

## É verdade que o ISS é o “imposto do futuro”? Análise de sua trajetória e base de cálculo em comparação ao ICMS

01/12/2020

- [Sérgio Wulff Gobetti](#)

Há alguns meses o ministro da Economia, Paulo Guedes, defendeu a tese de deixar o ISS municipal fora da unificação de tributos prevista nas propostas de reforma tributária porque, nas palavras do vice-presidente da Frente Nacional de Prefeitos (FNP), Firmino Filho, o “ISS seria o imposto do futuro”, já que a dinâmica do setor de serviços seria superior ao restante da economia e, portanto, os municípios perderiam receita caso concordassem em abrir mão do ISS em troca de participação no futuro IVA (ou IBS).

Nesta breve análise, pretendemos demonstrar que a tese da FNP, endossada pelo ministro da Economia, é equivocada. Em primeiro lugar, porque não existe nada mais antiquado, do ponto de vista econômico, que um tributo cumulativo como o ISS, ainda mais quando tal tributo municipal coexiste (e divide a base de bens e serviços) com outro em nível estadual (o ICMS). Nenhum país avançado do mundo possui um modelo tributário com essas características; ao contrário, a maioria dos países da OCDE – todos, menos EUA – adotam impostos tipo IVA, tal qual proposto pelas PECs 45 e 110/2019.

Em segundo lugar, como demonstraremos com uma série de dados a seguir, também não é verdade que a manutenção do ISS (em comparação com a participação no novo IBS) seria mais vantajosa financeiramente para os municípios. E não é preciso sequer considerar os efeitos positivos (já abordados em outros trabalhos) que a reforma tributária teria sobre o crescimento econômico para desconstituir o mito de que o ISS tenderia a crescer mais do que o IBS no futuro.

Na realidade, o ISS já não está crescendo mais do que o ICMS nos últimos anos, como se pode observar na tabela 1. Na década passada, o ISS cresceu mais do que o ICMS (e que o PIS/Cofins) em função de mudanças na legislação que ampliaram a lista de serviços sujeitas ao tributo municipal, mas esse foi um fenômeno temporário. Entre 2012 e 2019, a taxa média de crescimento do ISS está inclusive um pouco mais baixa do que a do ICMS e supera a do PIS/Cofins em decorrência de desonerações que ocorreram no período.

### **Tabela 1 - Taxa média anual de crescimento das receitas:**

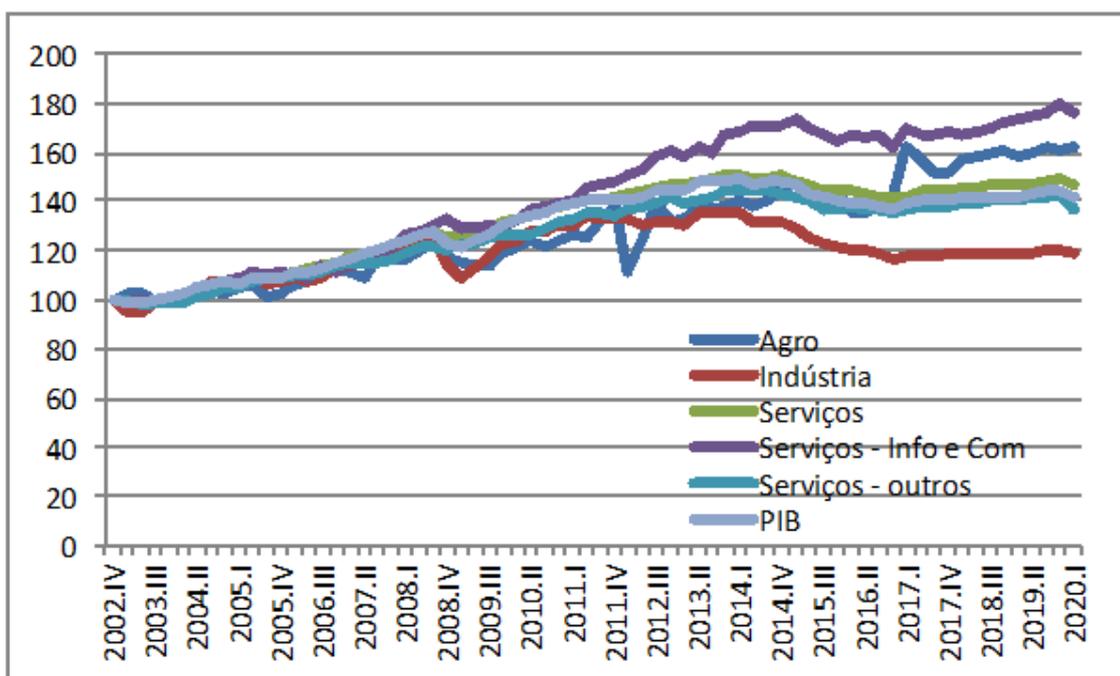
Impostos	2002-2019	2002-2012	2012-2019
COFINS/PIS-PASEP	2,1%	4,5%	-1,3%
ICMS	2,3%	3,5%	0,5%
ISS-DF	3,4%	4,7%	1,7%
ISS-Municípios	4,9%	8,2%	0,3%

Fonte: elaborado a partir de dados da STN/RFB.

