

A REFORMA TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO MUNICIPAL: O IMPACTO NAS RECEITAS PÚBLICAS DECORRENTE DA SUBSTITUIÇÃO DO ISS PELO IBS

TAX REFORM IN THE MUNICIPAL CONTEXT: THE IMPACT ON PUBLIC REVENUES RESULTING FROM THE REPLACEMENT OF ISS BY IBS

Carolina de Bortoli Garcia

Resumo

O presente artigo aborda parte das mudanças promovidas pela Reforma Tributária em relação à repartição de receitas no contexto municipal, decorrentes da substituição do ISS pelo IBS. A reforma tributária tem como objetivo unificar os tributos ICMS e ISS, cuja finalidade é diminuir a desigualdade econômica entre os Municípios. Sendo assim, esta pesquisa tem como objetivo analisar os impactos que poderão ser gerados com a PEC 45/2019, partir de dados coletados entre diferentes Municípios, de diferentes regiões do País. Este trabalho adota o método hipotético-dedutivo e foi desenvolvido a partir de instrumentos qualitativo e quantitativo. Ela se realizou em duas fases: sendo a primeira uma ampla pesquisa bibliográfica tratando sobre o tema; e a segunda a realização de coleta e análise de dados.

Palavras-chaves: Reforma Tributária; ISSQN; Municípios.

Abstract

This article addresses part of the changes promoted by the Tax Reform in relation to the distribution of revenue in the municipal context, resulting from the replacement of ISS by IBS. The tax reform aims to unify ICMS and ISS taxes, the purpose of which is to reduce economic inequality between Municipalities. Therefore, this research aims to analyze the impacts that could be generated with PEC 45/2019, based on data collected between different Municipalities, from different regions of the country. This work adopts the hypothetical-deductive method and was developed from qualitative and quantitative instruments. It was carried out in two phases: the first being a broad bibliographical research dealing with the topic; and the second is carrying out data collection and analysis.

Keywords: Tax Reform; ISSQN; Municipalities.

INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Brasileiro é um dos mais complexos do mundo, devido à grande quantidade de leis e atos normativos, que sofrem incessantes alterações e geram complexas rotinas contábeis. É nesse contexto que a Reforma Tributária tem como objetivo unificar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), tributo de competência estadual, com o Imposto sobre Prestações de Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN), tributo de competência municipal, para simplificar o sistema e torná-lo mais eficiente, capaz de promover o crescimento econômico sustentável.

A Proposta da Emenda à Constituição (PEC) nº45, de 2019, propõe alterações significativas em relação aos tributos que incidem sobre o consumo, bem como à repartição das respectivas receitas tributárias. A unificação dos mencionados impostos ensejará a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

O problema de pesquisa recai sobre a tentativa de identificar os efeitos da reforma tributária sob a ótica financeira, para os Municípios brasileiros. Sintetizado em uma pergunta, o problema é: a reforma tributária alterará as receitas públicas municipais? A hipótese eleita é afirmativa, sem que se possa avançar, na etapa inicial da pesquisa, para indicar se a alteração será preponderantemente prejudicial ou benéfica.

O objetivo deste estudo é analisar as receitas municipais provenientes do ISS, a fim de determinar os efeitos práticos da substituição do ISS pelo IBS. Para isso, 9 (nove) Municípios constituem base para coleta de dados, que visa aferir a arrecadação atual de ISS. Sobre tais dados serão aplicadas as conclusões após a análise de parte das mudanças propostas pela PEC n.º 45/2019. A conjugação do objetivo ao problema pretende confirmar, ou não, a hipótese, bem como avançar sobre a identificação de prejuízos ou benefícios decorrentes da reforma tributária.

A relevância social da pesquisa decorre da relevância do ISS para os cofres públicos Municipais. Por isso ela visa apresentar os impactos provenientes de uma reforma tributária no Brasil com base em um estudo analítico comparativo da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45/2019.

A presente pesquisa foi estruturada em três tópicos: o primeiro aborda sobre a evolução histórica do ISS e seu contexto na Constituição Federal; o segundo tópico versa sobre a arrecadação municipal a partir do ISS, momento de coleta de dados de Municípios

dos Estados de São Paulo, Amazonas e Rondônia; e o terceiro tópico recai sobre o impacto da Reforma Tributária na Receita Pública dos Municípios.

