudar questões mais complexas de comportamentos dinâmicos, como, por exemplo, a evolução da arrecadação do ISS *per capita* entre os municípios brasileiros (unidades amostrais que apresentam expressivo grau de heterogeneidade) entre 2005 e 2015.

Wooldridge (2016) ressalta que os modelos de regressão com dados em painel podem ser balanceados ou desbalanceados. O painel é balanceado quando cada unidade de corte transversal (i.e.: municípios) apresenta o mesmo número de observações:

$$\{y_{it}, x_{it}\}: t = 1, \dots, T; \quad i = 1, \dots, n \quad (1)$$

O painel desbalanceado ocorre quando cada unidade apresenta quantidade diferentes de observações:

$$\{y_{it}, x_{it}\}: \text{para } i = 1, \dots, n, \quad t = t_{-i}, \dots, t_i. \quad (2)$$

O painel também pode ser classificado como curto ou longo. No primeiro caso, o número de indivíduo de corte transversal, N , é maior que o número de períodos, T ; quando T é maior que N , o painel é longo.

Em geral, utiliza-se a seguinte equação para descrever o modelo de dados em painel:

$$y_{it} = \alpha_i + \beta_1 x_{1it} + \beta_2 x_{2it} + \dots + \beta_k x_{kit} + u_{it} \quad (3)$$

Na equação (3), 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 ; α_i e β_i são parâmetros que podem variar conforme a regressão; e u_{it} é o termo de erro que também pode variar conforme as relações entre os componentes.

Há diferentes modelos de análise com dados em painel:

- (i) **Dados em painel de dois períodos** (dados empilhados - "*pooled regression*" - coeficientes constantes):

Considere a regressão simples de dados em painel descrita pela equação (4), a seguir.

$$y_{it} = \alpha_i + \beta_1 x_{1it} + \beta_2 x_{2it} + \dots + \beta_k x_{kit} + u_{it} \quad (4)$$

Nessa equação, assume-se o termo de erro, u_{it} , possui distribuição normal (média zero e variância σ^2) e que não estão correlacionados entre si. Supõe-se também que as variáveis explicativas são estocásticas. Se forem estocásticas, não serão correlacionadas com o termo de erro, logo, os parâmetros $\beta_0, \beta_1, \dots, \beta_k$ podem ser estimados pelo método de Mínimos Quadrado Ordinários (MQO).

Os resultados da regressão para dados empilhados podem apresentar alguns problemas, como a não identificação das diferenças intrínsecas entre os indivíduos: o modelo, ao agrupar indivíduos específicos em períodos diferentes, pode camuflar a existência de heterogeneidade amostral. Ou seja, o modelo não considera que o termo de erro pode estar correlacionado com alguns dos regressores incluídos no modelo. Para tal situação, denomina-se que os coeficientes estimados podem ser tendenciosos e inconsistentes.

Uma alternativa para contornar o problema de não identificação das diferenças amostrais intrínsecas seria adotar a inclusão de variáveis *dummies*, conforme ressalta Wooldridge (2016). O autor separa os fatores que afetam a variável dependente em dois grupos, a saber, constantes e variáveis. O modelo pode ser reformulado como:

$$y_{it} = \beta_0 + \delta_0 d2_t + \beta_1 x_{1it} + \alpha_i + u_{it} \quad t = 1, 2. \quad (5)$$

Na equação (5), i representa a unidade amostral (por exemplo, o município) e t o período; $d2_t$ é uma variável *dummy* igual a zero quando $t=1$ e igual a 1 quando $t=2$; o intercepto é igual a β_0 quando $t=1$ e a $\beta_0 + \delta_0$ quando $t=2$; a variável α_i capta todos os fatores não observados, constantes no tempo, que afetam y_{it} . De forma genérica, α_i é chamado de efeito não observado, o qual é fixo ao longo do tempo - heterogeneidade não observada. Na literatura divide-se a estimação dos coeficientes α_i de acordo com duas situações: (1) efeitos fixos (quando a hipótese de que os coeficientes α_i são não correlacionados com os termos de erros u_{it} não é válida) e (2) efeitos aleatórios (os coeficientes α_i são termos aleatórios, com variância σ^2 , quando a hipótese de não correlação com os termos de erro u_{it} é verificada).

(ii) **Modelo de Efeitos Fixos:**

No modelo de efeitos fixos, 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 (HILL *et al.*, 2010; GUJARATI e PORTER, 2011).

Existem diversas maneiras de eliminar o efeito fixo (α_i), visto que ele pode estar correlacionado com uma ou mais variáveis explicativas (x_{ij}). Wooldridge (2016) considera a seguinte equação:

$$y_{it} = \alpha_i + \beta_1 x_{1it} + \beta_2 x_{2it} + \dots + \beta_k x_{kit} + u_{it} \quad (6)$$

Aplicando a soma para todas as observações em cada unidade i e dividindo por n , obtém-se:

$$\frac{1}{n} \sum_{t=1}^T y_{it} = \frac{1}{n} \sum_{t=1}^T [\alpha_i + \beta_1 x_{1it} + \beta_2 x_{2it} + \dots + \beta_k x_{kit} + u_{it}] \quad (7)$$

$$\bar{y}_{it} = \alpha_i + \beta_1 \bar{x}_{1it} + \beta_2 \bar{x}_{2it} + \dots + \beta_k \bar{x}_{kit} + u_{it} \quad (8)$$

Ao subtrair a equação (8) da equação (6) obtém-se:

$$(y_{it} - \bar{y}_{it}) = \beta_1 (x_{1it} - \bar{x}_{1it}) + \beta_2 (x_{2it} - \bar{x}_{2it}) + \dots + \beta_k (x_{kit} - \bar{x}_{kit}) + (u_{it} - \bar{u}_{it}) \quad (9)$$

Ou

$$\check{y}_{it} = \beta_1 \check{x}_{1it} + \beta_2 \check{x}_{2it} + \dots + \beta_k \check{x}_{kit} + \check{u}_{it} \quad (10)$$

Na equação (10), \check{y}_{it} são os dados centrados na média de y e, de maneira análoga, \check{x}_{it} e \check{u}_{it} .

Assim, verifica-se que o termo correspondente ao efeito não observado, α_i , desapareceu e a equação (10) pode ser estimada por MQO agrupado. O mesmo processo também pode ser empregado para as variáveis *dummy* de tempo. Considerando, novamente, a equação (3) e sua defasagem:

$$\begin{aligned}
y_{it} &= \alpha_i + \beta_1 x_{1it} + \beta_2 x_{2it} + \dots + \beta_k x_{kit} + u_{it} \\
y_{it} - 1 &= \alpha_i + \beta_1 x_{1it} - 1 + \beta_2 x_{2it} - 1 + \dots + \beta_k x_{kit} - 1 + u_{it} - 1
\end{aligned} \tag{11}$$

Subtraindo (11) de (3):

$$\begin{aligned}
y_{it} - y_{it} - 1 &= \alpha_i - \alpha_i + \beta_1 (x_{1it} - x_{1it} - 1) + \beta_2 (x_{2it} - x_{2it} - \\
1) &+ \dots + \beta_k (x_{kit} - x_{kit} - 1) + u_{it} - u_{it} - 1
\end{aligned} \tag{12}$$

A regressão (12) está expressa em primeiras diferenças tanto para as variáveis explicativas quanto para as variáveis resposta, conforme exemplificado por Gujarati e Porter (2011) e Wooldridge (2016):

$$\Delta y_{it} = \beta_1 \Delta x_{1it} + \beta_2 \Delta x_{2it} + \dots + \beta_k \Delta x_{kit} + \Delta u_{it} \tag{13}$$

Dentre as hipóteses fundamentais deste modelo, a mais importante diz que o termo Δu_{it} deve ser não correlacionado com Δx_{it} . A hipótese será mantida se o erro idiossincrático em cada tempo t , u_{it} , for não correlacionado com a variável explicativa. Portanto, se as variáveis explicativas forem estritamente exógenas, o estimador de primeira diferença será não tendencioso.

(iii) **Modelo de Efeitos Aleatórios:**

Considerar as hipóteses de efeitos fixos e adiciona o requisito que α_i seja independente de todas as variáveis explicativas em todos os períodos (WOOLDRIDGE, 2002). Dessa forma, considere a equação do modelo de efeitos não observados:

$$y_{it} = \alpha_i + \beta_0 + \beta_1 x_{1it} + \beta_2 x_{2it} + \dots + \beta_k x_{kit} + u_{it} \tag{14}$$

Assume-se que $Cov(X_{itj}, \alpha_i) = 0 \quad t=1,2,\dots,T; \quad j=1,2,\dots,k$, ou seja, que o efeito não observado (α_i) é não correlacionado com cada variável explicativa. Define-se o termo de erro composto como $v_{it} = \alpha_i + u_{it}$. Assim é possível obter a equação que representa o modelo de efeitos aleatórios:

$$y_{it} = \beta_0 + \beta_1 x_{1it} + \beta_2 x_{2it} + \dots + \beta_k x_{kit} + v_{it} \quad (15)$$

Na equação (15), α_i é o termo de erro composto em cada período t ; e v_{it} são serialmente correlacionados ao longo do tempo.

Ao considerar correlação serial positiva, se forem empregados os métodos de MQO ou as estatísticas testes habituais, podem ocorrer resultados inconsistentes para os estimadores. Dessa forma, um modo de eliminar a correlação serial seria o emprego do método de estimação por Mínimos Quadrado Generalizados (MQG). Ao considerar o termo $\theta = 1 - \left[\frac{\alpha_u^2}{(\alpha_u^2 + T\alpha_a^2)} \right]^{1/2}$, a equação de efeitos aleatórios torna-se:

$$y_{it} - \theta \bar{y}_i = \beta_0(1 - \theta) + \beta_1(x_{it1} + \theta \bar{x}_{i1}) + \dots + \beta_k(x_{itk} - \theta \bar{x}_{ik}) + (v_{it} - \theta \bar{v}_i) \quad (16)$$

A barra superior nos termos da equação (16) representa as médias temporais e seus termos de erro são serialmente não correlacionados. Portanto, a equação (16) considera que as variáveis explicativas são constantes ao longo do tempo.

Para verificar qual o melhor modelo a ser adotado é preciso observar algumas relações da base de dados, como, por exemplo, a existência de defasagens, de variáveis tipo *dummy* etc. Mais especificamente, o efeito não observado (α_i), existência ou não de correlação entre este termo e as variáveis explicativas do modelo, pode determinar qual modelo é mais adequado para a análise (WOOLDRIDGE, 2016). Se não há correlação, o modelo de efeitos aleatórios é o mais adequado, caso contrário, o modelo de efeitos fixos deveria ser utilizado.

Em geral, aplica-se o teste de Hausman para verificar qual modelo é consistente para a análise: efeitos fixos ou efeitos aleatórios. Assim, para verificar o comportamento do termo α_i aplica-se o teste estatístico de Hausman, cujas hipóteses (nula e alternativa, respectivamente) são as seguintes:

- H_0 : α_i não é correlacionado com as variáveis explicativas, logo, o modelo de efeitos aleatórios gera resultados mais eficientes.

- H_1 : α_i é correlacionado com as variáveis explicativas, logo, o modelo de efeitos fixos gera resultados mais eficientes.

A estatística de Teste de Hausman, tem uma distribuição assintótica χ^2 . Se a hipótese nula for rejeitada, então os efeitos não observados (α_i) provavelmente estão correlacionados com as variáveis explicativas, logo, o modelo de efeitos fixos seria preferível ao modelo de efeitos aleatórios. Por outro lado, se a hipótese alternativa for rejeitada, então seria mais adequado empregar o modelo de efeitos aleatórios, já que a principal hipótese do efeito aleatório é atendida, $Cov(X_{itj}, \alpha_i) = 0$ (HILL *et al.*, 2010; GUJARATI e PORTER, 2011; WOOLDRIDGE, 2016).

Em relação às finanças municipais, objeto de estudo da tese, destaca-se o estudo realizado por Gadelha (2011). O autor investiga os impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) no financiamento dos municípios brasileiros. Foi aplicado um modelo *probit* com efeitos aleatórios aos dados em painel. As variáveis fiscais utilizadas foram as receitas tributária e corrente, despesas com pessoal e saldo orçamentário. Os resultados das estimações sugerem que o esforço arrecadatório dos municípios influencia o resultado primário dos entes locais, como sinalizado pelo indicador receita tributária/receita corrente (sinal esperado positivo). O indicador despesa de pessoal/receita corrente apresentou sinal esperado negativo, indicando que os municípios com maiores gastos com folha de pagamento eram os que tinham mais dificuldades para obter superávits fiscais. As variáveis *dummies* apontaram que a LRF teve impactos positivos para o resultado primário dos municípios. Observa-se, de modo geral, que as despesas de pessoal possuem impacto mais expressivo sobre o resultado primário dos municípios em comparação à receita tributária, o que pode fragilizar o resultado fiscal de municípios com baixa capacidade de arrecadação própria e expressivo volume de despesas.

Nessa perspectiva, pretende-se identificar os principais determinantes da arrecadação de ISS *per capita* dos municípios brasileiros entre 2005 e 2010. A ideia subjacente é analisar o potencial de arrecadação própria de um imposto que ganha relevância no cenário econômico atual (economia dos serviços e/ou economia da informação), bem como a influência do grau de dependência dos municípios brasileiros 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, pacto federativo) no Brasil.

3 2 Características gerais da amostra

O objetivo da Tese é analisar a importância do ISS como instrumento de financiamento dos municípios brasileiros. Como salientado, 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 intergovernamentais no período 2005-2015. A análise subsidiará a discussão conceitual sobre o potencial de arrecadação do ISS nos municípios brasileiros. Como o ISS é uma das principais fontes de receitas para os municípios, o estudo dos fatores que podem influenciar o seu montante recolhido pode fornecer elementos que contribuam para o aprimoramento do sistema tributário brasileiro (maior disponibilidade de recursos para os governos locais aplicarem na oferta de serviços públicos).