Mas o que explica isso se, como é sabido, o setor de serviços tem apresentado uma performance melhor que o restante da economia, inclusive no período 2014-2019? A resposta pode estar relacionada a ineficiências dos fiscos municipais e a um segundo problema: o ISS não incide sobre todos os serviços, e o subsetor que mais cresce – o de informação e comunicação – está numa espécie de “zona cinzenta”, visto que os serviços de telecomunicações estão sujeitos ao ICMS, e os de provimento de dados ao ISS.

Vejamos o gráfico abaixo para tornar mais clara essa questão. Nele é possível verificar que, de fato, o valor adicionado dos serviços de informação e comunicação cresce no longo prazo mais do que todos os demais setores e que, ao contrário, o valor dos “outros serviços” tributados exclusivamente pelo ISS apresentam trajetória superior à indústria, mas ligeiramente abaixo da média da economia (PIB).

**Gráfico 1 – Índice do valor adicionado por setor econômico (2002.IV = 100):**



Fonte: IBGE

Então, é preciso analisar com mais detalhes o setor de informação e comunicação para saber se – e em que medida – os serviços tributados pelo ISS apresentam dinâmica superior àqueles tributados pelo ICMS. Além disso, é preciso lembrar que o valor adicionado não é o melhor indicador a ser comparado, uma vez que o ISS, diferentemente do ICMS, não incide apenas sobre o consumo final, mas também sobre o consumo intermediário (insumos), além dos investimentos.

Então, para analisar com mais precisão o que ocorre com as bases tributáveis dos dois impostos, é preciso recorrer aos dados da Tabela de Recurso e Usos (TRU) do IBGE, que abre a demanda final e total para 128 atividades produtoras de bens e serviços entre 2010 e 2017. Ou seja, para cada uma dessas atividades o IBGE apura quanto foi utilizado para exportações e quanto foi utilizado para consumo interno, de famílias ou de governo, além dos valores de investimento e de consumo intermediário, de modo que se pode estimar a base de cálculo do ISS e do ICMS tanto pela seleção dos bens e serviços tributados quanto pela soma dos componentes que de fato integram essa base.

Por exemplo, a base de cálculo do ISS é formada pela demanda final (exceto exportações) de uma ampla lista de serviços (que não inclui telecomunicações, nem serviços domésticos, por exemplo), enquanto a base do ICMS é constituída apenas pelo consumo final dos demais serviços e pelos bens agrícolas e industrializados. Na tabela do apêndice deste texto, identificamos quais atividade estão sujeitos ao ICMS (ID=1), quais estão sujeitas ao ISS (ID=2) e quais não estão sujeitas a nenhum dos dois tributos (ID=0).

A partir dessas informações, estimou-se a base de cálculo do ISS e do ICMS (ou, na verdade, para ser mais preciso, do ICMS ideal caso ele tivesse uma sistemática perfeita de IVA/IBS, sem qualquer incidência sobre exportações e investimentos). Como se pode ver na tabela 2, o valor agregado da base tributável do ISS é bastante próxima do ICMS porque inclui o consumo intermediário e os investimentos (FBCF), embora a carga tributária do ISS (2,4%) seja, em média, bastante inferior a do ICMS (17,4% ou 15,2%, quando se inclui investimentos na base).