O método de pesquisa adotado é o hipotético-dedutivo, e o trabalho foi executado mediante instrumento qualitativo e quantitativo. O artigo está dividido em duas fases: sendo a primeira uma ampla pesquisa bibliográfica, voltada à revisão de literatura sobre a evolução histórica do ISS e ampla revisão da PEC nº45/2019; na segunda fase realiza-se a coleta e análise de dados.

1. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO ISS E SEU CONTEXTO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza (ISS ou ISSQN) é um imposto municipal, que incide sobre as prestações de serviços definidas na lista anexa da Lei Complementar nº 116/03. Trata-se de tributo com função é fiscal, que é considerado uma das mais importantes fontes de receita derivada dos Municípios. Assim, para analisar o imposto em referência é necessário compreender sua evolução histórica, desde a sua origem até as propostas previstas pela reforma tributária.

A origem do imposto sobre serviço tem como marco o Alvará de 20 de outubro de 1812, baixado pelo Príncipe Regente D. João VI (MIRANDA, 1969). Referido documento pode ser considerado como a primeira manifestação sobre a tributação de serviços no Brasil. Esse Alvará criava o imposto cujo objetivo era permitir que o Real Erário pudesse cumprir suas obrigações como acionista principal do Banco do Brasil (HARADA, 2014).

Em 1836, diante da Lei Orçamentária nº 70, de 22 de outubro, o imposto sobre serviços passou a integrar incidir sobre todos os estabelecimentos com gêneros à venda, de “casas de moedas” a estabelecimentos comerciais (HARADA, 2014).

Com a Lei Orçamentária nº 1.174, de 27 de setembro de 1860, o imposto sobre serviços passou a incidir sobre indústrias e profissões, e quanto à incidência sobre estabelecimentos com gêneros à venda, passou a compreender qualquer atividade lucrativa, o que maximizou seu âmbito de incidência (HARADA, 2014).

A primeira previsão constitucional sobre esse imposto surgiu no art. 9º, § 4º da Constituição Republicana de 1891, que o inseria na competência exclusiva dos Estados-membros. No entanto, a Lei nº 16, de 13 de fevereiro de 1891 transferiu a competência impositiva desse imposto ao Municípios.

Com a Reforma Tributária que ocorreu no Brasil nos anos 60, os impostos foram organizados em três espécies: Imposto Sobre Transações, de competência exclusiva dos Estados; Imposto de Indústria e Profissões, de competência dos Municípios (inicialmente a competência era dos Estados) e o Imposto Sobre Diversões Públicas, também de competência dos Municípios. Nesse período, os serviços prestados pelos advogados, por exemplo, eram tributados por meio do Imposto de Indústrias e Profissões (SOARES, 2005).

A Constituição Federal de 1934 manteve o imposto sobre indústrias e profissões dentro da jurisdição tributária dos Estados-membros (art. 8º, g), mas os cobrou em montantes iguais pelos governos estaduais e municipais. Também foi conferido ao Município a competência para instituir o imposto sobre diversões públicas (art. 13, § 2º, III).

Com a Constituição Federal de 1946 houve a transferência do imposto sobre indústrias e profissões para a esfera impositiva municipal, sem prejuízo da manutenção do imposto sobre diversões públicas (art. 29, III e IV).

Ainda durante a vigência da Constituição de 1946, a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, implantou diversas mudanças no cenário do Sistema Tributário Brasileiro. A primeira grande Reforma Tributária no Brasil teve como objetivo eliminar a superposição de impostos, diferenciados apenas em termos jurídicos formais, para conferir clareza ao sistema. Assim, com essa mudança o Sistema Tributário vigente passou a diferenciar características tributárias específicas, e não apenas a nomenclatura definida pelos legisladores (HARADA, 2014).

Ainda, neste contexto, a Lei Complementar de nº 18, de 1º de dezembro de 1965, substituiu os três impostos que tratavam sobre serviços, por apenas dois: o ICM e ISSQN. Deste modo, o ISS “substituiu, com a reforma tributária feita pela Emenda nº 18, de 1965, o antigo imposto de indústrias e profissões, que constituía a principal fonte de receita tributária municipal” (MACHADO, 2004, p. 389).

A Emenda nº 18/65 conferiu ao Estado o poder de criar imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM), estipulado em seu art. 12, em substituição ao imposto sobre vendas e consignações, e aos Municípios conferiu a competência para instituição do imposto sobre serviços de qualquer natureza, excluindo, assim, o imposto sobre diversões públicas e o imposto sobre indústrias e profissões, todos de competência exclusiva do Município (HARADA, 2014).