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 partir dos dados fornecidos por essas instituições foi construído um painel municipal para o período 2005-2015¹⁷, cujas variáveis estão descritas no Quadro 03 a seguir.

Quadro 03 – Descrição das variáveis

Nome	Descrição
receita_iss_pc	Receita de ISS <i>per capita</i> .
va_servicos_pc	Valor Adicionado dos Serviços <i>per capita</i> .
pib_pc	PIB municipal <i>per capita</i> .
transf_uniao_rc	Transferências da União sobre Receitas Correntes.
transf_estados_rc	Transferências dos Estados sobre Receitas Correntes.
desp_servicos_pc	Despesa Orçamentária: Comércio e serviços (<i>per capita</i>).

Fonte: A autora, 2019 a partir de STN-FINBRA e IBGE.

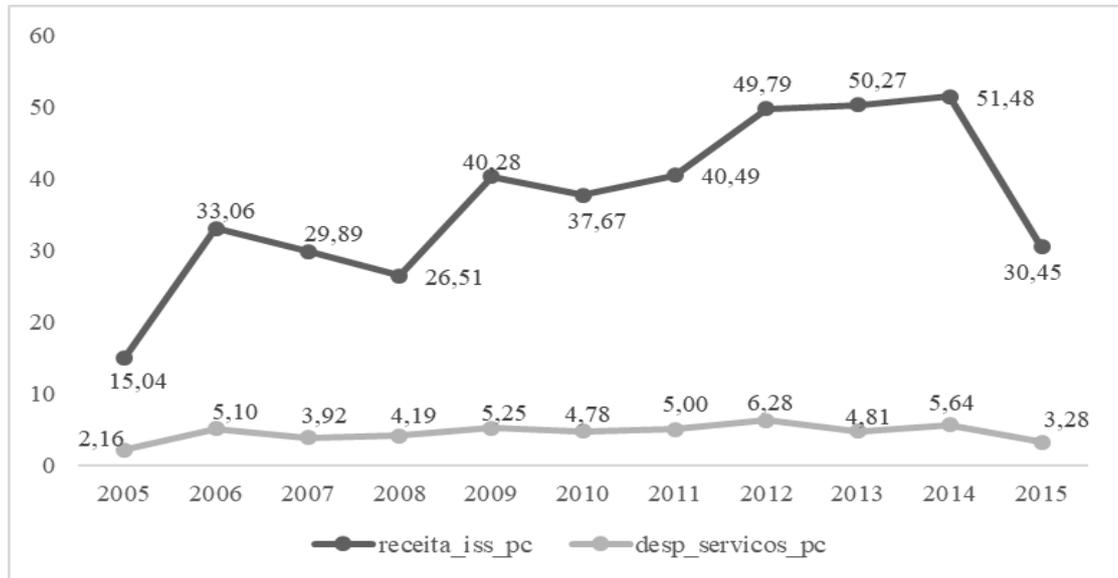
(*) valores deflacionados pelo IPCA/2018.

O painel municipal é balanceado e possui 61.270 observações para o período 2005-2015. Os Gráficos 15 a 18 apresentam a evolução dos valores médios dessas variáveis no período em estudo. Em relação à arrecadação *per capita* de ISS e às despesas municipais *per capita* com serviços (financeiros e turismo, por exemplo), é possível observar uma tendência

¹⁷ O IPCA 2018 foi utilizado para deflacionar todas as variáveis monetárias do painel municipal.

cíclica com redução dos valores em períodos de crise econômica (2008 e pós-2014) (ver Gráfico 15).

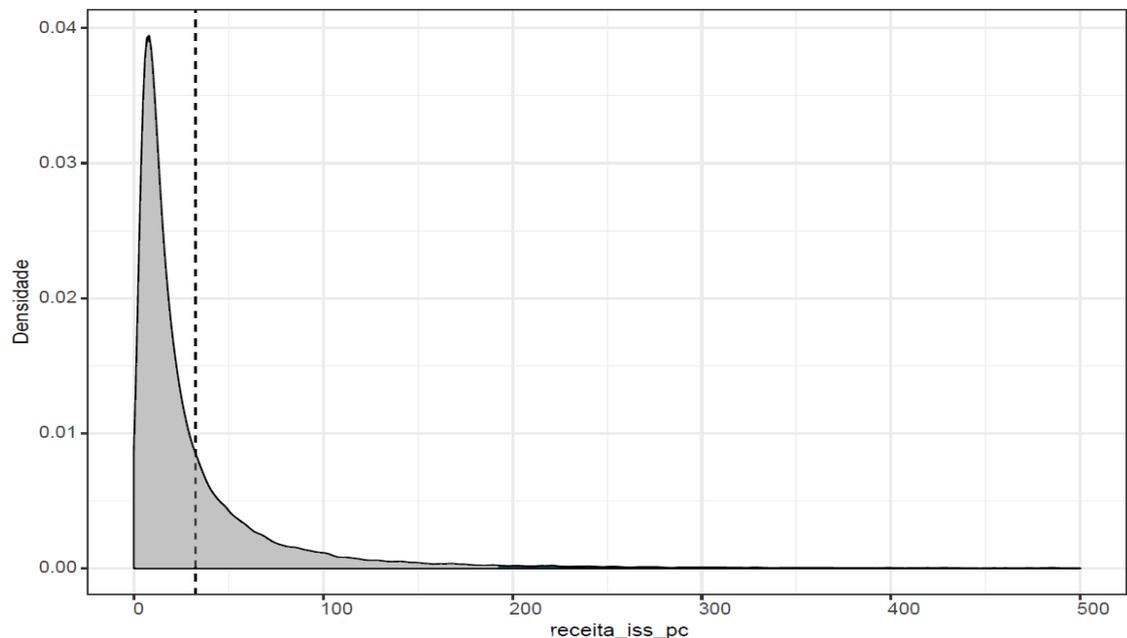
Gráfico 15 - Receita de ISS e Despesa de Serviços (per capita) (Brasil - Municípios, 2005-2015)



Fonte: A autora, 2019 a partir de STN-FINBRA e IBGE.
 (*) valores deflacionados pelo IPCA/2018.

É interessante observar o gráfico de densidade da variável ISS *per capita* (Gráfico 16): a linha pontilhada representa a média da variável no período 2005-2015, o eixo das abscissas (x) representa a arrecadação *per capita* de ISS (valores deflacionados para 2018) 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).

Gráfico 16 - Densidade da variável ISS (per capita) (Brasil - Municípios, 2005-2015)

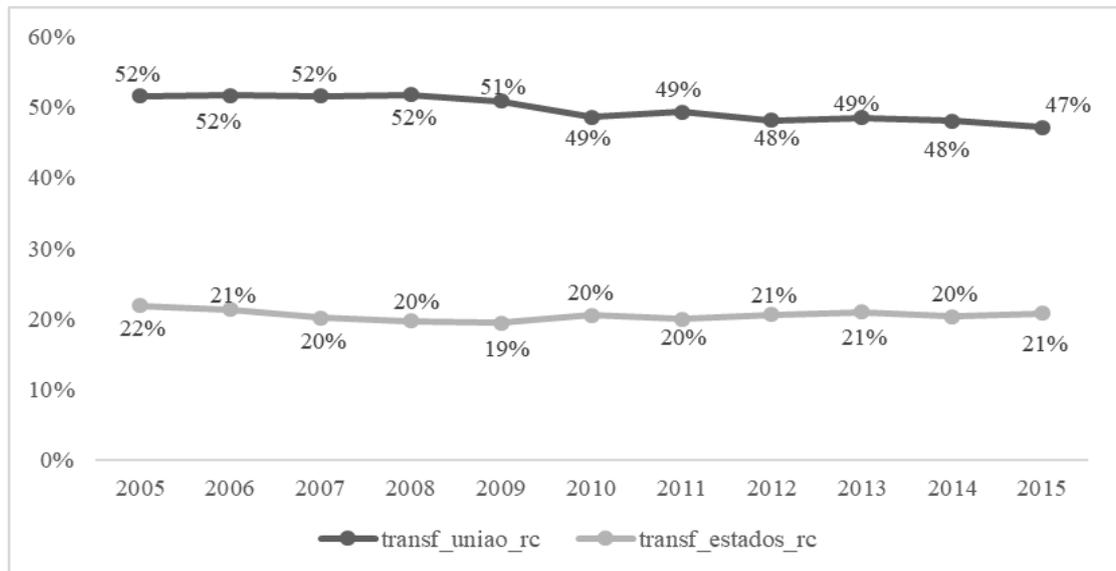


Fonte: A autora, 2019 a partir de STN-FINBRA e IBGE.
 (*) linha pontilhada representa a média da variável.
 (**) valores deflacionados pelo IPCA/2018.

O Gráfico 17 evidencia o elevado grau de dependência dos municípios brasileiros das transferências constitucionais de outros entes federados. Conforme ressaltam Cossio e Carvalho (2001) e Mendes *et al.* (2008): para a média dos municípios brasileiros, entre 2005 e 2015, as Transferências Constitucionais e Legais realizadas pela União (FPM, por exemplo), representam aproximadamente 50% das Receitas Correntes locais; as transferências estaduais representam aproximadamente 20% desse valor. No período há uma pequena redução da participação relativa das Transferências da União como proporção da receita corrente municipal. É importante ressaltar que esse expressivo grau de dependência de recursos da União e dos estados pode ter impactos expressivos sobre a autonomia local no que diz respeito à oferta de serviços públicos de competência municipal.¹⁸

¹⁸ Ressalta-se que a elevada dependência municipal das transferências governamentais pode estar associada à existência de um problema de competências tributárias. Além disso, a infraestrutura municipal de administração tributária é fundamental para explicar a efetiva arrecadação municipal e a redução da dependência de outras esferas governamentais. Em outras palavras, não basta existir potencial de arrecadação própria no município; a existência de fiscalização é um fator estratégico (por exemplo, existência de cadastro de prestadores de serviços, nota fiscal eletrônica, pesquisa de informações básicas municipais – MUNIC etc.).

Gráfico 17 - Transferências Constitucionais como proporção das Receitas Correntes (Brasil - Municípios, 2005-2015)

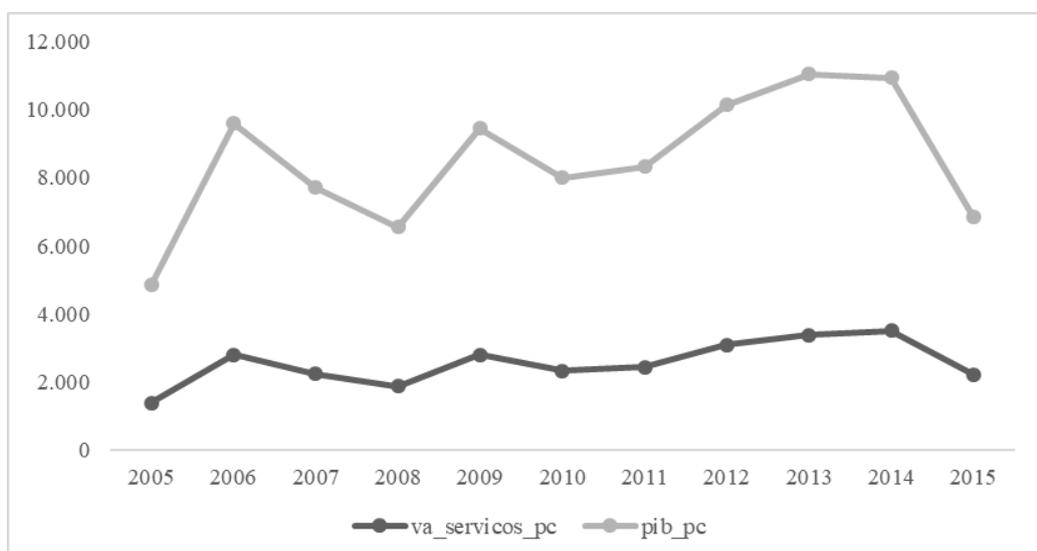


Fonte: A autora, 2019 a partir de STN-FINBRA e IBGE.

(*) valores deflacionados pelo IPCA/2018.

Por fim, o Gráfico 18 apresenta a evolução do Valor Adicionado (*per capita*) do setor de Serviços, *proxy* para o grau de dinamismo do setor no município, e o PIB *per capita*, indicador do nível de crescimento local, entre 2005 e 2015. Observa-se uma expansão dos valores ao longo do período, todavia, a crise econômica iniciada a partir de 2014 parece ter neutralizado os ganhos observados ao longo de quase uma década.