**Tabela 2 – Agregação das atividades econômicas por base de incidência tributária:**

Ano	Bens e Serviços	Exportação de bens e serviços (A)	Consumo do governo (B)	Consumo das ISFLSF (C)	Consumo das famílias (D)	Formação bruta de capital fixo (E)	Varição de estoque (F)	Demanda final (G)	Consumo intermediário (H)	Demanda total (I)	Base ICMS (B+C+D)	Base ISS (I + A)
2010	ICMS (1)	376.723	7.402	-	1.464.094	332.112	49.220	2.229.551	2.307.042	4.536.593	1.471.496	
2010	Com&Inf	765	-	-	86.436	-	-	87.201	77.276	164.477	86.436	
2010	ISS (2)	36.168	27.056	19.297	287.215	465.834	-	835.570	617.180	1.452.750		1.416.582
2010	Com&Inf	371	-	-	305	34.364	-	35.040	42.686	77.726		77.355
2017	ICMS (1)	736.703	8.752	-	2.553.537	364.080	3.842	3.666.914	3.619.143	7.286.057	2.562.289	
2017	Com&Inf	1.302	-	-	125.227	-	-	126.529	81.671	208.200	125.227	
2017	ISS (2)	69.878	43.633	41.320	631.074	594.699	30	1.380.634	1.077.739	2.458.373		2.388.495
2017	Com&Inf	5.679	-	-	1.124	77.005	30	83.838	86.069	169.907		164.228
Tx média	ICMS (1)	10,1%	2,4%	-	8,3%	1,3%	-30,5%	7,4%	6,6%	7,0%	8,2%	
Tx média	Com&Inf	7,9%	-	-	5,4%	-	-	5,5%	0,8%	3,4%	5,4%	
Tx média	ISS (2)	9,9%	7,1%	11,5%	11,9%	3,6%	-	7,4%	8,3%	7,8%		7,7%
Tx média	Com&Inf	47,7%	-	-	20,5%	12,2%	-	13,3%	10,5%	11,8%		11,4%

O mais notável nesta tabela, porém, é que ela indica que a base tributável do ICMS cresceu em média, em valores nominais, mais do que a base tributável do

ISS entre 2010 e 2017 (8,2% a.a. vs. 7,7% a.a.), apesar da maior expansão dos serviços de informação e comunicação relacionados ao ISS (11,4% vs. 5,4% do setor telecomunicações tributado pelo ICMS).

Até que ponto essa maior expansão dos serviços de informação tributados pelo ISS indicariam uma tendência estrutural? Para investigar essa questão, voltamos à Tabela de Recursos e Usos (TRU) do IBGE para, através da comparação entre os valores nominais e reais da demanda final (e total), obter o deflator implícito (índice médio de preços) dos distintos bens e serviços e, dessa forma, verificar o que explicaria a diferença de expansão entre os itens que compõem a base tributável do ICMS e do ISS.

A tabela 3 demonstra que, em termos reais, as taxas de expansão das bases do ICMS e do ISS são bastante parecidas, tanto no agregado quanto no setor de informações e comunicação. Dessa forma, o que explica o menor crescimento nominal dos serviços de telecomunicações tributados pelo ICMS são seus preços.

**Tabela 3 – Crescimento real e deflator por base (2010-17)**

Indicador	Bens e serviços	Base ICMS	Base ISS
Taxa média anual real	ICMS (1)	1,0%	
	Com&Inf	4,6%	
	ISS (2)		0,8%
	Com&Inf		4,4%
Deflator médio anual (preços)	ICMS (1)	7,2%	
	Com&Inf	0,8%	
	ISS (2)		6,9%
	Com&Inf		6,7%

Enquanto o preço dos bens e serviços de modo geral cresceu em torno de 7% ao ano entre 2010 e 2017, o preço dos serviços de telecomunicações cresceu apenas 0,8%. E tal fato pode estar relacionado tanto a fatores concorrenciais (a entrada em operação de serviços como o da Netflix, por exemplo, que concorrem com a TV por assinatura convencional), quanto a uma estratégia de planejamento tributário das empresas de telecomunicações, que na venda de pacotes (TV por assinatura, internet e telefonia) passaram embutir também serviços de provimento de dados tributados pelo ISS e a arbitrar artificialmente valores mais altos para esses serviços e menores para os tributados pelo ICMS.

Seja qual for o peso de cada um dos fatores hipotéticos apresentados como possível explicação para a discrepância entre os deflatores implícitos dos serviços de informação e comunicação, não parece seguro supor que ela persista indefinidamente. Além disso, é importante destacar que a perpetuação de uma “zona cinzenta” entre ICMS e ISS beneficia as grandes empresas do

mundo digital e prejudica os fiscos subnacionais, inclusive os municípios, que têm direito a 25% da arrecadação de ICMS.

Mesmo considerando que os municípios estejam ganhando espaço na disputa jurídica pela tributação dos serviços de informação e comunicação e que este setor tenha uma tendência de maior crescimento no longo prazo, a baixa carga tributária do ISS (comparativamente ao ICMS ou ao futuro IBS) implica renúncia de receitas sob o modelo tributário atual. Isso porque os serviços de telecomunicações tributados pelo ICMS estão sujeitos a uma alíquota de 25% (dos quais 6,25% pertencem aos municípios, mais do que a alíquota máxima de 5% do ISS).

