

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**  
**DEPARTAMENTO DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS**  
**CONTÁBEIS E ATUARIAIS**

**GIOVANNA FELIX RAPIS**

**ANÁLISE COMPARATIVA DO ISS ENTRE BARUERI E SÃO**  
**PAULO: as distorções econômicas e sociais e a guerra**  
**fiscal municipal**

SÃO PAULO - SP

2022

**GIOVANNA FELIX RAPIS**

**ANÁLISE COMPARATIVA DO ISS ENTRE BARUERI E SÃO  
PAULO: as distorções econômicas e sociais e a guerra  
fiscal municipal**

Monografia submetida à apreciação de banca examinadora do Departamento de Economia, como exigência parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Econômicas.

Orientadora: Professora Dra. Mônica Landi

SÃO PAULO - SP

2022

Esta monografia foi examinada pelos professores abaixo relacionados e aprovada com nota final \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_).

---

---

---

Este trabalho é somente para uso privado de atividades de pesquisa e ensino. Não é autorizada sua reprodução para quaisquer fins lucrativos. Esta reserva de direitos abrange a todos os dados do documento bem como seu conteúdo. Na utilização ou citação de partes do documento é obrigatório mencionar nome da pessoa autora do trabalho e demais itens da referência bibliográfica.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, primeiramente, aos meus pais, Marli Felix e Giancarlo Rapis, por todo apoio, amor, carinho e incentivo. Sem eles, nada disso seria possível.

Agradeço também à minha tia, Cibele Rapis, ao meu irmão, Malcolm Maciel, e à minha melhor amiga, Marjorye Majella, pela compreensão nas minhas ausências, e por todos os momentos juntos, repletos de longas risadas.

Agradeço aos professores que me orientaram ao longo do desenvolvimento deste trabalho, Profa. Mônica Landi e Prof. Jorge Alano, por todo ensinamento e paciência.

Por fim, agradeço também à FUNDASP, pela concessão da bolsa de estudos que proporcionou a minha formação como economista.

RAPIS, G. F. **Análise comparativa o ISS entre Barueri e São Paulo: as distorções econômicas e sociais e a guerra fiscal municipal.** São Paulo - SP, 2022. [Monografia de Bacharelado - Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo].

## RESUMO

O presente trabalho tem por finalidade a análise comparativa do papel desempenhado pelo Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS), no município de Barueri e no de São Paulo, visando verificar os seguintes aspectos específicos: a importância relativa deste imposto para as suas finanças; suas contribuições para as distorções econômicas e sociais; e os seus papéis na guerra fiscal. Para tanto, o trabalho inicia esclarecendo os conceitos e as classificações do sistema tributário nacional, de modo a caracterizar as variáveis necessárias à montagem de um sistema tributário “ideal”. A partir da descrição histórica da tributação e do federalismo fiscal brasileiro, é mapeada a evolução da estrutura tributária brasileira, apontando em que medida ela se afasta do sistema tributário “ideal”. Com base nesse conjunto de referências, o trabalho finaliza com uma análise comparativa do ISS de Barueri e São Paulo.

**Palavras-chave:** Sistema tributário. Barueri e São Paulo. Imposto sobre serviços. Guerra Fiscal. Regressividade Social.

RAPIS, G. F. **Comparative analysis of the ISS between Barueri and São Paulo: economic and social distortions and the municipal fiscal war.** São Paulo - SP, 2022. [Monografia de Bacharelado - Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo].

## **ABSTRACT**

The present work aims at the comparative analysis of the role played by the Service Tax of Any Nature (ISS), in the municipality of Barueri and in São Paulo, in order to verify the following specific aspects: the relative importance of this tax for its finances; their contributions to economic and social distortions; and their roles in the fiscal war. To this end, the work begins by clarifying the concepts and classifications of the national tax system, in order to characterize the variables necessary for the assembly of an "ideal" tax system. From the historical description of Brazilian taxation and fiscal federalism, the evolution of the Brazilian tax structure is mapped, pointing out to what extent it moves away from the "ideal" tax system. Based on this set of references, the work concludes with a comparative analysis of the ISS of Barueri and São Paulo.

**Keywords:** Tax system. Barueri and São Paulo. Tax over services. Tax War. Social regressivity.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Classificação dos Tributos.....	10
Quadro 2 – Medidas de desigualdade: Coeficiente de Gini e a Parte do Rendimento Detido pelos 1% mais ricos .....	21
Quadro 3 – Medidas de desigualdade: Distribuição de Competências e Partilha de Receitas .....	22
Quadro 4 – Quantidade de serviços por diferença de alíquota .....	32
Quadro 5 – Quantidade de serviços por grupo .....	34
Quadro 6 – Receitas Correntes de São Paulo e Barueri .....	35
Quadro 7 – % da Receita Corrente: São Paulo e Barueri .....	35

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Carga Tributária e Variações por Base de Incidência - 2020 x 2019.....	27
Figura 2 – Receita Tributária por Tributo e Competência - 2020.....	28
Figura 3 – Evolução da receita tributária - 2002 a 2020.....	29

# SUMÁRIO

1. Introdução .....	6
2. Conceitos e classificação do sistema tributário nacional.....	9
2.1 Conceito de Tributo .....	9
2.1.1 Classificação dos tributos .....	10
2.1.2 Espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais .....	13
2.2 O Sistema Tributário Ideal.....	17
3. História da tributação e do federalismo fiscal no Brasil .....	20
3.1 Federalismo Fiscal.....	20
3.2. Constituição de 1988 .....	21
3.3 Críticas à estrutura tributária brasileira .....	24
4. A guerra fiscal entre os municípios de São Paulo e Barueri e sua contribuição para as distorções fiscais .....	27
4.1 Carga Tributária Nacional.....	27
4.2 O ISS e a Guerra Fiscal Municipal.....	29
4.3 ISS: São Paulo x Barueri.....	31
5. Considerações finais .....	38
Referências bibliográficas .....	40
Apêndice A – Quadro comparativo das alíquotas de ISS entre Barueri e São Paulo.....	42

## 1. Introdução

O presente trabalho tem por finalidade a análise comparativa do papel desempenhado pelo Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS), no município de Barueri e no de São Paulo, visando verificar os seguintes aspectos específicos: a importância relativa deste imposto para as suas finanças; suas contribuições para as distorções econômicas e sociais; e os seus papéis na guerra fiscal.

Desde 2019, duas propostas de reforma tributária tramitam no Congresso Nacional - a PEC n.º 45 e a PEC n.º 110 - visando simplificar a arrecadação de tributos e corrigir distorções econômicas e sociais. As PECs, propõem a substituição de tributos que recaem sobre bens e serviços por um imposto sobre o valor adicionado (IVA), chamado de Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS). Esta substituição, retiraria a cumulatividade - efeito em cascata - característica de alguns tributos como o ISS, o PIS e a Cofins, pois, o valor devido em cada etapa da cadeia de produção, será deduzido do valor pago na etapa anterior (PELLEGRINI, 2019, p. 2-10).

No ano de 2020, foi a vez do governo federal apresentar parte da sua proposta de reforma tributária, divulgada como Projeto de Lei 3887/2020. Esse PL, prevê a unificação do PIS/Pasep e da Cofins, criando-se assim um IVA, nomeado de Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

A diferença entre a CBS e o IBS, decorre do fato do primeiro ser apenas um IVA federal; enquanto o segundo trata da criação de um IVA nacional - muito mais amplo - que, além da unificação da PIS/Pasep e Cofins, também incluiria o IPI, o ICMS e o ISS.

Alega-se, que as três propostas não visam o aumento da arrecadação e da carga tributária, mas sim uma maior eficiência, transparência, segurança jurídica, neutralidade e progressividade do tributo sobre o consumo.

Dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), do ano de 2019, mostram que os brasileiros pagaram cerca de 32,5% do PIB em tributos, ante a média da OCDE de 33,8% do PIB. A lista é liderada por países como a Dinamarca (46,3%), França (45,4%), Bélgica (42,9%), Suécia (42,9%), Itália (42,5%), Áustria (42,4%), Finlândia (42,2%), Noruega (39,9%), Holanda (39,3%) e Luxemburgo (39,2%). Contudo, nota-se, que a maioria dos países citados acima, apesar de conterem elevada carga de tributos, possuem excelentes indicadores de

qualidade de vida, evidenciando que o Brasil possui uma carga tributária significativamente alta para o seu nível de desenvolvimento (IDH) e renda per capita.

Vale ressaltar, que além do Brasil ser um dos países em que mais se paga tributos, ele também é um dos mais desiguais do mundo - ficando, no ano de 2021, em 6º lugar, no ranking dos países com a maior parcela do rendimento nacional detida pelos 1% mais ricos - e possui um dos sistemas tributários mais regressivos (Relatório de Desenvolvimento Humano 2021/2022 – PNUD). Esta regressividade, decorre do predomínio dos tributos indiretos, ou seja, tributos que incidem sobre a compra e venda de produtos e serviços - que não levam em consideração a capacidade contributiva de cada um - em vez da renda e do patrimônio.

O Estudo da Carga Tributária no Brasil do ano de 2020 (pg. 4), divulgado pela Receita Federal, exemplifica a predominância dos impostos sobre consumo de bens e serviços na arrecadação total. No ano, a carga tributária brasileira foi de 31,58% do PIB, e 43,72% da Arrecadação Federal deveu-se apenas à tributação sobre o consumo de bens e serviços. Em segundo lugar, ficaram os tributos incidentes sobre a folha de salários (27,91% da arrecadação total); em terceiro, os sobre a renda (22,47%); em quarto, propriedade (4,96%); e, em quinto, transferências financeiras (0,93%).

O sistema federativo estabelecido em um país, excessivamente desigual, estimula o conflito entre os entes da federação (SALTO; ALMEIDA, 2016, p. 285). Mas foi na reforma tributária da Constituição de 1988, que este conflito tomou a proporção de uma guerra fiscal, uma vez que, elevou-se o grau de autonomia fiscal dos Estados e Municípios, deixando-se brechas na sua regulação (OLIVEIRA, 2020, p.86). Deste modo, de um lado, temos os Estados e os Municípios lutando para conseguir uma fatia cada vez maior das transferências da União, e, do outro, parte destes, também brigam entre si pela atração de investimentos privados, que, muitas vezes, é acompanhada da concessão de benesses tributárias.

Apesar das três propostas de reforma, caso aprovadas, contribuirão, de certo modo, para amenizar as distorções econômicas e sociais e a guerra fiscal, não existe pretensão de diferenciação de alíquotas conforme faixas de renda e capacidade contributiva. Portanto, os mais pobres continuarão pagando proporcionalmente mais tributos em relação à quantia total que têm para sobreviver.

Com a mudança da cobrança do ISS, da origem, para o destino - em alguns serviços - e a possibilidade de aprovação de alguma das propostas de reforma

tributária citadas acima, parte dos municípios terão as suas finanças afetadas positivamente, enquanto outros serão afetados negativamente, mas, ainda não é possível prever em que proporção.

Buscando visualizarmos: (a) a atual configuração do ISS; (b) a importância relativa deste imposto para as finanças de um município; (c) a sua contribuição para as distorções econômicas e sociais; e (d) o seu papel na guerra fiscal; escolhi os municípios de São Paulo e Barueri para um estudo de comparação das alíquotas de ISS. Tendo optado por estes nomes, pois, enquanto Barueri é bastante conhecido por suas benesses tributárias, é evidente que São Paulo é um dos municípios que mais concentra empresas prestadoras de serviços, em todo o Brasil, e, conseqüentemente, um dos que mais arrecada imposto sobre serviços.

Para tanto, o trabalho foi organizado em três capítulos, além desta introdução e das considerações finais. De modo a facilitar o entendimento do tema desenvolvido ao longo deste trabalho, no primeiro capítulo, serão tratados os conceitos e as classificações do sistema tributário nacional, bem como as suas espécies tributárias e as características de um sistema tributário considerado como “ideal”. No segundo capítulo, analisaremos a história da tributação e do federalismo fiscal brasileiro, ou seja, como se formou a estrutura da política tributária brasileira, e como ela se afasta do sistema tributário “ideal”. E, por último, no terceiro capítulo, analisaremos comparativamente o ISS de Barueri e o de São Paulo, abordando o peso da sua carga tributária, e a sua contribuição para a guerra fiscal e as distorções econômicas e sociais.

## 2. Conceitos e classificações do sistema tributário nacional

### 2.1 Conceito de Tributo

Buscando facilitar o esclarecimento do raciocínio usado ao longo desta monografia, acho importante iniciar este trabalho explicando alguns conceitos básicos do nosso sistema tributário. E, entender a definição do conceito de tributo, é o ponto de partida.