Gráfico 18 - Valor Adicionado de Serviços e PIB (per capita) (Brasil - Municípios, 2005-2015)

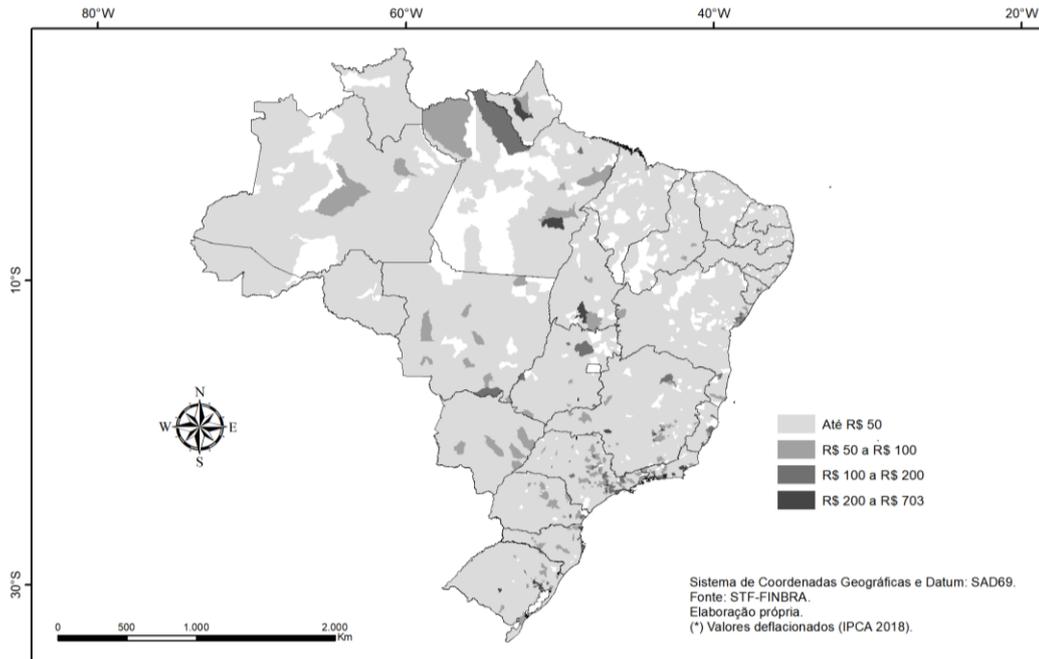


Fonte: A autora, 2019 a partir de STN-FINBRA e IBGE.
(*) valores deflacionados pelo IPCA/2018.

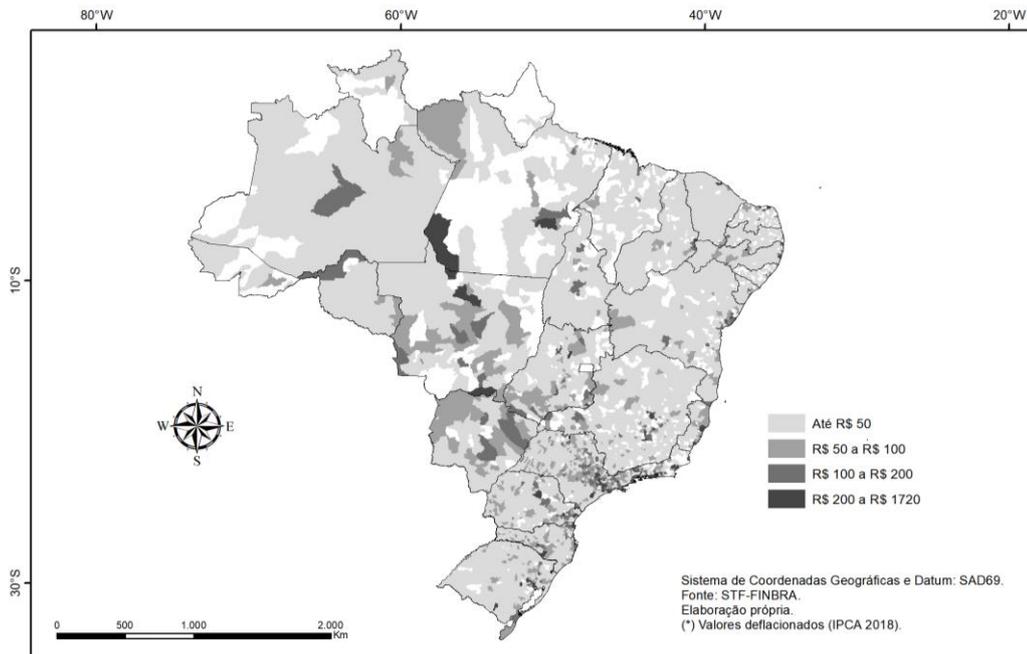
Para realizar uma breve caracterização da amostra e evidenciar a dinâmica espacial da problemática analisada são apresentados, a seguir, mapas com a distribuição espacial de algumas variáveis utilizadas na estimação em painel, cujos resultados serão apresentados no Capítulo 04. Os dados apresentados permitem identificar o padrão de distribuição espacial da arrecadação do ISS *per capita* no Brasil e o expressivo grau de dependência de fontes de financiamento federal e estadual, conforme ressaltam Afonso (1992) e Prado (2001). A análise descritiva e espacial dos dados se concentrará nos anos inicial e final do período de estudo (2005 e 2015) e será apresentada a evolução das variáveis no período (positiva, negativa ou nula).

Conforme ressaltado anteriormente (ver Gráfico 16 de densidade da variável ISS *per capita*) é possível observar que parcela pouco expressiva dos municípios brasileiros apresenta valor do ISS *per capita* superior a R\$ 200,00 (preços constantes – ano base 2018 - valores deflacionados pelo IPCA). Mais especificamente, a Figura 10 demonstra que esses municípios se concentram na região mais dinâmica do país, a região Centro-Sul, e são importantes polos urbanos. Percebe-se, inclusive, que no período há um aumento da quantidade de municípios localizados nessa região que apresentam um aumento do valor médio do ISS *per capita*. É importante ressaltar 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 no Capítulo 01. Essa tendência provavelmente teve impactos para o financiamento com recursos próprios de serviços públicos de competência municipal.

Figura 17 – Arrecadação do ISS *per capita* municipal (Brasil, 2005-2015), (continua)

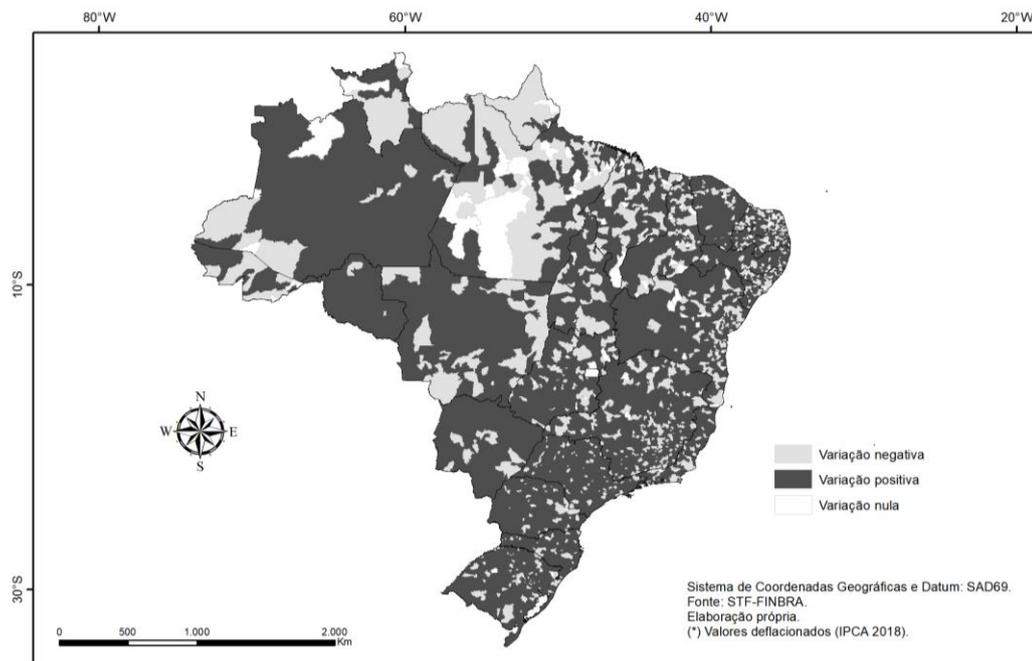


(a) 2005



(b) 2015

Figura 18 – Arrecadação do ISS *per capita* municipal (Brasil, 2005-2015),
(conclusão)

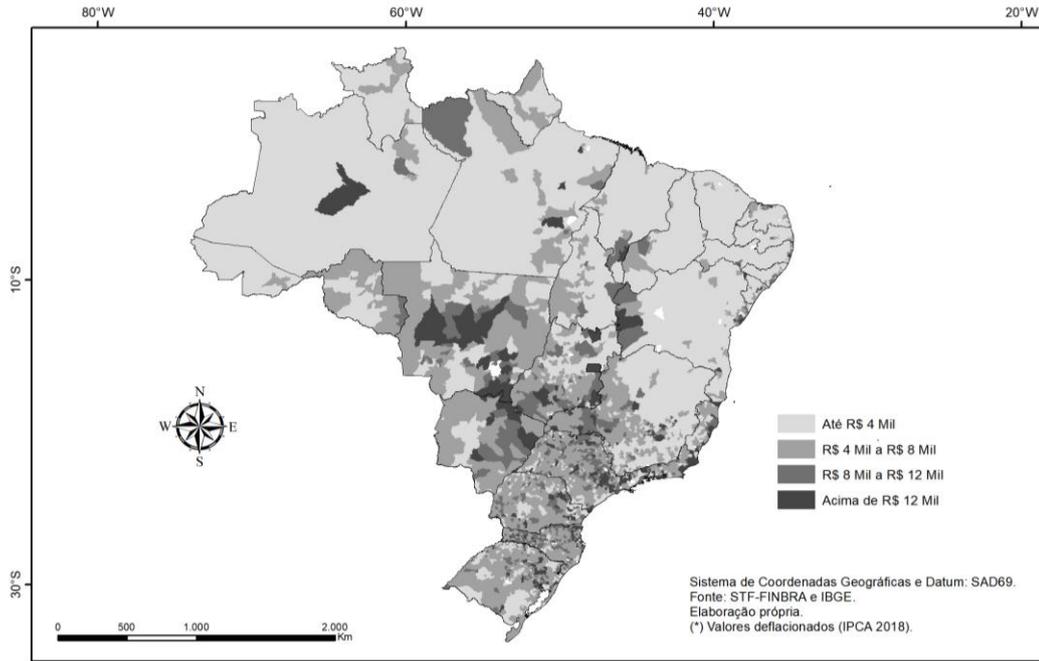


Fonte: A autora, 2019 a partir de STN/FINBRA.

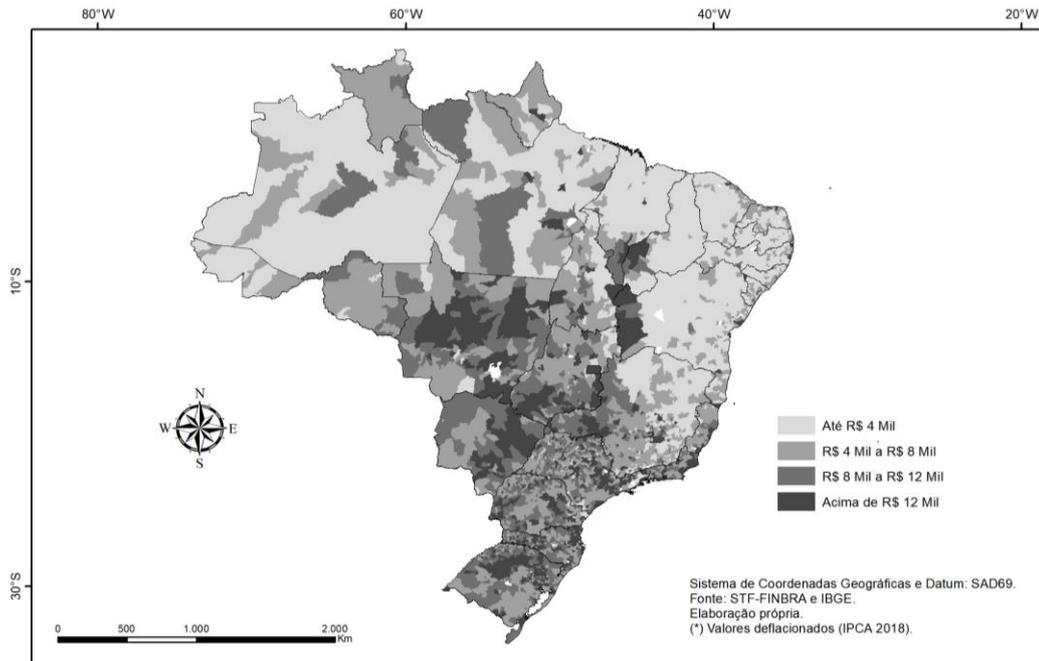
(c) variação

A variável PIB *per capita* municipal (Figura 11) é incluída na análise como uma *proxy* para o nível de desenvolvimento local e demonstra as expressivas heterogeneidades regionais existentes no Brasil, como destacado por Lima, Simões e Hermeto (2016). Observa-se uma melhoria dessa variável entre 2005 e 2015 de forma generalizada no país (há poucos municípios nos quais há variação nula do PIB *per capita*), contudo, padrões regionais específicos continuam a ser facilmente identificados: a região Centro-Sul representa o grande polo de desenvolvimento nacional (e ganhou ainda mais relevância no período); a região Nordeste possui os valores menos expressivos e seus municípios mais dinâmicos concentram-se nas regiões litorâneas (com poucas exceções); e alguns municípios específicos da região Norte, localizados principalmente nos estados do Amazonas e do Pará, apresentaram significativo dinamismo.