Por fim, é preciso lembrar que a receita de ISS (diferente do futuro IBS) é extremamente concentrada na esfera municipal. De acordo com os dados da Secretaria do Tesouro Nacional, 50 cidades com 11% da população brasileira concentravam 42% de toda receita de ISS em 2018, enquanto no outro extremo temos 4.828 municípios, com 50% da população, detendo apenas 13% da receita de ISS.

Com a mudança prevista na reforma tributária, nossas estimativas indicam que a participação desses municípios mais pobres no futuro IBS quase triplicaria (atingindo 36,2% do bolo) e a dos 50 municípios mais ricos cairia 2,4 vezes.

Portanto, por todos os dados e evidências apresentadas, é possível refutar a tese de que o ISS seja o imposto do futuro e que sua eventual incorporação a um IVA/IBS nacional seria prejudicial financeiramente aos municípios. Não só a imensa maioria dos municípios individualmente devem se beneficiar, como o país como um todo têm muito o que ganhar com a modernização do nosso sistema tributário e com a unificação dos distintos tributos que hoje incidem sobre a produção e o consumo.

**Tabela 2 – Demanda total por atividade econômica (TRU) em R\$ milhões (2017):**

Código do produto	Descrição do produto	Exatidão de base e unidade	Consumo de governo	Consumo das áreas	Consumo das SAs	Reserva bruta disponível	Variação de estoque	Demanda total	Consumo autorizado	Demanda total
01011	Arroz, trigo e outros cereais	4,20	0	0	63,5	0	1,956	3,048	16,277	19,875
01012	Milho em grão	14,799	0	0	3,554	0	3,106	21,439	17,212	38,671
01013	Algodão flocado, outros fibras de lã, temporaria	4,364	0	0	5	0	500	4,059	6,462	11,411
01014	Carne de vaca	0	0	0	1,611	0	0	1,611	36,022	37,633
01015	Soja, sem grão	83,742	0	0	301	0	4,828	88,671	471,30	135,806
01016	Outros produtos e serviços da lavoura temporaria	1,445	39	0	60,934	0	152	62,536	25,799	88,297
01017	Leite	1,427	0	0	12,562	281	0	10,956	11,126	12,552
01018	Carne de frango	14,680	0	0	463	359	2,268	13,026	7,705	20,731
01019	Outros produtos da lavoura permanente	1,376	6	0	96,399	199	0	98,600	4,012	45,511
01020	Carne de suinato	1,527	0	0	1,116	16,111	457	10,155	61,12	64,534
01022	Outros produtos e serviços de outros animais	0	0	0	13,086	0	0	13,086	30,688	33,774
01023	Leite de vaca e de outros animais	0	0	0	13,086	0	0	13,086	30,688	33,774
01024	Leite e ovos	1,5	0	0	304	48	0	366	10,168	10,528
01026	Reis e ovos	7,25	2	0	11,696	507	27	12,547	21,350	33,894
02000	Produtos da exploração florestal da silvicultura	2,207	0	0	16,288	1,154	18	13,109	18,448	31,547
02002	Pinus e sequoia (madeira, casca e outros produtos)	3,57	4	0	16,889	0	0	17,460	9,941	21,401
02004	Carvão mineral	0	0	0	0	0	0	0	307	13,450
02006	Madeira de lei	1,090	0	0	0	0	0	1,090	14,000	27,914
02008	Madeira de lei	1,090	0	0	0	0	0	1,090	14,000	27,914
02010	Produtos de madeira e outros produtos florestais	53,194	0	0	0	4,778	4,309	53,099	102,553	155,646
02011	Mármore de pedra	61,210	0	0	0	0	1,524	64,334	16,853	81,188
02012	Mármore de pedra	10,200	0	0	0	0	464	9,736	14,111	23,847
02013	Carne de bovino e outros prod. de carne	24,005	140	0	1,900,718	0	205	15,418	34,350	188,871
02014	Carne de suína	14,475	0	0	8,913	0	0	10,0	15,408	29,883
02015	Carne de frango	14,475	0	0	8,913	0	0	10,0	15,408	29,883
02016	Carne de outros animais	5,055	0	0	1,172	0	0	4,883	14,911	10,141
02017	Leite e derivados	0	1,6	0	17,078	0	47	17,096	11,740	28,834
02018	Outros produtos de laticínios	363	7	0	71,463	0	225	71,795	11,577	83,372
02019	Acúcar	38,442	0	0	12,354	0	0	26,088	47,028	14,235
02020	Óleo de soja	0,556	17	0	30,132	0	82	40,436	747	66,169
02021	Óleo e gorduras vegetais e animais	19,804	0	0	22,863	0	0	44,403	35,164	79,575
02022	Óleo de algodão	2,250	0	0	1,216	0	0	1,034	14,153	15,187
02023	Óleo de milho	504	12	0	24,507	0	52	25,077	2,900	28,477
02024	Produtos derivados de óleo e gorduras vegetais e animais	7,25	10	0	13,065	0	16	13,081	24,207	37,288
02025	Óleo de algodão	85,3	0	0	14,772	0	0	14,772	13,516	28,288
02026	Óleo de milho	5,015	33	0	173,940	0	820	179,367	34,218	203,585
02027	Outros produtos alimentícios	3,257	0	0	75,564	0	1,015	79,386	80,362	140,748
02028	Óleo de algodão	6,579	0	0	28,270	0	1,072	35,021	1,108	37,029
02029	Óleo de milho	7,25	0	0	14,007	0	0	14,007	3,403	17,410
02030	Óleo de soja	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02031	Óleo de girassol	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02032	Óleo de canola	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02033	Óleo de amendoim	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02034	Óleo de linhaça	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02035	Óleo de semente de algodão	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02036	Óleo de semente de girassol	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02037	Óleo de semente de milho	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02038	Óleo de semente de canola	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02039	Óleo de semente de linhaça	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02040	Óleo de semente de amendoim	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02041	Óleo de semente de girassol	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02042	Óleo de semente de milho	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02043	Óleo de semente de canola	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02044	Óleo de semente de linhaça	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02045	