Cabe mencionar que a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, institui também o referido imposto nos art. 71 a 73, disposições que, no entanto, foram revogados pelo Decreto-lei nº 406, de 1968.

Na vigência da Constituição de 1967 foi implementada a obrigatoriedade de Lei Complementar para definir os serviços sobre os quais poderiam incidir o Imposto sobre Serviço. Ocorre que, posteriormente, em 1969, o Decreto-Lei 834 substituiu o Decreto-Lei 406, mudando a redação e a regra de alguns dispositivos, bem como acrescentou a lista de serviços que de 29 passou a ser de 66 itens.

No entanto, o Decreto-Lei 932 inseriu algumas alterações para a aplicação da lista de serviços prevista no Decreto-Lei 406/68 para solucionar conflitos existentes na norma (VETARISCHI, 2005).

A Constituição Federal de 1988 manteve a competência dos municípios para instituição do ISS e fixação das suas alíquotas. Mas com a promulgação das Emendas Constitucionais nº 3/93 e nº 37/02, os textos do art. 156, incisos e parágrafos ficaram assim redigidos:

Art. 156. Compete aos municípios instituir impostos sobre: [...]

III – serviços de qualquer natureza não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

[...]

IV – Revogado

[...]

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (palavra “mínimas” incluída pela EC nº 37/02)

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (Acrescido pela EC nº 37/02).

§ 4º Revogado.

Assim, no que tange ao ISS, a Carta Magna atribuiu competência exclusiva aos Municípios, que passou a ter autonomia constitucional para legislar sobre o imposto em referência, respeitadas as limitações previstas na Lei Complementar.

Neste contexto, como mencionado, foram previstas limitações genéricas, quais sejam: o ISS não é compreendido na esfera impositiva do Estado; as definições de serviços tributáveis são feitas por lei complementar federal; a fixação das alíquotas mínimas e máximas também compete à lei complementar federal; assim como a exclusão da sua incidência nas exportações de serviços para o exterior.

O ISS passou por diversas alterações e estruturações até se tornar, potencialmente, um dos impostos mais importante para os Municípios. Potencialmente, porque há Municípios que não concentram esforços na sua arrecadação, desprezando relevantes receitas. Outros, empenhados nessa seara, contam com intensa arrecadação, obtida após a implantação de mecanismos eficazes de gestão e fiscalização tributária.

Nesse contexto, é relevante analisar o papel do ISS na arrecadação municipal, pressuposto indispensável ao objetivo da presente pesquisa.

2. A ARRECADAÇÃO MUNICIPAL A PARTIR DO ISS

O objetivo da presente pesquisa é analisar a arrecadação municipal a partir do ISS, a fim de identificar os efeitos práticos da substituição do ISS pelo IBS à luz da arrecadação tributária, bem como à luz da ótica do sujeito passivo, consideradas as distintas realidades na apuração, cobrança e arrecadação do ISS pelos municípios brasileiros, especialmente aos que foram escolhidos para orientar a pesquisa.

Para conferir cientificidade às afirmações feitas, bem como à aplicação das conclusões após a análise do conteúdo da reforma tributária, definiu-se a necessidade de aferir dados da arrecadação tributária de ISS de alguns Municípios brasileiros, o que se fez mediante consulta à Lei Orçamentária Anual do exercício de 2023.

Nesse sentido, foram selecionados 3 (três) Estados brasileiros: Estado mais populoso (São Paulo), estado intermediário (Amazonas) e estado menos populoso (Rondônia)¹. Na sequência, estipulou-se que seria realizada a análise dos dados de 3 (três) Municípios de cada um desses Estados, sendo: a) um de grande porte, considerado aquele com mais de 500.000 (quinhentos mil) habitantes; b) um de médio porte, considerado aquele com população entre 100.000 (cem mil) e 500.000 (quinhentos mil) habitantes; e c) um de pequeno porte, considerado o que tenha menos de 100.000 (cem mil) habitantes.

O primeiro Município utilizado, em cada Estado, é a própria capital (Município de grande porte), depois, foram selecionados, aleatoriamente, outros 2 (dois), sendo um de médio e outro de pequeno porte.

¹ Cabe mencionar que a princípio o Estado escolhido para esta pesquisa era o de Roraima, de fato o menos populoso. Contudo, devido à dificuldade de acesso a Lei Orçamentária Anual, à falta de transparência dos Municípios pesquisados e a instabilidade dos *sites* da Câmara Municipal e da Prefeitura houve enorme dificuldade para a coleta de dados. Assim, para substituir o Estado menos populoso, foi considerado o Estado de Rondônia apontado como um dos menos populosos do Brasil e que menos cresceu nas últimas pesquisas.