Figura 19 – PIB *per capita* municipal (Brasil, 2005-2015), (continua)

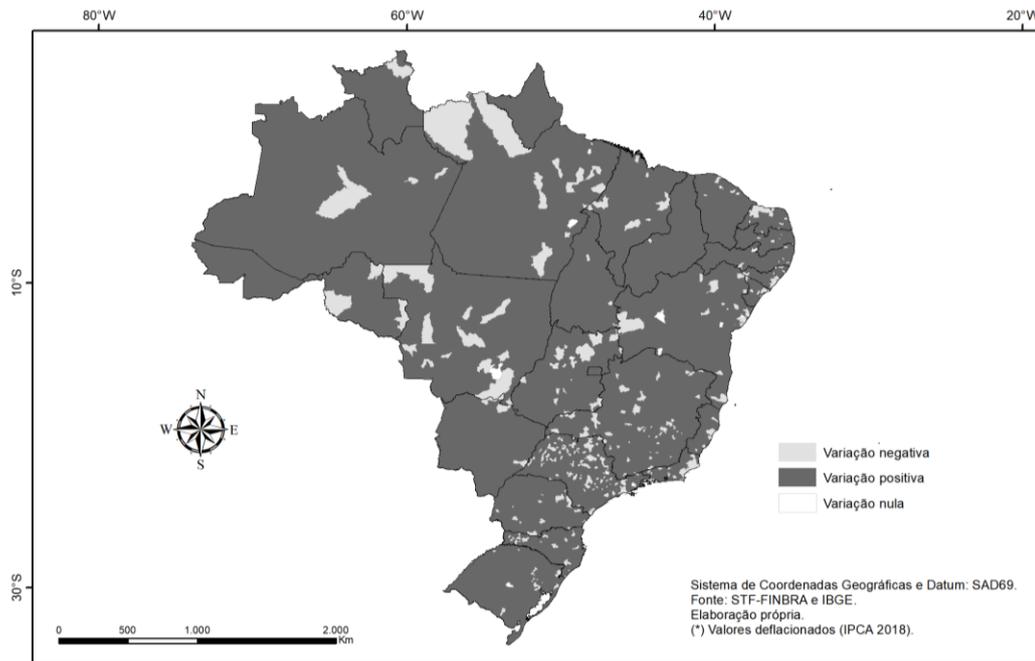


(a) 2005



(a) 2015

Figura 20 – PIB per capita municipal (Brasil, 2005-2015), (conclusão)

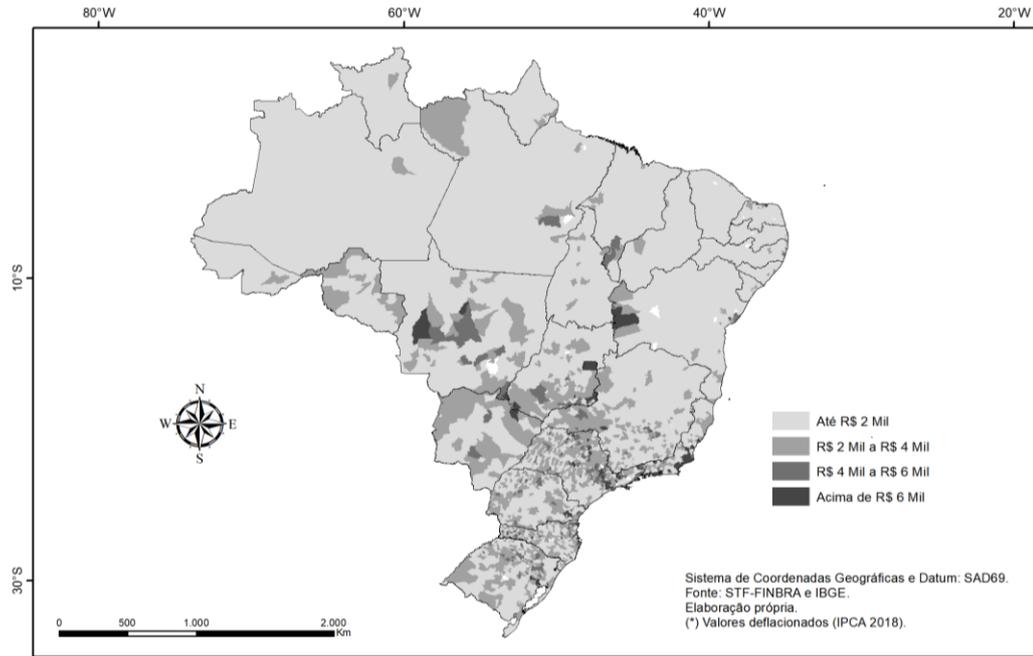


Fonte: A autora, 2019 a partir de STN/FINBRA e IBGE.

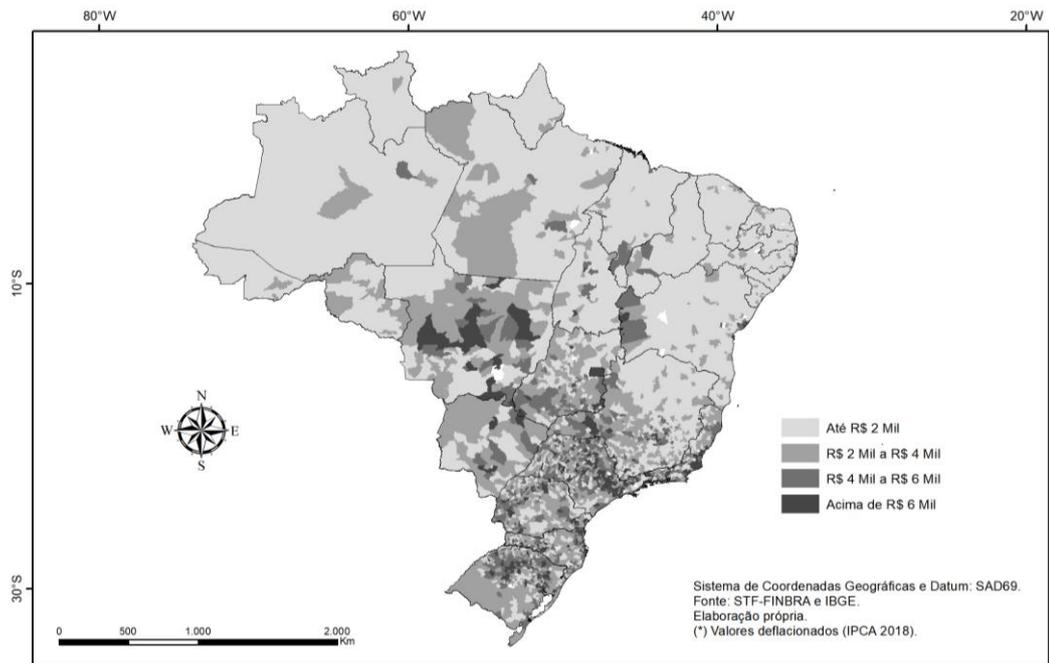
(c) variação

Além do grau de desenvolvimento local, um importante determinante da arrecadação do ISS é o valor adicionado do setor de Serviços: quanto mais dinâmico for este setor, provavelmente maior é a oferta de serviços com elevado valor agregado e, conseqüentemente, mais expressiva é a arrecadação de competência municipal deste tributo. Conforme ressaltado no Capítulo 01, a Figura 12 evidencia que o setor de Serviços é mais dinâmico na região Centro-Sul, na qual estão localizadas as principais metrópoles nacionais, pertencentes aos níveis mais elevados da hierarquia urbana brasileira (conforme estabelecido pela classificação REGIC/IBGE/2007). Observa-se o adensamento do setor nessa região e, simultaneamente, a obtenção de variação positiva do valor adicionado *per capita* municipal em todo o território nacional, provavelmente um reflexo do aumento da importância relativa do setor para a composição do PIB municipal nos anos mais recentes.

Figura 21 – Valor Adicionado (*per capita*) do setor de Serviços municipal (Brasil, 2005-2015), (continua)

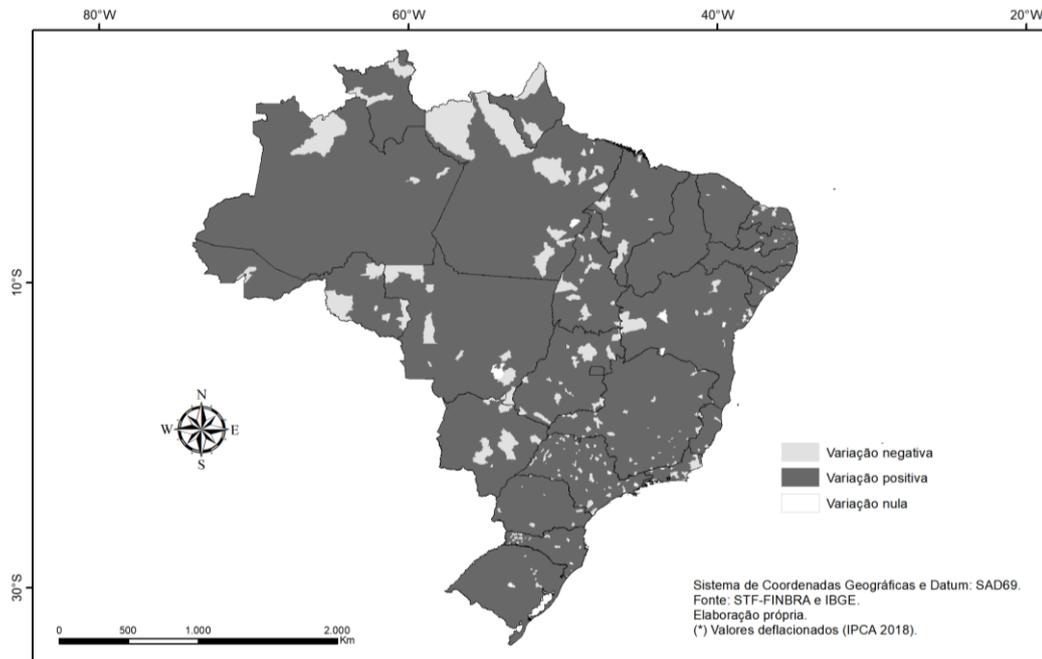


(a) 2005



(b) 2015

Figura 22 – Valor Adicionado (per capita) do setor de Serviços municipal (Brasil, 2005-2015), (conclusão)

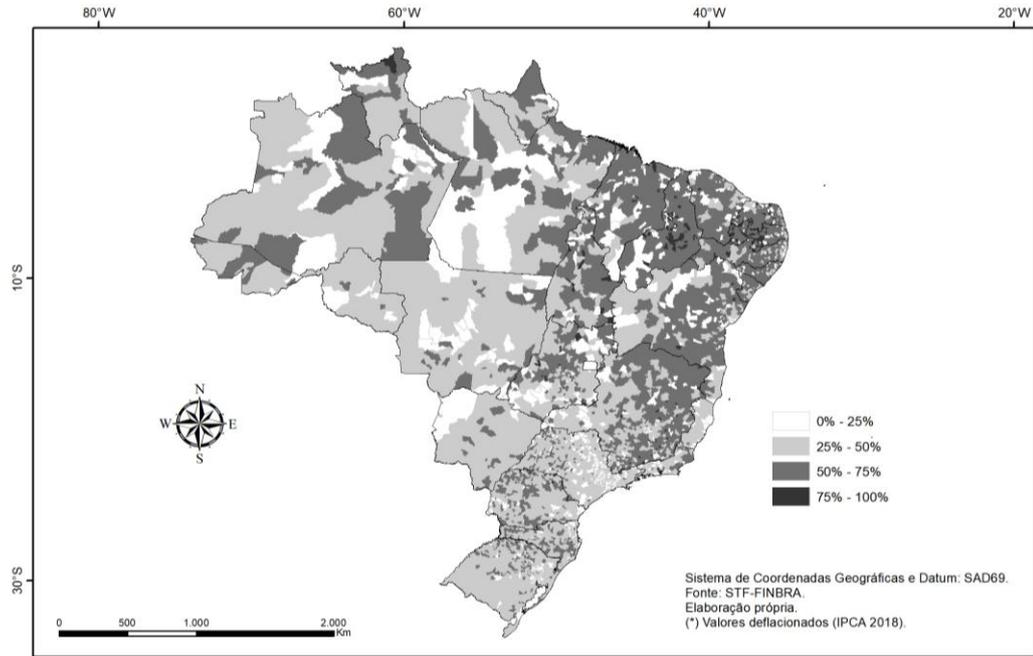


Fonte: A autora, 2019 a partir de STN/FINBRA e IBGE.

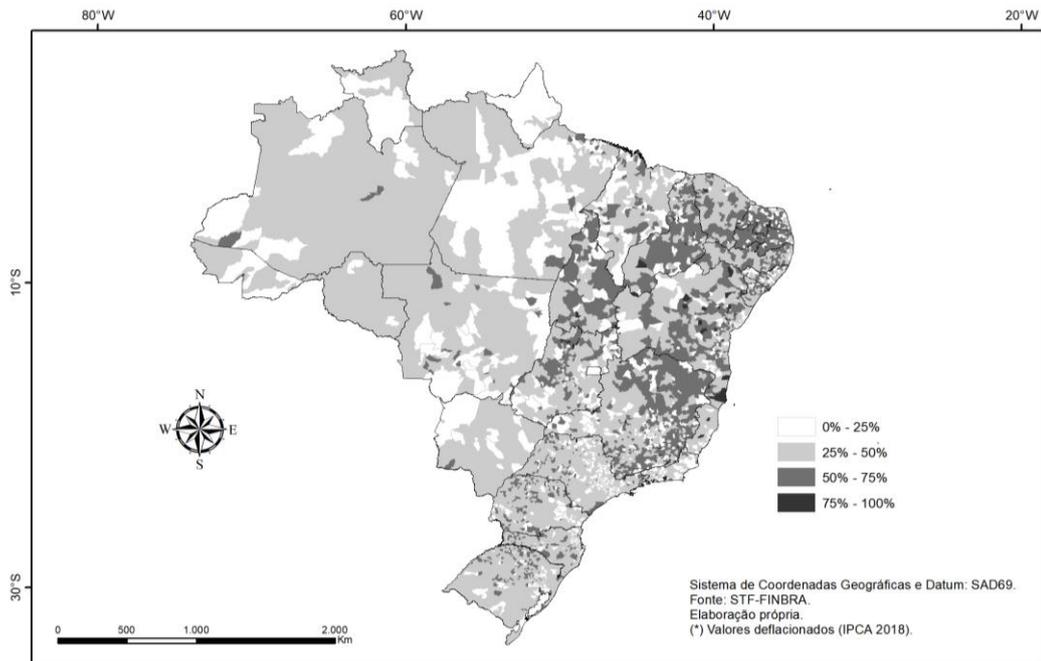
(c) variação

A Figura 13 apresenta a importância relativa das Transferências Constitucionais e Legais União (FPM etc.) para a composição das Receitas Correntes municipais. Os argumentos utilizados por Souza (2007) e Veloso (2008) sobre o grau de dependência financeira dos municípios brasileiros são identificados: para parcela expressiva dos municípios brasileiros, mais de 50% das Receitas Correntes têm origem em recursos oriundos dos repasses obrigatórios da União para estes entes federados. Observa-se que a maior parte desses municípios está localizada na região Nordeste do Brasil, o que evidencia a dificuldade de financiamento próprio nas regiões menos desenvolvidas. Observa-se que houve variação negativa nessa variável em quantidade expressiva de municípios entre 2005 e 2015 (Diagrama (c)).