Apesar de muitas pessoas usarem tributo como sinônimo de imposto, esta afirmação não é verdadeira. O Código Tributário Nacional ou CTN (lei 5.172/66), regula as normas gerais do direito tributário, estabelecendo os tipos de tributos e suas aplicações. No artigo 3.º da mesma lei, define-se que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Machado (2005, p. 71-75), enfatiza a necessidade da prestação paga pelo contribuinte ao Fisco, seguir todas as características citadas acima, para que possa ser classificado como um tributo. Além disso, discorre minuciosamente sobre o que cada uma delas significa:

- a) Prestação pecuniária: os tributos precisam ser pagos em dinheiro e não em espécie, ou seja, não podem ser pagos por meio da entrega de bens, produção ou prestação de serviços.
- b) Compulsória: havendo fato gerador, o contribuinte tem a obrigatoriedade de efetuar o pagamento, mesmo contra sua vontade. Normalmente, os fatos geradores dos tributos são: o patrimônio, a renda e o consumo.
- c) Que não constitua sanção de ato ilícito: para que o tributo possa ser cobrado, o fato gerador precisa ser lícito, ou seja, não ser proibido por lei. Na presença de prática de ato ilícito, o contribuinte estará sujeito a multas e/ou penalidades, em vez de tributos.

- d) Instituída em lei: a União, Estados, Municípios e o Distrito Federal, não podem exigir ou aumentar tributo, sem lei que o estabeleça.
- e) Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: se por um lado o contribuinte tem a obrigatoriedade de pagar tributos (prestação compulsória), por outro, o Fisco não pode se abster da cobrança quando o tributo é devido. Portanto, a atividade de cobrança do tributo independe dos critérios de conveniência e oportunidade, sendo evidentemente um ato vinculado.

### 2.1.1 Classificação dos tributos

Os tributos podem ser classificados de diversas formas, todavia, as classificações consideradas mais comuns são: a) quanto à finalidade, b) quanto ao ente instituidor, c) quanto à origem do fato gerador, d) quanto ao ônus econômico, e) quanto ao aspecto quantitativo, e f) quanto à carga tributária.

Quadro 1 – Classificação dos Tributos

Classificações dos Tributos	
Quanto à finalidade	Fiscal
	Parafiscal
	Extrafiscal
Quanto ao ente instituidor	Federal
	Estadual
	Municipal
Quanto à origem do fato gerador	Vinculado
	Não Vinculado
Quanto ao ônus econômico	Direto
	Indireto
Quanto ao aspecto quantitativo	Fixo
	Proporcional
	Progressivo
	Regressivo
Quanto à carga tributária	Cumulativo
	Não Cumulativo

Fonte: elaboração própria

Sem muitas dificuldades, quando pensamos no objetivo de um tributo, o primeiro, e mais óbvio que chegamos à conclusão, é que os tributos existem para arrecadar dinheiro aos cofres públicos.

Quando o montante arrecadado visa o financiamento de despesas da Administração Direta, ou seja, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, os tributos cumprem, prioritariamente, uma função fiscal. Se a intenção é custear atividades de entidades que atuam paralelamente à Administração Direta, como autarquias, empresas públicas e serviços sociais autônomos, sua função é parafiscal. No entanto, quando a finalidade ultrapassa o caráter meramente arrecadatário da tributação, tendo como intuito alguma forma de intervenção na economia, incentivando ou desincentivando práticas da sociedade, sua função é considerada extrafiscal.

Nas palavras de Paulsen (2020, p. 179 -180):

Os tributos, como regra, constituem fonte de arrecadação para os entes políticos. Quando instituídos para fazerem frente às necessidades orçamentárias da Administração direta, são considerados tributos fiscais. [...] Mas há tributos instituídos para comporem a receita de outros entes, com personalidade jurídica própria, como autarquias e serviços sociais autônomos. Esses são considerados tributos parafiscais. [...] Nem sempre, porém, o motivo determinante da instituição ou do dimensionamento dos tributos está na arrecadação que possa gerar. Em alguns casos, é predominante a intenção de inibir ou induzir determinadas condutas por parte dos contribuintes. [...] Quando a motivação de inibição ou de indução de comportamentos predomina sobre a arrecadatória, dizemos que se trata de tributos extrafiscais.

Vale lembrar, que a Constituição Federal (CF), bem como o Código Tributário Nacional (CTN), outorga a competência, ou melhor, confere os limites do poder, para que a Administração Direta, através de leis, crie e edite tributos. Deste modo, os tributos podem ser federais, no caso de a competência ser da União, estaduais, se a competência for dos estados, e municipais, se o ente instituidor for um município.

A CF e o CTN também designam os fatos geradores de cada tributo, assim como as suas bases de cálculo - montante sobre o qual incidirá a respectiva alíquota - e os seus contribuintes.

A origem do fato gerador pode estar vinculada a uma ação estatal, ou não. Nos dizeres de Novais (2019, p. 85), o tributo será definido como vinculado “quando União, Estados, Distrito Federal e Municípios necessitarem realizar algo para o contribuinte em troca do pagamento da exação”. Em outras palavras, se o fato gerador se referir a uma atividade estatal, a Administração Pública está vinculada à ação de tributação e, conseqüentemente, o tributo é do tipo vinculado. De modo contrário, “diz-se que o

tributo é não vinculado quando para sua instituição e cobrança, tais entes políticos não necessitam realizar contraprestação ao contribuinte”, ou melhor dizendo, o fato gerador do tributo é uma atividade realizada pelo próprio contribuinte, não vinculada a uma ação estatal.

No direito tributário, considera-se contribuinte de direito, a pessoa que realiza o fato gerador (sujeito passivo); e contribuinte de fato, a pessoa que efetivamente paga o tributo (sujeito ativo). Esta divisão é feita, pois, dependendo do tipo de tributo, há a possibilidade de repasse do encargo econômico a terceiros.

Um tributo direto, não permite o repasse do encargo econômico a terceiros, o contribuinte de direito e o de fato são a mesma pessoa. Já os tributos indiretos, admitem o repasse do encargo econômico, pois a pessoa responsável por recolher o tributo, por exemplo, um comerciante ou um prestador de serviços, não é quem efetivamente arcará com esse custo, este valor será repassado para o consumidor somado ao preço da mercadoria ou serviço. Cassone (2019, p. 47) sintetiza essas ideias da seguinte forma:

Direto é o imposto que assim se caracteriza quando, numa só pessoa, reúnem-se as condições de contribuinte de direito (aquele que é responsável pela obrigação tributária) e contribuinte de fato (aquele que suporta o ônus do imposto). [...] Indireto é o imposto que comporta, na operação, dualidade de pessoas: contribuinte de direito (aquele que é responsável pelo pagamento do tributo – também denominado de sujeito passivo direto); e contribuinte de fato (aquele que suporta o ônus do tributo – também denominado de sujeito passivo indireto).

Os tributos diretos recaem sobre a renda e o patrimônio (IRPJ, IRPF, IPTU, IPVA etc.); enquanto os tributos indiretos são pagos sobre o consumo de bens e serviços (ICMS, ISS, IPI, entre outros). Além disso, nos tributos diretos, a soma devida está em conformidade com a sua capacidade contributiva, algo que não ocorre nos indiretos.

Paulsen (2020, p. 182), explica o que é um tributo proporcional ao classificá-los em relação ao seu aspecto quantitativo: os tributos proporcionais são aqueles “resultantes da aplicação de uma alíquota fixa sobre uma base variável”. Por outro lado, os tributos fixos “são aqueles em valor determinado por lei”, onde todos pagarão o mesmo montante monetário por unidade de medida estipulada.

Por definição, um tributo é considerado progressivo quando se arrecada proporcionalmente mais, de quem ganha mais, ou seja, de quem tem uma melhor capacidade contributiva e regressivo, quando o inverso acontece.

Considerando que: (a) as pessoas menos favorecidas gastam boa parte de suas rendas no consumo de bens e serviços, pois recebem salários suficientes, apenas, para suas necessidades básicas; (b) as pessoas mais ricas gastam uma pequena parcela de sua renda no consumo de bens e serviços; e (c) aplica-se uma mesma alíquota sobre o valor do produto consumido, tanto para o mais pobre quanto para o mais rico (neste caso, usei de exemplo um tributo proporcional); temos como consequência, os menos favorecidos pagando uma proporção maior de suas rendas em tributos - um sistema, predominantemente, regressivo.

Por fim, os tributos ainda podem ser divididos em cumulativos ou não cumulativos. Os cumulativos são popularmente conhecidos como tributos em cascata, ou tributo sobre tributo, devido à incidência em todas as etapas da cadeia de produção. Já os não cumulativos, têm o imposto pago na etapa anterior, descontado na etapa seguinte. Nas palavras de Machado Segundo (2019, p. 96):

[...] o princípio da não cumulatividade impõe que a cada etapa, na cadeia percorrida por um produto desde sua fabricação, importação ou extração da natureza, até o consumo, a tributação aconteça de modo a que se compensem ou abatam os montantes do mesmo tributo já incidentes em etapas anteriores.

Machado, cita a não cumulatividade como um princípio previsto no ordenamento brasileiro. O art. 49º do CTN define a não admissão do acúmulo de tributo a cada etapa da cadeia produtiva. Entretanto, sua validade não é geral, sendo aplicado apenas ao imposto sobre importação (IPI) e ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) - parcialmente.

A cumulatividade é conhecida por contribuir para a ineficiência econômica, já que aumenta os custos, atrapalha a competitividade dos produtos nacionais frente aos estrangeiros, entre outros problemas. O imposto sobre serviços (ISS), que será analisado em maior grau, ao longo deste projeto, é considerado um dos tributos de maior cumulatividade presente no sistema tributário brasileiro. Por este motivo, mais à frente, abordaremos este tema com maior profundidade.

### 2.1.2 Espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais

Além das classificações apresentadas anteriormente, os tributos também podem ser classificados mediante suas espécies. O artigo 5º do CTN apresenta 3

espécies tributárias: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Há ainda mais duas espécies, uma apresentada no art. 15º da CTN, os empréstimos compulsórios; e outra exibida no art. 149º da CF, as contribuições especiais.

O empréstimo compulsório é a espécie mais peculiar de tributo. Apenas a União tem a competência para instituí-los; estes só podem ser criados mediante situações exclusivas como: calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou investimento público de carácter urgente e relevante; e, o valor arrecadado, é direcionado à despesa correspondente que justificou a sua instituição. Contudo, sua peculiaridade decorre, essencialmente, da obrigação da União de restituir os contribuintes, em outras palavras, devolver, posteriormente, os valores cobrados.

Esta restituição faz com que os empréstimos compulsórios não sejam, do ponto de vista econômico, considerados um tributo. Machado (2019, p. 46), explica este porquê:

Embora qualquer tributo deva ser restituído, caso indevidamente pago, diz-se que o empréstimo compulsório se caracteriza por ser restituível porque ele é pago, mesmo quando isso se dá devidamente, para ser posteriormente restituído. Por isso, aliás, economicamente os empréstimos compulsórios não configuram receita, não sendo, também do ponto de vista econômico, tributos. Entretanto, como a Constituição determinou a aplicação do regime jurídico tributário aos empréstimos compulsórios, a literatura especializada e a jurisprudência os consideram, do ponto de vista jurídico, tributos. Aliás, a própria Constituição indiretamente os identifica como tributos, como se depreende da redação do seu art. 150, § 1º, na alusão que faz aos tributos referidos no art. 148, I.

Em relação às contribuições especiais, estas possuem a competência, quase que exclusiva, da União, mas a sua arrecadação é obrigatoriamente direcionada para o financiamento da atuação do Estado em determinado setor - ou seja, é um tributo com arrecadação vinculada, mas seu fato gerador não é vinculado a uma ação estatal. A finalidade para a qual será destinada à arrecadação é o que determinará a espécie de contribuição especial, podendo ser: a) sociais, b) de intervenção no domínio econômico, c) do interesse de categorias profissionais ou econômicas, e d) de iluminação pública.

Neste sentido, Novais (2019, p. 72) afirma que:

As contribuições especiais surgem como espécies tributárias afetadas a objetivos previamente determinados. Seriam exações instituídas com específicos propósitos de arrecadação para manutenção e intervenção em áreas econômicas e sociais da população.

A contribuição especial não pode ser confundida com a contribuição de melhoria, esta última, diferentemente da primeira, é um tributo com o fato gerador

vinculado a uma atividade estatal, que pode ser instituído pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, quando houver valorização imobiliária decorrente da realização de uma obra pública.

Caliendo (2019, p. 294), justifica a sua instituição:

O fundamento deste instituto pode ser buscado na ideia de justiça reparativa ou corretiva, ou seja, na noção de que esta tributação tem um sentido excepcional de vedar que ocorra o locupletamento de alguns em benefício do todo e, portanto, cabe à tributação corrigir uma falha no sistema de financiamento de obras públicas que provocam uma valorização imobiliária.

As taxas, em conjunto com as contribuições de melhoria, são as duas únicas espécies tributárias com o fato gerador vinculado a uma atividade estatal; e competência tributária outorgada pela Constituição Federal à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios. Todavia, no caso das taxas, a atividade estatal tem de ser o exercício regular do poder de polícia; ou a prestação, ou colocação à disposição do contribuinte, de serviço público específico e divisível.