No âmbito do Estado de São Paulo, portanto, foram selecionados os Municípios de São Paulo, Botucatu e São Miguel Arcanjo.

No âmbito do Estado do Amazonas foram selecionados os Municípios de Manaus, Manacapuru e Envira.

Já no âmbito do Estado de Rondônia foram selecionados os Municípios de Porto Velho, Ji-Paraná e Pimenteiras do Oeste.

De acordo com o Censo de 2022, a capital do Estado de São Paulo possui 11.451.999 habitantes; o município de Botucatu, interior de São Paulo conta com 145.155 habitantes; e o município de São Miguel Arcanjo, interior de São Paulo, possui 32.039 habitantes.

No Estado do Amazonas (considerado o que teve mais aumento populacional nas últimas pesquisas), os municípios escolhidos foram: Manaus, que conta com 2.063.689 habitantes; Manacapuru, interior de Amazonas, com 101. 883 habitantes; e o município de Envira, que possui 17.186 habitantes.

No Estado de Rondônia, os municípios consultados foram: Porto Velho, com 1.581.196 habitantes; Ji-Paraná, com 131.026 habitantes; e Pimenteiras do Oeste, com 2.156 habitantes.

Os dados obtidos a partir das consultas à Leis Orçamentárias Anuais das capitais dos Estados consultados, em relação à arrecadação do ISS, são os seguintes:

Gráfico 1: arrecadação tributária do ISS nos Municípios de grande porte



Fonte: elaborado pela autora.

Os municípios apresentados acima são as capitais de cada Estado e são considerados os mais populosos. Conforme a análise, a maior arrecadação do ISS é do município de São Paulo/SP, onde há mais habitantes e maiores empresas e serviços para arrecadação do ISS.

Em 2022, com a retomada do turismo, de acordo com os dados Observatório do Turismo e Eventos da Prefeitura de São Paulo, a maior arrecadação do Imposto sobre Serviços foi dos grupos de atividades ligadas a este setor, que alcançou mais de R\$ 35.000.000,00 (trinta e cinco milhões) (SÃO PAULO, 2022). Além de eventos turísticos, o município centraliza diversas empresas grandes do país, como: Itaú Unibanco, Telefônica Brasil S.A, AMBEV S.A, Banco Santander (Brasil) S.A, JBS S/A, Vitacon Invest 12 Desenvolvimento Imobiliário LTDA, entre outras.

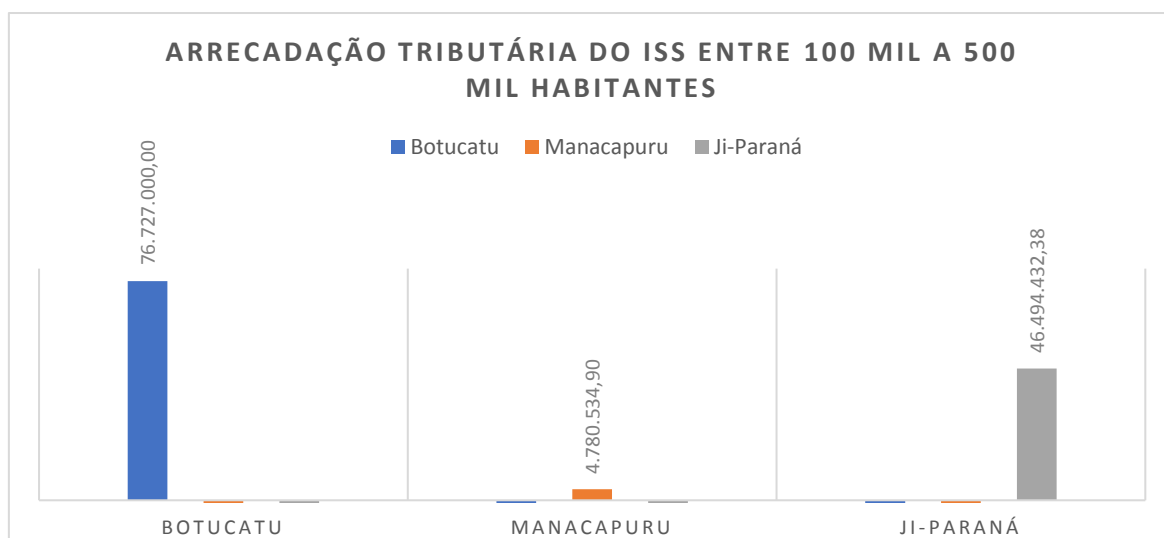
O Município de Manaus/AM, que conta com o Polo Industrial de Manaus, também registrou maior faturamento no exercício verificado. Ele reúne mais de 500 indústrias de ponta nos segmentos Eletroeletrônico, Duas Rodas, Naval, Mecânico, metalúrgico e Termoplástico, entre outros (BRASIL, 2023). Além disso, o município de Manaus conta com diversas empresas de grande porte como: Amazonas Energia S.A, Panasonic do Brasil Limitada, Petróleo Sabba AS, Samsung da Amazonia, Microsoft Mobile Tecnologia LTDA *etc.* Assim, embora haja apenas 2.063.689 habitantes, a arrecadação do ISS é uma das maiores da Região Norte do Brasil.