Figura 23 – Transferências da União sobre Receitas Correntes municipais (%) (Brasil, 2005-2015), (continua)

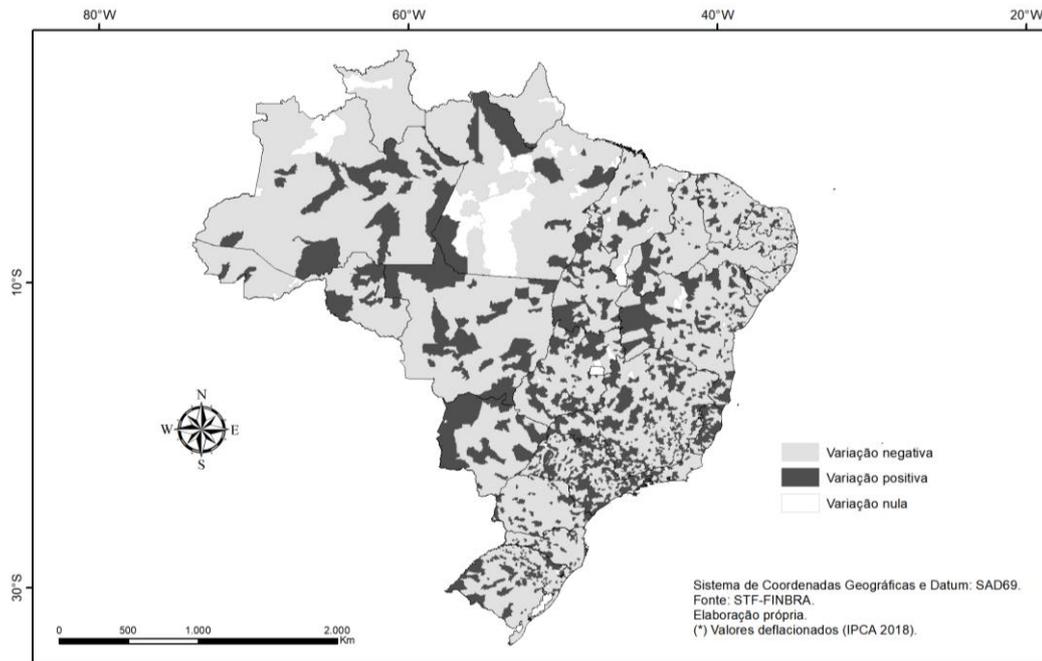


(a) 2005



(b) 2015

Figura 24 – Transferências da União sobre Receitas Correntes municipais (%) (Brasil, 2005-2015), (conclusão)

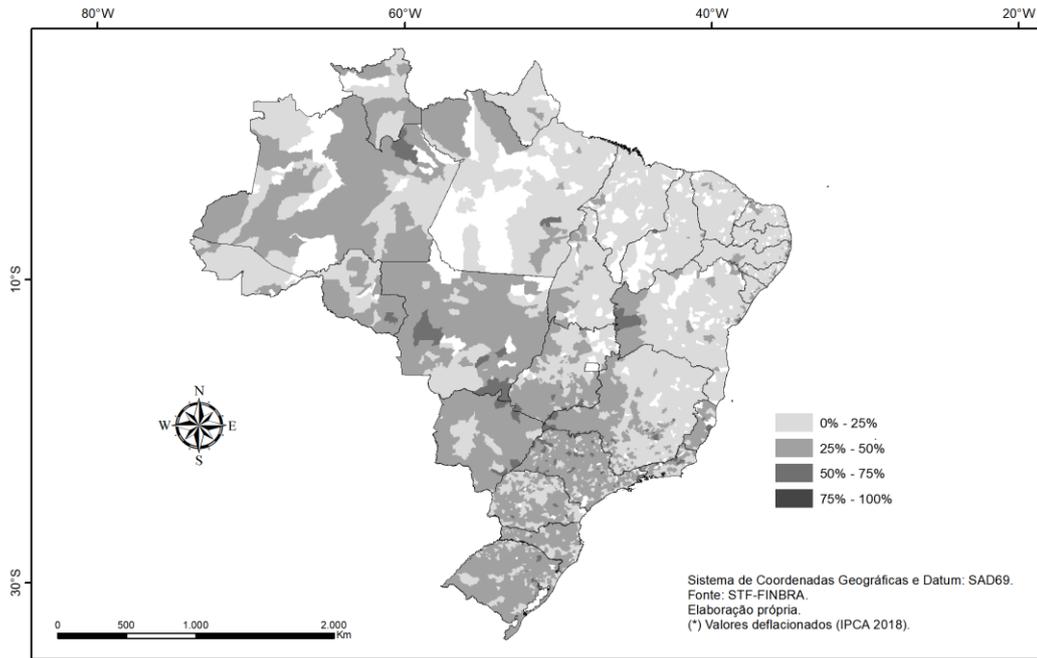


Fonte: A autora, 2019 a partir de STN/FINBRA.

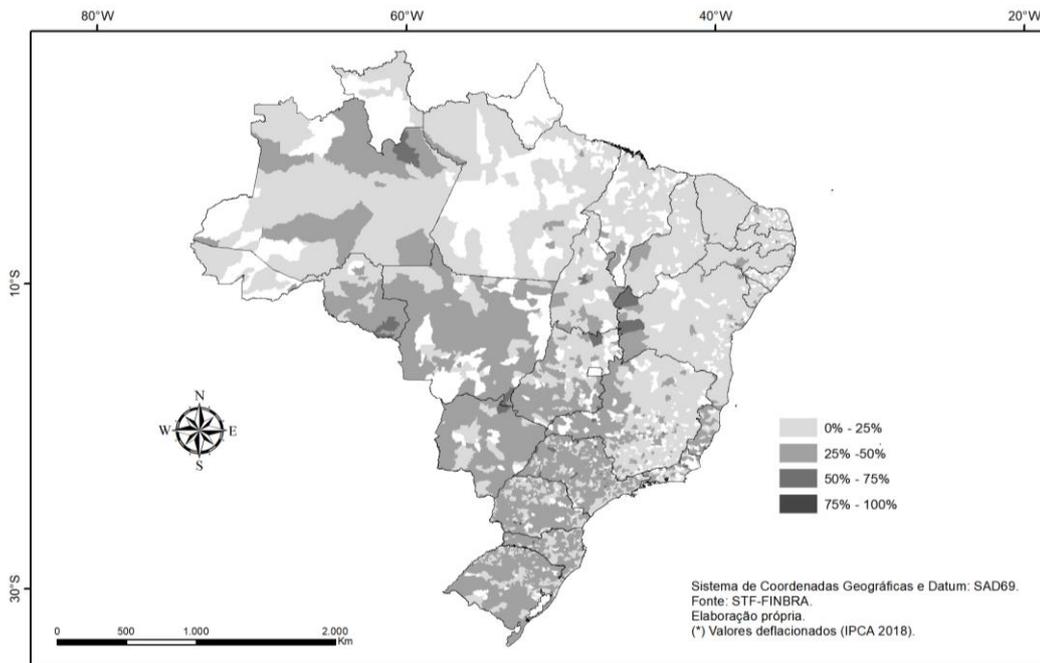
(c) variação

Em relação à importância relativa das Transferências Constitucionais dos estados para os municípios (Cota-parte do ICMS etc.), ressalta-se que na região 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%). Esse fato pode estar relacionado à fragilidade financeira dos governos estaduais nos municípios menos dinâmicos do país. Apesar desse padrão, houve uma variação positiva dessa variável na região Nordeste entre 2005 e 2015. O padrão de distribuição espacial dessa variável pode ser observado na Figura 14 a seguir.

Figura 25 – Transferências dos estados sobre Receitas Correntes (%) (Brasil, 2005-2015), (continua)

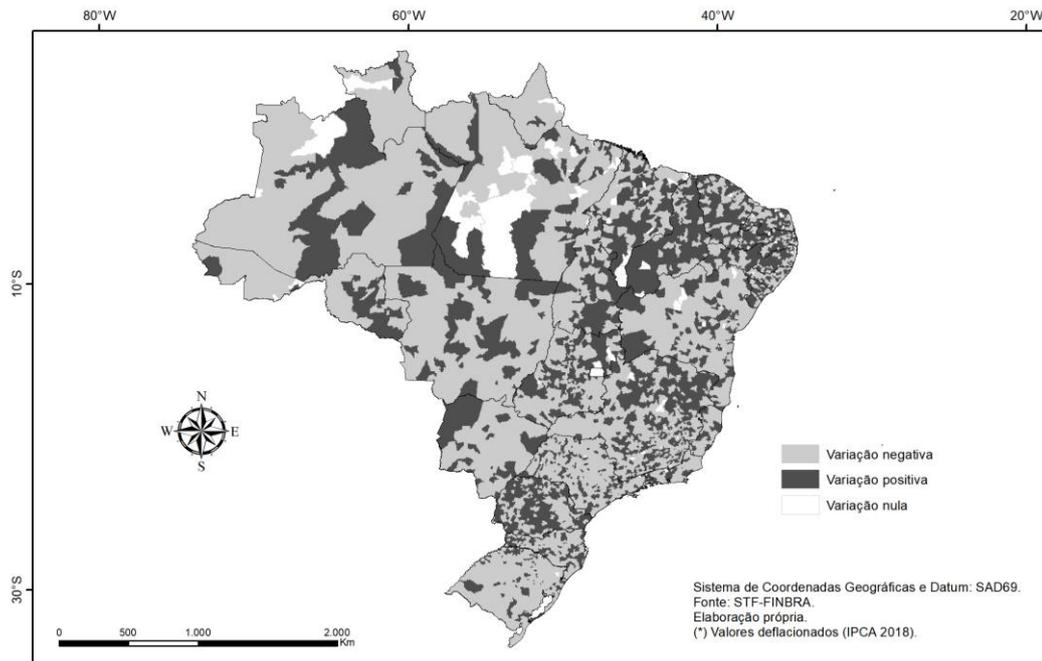


(a) 2005



(b) 2015

Figura 26 – Transferências dos estados sobre Receitas Correntes (%) (Brasil, 2005-2015), (conclusão)

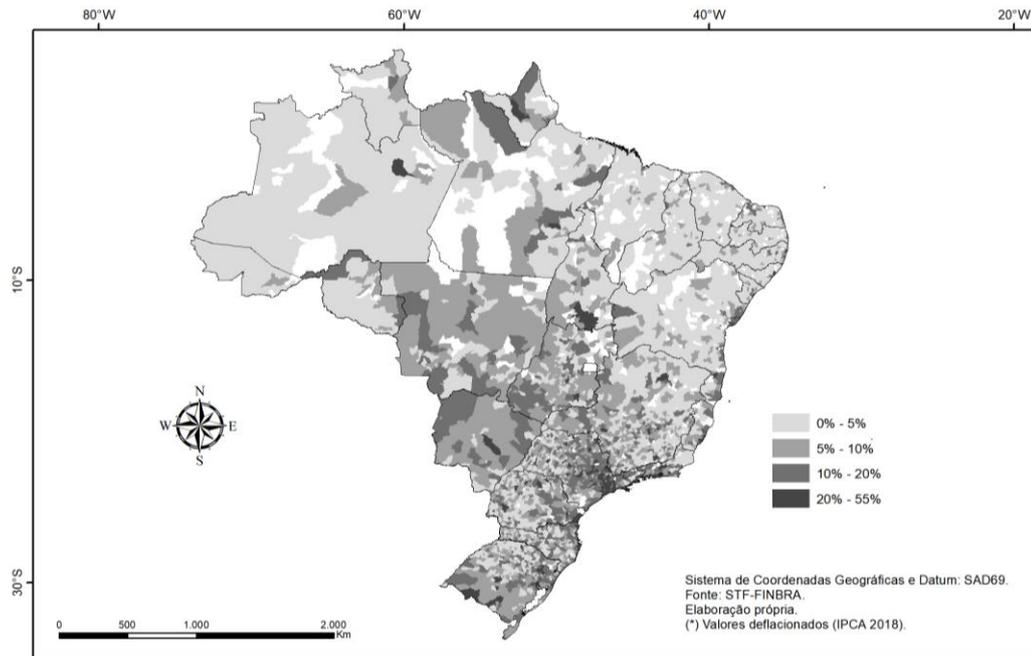


Fonte: A autora, 2019 a partir de STN/FINBRA.