Machado (2019, p. 311), dá exemplos dos exercícios do poder de polícia que podem ser considerados fatos geradores das taxas:

[...] (a) expedição de passaporte; (b) fiscalização para fins de concessão de “alvará” sanitário a um restaurante; (c) fiscalização de veículos para fins de licenciamento pelo órgão de trânsito etc.

Depois, enfatiza a possibilidade dos serviços públicos, mesmo quando não utilizados efetivamente, e apenas disponibilizados pela atividade estatal, já caracterizar-se como gerador de uma taxa:

Já os serviços públicos, para fins de cobrança de taxas, como se sabe, podem ser utilizados pelo contribuinte de modo efetivo ou potencial. Consideram-se utilizados efetivamente quando por ele usufruídos a qualquer título; e, potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento. [...] Isso significa que o contribuinte poderá ser compelido a pagar taxas não apenas quando houver utilizado efetivamente um serviço, mas também pelo simples fato de esse serviço, sendo de utilização compulsória, ser colocado à sua disposição. É o caso, por exemplo, do serviço de coleta de lixo. Tal serviço é de utilização compulsória (o cidadão não tem a opção de deixar seu lixo na rua, às moscas) e é posto à disposição do contribuinte. O caminhão de coleta passa em sua rua, quer ele tenha produzido lixo, quer não. Sua remuneração, portanto, pode ocorrer por meio de taxa. (MACHADO, 2019, p. 311).

Até aqui, verificamos que os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, se diferenciam das taxas e das contribuições de melhoria, não pelos seus fatos geradores, mas sim pela vinculação do valor arrecadado. No caso dos empréstimos compulsórios, o mecanismo de restituição existente é suficiente para o

distinguir de todos os outros. Agora, vejamos os impostos, a espécie de maior predomínio na composição do sistema tributário brasileiro.

Segundo o artigo 16º do CTN, imposto “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Isto significa que, os impostos não têm fato gerador vinculado a uma ação estatal.

Adicionalmente, o CTN também define que a arrecadação do imposto não é vinculada a uma destinação específica, ela deve concordar com o que determina a lei orçamentária anual (LOA). E, sempre que a estrutura do imposto assim o permitir, os impostos terão caráter pessoal, ou seja, serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte; e incidirão sobre as suas revelações de riqueza como: a renda, o patrimônio e consumo.

Nas palavras de Paulsen (2020, p. 56 - 57):

Os impostos são tributos que incidem necessariamente sobre revelações de riqueza do contribuinte. Nesse sentido, são as normas de competência dos arts. 153, 155 e 156, que indicam bases econômicas relacionadas exclusivamente aos contribuintes, como a aquisição de renda, a circulação de mercadorias, a propriedade predial e territorial urbana. [...] A destinação dos impostos será feita não por critérios estabelecidos pela lei instituidora do tributo, mas conforme determinar a lei orçamentária anual.

Por fim, a competência tributária dos impostos, variará conforme o tipo de imposto a ser cobrado, que são muitos. De modo a exemplificar a quantidade de impostos existentes no sistema tributário brasileiro, e a sua complexidade, listarei abaixo alguns impostos:

1) Impostos federais: imposto de importação (II), imposto de exportação (IE), imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR), imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre operações financeiras (IOF);

2) Impostos estaduais: imposto sobre a transmissão causa mortis e doação (ITCMD), imposto sobre a circulação de mercadores e prestação de serviços (ICMS) e o imposto sobre a propriedade de veículo automotor (IPVA);

3) Impostos municipais: imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI) e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).

## 2.2 O Sistema Tributário Ideal

O objetivo da política fiscal de qualquer país, vai além do fornecimento de bens e serviços públicos (função alocativa). O propósito, também, abrange a promoção de uma distribuição da renda considerada justa pela sociedade (função distributiva); e a manutenção da prosperidade econômica, com elevado nível de empregos, estabilidade dos preços e crescimento econômico (função estabilizadora).

Entretanto, para atingir estes objetivos, é preciso que o Estado esteja o mais próximo possível do sistema tributário “ideal”, que é formulado por Giambiagi (2019, p.19), do seguinte modo:

Com a finalidade de aproximar um sistema tributário do “ideal”, é importante que alguns aspectos principais sejam levados em consideração: a) o conceito da equidade, ou seja, a ideia de que a distribuição do ônus tributário deve ser equitativa entre os diversos indivíduos de uma sociedade; b) o conceito da progressividade, isto é, o princípio de que se deve tributar mais quem tem uma renda mais alta; c) o conceito da neutralidade, pelo qual os impostos devem ser tais que minimizem os possíveis impactos negativos da tributação sobre a eficiência econômica e d) o conceito da simplicidade, segundo o qual o sistema tributário deve ser de fácil compreensão para o contribuinte e de fácil arrecadação para o governo.

A equidade pode ser horizontal, ou seja, indivíduos em situações iguais receberão o mesmo tratamento, ou vertical, isto é, indivíduos em situações diferentes receberão tratamentos distintos, segundo algum critério a ser estabelecido. Mas, a pergunta que fica é, como classificar os indivíduos como iguais ou diferentes, e quanto cada um deve contribuir? Existem dois critérios que são frequentemente propostos para tentar responder a tal pergunta: o critério do benefício e o critério da capacidade contributiva.

Rezende (2010, p. 162), define o critério do benefício como aquele que “propõe atribuir a cada indivíduo um ônus equivalente aos benefícios que ele usufrui dos programas governamentais”. Isto significa que, cada indivíduo participante da sociedade, deveria pagar um valor proporcional, equivalente à vantagem adquirida pelo consumo do bem público.

O problema, está na dificuldade de mensuração desse valor, pois, além do governo não saber o quanto representa esse benefício gerado, os indivíduos possuem preferências diferentes que afetam essa métrica. Logo, a solução encontrada, foi aplicar esse critério de forma parcial, cobrando o pagamento de tarifas ou taxas de

utilização pelo uso dos bens públicos, como acontece no caso de transportes públicos e da previdência social.

Sobre o critério da capacidade de pagamento, Novais (2019, p. 88), argumenta como este “determina a possibilidade de se adotar aspectos pessoais do contribuinte” ao se calcular a quantidade de tributos que devem ser pagos. Lembrando que, os tributos pessoais levam em consideração os aspectos subjetivos do contribuinte, ou seja, sua capacidade econômica de contribuição. E, no sentido oposto, ao se desconsiderar quaisquer características pessoais do contribuinte, estaríamos diante de um tributo real.

Giambiagi (2018, p.19) complementa, elucidando que, segundo este critério, “o ônus tributário deve ser tal que garanta as equidades horizontal e vertical”. E, a distribuição progressiva da carga tributária, é a forma de distribuição que mais se ajusta aos princípios de equidade vertical. Rezende (2010, p. 164) explica a lógica por trás disso:

[...]Se o aumento na contribuição for menos que proporcional ao ocorrido na renda, a relação entre o imposto a pagar e renda decresce com o aumento no nível de renda, configurando uma distribuição regressiva da carga tributária. Por outro lado, se o aumento na contribuição é proporcional ao aumento na renda, a relação imposto/renda permanecerá constante para qualquer nível de renda, caso em que a distribuição da carga tributária é considerada proporcional. Finalmente, se o aumento na contribuição for mais que proporcional ao aumento na renda, a relação imposto/renda aumento com o nível de renda, produzindo uma distribuição progressiva da carga tributária.

O terceiro princípio - da neutralidade - defende um sistema tributário que não interfira nas decisões de alocação de recursos da economia, uma vez que isto provoca distorções no mercado, com redução do nível geral de bem-estar da sociedade. Na Microeconomia, uma economia só estará com uma alocação de recursos dada como eficiente, se ela estiver no ponto ótimo de Pareto. E, apesar de não haver neutralidade nos tributos seletivos sobre o consumo, estes podem contribuir para a correção de alguma falha presente no mercado, como, por exemplo, as externalidades negativas.

Para finalizar, o princípio da eficiência ou simplicidade completa a formulação de um sistema tributário “ideal”, estabelecendo que este deve ser de fácil operacionalização, entendimento, e deve sempre buscar a minimização dos custos de cobrança, arrecadação e fiscalização.

Sabendo o que seria um sistema tributário “ideal”, analisaremos como se estruturou a política tributária brasileira, visando entender quais são as ferramentas que temos para conseguir realizar essa política fiscal, assim como o seu nível

eficiência. Por este motivo, iniciaremos o capítulo seguinte analisando a questão do Federalismo, dado que a Constituição de 1988 reorganiza as suas instâncias e os tipos de tributos vinculados a elas.

### 3. História da tributação e do federalismo fiscal no Brasil

#### 3.1 Federalismo Fiscal

Contrapondo a conquista da sua independência, em 7 de setembro de 1822, teve início no Brasil o período imperial. Período em que o país foi governado por uma monarquia constitucional parlamentar - formalizada em 1824, com a primeira constituição brasileira - que só terminou em 1889, com a Proclamação da República.

Além da instituição da forma republicana de governo, a Constituição de 1891 também estabeleceu a forma federativa de Estado. Isto significa que, um conjunto de governos locais - estados e municípios - coexistem com um governo central dividindo o poder.

Vale ressaltar, que apesar de o sistema federalista ter sido criado com a intenção de satisfazer os desejos das elites regionais da época, ele pode ter vantagens. Salto e Pellegrino (2020) explicam:

A grande vantagem do federalismo é a sua flexibilidade. Ele permite combinar centralização com descentralização, bem como combinar cooperação com competição. Nos casos em que é mais eficiente centralizar e coordenar a ação dos diferentes governos, a política pública fica a cargo da União ou é por ela coordenada. As regras são estabelecidas em legislação federal. Nos casos em que o melhor é descentralizar e estimular a competição entre os governos subnacionais, as atribuições ficam nas mãos e na legislação de estados e municípios.

Além disso, em países geograficamente grandes, o federalismo facilita a identificação das necessidades locais, ou seja, do que precisa ser priorizado, e, por consequência, contribui para uma melhor gestão do país, com possibilidade de melhoria da qualidade de vida das pessoas.

Por outro lado, um sistema federativo estabelecido em um país excessivamente desigual, estimula o “forte conflito distributivo entre diferentes grupos de interesse, organizados em bases sociais, profissionais, ideológicas, religiosas, entre outros.” (SALTO; ALMEIDA, 2016, p. 285).

No Relatório de Desenvolvimento Humano 2021/2022, divulgado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), dentre os 191 países considerados no estudo, o Brasil fica em 15º lugar no ranking dos países mais desiguais do mundo – neste caso, considerando o coeficiente de Gini como medida da desigualdade. No entanto, ao usar o percentual do rendimento, que é detido pelos 1% mais ricos, o Brasil sobe para o 6º lugar.

Quadro 2 – Medidas de desigualdade:  
Coeficiente de Gini e a Parte do Rendimento Detido pelos 1% mais ricos.

REGIÕES	PAÍSES	COEFICIENTE DE GINI (%)*	1% MAIS RICOS (%)*
África Subsaariana	África do Sul	63,0	21,9
África Subsaariana	Namíbia	59,1	21,6
África Subsaariana	Zâmbia	57,1	23,2
África Subsaariana	República Centro-Africana	56,2	31,0
África Subsaariana	Suazilândia	54,6	19,3
América Central	Colômbia	54,2	19,9
África Subsaariana	Moçambique	54,0	31,1
África Subsaariana	Botswana	53,3	22,7
África Subsaariana	Angola	51,3	26,0
Caribe	Santa Lúcia	51,2	-
África Subsaariana	Zimbábue	50,3	21,1
América Central	Panamá	49,8	20,8
América Central	Costa Rica	49,3	19,1
África Subsaariana	Congo	48,9	20,5
América do Sul	Brasil	48,9	25,7
América Central	México	45,4	28,4
África Subsaariana	Malawi	38,5	28,0

\* Os dados referem-se ao ano mais recente disponibilizado durante o período especificado (2010-2021). Fonte: UNDP, 2022, p. 281-284. Elaboração própria.

A desigualdade está presente na renda, patrimônio, prestação de serviços públicos - por exemplo, o sistema de transporte, segurança, saúde e educação - e até mesmo no acesso à justiça. O federalismo associado à desigualdade regional refletiu no campo da tributação, levando a uma guerra fiscal entre os entes federativos. Tema que será discutido mais adiante.

### 3.2. Constituição de 1988

Ao longo da história brasileira tivemos diversas constituições e emendas que promoveram mudanças significativas no seu sistema tributário: criando tributos, alterando alíquotas e, até mesmo, transfigurando a distribuição da receita tributária entre os níveis de governo. Contudo, grande parte da estrutura atual foi formada na Constituição de 1988, que reorganizou a política tributária no Brasil.

A Constituição de 1988 marcou o início do processo de redemocratização do país, com o fim do Regime Militar - período que perdurou de 1964 a 1985. Além disso, tal constituição promoveu uma extensa reforma tributária, com o objetivo de descentralizar as receitas; aumentar o grau de autonomia fiscal e fortalecer os estados e municípios, ou seja, fortalecer a Federação; e ampliar os direitos sociais.