Óleo de semente de amendoim	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02046	Óleo de semente de girassol	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02047	Óleo de semente de milho	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02048	Óleo de semente de canola	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02049	Óleo de semente de linhaça	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02050	Óleo de semente de amendoim	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02051	Óleo de semente de girassol	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02052	Óleo de semente de milho	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02053	Óleo de semente de canola	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02054	Óleo de semente de linhaça	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02055	Óleo de semente de amendoim	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02056	Óleo de semente de girassol	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02057	Óleo de semente de milho	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02058	Óleo de semente de canola	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02059	Óleo de semente de linhaça	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02060	Óleo de semente de amendoim	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02061	Óleo de semente de girassol	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02062	Óleo de semente de milho	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02063	Óleo de semente de canola	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02064	Óleo de semente de linhaça	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02065	Óleo de semente de amendoim	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02066	Óleo de semente de girassol	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02067	Óleo de semente de milho	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02068	Óleo de semente de canola	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02069	Óleo de semente de linhaça	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02070	Óleo de semente de amendoim	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02071	Óleo de semente de girassol	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02072	Óleo de semente de milho	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02073	Óleo de semente de canola	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02074	Óleo de semente de linhaça	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02075	Óleo de semente de amendoim	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02076	Óleo de semente de girassol	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02077	Óleo de semente de milho	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02078	Óleo de semente de canola	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02079	Óleo de semente de linhaça	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02080	Óleo de semente de amendoim	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02081	Óleo de semente de girassol	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02082	Óleo de semente de milho	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02083	Óleo de semente de canola	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02084	Óleo de semente de linhaça	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02085	Óleo de semente de amendoim	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02086	Óleo de semente de girassol	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02087	Óleo de semente de milho	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02088	Óleo de semente de canola	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02089	Óleo de semente de linhaça	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02090	Óleo de semente de amendoim	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02091	Óleo de semente de girassol	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02092	Óleo de semente de milho	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02093	Óleo de semente de canola	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02094	Óleo de semente de linhaça	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02095	Óleo de semente de amendoim	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02096	Óleo de semente de girassol	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02097	Óleo de semente de milho	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02098	Óleo de semente de canola	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02099	Óleo de semente de linhaça	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619
02100	Óleo de semente de amendoim	1,112	0	0	1,407	0	0	1,407	14,212	15,619

Código do produto	Descrição do produto	Exatidão de base e unidade	Consumo de governo	Consumo das áreas	Consumo das SAs	Reserva bruta disponível	Variação de estoque	Demanda total	Consumo autorizado	Demanda total
41001	Edificações	2,30	0	0	287,658	0	0	287,928	45,489	333,417
41002	Obra de arte	0	0	0	0	0	0	0	0	0
41003	Obra de arte	0	0	0	0	0	0	0	0	0
41004	Obra de arte	0	0	0	0	0	0	0	0	0
41005	Obra de arte	0	0	0	0	0	0	0	0	0
42001	Comércio e reparação de veículos	169	0	0	30,478	0	0	30,647	25,234	75,871
42002	Comércio por atacado e varejo, exceto veículos automotores	1,257	0	0	0	0	0	1,257	43,923	

Fonte: IBGE