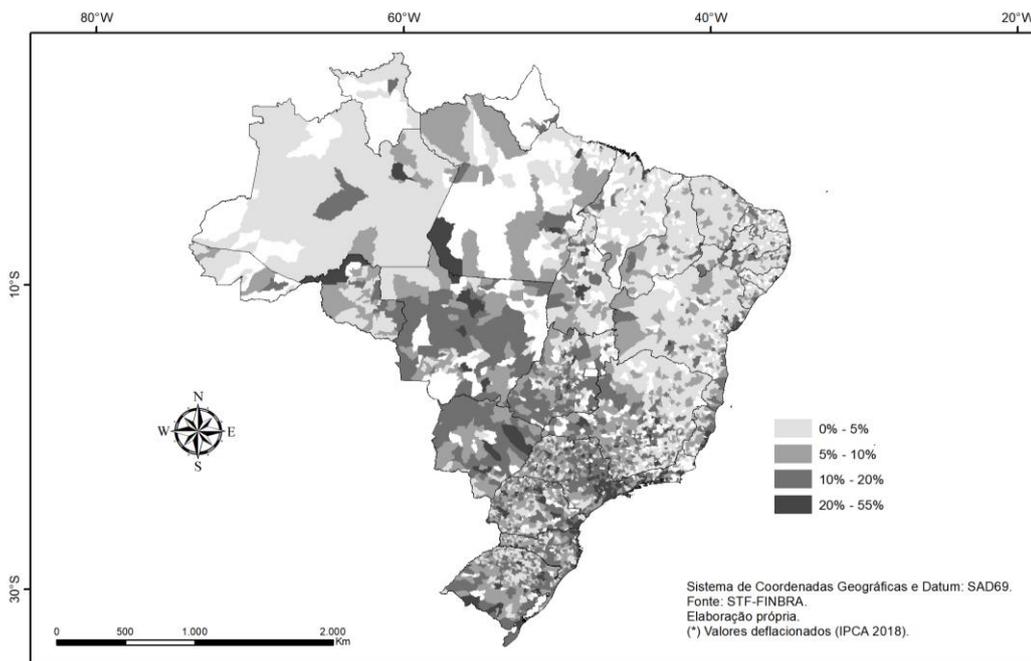
(c) variação

O grau de dependência de recursos da União e dos estados para a composição das Receitas Correntes municipais também pode ser observado a partir da análise da importância relativa dos recursos próprios de origem tributária em cada localidade. A Figura 15 demonstra a razão entre Receitas Tributárias e Receitas Correntes. Observa-se, mais uma vez, que nas regiões mais dinâmicas do país (Centro-Sul e grande polos urbanos e metropolitanos) há menor grau de dependência de recursos da União e dos estados, pois a Receita Tributária própria é responsável, em média, por mais de 20% das Receitas Correntes municipais. O oposto ocorre nas regiões Norte e Nordeste, nas quais, em média, menos de 5% das Receitas Correntes têm origem em arrecadação tributária própria. É importante ressaltar que houve uma variação positiva dessa razão em parcela expressiva dos municípios brasileiros entre 2005 e 2015, o que pode refletir um esforço local para aumento da autonomia local.

Figura 27 – Receitas Tributárias sobre Receitas Correntes (%) (Brasil, 2005-2015),
(continua)

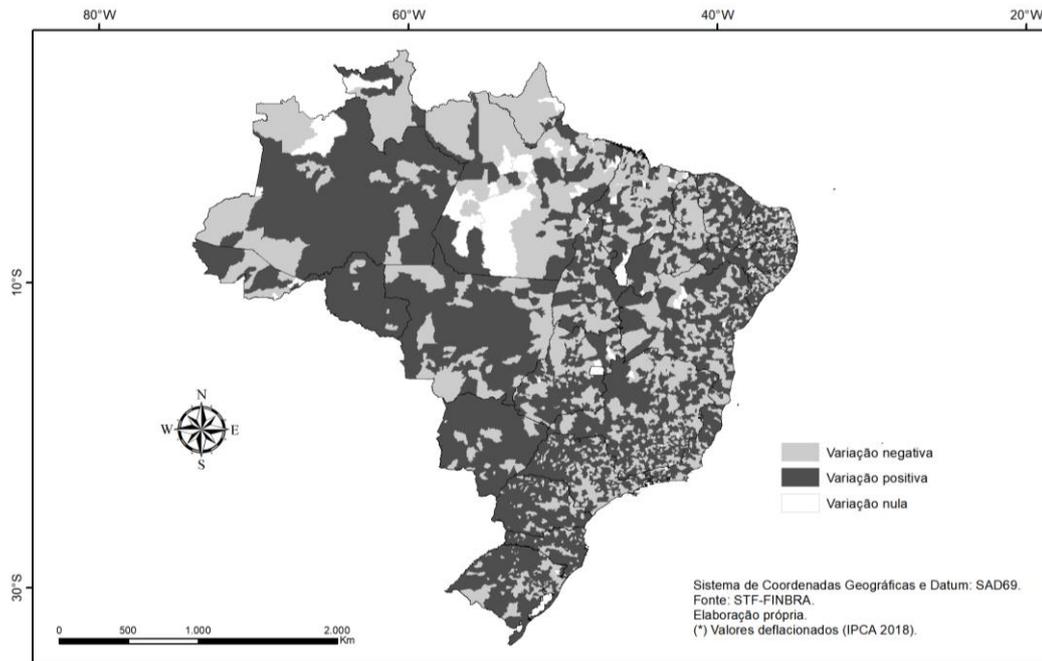


(a) 2005



(b) 2015

Figura 28 – Receitas Tributárias sobre Receitas Correntes (%) (Brasil, 2005-2015),
(conclusão)



Fonte: A autora, 2019 a partir de STN/FINBRA.

(c) variação

De forma geral, a análise descritiva das variáveis 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. Esses municípios tendem a desempenhar atividades extremamente dinâmicas, muitas das quais estão vinculadas a atividades de serviços modernos, intensivas em capital humano e de elevado valor adicionado. 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, nos 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.

Nessa perspectiva, pretende-se identificar os principais determinantes do ISS, importante imposto de competência municipal, cuja participação relativa para a composição das receitas locais tem aumentado nos anos mais recentes. 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.

3 3 Análise dos resultados (Determinantes da arrecadação do ISS *per capita* municipal)

Conforme ressaltado anteriormente, as mudanças promovidas na Constituição Federal de 1988 estimularam a autonomia municipal. O fortalecimento dos recursos para os entes locais ocorreu por intermédio do estabelecimento (e consolidação) de impostos de competência local e, principalmente, via transferências governamentais. De forma geral, observa-se que municípios menos dinâmicos, pertencentes a escalas urbanas menos centrais, tendem a apresentar expressivo grau de dependência dos repasses constitucionais da União e dos estados e, por esse motivo, possuem dificuldades para exercer efetivamente sua autonomia orçamentária. Por outro lado, municípios mais dinâmicos e desenvolvidos tendem a apresentar capacidade de arrecadação própria mais elevada e, conseqüentemente, exercem sua autonomia de forma mais efetiva.

Dentre os impostos de competência municipal, o ISS tem assumido relativo protagonismo para o financiamento das despesas locais. A análise descritiva de dados realizada nos Capítulos 02 e 03 evidencia o aumento da importância relativa desse imposto para a composição das Receitas Tributárias e das Receitas Correntes dos municípios brasileiros. Este fato está intrinsecamente relacionado à emergência do setor de Serviços no cenário nacional, especialmente dos Serviços Modernos, intensivos em capital humano. Em uma economia cada vez mais intensiva em novas tecnologias, a indústria tende a terceirizar algumas etapas de seu processo produtivo para o setor de Serviços, o que aumenta sua importância relativa para a composição do PIB. À medida que os serviços ganham relevância econômica, o potencial de financiamento municipal tende a se elevar.

Assim, com o objetivo de identificar os principais determinantes da arrecadação municipal do ISS *per capita* no Brasil entre 2005-2015 serão estimadas regressões com dados em painel, cujas formas funcionais são especificadas pela equação (17). São analisados os 5.570

municípios brasileiros em um período de 11 anos, o que totaliza um painel (balanceado) com 61.270 observações.¹⁹

$$iss_{pcit} = \alpha_i + \beta_1 pib_{pc1it} + \beta_2 va_servicos_{pc2it} + \beta_3 transf_uniao_rc3it + \beta_4 transf_estados_rc4it + \beta_5 desp_servicos_{pc5it} + u_{it} \quad (17)$$

A variável dependente é a arrecadação *per capita* do ISS por município (*iss_pc*). As variáveis de interesse indicam os níveis de desenvolvimento e atratividade local (*pib_pc*), a dinâmica do setor de serviços (*va_servicos_pc*), o grau de dependência financeira das transferências da União e dos estados (*transf_uniao_rc* e *transf_estados_rc*) e um indicador de despesas orçamentárias públicas (*desp_servicos_pc*).

O painel foi estimado por três técnicas para fins de comparação: Mínimos Quadrados Ordinários (MQO), Painel com Efeitos Fixos (EF) e Painel com Efeitos Aleatórios (EA). As estimativas são apresentadas na Tabela 05:

Tabela 07 – Determinantes da arrecadação municipal do ISS per capita (Brasil, 2005-2015)

Variável Dependente: Arrecadação do ISS per capita			
	MQO	Efeitos Fixos	Efeitos Aleatórios
pib_pc	0,001*** (0,0001)	0,002** (0,0001)	0,001*** (0,0001)
va_servicos_pc	0,007*** (0,0002)	0,008*** (0,0003)	0,007*** (0,0003)
transf_uniao_rc	-1,284*** (0,0320)	-2,812*** (0,0580)	-2,137*** (0,0450)
transf_estados_rc	-1,271*** (0,0410)	-3,048*** (0,0890)	-1,974*** (0,0620)
desp_servicos_pc	0,214*** (0,0190)	0,093*** (0,0230)	0,130*** (0,0210)
constant	94,055*** (2,2280)		157,196*** (3,2100)
Nº Observações:	58.418	58.418	58.418
R2:	0,211	0,082	0,107
R2-Ajustado:	0,211	-0,014	0,106
Erro-padrão Residual:		80,814 (df = 58412)	
F Statistic:	3.129,506*** (df = 5; 58412)	946,529*** (df = 5; 52873)	6.963,489***

¹⁹ As estimativas serão realizadas a partir de um Painel com 5.418 municípios devido à criação de municípios entre 2005 e 2015. Em 2005, havia 5.560 municípios no Brasil; em 2015, 5.570 (com variações anuais).

Nota: * $p < 0,1$; ** $p < 0,05$; *** $p < 0,01$.
 Fonte: A autora, 2019 a partir de STN-FINBRA e IBGE.

O *p-valor* para o Teste de Hausman foi igual a zero, o que a necessidade de rejeitar H_0 (hipótese nula: o modelo de Efeitos Aleatórios é consistente). Ou seja, os parâmetros do Teste de Hausman indicam que a estimação por Paineis com Efeitos Fixos é a mais indicada para a análise proposta.²⁰

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 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 no Capítulo 01, tendem a concentrar atividades de Serviços mais intensivas em capital humano, de maior valor agregado e apresentam níveis mais expressivos de valor adicionado neste setor (ver Figura 12, página 78), 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 pelo município 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

²⁰ As estimativas dos modelos com Efeitos Fixos e Aleatórios são similares, mas possuem magnitudes distintas. Essas diferenças provavelmente são explicadas pelo efeito não observado.

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.

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. da importância relativa das Transferências da União para a composição das Receitas Correntes municipais está associada a uma redução de R\$ 2,81 o ISS *per capita*.²¹ De forma análoga, um aumento de 1 p.p. da importância relativa das Transferências dos estados para a composição das Receitas Correntes municipais está associada a uma redução de aproximadamente R\$ 3,05 o ISS *per capita*.²² 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. Esses fatores são simultaneamente causa e efeito uns dos outros, é difícil determinar a origem do círculo e somente um fator exógeno, como, por exemplo, a realização de investimentos produtivos, é capaz de interrompê-lo.

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 outros elas dão suporte aos orçamentos dos entes subnacionais, no sentido de preservar a equidade interjurisdicional.²³ Nesse contexto, os recursos das Transferências Constitucionais assumem papel relevante para a provisão municipal de serviços públicos essenciais à população (saúde, educação, segurança pública, assistência social, regularização urbana etc.). 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).

²¹ As variáveis *transf_uniao_rc* e *transf_estados_rc* são proporções.

²² Questões relativas à direção da causalidade entre as duas variáveis ainda estão em aberto.

²³ 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.

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, destaca Sakurai (2013), parece ser reforçado pelo perfil da maioria dos municípios brasileiros com população inferior a 20 mil habitantes (aproximadamente 70%), os quais são dependentes dessas transferências e possuem base tributária própria limitada. Salienta-se que, apesar das despesas com educação, saúde e assistência social serem financiadas com recursos das transferências legais, os municípios ainda dependem de suas receitas próprias para atender as demandas locais. Gomes (2009) destaca que o objetivo geral das transferências intergovernamentais seria a autonomia financeira dos municípios, seguindo característica desejáveis, como flexibilidade, previsibilidade, regularidade e capacidade de não inibir a arrecadação própria dos municípios.

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, como saúde, educação, assistência social, regularização urbana etc. Parte desses gastos é executada pelos municípios, que recebem transferências legais para financiá-los, fatores essenciais para aumentar a competitividade local (ORAI *et al.*, 2010). 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.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Tese investiga os determinantes da arrecadação do ISS *per capita*, discute o potencial desse tributo para o financiamento público local e, conseqüentemente, para a autonomia local. Foi realizada uma análise de dados para identificar as principais tendências do setor de Serviços e fornecer um panorama do setor no país (atividades de serviços mais dinâmicas e sua distribuição espacial).