Apesar do Estado de Rondônia ser o menos populoso e ser o menos desenvolvido economicamente, o município de Porto Velho/RO tem como destaque a produção de soja e exploração de madeira, bem como a mineração de cassiterita e o garimpo de ouro. O Município não conta com muitas empresas e indústrias de grande porte.

Dividido o montante total da receita arrecadada a título de ISS, pelo número de habitantes de cada Município de grande porte, é possível obter os seguintes resultados: a) São Paulo: R\$ 12.159,29; b) Manaus: R\$ 543,45; c) Porto Velho: R\$ 56,19.

Os dados apresentados a seguir revelam a arrecadação do ISS nos Municípios de médio porte:

Gráfico 2: arrecadação tributária do ISS nos Municípios de médio porte



Fonte: elaborado pela autora.

Os municípios apresentados acima são os municípios que contam com população entre 100 mil a 500 mil habitantes, situados nos interiores dos Estados pesquisados. De acordo com o gráfico, o município de Botucatu/SP é o que mais arrecada com o ISS. Apesar de não ter muitos habitantes, a cidade comporta diversas indústrias grandes por exemplo: Caio – Induscar Industria e Comercio de Carrocerias LTDA, Irizar Brasil LTDA, INBRASP, Eucatex Florestal LTDA, Embraer S.A, além de ser uma cidade voltada ao turismo ambiental.

O município de Manacapuru/AM tem como uma das principais atividades econômicas a exploração de caça, pesca, pecuária extensivas nos campos naturais e incipiente agricultura nas terras firmes, assim, embora tenha nas indústrias extrativas animal e vegetal expressiva fonte de riqueza, é a agricultura, em particular a cultura da Juta, a base econômica do município.

Por fim, o município de Ji-Paraná/RO, concentra sua atividade econômica em pequenas e médias indústrias, além de contar com atividades na agropecuária. O município não conta com grandes empresas.

Dividido o montante total da receita arrecadada a título de ISS, pelo número de habitantes de cada Município de médio porte, é possível obter os seguintes resultados: a) Botucatu: R\$ 528,59; b) Manacapuru: R\$ 46,92; c) Ji-Paraná: R\$ 354,85.

Os dados apresentados a seguir revelam a arrecadação do ISS nos Municípios de pequeno porte:

Gráfico 3: arrecadação tributária do ISS nos Municípios de pequeno porte



Fonte: elaborado pela autora.

Os municípios apresentados acima são os municípios considerados menos populosos. Conforme o gráfico, o município de São Miguel Arcanjo/SP é o que mais arrecada o ISS. Cabe mencionar que este município não tem muitas empresas grandes, mas há várias indústrias de agronegócio e agricultura, sendo: W Brasil Agronegócio LTDA, Etafruit Elguero Agrícola LTDA, Nova Agrimpa Agropecuária S.A, FML Agrícola LTDA *etc.*, bem como há pontos turísticos ambientais.

O município de Envira/AM, apesar de ser um município de 17.186 habitantes, não arrecada o suficiente em comparação ao município de Pimenteiras do Oeste/RO, que tem como arrecadação quase o dobro do valor do ISS. De acordo com as pesquisas realizadas, o município de Envira/AM está localizado na microrregião de Juruá, sudoeste Amazonense, a grande parte do município é composto por lagos e rios espalhados pelo município, os principais rios são: Rio Juruá e Rio Taraucá. Nesse contexto, a arrecadação do ISS é inferior em vista das outras regiões dessa categoria, mas é considerável pela falta de estrutura de desenvolvimento.