Nas palavras de Oliveira (2020, p. 85):

Em reação ao espírito centralizador e autoritário que predominou durante o regime militar, a reforma tributária de 1988 foi presidida pela lógica de descentralização, transformada, na década de 1980, em sinônimo de democracia, ao mesmo tempo que, para dar respostas às demandas reprimidas da sociedade por políticas sociais, os constituintes ampliaram, no capítulo relativo à ordem social, as responsabilidades do Estado nesse campo com a introdução do conceito de Seguridade Social e com a montagem de uma estrutura exclusiva de financiamento dessas políticas regida por regras distintas das estabelecidas para os impostos tradicionais.

Com a nova estrutura, a União deixou de receber a partilha dos impostos únicos - incidentes sobre a energia elétrica, os combustíveis e os minerais - e dos impostos especiais - que atingiam os transportes rodoviários e serviços de comunicação - visto que estes foram incorporados ao ICM, originando o ICMS. E, não somente isso, a União também passou a distribuir uma parcela maior dos impostos sobre sua competência, transferindo 50% do Imposto Territorial Rural (ITR) para os municípios; e ampliando o repasse do Imposto de Renda e do IPI para os estados e os municípios - de 33% para 47% no IR e de 33% para 57% no IPI.

Para facilitar a visualização das mudanças ocorridas, veja o quadro abaixo, com as participações por esferas do governo, nos principais tributos, antes e depois da Constituição de 1988.

Quadro 3 – Medidas de desigualdade: Distribuição de Competências e Partilha de Receitas (antes e depois da Constituição de 1988)

Competência	Partilha antes de 1988 (%)			Partilha atual (%)		
	União	Estados	Municípios	União	Estados	Municípios
<b>União</b>						
Renda	67	16	17	53	24,5	24,5
IPI	67	16	17	43	32	27
Importação	100			100		
IOF	100			100		
ITR	100			50		50
<b>Estados</b>						
ICMS		80	20		75	25
Único Energia Elétrica	30	50	20			

Único Cont. e Lubr.	40	40	20			
Único s/ Minerais	10	70	20			
s/ Serviços de Transportes	30	50	20			
s/ Serviços de Comunicações	100					
IPVA		50	50		50	50
ITCMD		50	50		100	
IR adicional					100	
<b>Municípios</b>						
ISS			100			100
IPTU			100			100
ITBI		50	50			100

Fonte: GIAMBIAGI, 2018, p. 268; e OLIVEIRA, 2020, p. 87. Elaboração própria.

Em relação aos Estados, fora o ganho com a incorporação dos impostos únicos e especiais à base de incidência do ICMS; e a concessão da autonomia para determinar as suas alíquotas; estes foram beneficiados com “a criação do Imposto sobre Herança e Doações, além do aumento expressivo do FPE, dos recursos para os Fundos Constitucionais do NO-NE-CO e da criação do Fundo de Compensação de Exportações de Manufaturados.” (OLIVEIRA, 2020, p. 86).

Assim como os estados, os municípios foram privilegiados com a reforma realizada, recebendo a competência do imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI), aumento das transferências para o Fundo de Participação dos Municípios (FMP), e a criação do Fundo de Compensação de Exportações de Manufaturados (atual FPEX) - já citado acima.

Adicionalmente, os estados e municípios foram favorecidos com a retirada do direito da União “de conceder isenções de impostos estaduais e municipais, além de passar a ser proibida de impor condições ou restrições à entrega e ao emprego de recursos distribuídos àquelas unidades subnacionais.” (GIAMBIAGI, 2018, p. 267).

Em síntese, a estrutura formada pela Constituição de 1988, fragilizou o financiamento da União, em detrimento dos estados e municípios, provocando um desequilíbrio fiscal e financeiro crônico. Isto levou a União a realizar ajustes tributários nos anos posteriores, de modo a tentar fortalecê-la financeiramente, para enfrentar a hiperinflação e a crise econômica que deflagrava o país; e possibilitar o sustento das políticas públicas e a ampliação da Seguridade Social.

Oliveira (2020, p. 90), exemplifica a estratégia tomada pela União entre os anos de 1989 e 1993, que também foi repetida durante o Plano Real e os anos 2000:

As principais mudanças na área tributária até 1993 priorizava ou a criação de novas contribuições sociais – caso da Contribuição Social sobre o Lucro líquido (CSLL) em 1989 – ou o aumento de suas alíquotas e bases de incidência - Cofins e PIS, em 1990, no ajuste fiscal realizado pelo Governo Collor – ou ainda a elevação de impostos não compartilhados com estados e municípios, como no caso do IOF incidente sobre riqueza financeira.

### 3.3 Críticas à estrutura tributária brasileira

Analisando a estrutura tributária brasileira, podemos verificar que o federalismo no Brasil virou do avesso. Onde deveria haver centralização e cooperação, há descentralização e competição. De modo contrário, onde deveria haver descentralização e competição saudável, existe centralização e competição predatória. (SALTO; PELLEGRINI, 2020, p.113).

Existe uma disputa descoordenada pelas receitas fiscais entre os três níveis de governo, principalmente, na tributação de bens e serviços (ICMS, PIS, COFINS, IPI e ISS); e uma disputa entre os estados e municípios pela atração de investimentos.

O sistema é complexo, elevando os custos de cobrança, arrecadação e fiscalização; de elevada instabilidade jurídica, que, conseqüentemente, gera perda de produtividade e empecilhos ao crescimento econômico do país; e com significativo grau de cumulatividade ao longo da cadeia produtiva, provocando uma alocação ineficiente dos recursos.

Embora a vinculação de receitas estaduais e municipais garanta o investimento em determinados setores que poderiam não ter a devida atenção, os entes possuem necessidades que variam conforme suas especificidades locais. Salto e Pellegrini explicam (2020, p.114):

[...] Obrigar, em legislação federal, que um percentual do que o governo subnacional arrecada deve ser gasto em saúde e educação ignora que algumas cidades têm muitas crianças (e precisa gastar mais em educação e

menos em saúde) e outras têm muitos idosos (com prioridades inversas à da primeira).

Essa rigidez retira a flexibilidade dos governos de definirem suas políticas públicas conforme as prioridades locais, estimulando crises fiscais e pedidos de socorro financeiro ao governo central.

Para Oliveira (2020, p. 275), a Constituição de 1988, com a sua reforma, gerou um caos tributário:

[...] a Constituição de 1988 foi pródiga em realizar uma redistribuição dos campos de competência e das receitas em favor dos estados e municípios, prejudicando a União, ao não aprovar um programa consistente de redistribuição dos encargos, deixando brechas, nessa estrutura, para potencializar as disputas por recursos entre os entes federativos e tornar o sistema sujeito a permanente instabilidade. Foi, igualmente, generosa na ampliação e universalização dos direitos sociais, em respostas à forte demanda da sociedade por essas políticas, à época, aprovando, no Capítulo da Ordem Social, a Seguridade Social, com estrutura própria e independente dos recursos fiscais tradicionais contemplados no Capítulo Tributário.

Em outras palavras, a Constituição de 1988 promoveu uma queda nas receitas da União e, em contrapartida, um aumento nas suas despesas. No entanto, como já era de prever, essa estrutura teria “dificuldades para se sustentar em um ambiente de fortes restrições orçamentárias, de crise econômica e de aceleração inflacionária”. E, as décadas de 1980 e 1990 foram marcadas por uma grave crise fiscal do setor público e por uma resistente ameaça de processo hiperinflacionário. (OLIVEIRA, 2020, p. 85).

Outro ponto importante a ser ressaltado, é a Constituição de 1988 manifestar preocupação com uma melhor redistribuição da renda entre as esferas da sociedade, ou seja, estímulo à tributação da renda, com alíquotas progressivas. Contudo, na prática, não foram adotadas medidas para a redução da desigualdade social. As principais medidas tributárias e fiscais adotadas, no período, visavam a criação de impostos e/ou a simples majoração das suas alíquotas.

Em resumo, a estrutura demonstrada acima gera distorções no sistema tributário nacional, que “podem ser resumidas em: (1) seu caráter regressivo; (2) sua falta de neutralidade; (3) sua complexidade; e (4) sua inflexibilidade.” (SALTO; PELLEGRINI, 2020, p. 270).

Isto significa, que uma reforma tributária estrutural é necessária. Salto e Almeida (2016, p. 172) enfatizam essa necessidade e criticam as autoridades do governo central:

[..] Hoje, das autoridades do governo central aos segmentos mais organizados da sociedade, não se acredita e muito menos se trabalha em torno de uma agenda de reformas para promover o desenvolvimento econômico e social. E menos se atribui à mudança estrutural no campo tributário um papel central nesse processo.

E relembra que:

Uma mudança estrutural na tributação não pode ser confundida com alterações pontuais e de caráter cíclico ou conjuntural, como as de majorar alíquotas ou conceder um incentivo fiscal.

Agora que conhecemos a origem do nosso sistema tributário atual e parte dos problemas contidos nele, iremos analisar como isto reflete na evolução da carga tributária, na guerra fiscal entre os municípios e no ISS - nos municípios de São Paulo e Barueri.

## 4. A guerra fiscal entre os municípios de São Paulo e Barueri e sua contribuição para as distorções fiscais

### 4.1 Carga Tributária Nacional

Ao observarmos a divisão da competência tributária nacional, podemos verificar que os únicos impostos que os municípios possuem 100% de poder para instituir são: o ISS, o IPTU e o ITBI (ver tabela de Distribuição de Competências e Partilha de Receitas). E, apesar dos municípios receberem uma parcela de outros impostos de competência da União e dos Estados - como o IR, ITR e IPVA - 43,72% do total de tributos arrecadados no Brasil, em 2020, provieram de tributos que recaem sobre bens e serviços.

Figura 1 - Carga Tributária e Variações por Base de Incidência - 2020 x 2019

Tipo de Base	Arrecadação [R\$ milhões]		% PIB		% da Arrecadação	
	2019	2020	2019	2020	2019	2020
<b>Total:</b>	<b>2.403.946,30</b>	<b>2.352.331,93</b>	<b>32,45%</b>	<b>31,58%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>
Renda	540.696,69	528.531,66	7,30%	7,10%	22,49%	22,47%
Folha de Salários	663.047,78	656.622,71	8,95%	8,82%	27,58%	27,91%
Propriedade	116.426,19	116.713,43	1,57%	1,57%	4,84%	4,96%
Bens e Serviços	1.042.838,19	1.028.499,71	14,08%	13,81%	43,38%	43,72%
Trans. Financeiras	40.911,06	21.948,34	0,55%	0,29%	1,70%	0,93%
Outros	26,39	16,08	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%

Fonte: Adaptado da RECEITA FEDERAL (2021, p. 4)

No ano de 2020, dos 158,2 bilhões de reais arrecadados pelos municípios, o equivalente a 6,72% do total arrecadado por todos os entes federativos, o ISS representou R\$ 66,8 bilhões, ou seja, 42,23% do total arrecadado pelos municípios. O valor corresponde a apenas cerca de metade do montante do ICMS repassado aos municípios, no mesmo ano. No entanto, visto que existem critérios de distribuição da cota-parte do ICMS, é no ISS e no IPTU que muitos municípios buscam sua arrecadação, já que são os únicos impostos que possuem pleno poder de atribuição.

Figura 2 - Receita Tributária por Tributo e Competência - 2020

Tributo/Competência	2020		
	R\$ milhões	% PIB	%
<b>Total da Receita Tributária</b>	<b>2.352.331,93</b>	<b>31,58%</b>	<b>100,00%</b>
<b>Tributos do Governo Federal</b>	<b>1.559.032,50</b>	<b>20,93%</b>	<b>66,28%</b>
<b>Orçamento Fiscal</b>	<b>590.285,73</b>	<b>7,93%</b>	<b>25,09%</b>
Imposto de Renda	448.275,32	6,02%	19,06%
Pessoas Físicas	39.700,93	0,53%	1,69%
Pessoas Jurídicas	122.679,48	1,65%	5,22%
Retido na Fonte	285.894,91	3,84%	12,15%
Imposto sobre Produtos Industrializados	55.894,35	0,75%	2,38%
Imposto sobre Operações Financeiras	21.949,21	0,29%	0,93%
Impostos sobre o Comércio Exterior	45.721,90	0,61%	1,94%
Taxas Federais	4.431,16	0,06%	0,19%
Cota-Parte Ad Fr. Ren. Mar. Mercante	5.208,39	0,07%	0,22%
Contrib. Custeio Pensões Militares	7.044,46	0,09%	0,30%
Imposto Territorial Rural	1.760,94	0,02%	0,07%
<b>Orçamento Seguridade Social</b>	<b>789.160,36</b>	<b>10,60%</b>	<b>33,55%</b>
<b>Demais</b>	<b>179.586,41</b>	<b>2,41%</b>	<b>7,63%</b>
<b>Tributos do Governo Estadual</b>	<b>635.111,41</b>	<b>8,53%</b>	<b>27,00%</b>
ICMS	522.690,37	7,02%	22,22%
IPVA	48.177,85	0,65%	2,05%
ITCD	8.521,23	0,11%	0,36%
Contrib. Regime Próprio Previd. Est.	33.552,46	0,45%	1,43%
Outros Tributos Estaduais	22.169,51	0,30%	0,94%
<b>Tributos do Governo Municipal</b>	<b>158.188,02</b>	<b>2,12%</b>	<b>6,72%</b>
ISS	66.795,73	0,90%	2,84%
IPTU	44.963,56	0,60%	1,91%
ITBI	13.289,86	0,18%	0,56%
Contrib. Regime Próprio Previd. Mun.	15.069,01	0,20%	0,64%
Outros Tributos Municipais	18.069,85	0,24%	0,77%

Fonte: Adaptado da RECEITA FEDERAL (2021, p. 12)

A evolução da receita tributária municipal confirma a ideia. O ISS refletia 1,89% da arrecadação tributária brasileira, em 2002, e, crescendo minuciosamente ao longo dos anos, atingiu 2,84%, em 2020. Foi o segundo imposto com o maior aumento no percentual de arrecadação da carga tributária total, só perdeu para o Imposto de Renda.