Observa-se a expansão das atividades do setor terciário no Brasil em detrimento das atividades industriais e agrícolas. As transformações ocorridas na economia mundial em termos tecnológicos e inovativos foram fundamentais para a economia brasileira reestruturar seus mercados e realizar mudanças organizacionais e produtivas modernas. As empresas passaram a investir em equipamentos mais 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 a partir da década de 1990, com impactos positivos para a geração de emprego e renda. Diversos autores ressaltam que a liberalização do comércio exterior, os processos de privatizações, as desregulamentações da economia e o emprego de novas técnicas gerenciais propiciaram a elevação da produtividade industrial favorecendo uma mudança significativa nos métodos gerenciais, como a administração de recursos humanos e a otimização dos processos logísticos, o que contribuiu para o aperfeiçoamento da utilização dos insumos, da qualidade do produto final e ganhos de competitividade. Essas transformações representaram fatores que impulsionaram as atividades de serviços (FONSECA, 1996; HAY, 1997; BONELLI e FONSECA (1998); MOREIRA, 1999; NASSIF, 2005; SCHOR 2014). Destaca-se a expansão dos serviços empresariais intensivos em conhecimento e a utilização de serviços como insumos produtivos nos setores industriais e agrícolas (determinantes para a agregação de valor adicionado e para o fortalecimento da competitividade industrial), ou seja, os serviços assumiram o papel de destaque na economia em detrimento dos demais setores (GALINARI e TEIXEIRA Jr., 2014; CNI, 2014). Arbache (2015) resalta o aumento da importância relativa do setor de Serviços foi favorecido, inclusive, pela expansão da população urbana e transformações demográficas ocorridas no período pós-2000.

Os dados sobre emprego, receita operacional líquida, valor adicionado bruto e quantidade de firmas analisados para o período 2005/2015 evidenciam que houve relativa diversificação das atividades de Serviços no Brasil, todavia elas estão concentradas em atividades de Serviços tradicionais, intensivas em mão de obra, como os Serviços Administrativos, os Serviços Prestados às Famílias e os Serviços de Transportes. Mais especificamente, a análise dos dados 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, todavia, esse segmento ainda ocupa a 4ª posição no *rank* dos serviços no Brasil (total de 06 grupos). 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 e concentração espacial, permitiram o desenvolvimento de determinadas localidades. Os serviços mais sofisticados e com capacidade de operação em rede, como os serviços financeiros e de telecomunicação, tenderam a concentrar-se nos centros urbanos e nos grandes aglomerados industriais (DOMINGUES *et al.*, 2006).

A despeito da concentração espacial dos setores de Serviços modernos, observa-se que 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, foi realizada uma análise da evolução histórico-institucional do ISS e de dados relacionados às Finanças Municipais com o objetivo de confirmar sua relevância para a composição das receitas tributárias e correntes dos municípios brasileiros. A análise realizada no Capítulo 02 indica a importância relativa (e crescente) do ISS para a autonomia municipal no Brasil, bem como o expressivo grau de dependência de parcela significativa dos municípios das Transferências Constitucionais da União. As elevadas heterogeneidades de renda no país implicam incapacidade de financiamento local (incompatibilidade entre o volume de receitas próprias e as necessidades de financiamento para a oferta local de bens e serviços básicos para a população) e geram uma dependência dos recursos oriundos dos governos Federal e estaduais estabelecidos pela Constituição Federal de 1988, especialmente em municípios pertencentes às escalas intermediárias e baixas da rede urbana brasileira (REGIC 3, 4 e 5).

Ao considerar o caráter cíclico da arrecadação do ISS, seu potencial de crescimento vinculado à expansão das atividades de Serviços e o grau de dependência municipal das Transferências da União no Brasil, optou-se por investigar quais são os principais determinantes da arrecadação do ISS *per capita* no país. O capítulo 03 descreve a metodologia e as características da base de dados utilizada para realizar o estudo. Foram estimadas regressões com dados em painel para identificar os determinantes da arrecadação municipal do ISS e a efetiva dependência municipal de transferências estaduais e/ou federais no Brasil entre 2005 e 2015. A identificação desses fatores é fundamental para discutir possíveis estratégias para melhorar o potencial de arrecadação dos tributos próprios dos municípios brasileiros, fator relevante para o desenvolvimento local, principalmente em um contexto de crise/estagnação econômica.

A análise dos resultados, realizada no Capítulo 04, 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, 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.

Ao observar os resultados dessa tese, depreende-se alguns pontos em relação a essencialidade que este tributo pode gerar nas finanças municipais. Se como demonstrado anteriormente, e como a teoria indica, que as localidades com atividades econômicas mais dinâmicas tendem a auferir uma arrecadação mais robusta, como os entes locais se movimentarão em relação as possíveis mudanças das propostas de reforma tributária, como as que estão em tramitação atualmente no Brasil. As propostas de reforma tributária que avançam tanto na Câmara quanto no Senado, tratam da tributação sobre consumo, seriam uma nova tentativa de implantar o IVA, seguindo as práticas internacionais. Em estudo realizado por Orair e Gobetti (2019), apresenta-se as perdas e ganhos dos entes da federação. As unidades da federação que perdem com o novo imposto sobre bens e serviços (IBS) são Amazonas (-1,1 milhões), Espírito Santo (-1,6 milhões), Minas Gerais (-4,0 milhões), Mato

Grosso do Sul (-2,0 milhões), Mato Grosso (-1,3 milhões), Rio Grande do Sul (-2,6 milhões), Santa Catarina (-384 milhões) e São Paulo (-21, 2 milhões), quando comparado as receitas de ICMS e ISS contra o novo modelo de IBS. As unidades da federação que ganham com o IBS são aquelas que mais consomem do que produzem bens e serviços, as mais pobres.

Ainda segundo estes autores, dentre os críticos das propostas de reforma em análise, alguns conferem caráter inconstitucional as mesmas, pois elas ferem o pacto federativo por retirar dos estados e municípios a autonomia de gestão dos seus orçamentos e não respeitar o princípio da capacidade contributiva. Outro ponto na discussão, trata do instrumento de transferências entre os entes, a equalização fiscal. Esse instrumento procura reduzir as diferenças entre os entes da federação com respeito à sua capacidade de cumprir com suas responsabilidades financeiras (AMANAJÁS, 2014; SANTOS, 2020).

Assim, a tese mostra que há indícios de crescimento do imposto sobre serviço para as cidades e que a receita desse tributo tem sua importância aumentada para as finanças locais quando se observa o desenvolvimento das novas ferramentas tecnológicas, que indicam uma sociedade voltada para o consumo de bens e serviços.

A agenda de pesquisa sobre o tema, construída a partir da Tese, inclui a identificação do potencial de arrecadação do ISS por segmentos do setor de Serviços. O estudo está condicionado à disponibilidade 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.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFFONSO, Rui de Britto Álvares. *Descentralização, desenvolvimento local e crise da federação no Brasil*. CEPAL, Chile, 2000.

AFONSO, José Roberto R. Aspectos conceituais das relações financeiras intergovernamentais. *Estudos Econômicos*, São Paulo, v. 22, n. 1, p. 5-34, jan. /abr. 1992.

AFONSO, José Roberto R; ARAÚJO, Erika; KHAIR, Amir. *Federalismo fiscal no Brasil: A importância dos governos municipais*. 2001. Disponível em: < <https://bit.ly/2Kzc3mg>>. Acesso em: 14 ago. 2019.

AFONSO, José Roberto R; CASTRO, Kleber; JUNQUEIRA, Gabriel 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.

AFONSO, José Roberto R.; CORREIA, Cristóvão; ARAÚJO, Erika; RAMUNDO, Júlio; DAVID, Maurício; SANTOS, Rômulo. Municípios, arrecadação e administração tributária: quebrando tabus, *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v. 5, n. 10, p. 3-36, dez. 1998.

ALDERMAN, Harold; NINNO, Del Carlos. Poverty issues for zero rating value-added tax (VAT) in South Africa. Africa Region: *Informal discussion paper series*, World Bank, Fev. 1999. Disponível em: < <https://bit.ly/2yQszur>>. Acesso em: 13 ago. 2019.

ALMEIDA, Renata Neri. Os efeitos das transferências intergovernamentais nas finanças públicas municipais brasileiras, *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, Belo Horizonte, v. 3, n. 4, p. 52-72, out. /dez. 2015.

AMANAJÁS, Grace O. P. de Sousa. *A equalização fiscal*. Jus, 2014.

ARBACHE, Jorge. Produtividade no setor de serviços. In: DE NEGRI, Fernanda; CAVALCANTE, Luiz Ricardo (Org.). *Produtividade no Brasil: desempenho e determinantes*. v. 2, determinantes, Brasília, 2015.

ARRETCHE, Marta. Federalismo e políticas sociais no Brasil: problemas de coordenação e autonomia, *São Paulo em Perspectiva*, v. 18, n. 2, p.17-26, 2004.

ARROW, Kennedy J. The economic implications of learning by doing, *The Review of Economic Studies*, v. 29, n. 3, p. 155-173, 1962.

AWAZU, Luís Alberto de 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.

AZZONI, Carlos R.; ANDRADE, Alexandre S. The tertiary sector and regional inequality in Brazil. *Région et Développement*, n. 21, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALTAGI, Badi H. *Econometric analysis of panel data*. 4th edition, New York: Springer, 2008. Disponível em: < <https://bit.ly/2H60bpX>>. Acesso em: 14 ago. 2019.

BARBOSA FILHO, Fernando de Holanda. A crise econômica de 2014/2017, *Estudos Avançados*, São Paulo, v. 31, n. 89, p. 51-60, jan. /abr. 2017.

BASTOS, Felipe Silvestre Lacerda. *ISS: construindo um conceito constitucional de serviço*. 1. ed., Rio de Janeiro: Gramma, 2017.

BONELLI, Regis; FONSECA, Renato. Ganhos de produtividade e de eficiência: novos resultados para a economia brasileira. *Texto para Discussão*, IPEA, Rio de Janeiro, n. 557, abr. 1998.

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo. *ISS ao alcance de todos*. 2. ed., Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2015.

BRANDT, Cristina Thedim. A criação dos municípios após a Constituição de 1988: O impacto sobre a repartição do FPM e a Emenda Constitucional nº15 de 1996, *Revista de Informação Legislativa*, Brasília. v. 47 n. 187, p. 59-75 jul. /set. 2010.

BREMAEKER, François E. J. A importância do ISS para os municípios. *Observatório de Informações Municipais*, Rio de Janeiro, mar. 2017.

BREMAEKER, François E. J. O desempenho das receitas do ISS e do IPTU nos municípios das capitais, *Observatório de Informações Municipais*, Rio de Janeiro, jul. 2014.

BUCKLEY, Patricia; MAJUMDAR, Rumki. The services powerhouse increasingly vital to world economic growth. Delloitte Insgnts, 2018.

BURGESS, Robin; HOWES, Stephen; STERN, Nicholas. *Valeu-added tax options for India*. Policy Watch, Bird, Richard; Cnossen, Sijbren, 1995.

CALDAS, Maria Fernandes; MENDONÇA, Jupira Gomes; CARMO, Lélío Nogueira. *Estudos Urbanos: Belo Horizonte 2008: transformações recentes na estrutura urbana*. Belo Horizonte, 2008.

CAMPOS, Alexandre Azevedo; IBRAHIM, Fábio Zambitte; OLIVEIRA, Gustavo Gama Vital, *Estudos de federalismo e guerra fiscal*. v.1, Rio de Janeiro: Gramma, 2017.

CARDOSO, Maria Tereza Abrantes. *Os reflexos da reforma tributária de 1966 e as possibilidades de sua modificação*. 1986. 154f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública e Governo) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1986.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno. IPTU no Brasil: Progressividade, arrecadação e aspectos extra-fiscais, *Texto para discussão*, IPEA, Brasília, n. 1251, dez. 2006.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL (C.CiF). *Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços*. São Paulo: 2017, 28 p. Nota Técnica.

CHRISTALLER, Walter. *Central places in Southern Germany*. New Jersey: Prentice Hall, 1966.

CNI. *Serviços e competitividade industrial no Brasil*. Brasília, 101p. dez. 2014.

CNOSSEN, Sijbren. *Interjurisdictional coordination of sales taxes*. Discussion Paper, Set., 1986.

COSSIO, Fernando Andrés Blanco; CARVALHO, Leonardo Mello. Os efeitos expansivos das transferências intergovernamentais e transbordamentos espaciais de despesas públicas: evidências para os municípios brasileiros - 1996. *Pesquisa e Planejamento Econômico*. IPEA, Rio de Janeiro, v. 31, n. 1, p. 75-124, abr. 2001.

CONTE, Cláudia Heloiza. Rede urbana: uma breve abordagem teórica. *Revista da Faculdade de Ciências e Tecnologia - UNESP, Presidente Prudente*, v. 1, n. 14, p. 76-93, jan. /jun. 2014.

DINIZ, Clélio Campolina. Dinâmica regional e ordenamento do território brasileiro: desafios e oportunidades. *CEDEPLAR, Minas Gerais*, n. 471, 2013.

DOMINGUES, Edson Paulo; RUIZ, Machado Ricardo; MORO, Sueli; LEMOS, Mauro Borges. *Organização territorial dos serviços no Brasil: Polarização com frágil dispersão*. In: DE NEGRI, João Alberto; KUBOTA, Luis Cláudio (Org.). Brasília, 2006.

DURANTON, Gilles; PUGA, Diego. Diversity and specialization in cities: In: McCann, Phillip. (Ed.). *Industrial location economics*. Cheltenham/Northampton: Edward Elgar, 2002.

ERHART, Sabrina; PALMEIRA, Eduardo Mauch. Análise do setor de transporte, *Revista Acadêmica de Economia*. n. 17, dic. 2006.

FERREIRA, Ivan. F. S.; BURGARIN, Mauricio. Transferências voluntárias e ciclo político-orçamentário no federalismo fiscal brasileiro, *Revista Brasileira de Economia*, Rio de Janeiro, v. 61, n. 3, p. 271-300, jul. /set. 2007.

FERREIRA, PINTO. O município e sua Lei orgânica. *Revista dos Tribunais: Cadernos de direito constitucional e ciência política*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 10, p. 51-67, jan. /mar. 1995 apud MARCO, Crithian Magnus. *O município na Federação*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Curso de Pós-Graduação em Direito - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

FONSECA, Renato. Trade liberalization and quality innovation in Brazilian autos, *Texto de Discussão*. Rio de Janeiro, n. 0418, mai.1996.