Quanto ao município de Pimenteiras do Oeste, embora tenha poucos habitantes, o município tem como maior fonte de arrecadação do ISS a empresa geradora de energia elétrica Cachoeira Parecis S.A, incluindo as indústrias de madeiras, além de minerações e pontos turísticos.

Dividido o montante total da receita arrecadada a título de ISS, pelo número de habitantes de cada Município de pequeno porte, é possível obter os seguintes resultados:

a) São Miguel Arcanjo: R\$ 126,25; b) Envira: R\$ 39,57; c) Pimenteira do Oeste: R\$ 507,50.

Proporcionalmente à quantidade de habitantes, o montante arrecadado a título de ISS é menor em Porto Velho do que nos Municípios de Botucatu, Ji-Paraná, São Miguel Arcanjo e Pimenteira do Oeste.

Utilizando idêntico critério, constata-se que a arrecadação de Pimenteiros do Oeste é maior do que a dos demais Municípios de pequeno porte comparados (São Miguel Arcanjo e Envira), assim como do que a de dois Municípios de médio porte (Manacapuru e Ji-Paraná) e do que a capital Porto Velho.

A presente pesquisa não desconsidera que fatores locais podem influenciar a arrecadação de ISS, como a instalação de grandes prestadoras de serviços nas regiões pesquisadas. Mas tal situação, em caráter de exceção, não permeia as localidades investigadas, que estão em condições normais de comparação.

O empenho na arrecadação do ISS é fundamental à maximização da arrecadação. Há Municípios que não dedicam esforços à atividade de gestão, fiscalização e cobrança do ISS, depositando na dependência do Fundo de Participação dos Municípios a obtenção de receitas. Por outro lado, Municípios que investiram em gestão fiscal arrecadam mais a título de ISS.

Mas se o ISS passará a integrar um tributo de gestão federal, como será o impacto da reforma tributária na receita dos Municípios? Haverá diferença entre os Municípios mais e os menos empenhados na atividade de gestão fiscal? Essas são as questões que instigam a construção do próximo capítulo.

3. O IMPACTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA RECEITA PÚBLICA DOS MUNICÍPIOS

A Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45, de 2019, dispõe sobre alterações no sistema tributário nacional, principalmente em relação aos tributos que incidem sobre o consumo, e, por consequência impacta a repartição das receitas tributárias.

Pretende-se a unificação da tributação do consumo em uma única base de incidência, a partir da fusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal

e de Comunicação (ICMS) e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), ambos substituídos pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

O IBS é um imposto não cumulativo, que incide sobre o valor agregado de cada etapa da produção de um bem ou serviço. Nesse contexto, o IBS visa harmonizar a incidência e a repartição do tributo, inclusive a partir de critérios mais unificados quanto à interpretação da norma jurídica.

De acordo com a PEC nº45/2019, a lei complementar do IBS cria o comitê de gestão do tributo, com representantes de cada esfera federativa, responsáveis pela distribuição dos recursos arrecadados e pela representação judicial e extrajudicial dos entes, competência que será exercida pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e Municípios.

No entanto, para realizar a administração da arrecadação será criado um fundo de desenvolvimento, com o objetivo de reduzir desigualdades regionais e estimular a manutenção de empreendimento nas regiões menos desenvolvidas. O Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional- FNDR será criado de acordo com os termos do art. 3º, III, da Constituição Federal. Ele visa promover estudos, projetos e obras de infraestrutura, bem como fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras, promoção de ações com desenvolvimento científico, tecnológico e à inovação. Além disso, os critérios de distribuições dos recursos serão definidos em lei complementar, sendo vedada a retenção e a estipulação de qualquer restrição ao seu recebimento.

Nestas circunstâncias, a fim de conciliar a gestão eficiente do imposto com os imperativos decorrentes da autonomia federativa, o IBS terá a sua administração compartilhada por um Conselho Federativo, entidade pública sob o regime especial, com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. Dessa forma, a criação do Conselho Federativo é necessária para uniformizar a gestão do novo imposto.

A repartição de receitas do IBS deverá observar a proporcionalidade da participação de cada ente, na condição de ente de destino da operação, com o valor total das operações que não gerem crédito ao adquirente. Em outros termos, os entes somente receberão os recursos referentes àquelas operações que não gerem crédito, notadamente as relativas ao consumo final.