Figura 3 - Evolução da receita tributária - 2002 a 2020  
(em % da arrecadação total no Brasil)

Tributo	2002	2004	2006	2008	2010	2012	2014	2016	2018	2020
<b>Total da Receita Tributária</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>
<b>Tributos do Governo Federal</b>	<b>69,18%</b>	<b>68,71%</b>	<b>69,20%</b>	<b>69,37%</b>	<b>69,01%</b>	<b>69,05%</b>	<b>68,46%</b>	<b>68,60%</b>	<b>67,80%</b>	<b>66,28%</b>
<b>Orçamento Fiscal</b>	<b>24,56%</b>	<b>22,18%</b>	<b>23,06%</b>	<b>26,44%</b>	<b>24,36%</b>	<b>24,27%</b>	<b>24,27%</b>	<b>25,15%</b>	<b>24,66%</b>	<b>25,09%</b>
Imposto de Renda	17,5%	15,8%	16,9%	18,53%	16,86%	16,91%	17,36%	19,17%	18,18%	19,06%
Pessoas Físicas	0,85%	0,91%	0,99%	1,34%	1,29%	1,43%	1,40%	1,40%	1,42%	1,69%
Pessoas Jurídicas	6,60%	5,56%	6,48%	7,55%	6,53%	5,90%	5,92%	6,51%	5,22%	5,22%
Retido na Fonte	10,03%	9,37%	9,46%	9,64%	9,04%	9,59%	10,04%	11,26%	11,54%	12,15%
Imposto sobre Produtos	3,87%	3,33%	3,35%	3,53%	2,95%	2,72%	2,67%	2,08%	2,37%	2,38%
Imposto sobre Operações Financeiras	0,84%	0,83%	0,84%	1,94%	2,10%	1,97%	1,62%	1,67%	1,60%	0,93%
Impostos sobre o Comércio Exterior	1,67%	1,46%	1,23%	1,64%	1,67%	1,98%	2,00%	1,56%	1,78%	1,94%
Taxas Federais	0,32%	0,36%	0,41%	0,40%	0,40%	0,34%	0,27%	0,34%	0,34%	0,19%
Cota-Parte Ad Fr. Ren. Mar. Mercante	0,14%	0,17%	0,11%	0,22%	0,19%	0,18%	0,17%	0,14%	0,16%	0,22%
Contrib. Custeio Pensões Militares	0,21%	0,16%	0,16%	0,15%	0,15%	0,13%	0,13%	0,15%	0,16%	0,30%
Imposto Territorial Rural	0,04%	0,04%	0,04%	0,04%	0,04%	0,04%	0,05%	0,06%	0,06%	0,07%
<b>Orçamento Seguridade Social</b>	<b>31,84%</b>	<b>34,58%</b>	<b>34,40%</b>	<b>35,62%</b>	<b>36,90%</b>	<b>36,96%</b>	<b>35,90%</b>	<b>34,67%</b>	<b>35,15%</b>	<b>33,55%</b>
<b>Demais</b>	<b>12,78%</b>	<b>11,95%</b>	<b>11,75%</b>	<b>7,31%</b>	<b>7,75%</b>	<b>7,82%</b>	<b>8,29%</b>	<b>8,78%</b>	<b>8,00%</b>	<b>7,63%</b>
<b>Tributos do Governo Estadual</b>	<b>25,96%</b>	<b>26,21%</b>	<b>25,68%</b>	<b>25,47%</b>	<b>25,47%</b>	<b>25,16%</b>	<b>25,47%</b>	<b>25,25%</b>	<b>25,65%</b>	<b>27,00%</b>
ICMS	21,81%	21,79%	21,20%	21,31%	21,23%	20,77%	20,88%	20,53%	21,00%	22,22%
IPVA	1,46%	1,39%	1,53%	1,64%	1,69%	1,72%	1,76%	1,94%	1,89%	2,05%
ITCD	0,11%	0,12%	0,12%	0,14%	0,20%	0,22%	0,26%	0,36%	0,32%	0,36%
Contrib. Regime Próprio Previd. Est.	1,54%	1,70%	1,54%	1,09%	1,00%	0,99%	1,08%	1,55%	1,52%	1,43%
Outros Tributos Estaduais	1,05%	1,21%	1,29%	1,29%	1,35%	1,46%	1,48%	0,88%	0,93%	0,94%
<b>Tributos do Governo Municipal</b>	<b>4,86%</b>	<b>5,08%</b>	<b>5,12%</b>	<b>5,16%</b>	<b>5,52%</b>	<b>5,80%</b>	<b>6,07%</b>	<b>6,14%</b>	<b>6,54%</b>	<b>6,72%</b>
ISS	1,89%	1,98%	2,23%	2,40%	2,59%	2,82%	2,93%	2,66%	2,72%	2,84%
IPTU	1,61%	1,56%	1,47%	1,32%	1,38%	1,37%	1,45%	1,71%	1,92%	1,91%
ITBI	0,35%	0,30%	0,33%	0,41%	0,46%	0,53%	0,57%	0,47%	0,48%	0,56%
Contrib. Regime Próprio Previd. Mun.	0,38%	0,46%	0,37%	0,39%	0,40%	0,41%	0,45%	0,55%	0,55%	0,64%
Outros Tributos Municipais	0,62%	0,78%	0,72%	0,64%	0,68%	0,66%	0,67%	0,75%	0,87%	0,77%

Fonte: Adaptado da RECEITA FEDERAL, TABELAS - CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2020, 2021, Tabela TRIB 01-A.

## 4.2 O ISS e a guerra fiscal municipal

Além de ser uma fonte de arrecadação, o ISS também é uma forma de atrair investimentos privados. Alíquotas menores estimulam a instalação de empresas que geram empregos e movimentam a economia dos municípios. (DACOMO; MACEDO; 2012, p. 94).

Como demonstrado anteriormente, a Constituição de 1988 elevou o grau de autonomia fiscal e fortaleceu os Estados e Municípios, em detrimento da União. Por outro lado, deixou brechas na estrutura tributária e na sua regulação. O ISS é um dos exemplos, visto que, não havia sido estabelecido valores de referência para a sua cobrança.

A Emenda Constitucional n.º 37/2002 e a Lei Complementar n.º 116/2003, tentaram resolver o problema determinando um intervalo limite para a alíquota do ISS. Sendo 2% o valor mínimo e 5% o valor máximo. Isto significa que, desde que respeitassem o parâmetro pré-estabelecido, os municípios teriam liberdade para

definirem suas alíquotas de ISS. No entanto, os dois dispositivos fiscais não previam sanções aos administradores dos municípios que descumprissem os percentuais através de benefícios tributários. Apenas com a edição da Lei Complementar nº157/2016, posteriormente, é que as sanções aos infratores passaram a ser previstas. (PAULSEN; MELO; 2021, p. 41,157 e 161).

O cenário demonstrado acima favoreceu a existência de uma guerra fiscal municipal, que tem sido travada em duas frentes principais (DACOMO; MACEDO; 2012, p. 95):

De um lado, há os Municípios periféricos às grandes cidades, em geral localizados nas regiões metropolitanas, que se empenham em atrair empresas prestadoras de serviços para seu território em troca de alíquotas menores do Imposto sobre Serviços - ISS. Por outro lado, há uma segunda frente de batalha que objetiva a alocação de investimentos produtivos mediante a concessão de benefícios não tributários, tais como a doação de terrenos, instalação de infraestrutura, além de benefícios tributários, como isenção de IPTU e amortização de investimentos com a devolução integral ou parcial das parcelas relativas ao incremento gerado pela empresa beneficiada nos montantes do Fundo de Participação - Fundo de Participação dos Municípios - recebidos pelo Município.

Inclui-se no conflito, a discussão acerca da inconstitucionalidade do artigo 3.º da LC 116/2003, que determinava a arrecadação do ISS no município em que se encontrava a sede da empresa prestadora do serviço. Beneficiando os maiores e mais ricos municípios, como São Paulo e o Rio de Janeiro, que tradicionalmente sediam as grandes empresas.

Contudo, em 2020, foi aprovada a LC 175/2020 que alterou este aspecto espacial, estipulando o recolhimento do imposto no município do tomador do serviço. Os serviços acometidos por esta mudança, que será gradual, foram: planos de saúde e médico-veterinários; administração de fundos, consórcios e cartões; *leasing*; e quaisquer serviços importados.

Paulsen e Melo (2021, p. 266), explicam:

A LC n. 157/2016 alterou o local de ocorrência do ISS sobre os serviços de planos de saúde (subitens 4.22, 4.23 e 5.09), administração de fundos, consórcios e cartões (15.01) e *leasing* (5.09), deslocando a incidência do Município do estabelecimento prestador (art. 4º da LC n. 116) para o local do domicílio do tomador do serviço (art. 3º, XXXIII, XXIV e XXV). Todavia, na ADI 5835, rel. Min. Alexandre de Moraes, mar/2018, foi concedida medida cautelar suspendendo a eficácia desses novos dispositivos inseridos na LC n. 116 pela LC n. 157, sob o principal argumento de que essa mudança espacial e pessoal no fato gerador do ISS implicaria um dever impossível ou de extrema complexidade para os contribuintes se adequarem. Para manter a tributação do ISS sobre essas atividades no Município de destino, a nova LC n. 175/2020 criou um padrão nacional de obrigação acessória com o fim de viabilizar e facilitar a cobrança, arrecadação e fiscalização do ISS sobre aqueles serviços.

Ainda que a medida tenha como objetivo evitar a dupla tributação - na origem e no destino - e melhor redistribuir o ISS, vários setores empresariais já demonstraram resistência à mudança e até recorreram ao Supremo Tribunal Federal na tentativa de impedir a alteração da forma de pagamento e manter a liminar do Ministro Alexandre de Moraes.

Em suma, embora a guerra fiscal não seja recente, nos últimos anos verificou-se uma intensificação fora do comum: com muitos municípios fornecendo benefícios fiscais que resultavam em uma carga tributária inferior a 2%; empresas mantendo escritórios de “fachada” em municípios que possuem alíquotas de ISS menores, visando a sonegação de impostos; e uma extensa batalha judicial sobre o local de recolhimento do ISS, se deve ser cobrado e devido no município onde a empresa prestadora do serviço está localizada (origem) ou no município onde o serviço está sendo prestado (destino). (DACOMO; MACEDO, 2012, p. 96-98).

#### 4.3 ISS: São Paulo x Barueri

Com a intenção de visualizarmos, em dados, a guerra fiscal municipal no Estado de São Paulo, escolhi os municípios de São Paulo e Barueri para um estudo de comparação das alíquotas de ISS. Tendo escolhido estes dois nomes, pois, enquanto Barueri é bastante conhecido por suas benesses tributárias, é sabido que São Paulo segue uma estratégia oposta, com alíquotas elevadas.

A Lei Complementar nº 118/2002 Institui o Código Tributário do Município de Barueri, assim como as suas alíquotas. Já no município de São Paulo, as Tabelas de Códigos de Serviços, constantes na Instrução Normativa SF/Surem 08/2011, carregam esta responsabilidade.

É importante ressaltar, que existem serviços considerados isentos de ISS pela legislação federal, por já estarem previstos no ICMS, de competência estadual. É o caso dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal, prestados por concessionárias e permissionárias autorizadas; e os serviços de comunicação.

Adicionalmente, a Constituição Federal também concede imunidade aos serviços prestados pela União, Estados, Municípios e o Distrito Federal, autarquias, partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições sem fins lucrativos e fundações públicas, desde que esses serviços sejam “vinculados a suas

finalidades essenciais ou delas decorrentes, não regidos pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados e sem contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas.” (PAULSEN; 2020, p. 193).