FRANÇA, Iara Soares; SOARES, Beatriz Ribeiro. Rede urbana regional, cidades médias e centralidades: Estudos de Montes Claros e dos centros emergentes de Pirapora, Janaúba e Janaúria no norte de Minas Gerais, *Revista Brasileira de Estudos Urbanos e Regionais*, v. 14, n. 2, nov. 2012.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Relatório da Comissão de Reforma Tributária nº 06, 1966.

GADELHA, Sérgio Ricardo 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.

GALINARI, Rangel; TEIXEIRA JÚNIOR, Job Rodrigues. Serviços: conhecimento, inovação e competitividade. *BNDES Setorial*, Rio de Janeiro, n. 39, p. 235-279, mar. 2014.

GALLO, Fabrício. *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 na Área de Análise Ambiental e Dinâmica Territorial) - Instituto de Geociências - Universidade Estadual de Campinas, São Paulo, 2011.

GARSON, Sol; ARAÚJO, Erika A. Federalismo Fiscal Ações sociais básicas: descentralização ou municipalização? *Informer-se*, Rio de Janeiro, n. 23, jan. 2001.

GILLIS, Malcon; SHOUP, S. Carl; GERARDO P. Sicat (Ed.). *Value added taxation in developing countries*. The World Bank, Washington, 1990.

GLAESER, Edward; KALLAL, Hedi D.; SCHEINKMAN, Jose; SHLEIFER, Andrei, *Journal of Political Economy*, v. 100, n. 6, 1992

GLAESER, Edward. Learning in cities. *Journal of Urban Economics*, v. 46, n.2, p. 254-277, 1999.

GOMES, Emerson Cesar da Silva. Fundamentos das Transferências Intergovernamentais, *Revista Direito Público*, v. 6, n. 27, 2009.

GORINI, A. Paula; AFONSO, José Roberto Rodrigues; RAIMUNDO, C. Júlio. Tributação indireta dos serviços: diagnósticos e propostas. *Estudos econômico*. USP, v. 23 - Número especial, São Paulo, 1993.

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

HAY, Donald H. The post 1990 brazilian trade liberalization and the performance of large manufacturing firms: productivity, market share and profits. Discussion Paper, n. 523, 1997.

HEAVY, Christopher. 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.

HENDERSON, John Vernon. The urbanization process and economic growth: the so-what question. *Journal of economic growth*, v.8, issue 1, p. 47-71, 2003.

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

HENERSON, John Vernon. The size and types of cities. *American Economic Review*, v. 64, p. 640-656, 1974.

HILL, R. Carter; JUDGE, George G.; GRIFFITHS, W. E. *Econometria*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

INTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Regiões de Influências das Cidades 2007*. Rio de Janeiro: IBGE, 2008.

INTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Pesquisa Anual de Serviços*, Rio de Janeiro: IBGE. v. 17, p.1-57, 2015.

INTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Brasil em síntese: serviços*, 2019. Disponível em: <<https://bit.ly/2Hv7gkQ>>. Acesso em: 12/08/2019

JACOBS, Jane. *The economy of cities*. Middlesex: Perguin Books, 1969.

KEE, Michael; LOCKWOOD, Ben. *The value-added tax: its causes and consequences*. International Monetary Fund, jul., 2007. Disponível em: <<https://bit.ly/2N5SBNi>>. Acesso em: 13 ago. 2019.

KELSEN, Hans. *Forma de Organização Estatal: centralização e descentralização*, 1946. Tradução de Rudolf Alamar Merall, de *General Theory of Law and Stat*.

KON, Anita. *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.

KORFFF, Eurico. Finanças públicas municipais, *Revista de administração de empresas*, Rio de Janeiro, v. 17, n. 5, p. 5-41, set. /out. 1977.

LE, M. Tuan. Value added taxation: Mechanism, design, and policy issues. *Paper prepared for the World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries*, Washington, May, 2013.

LIMA, Alcides de Mendonça. A primeira Constituição Republicana do Brasil, *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 28, n. 110, p. 5-14, abr./jun. 1991.

LIMA, A. C. C.; SIMÕES, R.; HERMETO, Ana Maria. Desenvolvimento regional, hierarquia urbana e condição de migração individual no Brasil entre 1980 e 2010. *EURE* (Santiago), v. 42, p. 29-54, 2016.

LIMA, A. C. C.; SIMÕES, R.; HERMETO, Ana Maria. Determinantes socioeconômicos, estruturas produtivas regionais e condição de ocupação individual no Brasil, 2000-2010. *Economia Aplicada*, v.19, p. 299-323, 2015.

LIMA, V. G. M.; LIMA, R. J. V. S.; OLIVEIRA, L. S. D. Esforço fiscal e transferência de recursos: os efeitos da recessão econômica na arrecadação dos municípios brasileiros. *Revista Estudos & Debates*, v. 25, n. 1, 2018.

LÖSCH, August. *The economics of localion*. New Haven: Yale University Press, 1954.

LUKIC, M. Rocha. A tributação sobre bens e serviços no Brasil: problemas atuais e propostas de reforma. NEGRI, J. Alberto De; ARAÚJO, B. César; BACELETTE, Ricardo (Org.), *Desafios da nação: artigos de apoio*, v. 2, Ipea, 2018. Disponível em: <<https://bit.ly/2N78N0T>>. Acesso em: 13 ago. 2019.

LUKIC, M. Rocha. Reforma tributária: a solução é o modelo canadense. *Revista JOTA*, 2017. Disponível em: <<https://bit.ly/2Ky2Drt>>. Acesso em: 13 ago. 2019.

MANGIERI, Francisco Ramos. *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: EDIPLLO, 4. ed., 2 reim. 2013.

MARSHALL. Alfred. *Princípios de Economia*. Coleção os Economistas. São Paulo: Nova cultura, 1982.

MARSHALL, N; WOOD, P. *Services and space: key aspects of urban and regional development*. Longman, London, 1995.

MARTINS, Sergio Pinto. *Manual do ISS*. 10. ed. - São Paulo: Saraiva, 2017.

MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. *Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI*, Fortaleza, jun. 2010.

McKee, David L. Growth development and the service economy in the third world. Praeger, Nova York, 1988. In: KON, Anita. *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.

MEIRELLES, Dimária Silva. Características das firmas e dos setores de serviços, segundo processo de trabalho. In: DE NREGRI, João Alberto; KUBOTA, Luiz Cláudio. *Estrutura e dinâmica do setor de serviços no Brasil*. Brasília, 2006.

MENDES, Constantino Cronemberger. Padrões regionais da despesa pública municipal no Brasil. *Texto para Discussão*, IPEA, n.2089, Rio de Janeiro, 2015.

MENDES, Marcos; MIRANDA, Rogério Boueri; COSIO, Fernando Blanco Transferências Intergovernamentais no Brasil: diagnóstico e proposta de reforma. Consultoria Legislativa do Senado, *Texto para Discussão*, n. 40, Brasília, abr. 2008.

MIRANDA, Renato Luis Pinto; CAROU, Heriberto Cairo; FERNÁNDEZ, Rosa Fuente. *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.

MONTORO, Eugênio Augusto Franco. *O município na Constituição brasileira*. São Paulo: Jurid Vellenich, p. 27, 1975.

MONTORO, Eugênio Augusto Franco. O município no seu desenvolvimento brasileiro, *Revista de Administração de Empresas*, v. 16, n. 5, São Paulo, set. /out. 1976.

- MORAES, D. P. *Arrecadação tributária municipal: esforço fiscal, transparência e Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2006. 45 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública e Governo) - Fundação Getúlio Vargas, Escola de Administração de Empresas de São Paulo, São Paulo, 2006.
- MORAES, Pilar Picon; SABOIA, João. 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.
- MOREIRA, Maurício Mesquita. A indústria brasileira nos anos 90. O que já se pode dizer? In: GIANBIAGI, Fabio; MOREIRA, Maurício Mesquita (org.). *A economia brasileira nos anos 90*. 1. ed. Rio de Janeiro: Banco de Desenvolvimento Econômico e Social, 1999.
- NASSIF, André. Os impactos da liberalização comercial sobre o padrão de comércio exterior brasileiro, *Revista de Economia Política*, São Paulo, v. 25, n. 1, jan. /mar. 2005.
- ORAIR, Rodrigo Octávio; Alencar, André Amorim. Esforço fiscal dos municípios: indicadores de condicionalidade para o sistema de transferências intergovernamentais. *XV Prêmio Tesouro Nacional*, 2010.
- ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wuff. 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.
- OZAKI, Marcos Takao; BIRDERMAN, Ciro. 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.
- PRADO, Sergio. *Transferências fiscais e financiamento municipal no Brasil*. São Paulo: Ebp, Fundação K. Adenauer, 2001. (Trabalho elaborado no contexto do Projeto Descentralização Fiscal e Cooperação Financeira Intergovernamental, sob coordenação do Prof. Fernando A. Resende).
- PEREIRA, Marcílio Zanelli; BASTOS, Suzana Quinet de Andrades; PERBELLI, Fernando Salgueiro. Análise sistêmica do setor de serviços no Brasil para o ano de 2005. *Revista de Pesquisa e Planejamento Econômico*, v. 43, n.1, abr. 2013.
- RAMOS, Carlos Roberto. Origem, conceito, tipos de Constituição, Poder Constituinte e histórias das Constituições brasileiras *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, jan. /mar. 1987.
- REZENDE, Fernando. *Reforma fiscal e equidade social*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2012.
- ROCHEFORT, M. Méthodes D'Études des réseaux urbains: intérêt de l'analyse du secteur tertiaire de la population active. *Annales de Géographie* 66e Année, n. 354, mars/avril, 1957.
- ROMER, Paul M. Increasing returns and long-run growth, *Journal of Political Economy*. v. 94, n. 5, p. 1002-1037, 1986.

SAKURAI, Sergio Naruhiko. Efeitos assimétricos das transferências governamentais sobre os gastos públicos locais: evidências em painel para os municípios brasileiros, *Revista Pesquisa e Planejamento Econômico*, Ipea, Brasília, v. 24, n. 2, ago. 2013.

SANTOS, Angela Penalva. Descentralização e autonomia financeira municipal: a perspectiva das cidades médias, *Revista FEE*, Porto Alegre, nov. 2004.

SANTOS, Angela Penalva. *Município, Descentralização e Território*. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

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

SANTOS, Angela Penalva. Autonomia municipal no contexto federativo brasileiro, *Revista Paranaense de Desenvolvimento*, Curitiba, n. 120, p. 209-230, jan. /jun. 2011.

SANTOS, Angela Penalva; CASTRO, Kleber Pacheco. *Local Governments' Tax Burden in Brazil: Evolution and Characteristics*. 2018.

SANTOS, Gustavo Antonio Galvão; TAVARES, Fernando Henrique; REIFF, Luís Otávio Abreu; CORRÊA, Leticia Vieira. Potencial de Arrecadação municipal e o PMAT. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v. 14, n. 29, p. 399-434, jun. 2008.

SANTOS, Rafa. Reforma tributária ainda pune o consumo e privilegia a propriedade, dizem advogados. *Revista Consultor Jurídico*, jan. 2020. Disponível em: <<https://bit.ly/2SQro4V>>. Acesso em: 17 fev. 2020.

SCHOR, Adriana. Heterogeneous productivity response to tariff reduction: evidence from brazilian manufacturing firms. *NBER Working Paper Series*, Massachusetts, n. 10544, Jun. 2004.

SCHWENGBER, Silvane Battaglin; RIBEIRO, Eduardo Pontual. O impacto do fundo de participação (FPE) no esforço tributário dos estados: um estimativa do potencial de arrecadação do ICMS. *VI Prêmio da Secretaria do Tesouro Nacional*, 1999. Tópicos Especiais de Finanças Públicas.

SELCHER, Wayne A. O futuro do federalismo na Nova República, *Revista de administração Pública*. Rio de Janeiro, v. 24, n. 1, p. 165-190, nov. 1989/jan. 1990.

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

SOUSA, Rubens Gomes. O sistema tributário federal. 1963. In: *Conferência no Ministério da Fazenda*, Brasília, 1961. Disponível em: <<https://bit.ly/2KyK72g>>. Acesso em: 14 ago. 2019.

SOUZA, Celina. Governos locais e gestão de políticas sociais universais. *São Paulo em Perspectiva*, v. 18, n. 2, p. 27-41, 2004.

SOUZA, Charles Okama. *Esforço fiscal e alocação de recursos nos municípios da Zona da Mata de Minas Gerais*. 2007. 105f. Dissertação (Magister Scientiae) - Programa de Pós-graduação em Administração, Universidade Federal de Viçosa, Minas Gerais, 2007.

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

TANZI, Vito; ZEE, Howell. *Tax policy for developing countries*. International Monetary Fund, n. 27, Mar. 2001.

VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. *Texto de discussão*, IPEA, n. 405, Rio de Janeiro, 1996.

VARSANO, Ricardo. 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, fev. 2014.

VELOSO, João Francisco Alves. *As transferências intergovernamentais e o esforço tributário municipal: uma análise do fundo de participação dos municípios (FPM)*. 2008. 114f. Dissertação (Mestrado em Economia) - Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Economia de Empresas, Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2008.

VOLPATO, Welliton. Pressupostos da resistência aos tributos no Brasil o jeitinho brasileiro de não pagar impostos. *UNESC*, Santa Catarina, 2015.

VON THÜNEN, Johann Heinrich. *The isolated state*. New York: Pergamon Press, 1966.

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

WÖLFL, Anita. The service economy in OECD countries. *STI Working Paper Series*, Feb. 2005.

WOOLDRIDGE, Jeffrey M. *Econometric analysis of cross section and panel data*. London: The IMF Press, 2nd. ed. 2002.

WOOLDRIDGE, Jeffrey M. *Introdução à econometria: uma abordagem moderna*. Tradução de Priscila R. da S. Lopes e Livia M. Koepl. 6. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2016.