Nessa toada, o relator Deputado Aguinaldo Ribeiro explica:

Em relação à repartição das receitas tributárias, é relevante indicar a alteração do critério de definição da cota-parte hoje presente no ICMS, que utiliza o valor adicionado para 65% da quantia repassada aos municípios. Para que a repartição se alinhe ao novo critério de destino, privilegiando o local em que ocorre o consumo em detrimento de onde está localizada a unidade produtiva, 60% da cota-parte do IBS-estadual passará a ser distribuída aos municípios com base na sua população. A pedido da Confederação Nacional dos Municípios CNM, 5% da cota-parte será distribuída igualmente a todos os – municípios do estado (PEC nº45,2019).

Ainda, para complementar a distribuição do novo IBS, pretende-se criar um sistema de alíquotas singulares que funcionará como subalíquotas do tributo. Essas alíquotas singulares refletirão as destinações constitucionais já existentes, como fundos de participação, seguridade social, cotas-partes dos municípios nos tribunais estaduais *etc.*

Desse modo, a repartição das receitas das receitas tributárias será alterada da seguinte forma:

“Art. 158 [...]

IV – vinte e cinco por cento:

a) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

b) do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A distribuída aos Estados.

§ 1º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, ‘a’, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

[...]

§ 2º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, ‘b’, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – 60% (sessenta por cento), no mínimo, na proporção da população;

II – até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual, observada obrigatoriamente a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos;

III – 5% (cinco por cento), em montantes iguais para todos os Municípios do Estado.” (NR)

Em decorrência da reforma tributária (ao menos em relação à repartição de parte da receita descrita no dispositivo acima), constata-se que seus efeitos serão diversos para cada Município brasileiro, conforme novos critérios, como quantidade de habitantes e índices educacionais. Tais critérios podem maximizar a arrecadação em Municípios que não têm sido diligentes na gestão fiscal do ISS, e, ao contrário, minimizar a arrecadação em Municípios empenhados em gerir, cobrar e fiscalizar o ISS.

De acordo com a pesquisa realizada no segundo capítulo, os Municípios menos populosos são os que têm menos empenho na arrecadação tributária do ISS (regra). Com a reforma tributária, 5% (cinco por cento) da arrecadação do IBS serão divididos em montantes iguais para todos os Municípios dos Estados, independente do quanto arrecadaram; e 60% (sessenta por cento) de acordo com a população. Além disso, dos 35% (trinta e cinco por cento) remanescentes, no mínimo de 10% (dez por cento) serão distribuídos conforme melhoria dos indicadores educacionais de cada Município (podendo alcançar a totalidade desse percentual).

Nesse contexto, quanto aos Municípios de Envira/AM, que conta tem 17.186 habitantes e arrecada R\$ 680.000,00 a título de ISS, e de Pimenteiras do Oeste, que possui apenas 2.156 habitantes e arrecada R\$ 1.094.171,70, é possível afirmar que o primeiro passará receber a mais do que o segundo.

Já em relação ao Município de São Miguel Arcanjo/SP que com 32.039 habitantes (menos populoso em relação ao Estado de São Paulo), que arrecada montante semelhante ao Município de Manacapuru/AM (que atualmente possui 101.883 habitantes), haverá privilégio do segundo em relação ao primeiro. Nesse sentido, pertinente indagar: qual Município apresenta maior diligência em relação à gestão fiscal do ISS: o que conta com 32.039 habitantes e arrecada R\$ 4.045.000,00; ou o que possui 101.883 habitantes e arrecada R\$ 4.780.534,90? Não se desconhece que fatores regionais e locais podem justificar a diferença, mas o que se pretende trazer à discussão é o critério (abstrato) eleito à repartição da receita, que seguramente gerará mudanças nas receitas municipais.

Ainda de acordo com gráficos utilizados no segundo capítulo, foi possível constatar, como regra, que a maior arrecadação de ISS é dos Municípios populosos, em decorrência da variedade de atividades econômicas, situação compatível com maiores centros, nos quais se concentram setores mais desenvolvidos. Mas até mesmo esses Municípios podem sofrer perda de arrecadação quando se analisa o critério educacional como fator de divisão de até 35% do percentual descrito no art. 158 da Constituição.

Em suma, constata-se que a reforma tributária gerará mudanças nos orçamentos dos Municípios brasileiros, necessariamente. Tais mudanças tem potencial de gerar danos aos Municípios, haja vista a eleição de critérios abstratos à divisão de parte da receita arrecadada, que desconsidera estruturas organizacionais anteriores, voltadas especificamente à gestão fiscal do ISS.