Paulsen complementa, destacando mais alguns serviços que não sofrem a incidência do ISS:

[...] não incide ISS na exportação de serviços, na prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados e, por fim, sobre o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, sobre o valor dos depósitos bancários e sobre o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras[...]. (PAULSEN, 2021, p. 193).

Conhecendo os serviços passíveis de imunidades ou isenções tributárias, avançaremos na análise comparativa das alíquotas de ISS entre São Paulo e Barueri.

Dos duzentos e vinte sete (227) serviços analisados, nas suas respectivas naturezas (PJ e/ou PF), em apenas oitenta e nove (89) deles houve equivalência da alíquota cobrada entre o município de São Paulo e o de Barueri. Isto significa que, em cento e trinta e oito (138) serviços, as alíquotas divergiram. E, desses 138 serviços que divergiram de alíquota, em 118 deles a diferença foi de 3%, com São Paulo cobrando 5% e Barueri cobrando 2% - respectivamente, as alíquotas máximas e mínimas permitidas.

Quadro 4 – Quantidade de serviços por diferença de alíquota

	<b>Quantidade</b>
Serviços que SP cobra 3 a mais que Barueri	118
Serviços que SP cobra 0,9 a mais que Barueri	10
Serviços que SP cobra 0,5 a mais que Barueri	2
Serviços que Barueri cobra 3 a mais que SP	8
Serviços que SP e Barueri cobram a mesma alíquota	89
<b>Total de Serviços Descritos</b>	<b>227</b>

Fonte: Elaboração própria

Separando os serviços em 19 grupos, conforme a organização feita pelo ISS de São Paulo, é possível verificar alguns padrões:

A) São Paulo, cobra 3% a mais que o município de Barueri, em todos os serviços que pertencem aos grupos de Construção Civil; Representação; Instalação, Colocação e Montagens de Bens; Higiene e Apresentação Pessoal; e Técnico-Científico;

B) Barueri e São Paulo cobram a mesma alíquota de 2%, em todos os serviços que pertencem ao grupo Saúde;

C) De 9 serviços descritos dentro do grupo Conservação, Limpeza e Reparação de Bens Móveis, em 8 deles, o equivalente a 88,9%, São Paulo cobra 3% a mais de alíquota que o município de Barueri;

D) Para um mesmo serviço descrito, o município de Barueri não faz diferenciação entre a alíquota a ser aplicada sob uma pessoa jurídica (PJ) ou sob uma pessoa física (PF). Já São Paulo, aplica a diferenciação em alguns serviços, como: (i) alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento; e (ii) jardinagem, inclusive corte e poda de árvores. Neste casos, aplica-se uma alíquota de 5% para a PJ e de 2% para a PF;

E) De 23 serviços descritos dentro do grupo Agenciamento, Corretagem e Intermediação, em 18 deles, o equivalente a 78,3%, São Paulo cobra 3% a mais de alíquota que o município de Barueri;

F) Os únicos serviços em que Barueri cobra uma alíquota maior que a de São Paulo, são os de (i) vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes; (ii) espetáculos circenses; (iii) limpeza, manutenção e conservação de imóveis, chaminés e piscinas; (iv) administração de fundos quaisquer e de carteira de clientes; (v) custódia; e (vi) alguns serviços prestados pela BM&F Bovespa;

G) De 14 serviços descritos dentro do grupo Manutenção e Decoração de Imóveis, em 9 deles, o equivalente (64,3%), São Paulo cobra 3% a mais de alíquota que o município de Barueri.

Quadro 5 – Quantidade de serviços por grupo

<b>Nº Grupo</b>	<b>NOME DO GRUPO</b>	<b>QUANTIDADE DE SERVIÇOS</b>
1	CONSTRUÇÃO CIVIL	6
2	MANUTENÇÃO E DECORAÇÃO DE IMÓVEIS	14
3	TÉCNICO-CIENTÍFICO	19
4	TRANSPORTE MUNICIPAL	4
5	MERCADOLOGIA E COMUNICAÇÃO	4
6	JURÍDICOS, ECONÔMICOS E TÉCNICO-ADMINISTRATIVOS	29
7	SAÚDE	31
8	EDUCAÇÃO	3
9	BANCÁRIOS, FINANCEIROS E SECURITÁRIOS	26
10	REPRESENTAÇÃO	2
11	AGENCIAMENTO, CORRETAGEM E INTERMEDIÇÃO	23
12	FOTOGRAFICOS, CINEMATOGRAFICOS, REPROGRAFICOS, GRAFICOS E AFINS	8
13	TURISMO, HOSPEDAGEM, EVENTOS E ASSEMBLADOS	7
14	INSTALAÇÃO, COLOCAÇÃO E MONTAGEM DE BENS	2
15	CONSERVAÇÃO, LIMPEZA E REPARAÇÃO DE BENS MÓVEIS	9
16	GUARDA E LOCAÇÃO	12
17	DIVERSÕES PÚBLICAS	18
18	HIGIENE E APRESENTAÇÃO PESSOAL	5
19	DIVERSOS	5

Fonte: Elaboração própria

Quando um município cobra uma alíquota de ISS, significativamente menor que a de outros, ele perde receita - analisando individualmente cada serviço prestado - mas, este artifício, estimula um número maior de empresas a se instalarem naquele município, que, em conjunto, promovem um “ganho” financeiro.

O Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi) disponibiliza os Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária (RREO) de cada município, com suas respectivas receitas e despesas. Investigando as Receitas Correntes, do ano de 2021, de Barueri e de São Paulo, verificamos que, apesar de São Paulo cobrar alíquotas mais elevadas de ISS, cerca de 32% da sua receita corrente, em 2021, adveio do ISS, enquanto em Barueri este valor atingiu 41,3%.

Quadro 6 – Receitas Correntes de São Paulo e Barueri  
(6º Bimestre de 2021)

Especificação	RECEITAS REALIZADAS ATÉ O BIMESTRE	
	São Paulo	Barueri
RECEITAS CORRENTES	72.883.792.706,42	4.121.647.003,03
(a) Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	43.770.250.884,18	2.086.933.660,46
IPTU	13.207.273.616,94	52.883.726,48
ISS	23.362.460.396,14	1.702.611.244,94
ITBI	3.685.578.205,74	180.008.999,71
IRRF	2.896.788.431,04	109.502.150,24
Outros Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	618.150.234,32	41.927.539,09
(b) Contribuições	2.560.451.582,95	77.758.957,89
(c) Receita Patrimonial	1.714.503.438,07	268.683.017,49
Rendimentos de Aplicação Financeira	1.224.662.313,16	266.844.067,33
Outras Receitas Patrimoniais	489.841.124,91	1.838.950,16
(d) Receita Agropecuária	-	-
(e) Receita Industrial	-	-
(f) Receita de Serviços	226.668.697,31	1.826,86
(g) Transferências Correntes	22.892.186.720,86	1.666.394.297,87
Cota-Parte do FPM	425.606.729,58	95.299.458,57
Cota-Parte do ICMS	9.368.688.194,05	905.411.855,26
Cota-Parte do IPVA	2.892.181.928,80	89.791.734,83
Cota-Parte do ITR	5.388.034,16	7.768,72
Transferências da LC nº 87/1996	-	6.082.576,10
Transferências da LC nº 61/1989	70.111.228,74	6.775.734,81
Transferências do FUNDEB	5.849.104.905,00	403.467.398,05
Outras Transferências Correntes	4.281.105.700,53	159.557.771,53
(h) Outras Receitas Correntes	1.719.731.383,05	21.875.242,46

Fonte: RREO de Barueri do 6º Bimestre de 2021, anexo 3; e RREO de São Paulo do 6º Bimestre de 2021. Elaboração própria.

Quadro 7 – % da Receita Corrente ano: São Paulo e Barueri  
(2021)

Especificação	% da Receita Corrente	
	São Paulo	Barueri
(a) Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	60,05	50,63
IPTU	18,12	1,28
ISS	32,05	41,31
ITBI	5,06	4,37
IRRF	3,97	2,66
Outros Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	0,85	1,02
(b) Contribuições	3,51	1,89
(c) Receita Patrimonial	2,35	6,52
Rendimentos de Aplicação Financeira	1,68	6,47
Outras Receitas Patrimoniais	0,67	0,04
(d) Receita Agropecuária	0,00	0,00
(e) Receita Industrial	0,00	0,00
(f) Receita de Serviços	0,31	0,00
(g) Transferências Correntes	31,41	40,43
Cota-Parte do FPM	0,58	2,31
Cota-Parte do ICMS	12,85	21,97
Cota-Parte do IPVA	3,97	2,18
Cota-Parte do ITR	0,01	0,00
Transferências da LC nº 87/1996	0,00	0,15
Transferências da LC nº 61/1989	0,10	0,16
Transferências do FUNDEB	8,03	9,79
Outras Transferências Correntes	5,87	3,87
(h) Outras Receitas Correntes	2,36	0,53

Fonte: RREO de Barueri do 6º Bimestre de 2021, anexo 3; e RREO de São Paulo do 6º Bimestre de 2021. Elaboração própria.

Outro ponto de atenção é a Cota-Parte do ICMS, que, em Barueri, representou 21,97% da receita corrente de 2021, ante os 12,85% em São Paulo. Isto se deve ao fato de, nem sempre, ser clara a diferenciação entre o ICMS e o ISS, e existir um número significativo de operações onde se agregam mercadorias e serviços.

Por último, também se destaca a diferença entre o percentual de participação do IPTU de Barueri e o de São Paulo. Ao passo que, em Barueri, o valor do IPTU

atingiu ínfimos 1,28% da receita corrente, em São Paulo, o valor atingiu 18,12%. Ao contrário do ISS, os municípios têm liberdade para dar isenção tributária de IPTU, para pessoas e empresas, conforme critérios estabelecidos por eles, reforçando a estratégia de atração de investimentos. E Barueri, é um destes casos.

## 5. Considerações finais

O presente trabalho teve como principal objetivo a análise comparativa do papel desempenhado pelo Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS), no município de Barueri e no de São Paulo; verificando os seguintes aspectos específicos: a importância relativa deste imposto para as suas finanças; suas contribuições para as distorções econômicas e sociais; e os seus papéis na guerra fiscal.

Para atingir tais objetivos, foi efetuado o levantamento e a análise da bibliografia disponível relacionada ao tema da pesquisa. Adicionalmente, foram usados dados quantitativos obtidos junto às instituições como a Receita Federal Brasileira (RFB), Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBTP), Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi).

Em relação à tabela comparativa das alíquotas de ISS de Barueri e São Paulo - disponibilizada integralmente no Apêndice deste trabalho - esta foi construída através da consulta das tabelas de Códigos de Serviços constantes nas legislações de cada município, e da combinação das informações contidas nelas, da forma que compreendi ser a mais simples e clara possível.

Com isso, pode-se concluir que, apesar de São Paulo cobrar uma alíquota de ISS 3% maior, em mais da metade dos serviços descritos na tabela comparativa - para ser mais exato, 51,98% - a participação do ISS no montante da receita corrente líquida (RCL) é maior no município de Barueri do que em São Paulo (respectivamente, 41,3% e 32%). Ainda, sim, as porcentagens são elevadas, demonstrando que o ISS é um imposto de demasiada importância para as finanças desses municípios.

O ISS é um imposto: (a) indireto, ou seja, permite o repasse do encargo econômico; (b) real, isto é, não é graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte; (c) regressivo, melhor dizendo, tributa mais quem tem menos renda; (d) cumulativo, em razão do imposto incidir em todas as etapas da cadeia de produção; (e) complexo, visto que, não é de fácil compreensão e arrecadação, sendo frequentemente tema de discussão entre os entes federativos; e (f) não é neutro, dado que seus impactos afetam a eficiência econômica, elevando os custos de cobrança,

arrecadação e fiscalização, atrapalhando a competitividade, promovendo a instabilidade jurídica, e gerando perda de produtividade. Portanto, o ISS é um imposto que contribui, significativamente, para o desvio do sistema tributário brasileiro do sistema considerado como “ideal”.

A maior autonomia fiscal dada aos Municípios pela Constituição de 1988, associada às brechas, que foram deixadas na sua regulação, estimulou a disputa coordenada pela atração de investimentos privados, principalmente, nos municípios mais pobres e distantes das capitais, alimentando a chamada guerra fiscal. Deste modo, de um lado, temos os Estados e os Municípios lutando para conseguir uma fatia cada vez maior das transferências da União. E do outro, parte destes, também brigam entre si pela atração de investimentos privados - que, muitas vezes, é acompanhada pela concessão de benesses tributárias - e pela alteração do aspecto espacial da cobrança do ISS, se deve ser na origem ou no destino.

A dimensão da guerra fiscal foi tanta, que algumas empresas chegaram a manter escritórios de “fachada” em municípios que possuem alíquotas de ISS menores, como Barueri e Poá, visando a sonegação de impostos. E, até uma CNPI da Sonegação Tributária foi criada para constatar o tamanho do déficit na arrecadação do imposto sobre serviços ISS, gerado por bancos como o Itaú, Safra e o Santander.

Por fim, enfatiza-se a necessidade de uma reforma tributária estrutural, que corrija o caos tributário atual, promovendo a eficiência, transparência, segurança jurídica, neutralidade, não cumulatividade e a progressividade do tributo sobre o consumo.

## Referências bibliográficas

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 294.

CASSONE, Vittório. **Direito Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 40-52.

DACOMO, Natalia de Nardi; MACEDO, Alberto (coord). **ISS pelos Conselheiros Julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 56-110.

GIAMBIAGI, Fabio, **Finanças Públicas**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 3-32, 251-283; 321-340.

GIAMBIAGI, Fábio. **Finanças Públicas**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 71-82.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11ª ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Atlas, 2019, p. 32-52, 95-103.

NOVAIS, Rafael. **Direito Tributário Facilitado**. 4ª ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Método, 2019, p. 85-88.

OECD. **Revenue Statistics 2019**. OECD Publishing, Paris, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/0bbc27da-en>. Acesso em: 11 out. 2020.

OECD. **Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2020**, OECD Publishing, Paris, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/68739b9b-en-es>. Acesso em: 11 out. 2020.

OECD. **Revenue Statistics 2021**. OECD Publishing, Paris, 2021. Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2021\\_6e87f932-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2021_6e87f932-en). Acesso em: 18 ago. 2022.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária**. São Paulo: Contracorrente, 2020, p. 85-140.

ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. **Reforma tributária e federalismo fiscal: Uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA, 2019, p. 7-13. (Texto para Discussão, n. 2530). Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_2530\\_web.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2530_web.pdf). Acesso em: 10 nov. 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11ª ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 53-69,177-185.

PAULSEN, Leandro; MELO, Omar Augusto Leite. **ISS: CF e LC 116 comentadas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

PELLEGRINI, Josué. **Principais propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional**. IFI, 2019, p. 1-10. (Nota Técnica n. 38). Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/562755/NT38.pdf>. Acesso em: 10/04/2021

RFB - Receita Federal Brasileira. **Carga Tributária no Brasil 2020**. Publicação Receita Federal, Brasília, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2020/view>. Acesso em: 15 set. 2022.

REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 158-170.

SALTO, Felipe; ALMEIDA, Mansueto. **Finanças Públicas**. Rio de Janeiro: Record, 2016, p. 151-173, 285-304.

SALTO, Felipe Scudeler; PELLEGRINI, Josué Alfredo. **Contas Públicas no Brasil**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 109-130, 255-280. <https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/constituicoes-brasileiras>.

UNDP. **Human Development Report 2021/2022**. UNDP Publishing, New York, 2022. Disponível em: [https://hdr.undp.org/system/files/documents/global-report-document/hdr2021-22pdf\\_1.pdf](https://hdr.undp.org/system/files/documents/global-report-document/hdr2021-22pdf_1.pdf). Acesso em: 09 set. 2022.

## Apêndice A – Quadro comparativo das alíquotas de ISS entre Barueri e São Paulo

ITEM	DESCRIÇÃO DO SERVIÇO	GRUPO	ALÍQUOTA (%)		NATUREZA
			BARUERI	SP	
1.01	Análise e desenvolvimento de sistemas.	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	2,9	PF e PJ
1.02	Programação.	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	2,9	PF e PJ
1.03	Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	2,9	PF e PJ
1.04	Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres.	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	2,9	PF e PJ
1.05	Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	2,9	PF e PJ
1.06	Assessoria e consultoria em informática	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	2,9	PF e PJ
1.07	Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	2,9	PF e PJ
1.08	Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	2,9	PF e PJ
1.09	Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	2,9	PF e PJ
2.01	Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	2,0	PF e PJ
3.02	Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.	16. Guarda e locação	2,0	5,0	PF e PJ
3.03	Exploração de salões de festas, escritórios virtuais, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza	16. Guarda e locação	2,0	5,0	PF e PJ
3.03	Exploração de "stands" e centros de convenções para a promoção de feiras, exposições, congressos e congêneres.	16. Guarda e locação	2,0	2,5	PF e PJ
3.04	Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou	16. Guarda e locação	2,0	5,0	PF e PJ

	não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.				
3.05	Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.	16. Guarda e locação	5,0	5,0	PF e PJ
4.01	Medicina e biomedicina.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
4.02	Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultrassonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
4.03	Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
4.04	Instrumentação cirúrgica	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
4.05	Acupuntura	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
4.06	Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
4.07	Serviços farmacêuticos.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
4.08	Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
4.09	Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
4.1	Nutrição.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
4.11	Obstetrícia.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
4.12	Odontologia.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
4.13	Ortótica	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
4.14	Próteses sob encomenda.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
4.15	Psicanálise.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
4.16	Psicologia.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
4.17	Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
4.18	Inseminação artificial, fertilização in vitro e congêneres.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
4.19	Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
4.2	Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
4.21	Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel, e congêneres.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
4.22	Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
4.23	Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
5.01	Medicina veterinária e zootecnia.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ

5.02	Hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros e congêneres, na área veterinária.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
5.03	Laboratórios de análise na área veterinária.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
5.04	Inseminação artificial, fertilização "in vitro" e congêneres, na área veterinária.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
5.05	Bancos de sangue e de órgãos e congêneres, na área veterinária.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
5.06	Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie, na área veterinária.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
5.07	Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres, na área veterinária.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
5.08	Guarda, tratamento, amestramento, embelezamento, alojamento e congêneres, relativos a animais.	19. Diversos	2,0	2,0	PF e PJ
5.09	Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.	7. Saúde	2,0	2,0	PF e PJ
6.01	Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.	18. Higiene e apresentação pessoal	2,0	5,0	PF e PJ
6.02	Esteticistas, tratamento de pele, depilação e congêneres.	18. Higiene e apresentação pessoal	2,0	5,0	PF e PJ
6.03	Banhos, duchas, sauna, massagens e congêneres.	18. Higiene e apresentação pessoal	2,0	5,0	PF e PJ
6.04	Ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e demais atividades físicas.	8. Educação	2,0	2,0	PF e PJ
6.05	Centros de emagrecimento, spa e congêneres.	18. Higiene e apresentação pessoal	2,0	5,0	PF e PJ
6.06	Aplicação de tatuagens, piercings e congêneres. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016).	18. Higiene e apresentação pessoal	2,0	5,0	PF e PJ
7.01	Paisagismo.	2. Manutenção e decoração de bens imóveis	2,0	5,0	PF e PJ
7.01	Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.	3. Técnico-científico	2,0	5,0	PF e PJ
7.02	Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).	1. Construção civil	2,0	5,0	PF e PJ
7.03	Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.	3. Técnico-científico	2,0	5,0	PF e PJ
7.04	Demolição.	1. Construção civil	2,0	5,0	PF e PJ
7.05	Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo	1. Construção civil	2,0	5,0	PF e PJ

	prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).				
7.06	Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.	2. Manutenção e decoração de bens imóveis	2,0	5,0	PF e PJ
7.07	Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres.	2. Manutenção e decoração de bens imóveis	2,0	5,0	PF e PJ
7.08	Calafetação.	2. Manutenção e decoração de bens imóveis	2,0	5,0	PF e PJ
7.09	Reciclagem de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer	2. Manutenção e decoração de bens imóveis	2,0	5,0	PF e PJ
7.09	Varridão, coleta, remoção, incineração, tratamento, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos Quaisquer.	2. Manutenção e decoração de bens imóveis	5,0	5,0	PF e PJ
7.1	Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, parques, jardins e congêneres.	2. Manutenção e decoração de bens imóveis	5,0	5,0	PF e PJ
7.1	Limpeza, manutenção e conservação de imóveis, chaminés, piscinas e congêneres.	2. Manutenção e decoração de bens imóveis	5,0	2,0	PF e PJ
7.11	Decoração.	2. Manutenção e decoração de bens imóveis	2,0	5,0	PF e PJ
7.11	Jardinagem, inclusive corte e poda de árvores (profissional autônomo).	2. Manutenção e decoração de bens imóveis	2,0	2,0	PF
7.11	Jardinagem, inclusive corte e poda de árvores.	2. Manutenção e decoração de bens imóveis	2,0	5,0	PJ
7.12	Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.	3. Técnico-científico	2,0	5,0	PF e PJ
7.13	Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.	2. Manutenção e decoração de bens imóveis	2,0	5,0	PF e PJ
7.16	Florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte e descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e dos serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas, para quaisquer fins e por quaisquer meios.	3. Técnico-científico	2,0	5,0	PF e PJ
7.17	Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.	1. Construção civil	2,0	5,0	PF e PJ
7.18	Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres.	2. Manutenção e decoração de bens imóveis	2,0	5,0	PF e PJ
7.19	Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.	1. Construção civil	2,0	5,0	PF e PJ
7.2	Aerofotogrametria (inclusive interpretação), cartografia, mapeamento, levantamentos topográficos,	3. Técnico-científico	2,0	5,0	PF e PJ

	batimétricos, geográficos, geodésicos, geológicos, geofísicos e congêneres.				
7.21	Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.	3. Técnico-científico	2,0	5,0	PF e PJ
7.22	Nucleação e bombardeamento de nuvens e congêneres.	3. Técnico-científico	2,0	5,0	PF e PJ
8.01	Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior.	8. Educação	2,0	2,0	PF e PJ
8.02	Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.	8. Educação	2,0	5,0	PF e PJ
9.01	Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis residência, residenceservice, suíte service, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).	13. Turismo, hospedagem, eventos e assemelhados	2,0	5,0	PF e PJ
9.02	Agenciamento e intermediação de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres	13. Turismo, hospedagem, eventos e assemelhados	2,0	5,0	PF e PJ
9.02	Organização, promoção e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres	13. Turismo, hospedagem, eventos e assemelhados	2,0	2,0	PF e PJ
9.03	Guias de turismo.	13. Turismo, hospedagem, eventos e assemelhados	2,0	5,0	PF e PJ
10.01	Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio, de cartões de crédito, de planos de saúde e de planos de previdência privada	11. Agenciamento, corretagem e intermediação	2,0	5,0	PF e PJ
10.01	Agenciamento ou intermediação de seguros.	11. Agenciamento, corretagem e intermediação	2,0	5,0	PF e PJ
10.01	Corretagem de seguros.	11. Agenciamento, corretagem e intermediação	2,0	2,0	PF e PJ
10.02	Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral e valores mobiliários e contrato quaisquer;	11. Agenciamento, corretagem e intermediação	2,0	5,0	PF e PJ
10.03	Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária.	11. Agenciamento, corretagem e intermediação	2,0	5,0	PF e PJ
10.04	Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (leasing) e de faturização (factoring).	11. Agenciamento, corretagem e intermediação	2,0	5,0	PF e PJ
10.04	Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de franquia (franchising).	11. Agenciamento, corretagem e intermediação	2,0	2,0	PF e PJ
10.05	Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de	11. Agenciamento, corretagem e intermediação	2,0	5,0	PF e PJ

	Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios.				
10.05	Intermediação, via plataforma digital, de aluguéis, transporte de passageiros, entregas e compra e venda de mercadorias e demais bens móveis tangíveis (marketplace).	11. Agenciamento, corretagem e intermediação	2,0	2,0	PF e PJ
10.06	Agenciamento marítimo.	11. Agenciamento, corretagem e intermediação	2,0	5,0	PF e PJ
10.07	Agenciamento de notícias.	11. Agenciamento, corretagem e intermediação	2,0	5,0	PF e PJ
10.08	Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.	11. Agenciamento, corretagem e intermediação	2,0	5,0	PF e PJ
10.09	Representação de qualquer natureza, inclusive comercial.	10. Representação	2,0	5,0	PF e PJ
10.1	Distribuição de bens de terceiros.	10. Representação	2,0	5,0	PF e PJ
11.01	Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.	16. Guarda e locação	5,0	5,0	PF e PJ
11.02	Vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes.	16. Guarda e locação	5,0	2,0	PF e PJ
11.03	Escolta, inclusive de veículos e cargas.	16. Guarda e locação	2,0	2,0	PF e PJ
11.04	Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.	16. Guarda e locação	2,0	5,0	PF e PJ
12.01	Espetáculos teatrais.	16. Guarda e locação	2,0	2,0	PF e PJ
12.02	Exibições cinematográficas.	17. Diversões públicas	5,0	5,0	PF e PJ
12.03	Espetáculos circenses.	17. Diversões públicas	5,0	2,0	PF e PJ
12.04	Programas de auditório.	17. Diversões públicas	2,0	5,0	PF e PJ
12.05	Parques de diversões, centros de lazer e congêneres.	17. Diversões públicas	2,0	2,0	PF e PJ
12.06	Boates, taxi-dancing e congêneres.	17. Diversões públicas	5,0	5,0	PF e PJ
12.07	Shows, bailes, desfiles, festivais e congêneres.	17. Diversões públicas	2,0	5,0	PF e PJ
12.07	Óperas, ballet, danças, concertos, recitais e congêneres.	17. Diversões públicas	2,0	2,0	PF e PJ
12.08	Feiras, exposições, congressos e congêneres.	17. Diversões públicas	5,0	5,0	PF e PJ
12.09	Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.	17. Diversões públicas	5,0	5,0	PF e PJ
12.1	Corridas e competições de animais.	17. Diversões públicas	2,0	5,0	PF e PJ
12.11	Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador.	17. Diversões públicas	2,0	5,0	PF e PJ
12.12	Execução de música.	17. Diversões públicas	2,0	5,0	PF e PJ
12.13	Produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, shows, ballet, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.	12. Fotográficos, cinematográficos, reprográficos, gráficos e afins	2,0	5,0	PF e PJ
12.14	Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.	17. Diversões públicas	5,0	5,0	PF e PJ