Contudo, não é possível afirmar, nesse momento, que da reforma tributária resultem apenas prejuízos. Ao contrário, é certo que inúmeros Municípios obterão maximização em suas receitas em razão dos novos critérios. Também não se desconhece a possível defesa do critério qualitativo-educacional, mas o que se buscou analisar nesta pesquisa foi a perspectiva do impacto financeiro, entre o atual estado da arte, e o que será concretizado nos próximos anos, em razão da provável aprovação da PEC n.º 45/2019.

CONCLUSÃO

A Proposta da Emenda à Constituição (PEC) n.º 45/2019 propõe alterações significativas decorrentes da substituição do ISS pelo IBS. Seguramente, a reforma tributária muda a repartição das receitas tributárias dos Municípios, o que se evidenciou a partir da análise que tem por ótica a perspectiva financeira de divisão de parte das receitas, conforme dispõe o art. 158 (proposto pela PEC n.º 45/2019).

Foi possível identificar que nesse momento não é possível afirmar que todos (ou ao menos a maior parte) os Municípios terão prejuízos, como também não é possível inferir a quantidade dos que obterão aumento na arrecadação. Mas tais mudanças tem capacidade de gerar danos aos Municípios que se empenham na atividade de gestão fiscal, e, por outro lado, pode contribuir com o desenvolvimento econômico daqueles Municípios que não têm o mesmo empenho na arrecadação do ISS.

O estudo analítico realizado sobre a arrecadação de receitas concluiu que a maior parte de arrecadação do ISS são de Municípios mais populosos, principalmente do Município de São Paulo/SP, que tem maior desenvolvimento na gestão fiscal, onde há mais habitantes e maiores empresas e serviços de arrecadação do ISS.

Em resumo, foi possível identificar que alguns municípios vão se beneficiar, principalmente aqueles que arrecadam pouco, mas tem altos índices populacionais e/ou bons índices de desenvolvimento educacional. Em contrapartida, municípios com reduzida quantidade de população e inadequados índices educacionais sofrerão perda de arrecadação.

Portanto, ainda não é possível afirmar se a reforma tributária gerará, preponderantemente, prejuízos ou incrementos nas receitas dos Municípios. Porém, é certo que as mudanças na forma de distribuição de parte das receitas, a partir dos critérios eleitos, seguramente alterará o atual estado da arte das finanças municipais.

Em grau de desfecho, é importante ressaltar que os detalhes da reforma tributária precisam ser cuidadosamente planejados e implementados para minimizar os impactos em nível municipal, com o objetivo de manter a qualidade e a eficiência da prestação de serviços públicos e contribuindo para o desenvolvimento do País, como um todo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

MIRANDA, de Pontes. *Comentários à Constituição de 1946*. 2. ed. São Paulo: Max Lemonad. 1953.

HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. 2. ed. São Paulo, Atlas, 2014.

SOARES, Lirian Sousa. *Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza*. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 646, 15 abr. 2005. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/6582>. Acesso em: 16 out. 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

VETARISCHI, André Luiz. *Competência tributária do ISS: lei versus jurisprudência*. 2005. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6090>. Acesso em: 16, out. 2023.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas. *População*. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/panorama>. Acesso em 28, out. 2023.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas. *De 2010 a 2022, população brasileira cresce 6,5% e chega a 203,1 milhões*. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/37237-de-2010-a-2022-populacao-brasileira-cresce-6-5-e-chega-a-203-1-milhoes#:~:text=Os%20tr%C3%AAs%20estados%20brasileiros%20mais,0%25%20da%20popula%C3%A7%C3%A3o%20do%20pa%C3%ADs>. Acesso em: 17, ago. 2023.

SÃO PAULO, prefeitura. *Retomada do turismo: ISS do setor atinge maior arrecadação em São Paulo dos últimos dois anos*. Disponível em: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/turismo/noticias/?p=333322>. Acesso em: 10, nov. 2023.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. *Polo industrial de manaus fatura R\$ 98,9 bilhões de janeiro a julho de 2023*. Disponível em:

https://www.gov.br/suframa/pt-br/publicacoes/noticias/polo-industrial-de-manaus-fatura-r-98-9-bilhoes-de-janeiro-a-julho-de-2023#:~:text=O%20Polo%20Industrial%20de%20Manaus,%24%2098%2C22%20bilh%C3%B5es)). Acesso em: 10, nov. 2023.

BRASIL. *Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019*. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930>. Acesso em: 23 nov. 2023.