12.15	Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres.	17. Diversões públicas	2,0	5,0	PF e PJ
12.16	Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, shows, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres.	17. Diversões públicas	2,0	5,0	PF e PJ
12.17	Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza.	13. Turismo, hospedagem, eventos e assemelhados	2,0	5,0	PF e PJ
13.01	Fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres.	12. Fotográficos, cinematográficos, reprográficos, gráficos e afins	2,0	2,0	PF e PJ
13.02	Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres.	12. Fotográficos, cinematográficos, reprográficos, gráficos e afins	2,0	2,0	PF e PJ
13.03	Reprografia, microfilmagem e digitalização	12. Fotográficos, cinematográficos, reprográficos, gráficos e afins	2,0	2,0	PF e PJ
13.04	Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS.	12. Fotográficos, cinematográficos, reprográficos, gráficos e afins	2,0	2,0	PF e PJ
14.01	Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).	15. Conservação, limpeza e reparação de bens móveis	2,0	5,0	PF e PJ
14.02	Assistência técnica.	3. Técnico-científico	2,0	5,0	PF e PJ
14.03	Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).	15. Conservação, limpeza e reparação de bens móveis	2,0	5,0	PF e PJ
14.04	Recauchutagem ou regeneração de pneus.	15. Conservação, limpeza e reparação de bens móveis	2,0	5,0	PF e PJ
14.05	Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer.	15. Conservação, limpeza e reparação de bens móveis	2,0	5,0	PF e PJ
14.06	Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.	14. Instalação, colocação e montagem de bens	2,0	5,0	PF e PJ
14.07	Colocação de molduras e congêneres.	12. Fotográficos, cinematográficos, reprográficos, gráficos e afins	2,0	5,0	PF e PJ

14.08	Encadernação, gravação e douração de livros, revistas e congêneres.	12. Fotográficos, cinematográficos, reprográficos, gráficos e afins	2,0	5,0	PF e PJ
14.09	Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento.	15. Conservação, limpeza e reparação de bens móveis	2,0	5,0	PJ
14.09	Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento.	15. Conservação, limpeza e reparação de bens móveis	2,0	2,0	PF
14.1	Tinturaria e lavanderia.	15. Conservação, limpeza e reparação de bens móveis	2,0	5,0	PF e PJ
14.11	Tapeçaria e reforma de estofamentos em geral.	15. Conservação, limpeza e reparação de bens móveis	2,0	5,0	PF e PJ
14.12	Funilaria e lanternagem.	15. Conservação, limpeza e reparação de bens móveis	2,0	5,0	PF e PJ
14.13	Carpintaria e serralheria.	1. Construção civil	2,0	5,0	PF e PJ
14.14	Guincho intramunicipal, guindaste e içamento.	14. Instalação, colocação e montagem de bens	2,0	5,0	PF e PJ
15.01	Organização e administração de consórcios.	9. Bancários, financeiros e securitários	2,0	5,0	PJ
15.01	Administração de fundos quaisquer.	9. Bancários, financeiros e securitários	5,0	2,0	PJ
15.01	Administração de cartão de crédito ou débito e congêneres, inclusive os serviços de credenciamento, de administração da rede de estabelecimentos e de captura e transmissão das transações.	9. Bancários, financeiros e securitários	2,0	2,0	PJ
15.01	Administração de carteira de clientes.	9. Bancários, financeiros e securitários	5,0	2,0	PJ
15.01	Administração de cheques pré-datados e congêneres.	9. Bancários, financeiros e securitários	5,0	5,0	PJ
15.02	Abertura de contas em geral, inclusive conta-corrente, conta de investimentos e aplicação e caderneta de poupança, no País e no exterior, bem como a manutenção das referidas contas ativas e inativas.	9. Bancários, financeiros e securitários	5,0	5,0	PJ
15.03	Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral.	9. Bancários, financeiros e securitários	5,0	5,0	PJ
15.04	Fornecimento ou emissão de atestados em geral, inclusive atestado de idoneidade, atestado de capacidade financeira e congêneres.	9. Bancários, financeiros e securitários	5,0	5,0	PJ
15.05	Cadastro, elaboração de ficha cadastral, renovação cadastral e congêneres, inclusão ou exclusão no Cadastro de Emitentes de Cheques sem Fundos CCF ou em quaisquer outros bancos cadastrais.	9. Bancários, financeiros e securitários	5,0	5,0	PJ

15.06	Emissão, reemissão e fornecimento de avisos, comprovantes e documentos em geral; abono de firmas; coleta e entrega de documentos, bens e valores; comunicação com outra agência ou com a administração central; licenciamento eletrônico de veículos; transferência de veículos; agenciamento fiduciário ou depositário; devolução de bens em custódia.	9. Bancários, financeiros e securitários	5,0	5,0	PJ
15.07	Acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral, por qualquer meio ou processo, inclusive por telefone, fac-símile, Internet e telex, acesso a terminais de atendimento, inclusive vinte e quatro horas; acesso a outro banco e a rede compartilhada; fornecimento de saldo, extrato e demais informações relativas a contas em geral, por qualquer meio ou processo.	9. Bancários, financeiros e securitários	5,0	5,0	PJ
15.08	Emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; estudo, análise e avaliação de operações de crédito; emissão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos a abertura de crédito, para quaisquer fins.	9. Bancários, financeiros e securitários	5,0	5,0	PJ
15.09	Arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing).	9. Bancários, financeiros e securitários	2,0	2,0	PJ
15.1	a - Serviços relacionados a cobranças, recebimentos ou pagamentos em geral, de títulos quaisquer, de contas ou carnês, de câmbio, de tributos e por conta de terceiros, inclusive os efetuados por meio eletrônico, automático ou por máquinas de atendimento; fornecimento de posição de cobrança, recebimento ou pagamento; emissão de carnês, fichas de compensação, impressos e documentos em geral.	9. Bancários, financeiros e securitários	5,0	5,0	PJ
15.11	Devolução de títulos, protesto de títulos, sustação de protesto, manutenção de títulos, representação de títulos, e demais serviços a eles relacionados.	9. Bancários, financeiros e securitários	5,0	5,0	PJ
15.12	Custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários.	9. Bancários, financeiros e securitários	5,0	2,0	PJ
15.12	Custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários, realizada pela Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros - BM&FBOVESPA S.A.	9. Bancários, financeiros e securitários	2,0	2,0	PJ
15.13	Serviços relacionados a operações de câmbio em geral, edição, alteração, prorrogação, cancelamento e baixa de contrato de câmbio; emissão de registro de exportação ou de crédito; cobrança ou depósito no exterior; emissão, fornecimento e cancelamento de cheques de viagem; fornecimento, transferência, cancelamento e demais serviços relativos a carta de crédito de importação, exportação e garantias recebidas; envio e recebimento de mensagens em geral relacionadas a operações de câmbio.	9. Bancários, financeiros e securitários	5,0	5,0	PJ
15.14	Fornecimento, emissão, reemissão, renovação e manutenção de cartão magnético, cartão de crédito, cartão de débito, cartão salário e congêneres.	9. Bancários, financeiros e securitários	2,0	2,0	PJ
15.15	Compensação de cheques e títulos quaisquer; serviços relacionados a depósito, inclusive depósito identificado, a saque de contas quaisquer, por	9. Bancários, financeiros e securitários	5,0	5,0	PJ

	qualquer meio ou processo, inclusive em terminais eletrônicos e de atendimento.				
15.15	Compensação de títulos quaisquer; serviços relacionados a depósito, inclusive depósito identificado, a saque de contas quaisquer, por qualquer meio ou processo, inclusive em terminais eletrônicos e de atendimento, realizados pela Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros - BM&FBOVESPA S.A.	9. Bancários, financeiros e securitários	5,0	2,0	PJ
15.16	Emissão, reemissão, liquidação, alteração, cancelamento e baixa de ordens de pagamento, ordens de crédito e similares, por qualquer meio ou processo; serviços relacionados à transferência de valores, dados, fundos, pagamentos e similares, inclusive entre contas em geral.	9. Bancários, financeiros e securitários	5,0	5,0	PJ
15.16	Emissão, reemissão, liquidação, alteração, cancelamento e baixa de ordens de pagamento, ordens de crédito e similares, por qualquer meio ou processo; serviços relacionados à transferência de valores, dados, fundos, pagamentos e similares, inclusive entre contas em geral, realizados pela Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros - BM&FBOVESPA S.A.	9. Bancários, financeiros e securitários	5,0	2,0	PJ
15.17	Emissão, fornecimento, devolução, sustação, cancelamento e oposição de cheques quaisquer, avulso ou por talão.	9. Bancários, financeiros e securitários	5,0	5,0	PJ
15.18	Serviços relacionados a crédito imobiliário, avaliação e vistoria de imóvel ou obra, análise técnica e jurídica, emissão, reemissão, alteração, transferência e renegociação de contrato, emissão e reemissão do termo de quitação e demais serviços relacionados a crédito imobiliário.	9. Bancários, financeiros e securitários	5,0	5,0	PJ
16.01	Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros (exceto transporte coletivo de passageiros por ônibus, realizado por concessionários e permissionários do serviço).	4. Transporte municipal	2,0	2,0	PJ
16.02	Transporte por táxi e transporte de escolares.	4. Transporte municipal	2,0	2,0	PF e PJ
16.02	Transporte de pessoas e bens ou valores, por qualquer meio, dentro do território do município.	4. Transporte municipal	2,0	5,0	PF e PJ
17.01	Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	5,0	PF e PJ
17.02	Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infraestrutura administrativa e congêneres.	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	5,0	PF e PJ
17.02	Datilógrafo, não estabelecido (profissional autônomo).	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	2,0	PF
17.03	Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa.	3. Técnico-científico	2,0	5,0	PF e PJ

17.04	Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra.	11. Agenciamento, corretagem e intermediação	2,0	5,0	PF e PJ
17.05	Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.	11. Agenciamento, corretagem e intermediação	2,0	2,0	PF e PJ
17.06	Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.	5. Mercadologia e comunicação	2,0	5,0	PF e PJ
17.08	Franquia (franchising).	11. Agenciamento, corretagem e intermediação	2,0	2,0	PF e PJ
17.09	Perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas.	3. Técnico-científico	2,0	5,0	PF e PJ
17.1	Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.	13. Turismo, hospedagem, eventos e assemelhados	2,0	2,5	PF e PJ
17.11	Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).	13. Turismo, hospedagem, eventos e assemelhados	2,0	5,0	PF e PJ
17.12	Administração em geral, inclusive de bens e negócios de terceiros, exceto imóveis.	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	5,0	PF e PJ
17.12	Fornecimento e administração de vales-refeição, vales-alimentação, vales-transporte e similares, via emissão impressa ou carregados em cartões eletrônicos ou magnéticos, ou outros oriundos de tecnologia adequada.	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	2,0	PF e PJ
17.12	Administração de benefícios relativos a planos de assistência à saúde (profissional autônomo).	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	2,0	PF e PJ
17.12	Administração de imóveis realizada via plataforma digital.	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	2,0	PF e PJ
17.12	Administração de imóveis exceto se realizada via plataforma digital	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	5,0	PF e PJ
17.13	Leilão e congêneres.	11. Agenciamento, corretagem e intermediação	2,0	5,0	PF e PJ
17.14	Advocacia.	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	5,0	PF e PJ
17.15	Arbitragem de qualquer espécie, inclusive jurídica.	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	5,0	PF e PJ
17.16	Auditoria.	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	5,0	PF e PJ
17.17	Análise de Organização e Métodos.	3. Técnico-científico	2,0	5,0	PF e PJ
17.18	Atuarial e cálculos técnicos de qualquer natureza.	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	5,0	PF e PJ

17.19	Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	5,0	PF e PJ
17.2	Consultoria e assessoria econômica ou financeira.	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	5,0	PF e PJ
17.21	Estatística.	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	5,0	PF e PJ
17.22	Cobrança em geral.	11. Agenciamento, corretagem e intermediação	2,0	5,0	PF e PJ
17.23	Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (factoring).	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	5,0	PF e PJ
17.24	Apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres.	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	5,0	PF e PJ
17.25	Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).	5. Mercadologia e comunicação	2,0	2,9	PF e PJ
18.01	Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.	9. Bancários, financeiros e securitários	2,0	5,0	PJ
19.01	Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.	17. Diversões públicas	2,0	5,0	PJ
19.01	Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de bingos.	17. Diversões públicas	5,0	5,0	PJ
20.01	Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.	16. Guarda e locação	2,0	5,0	PF e PJ
20.02	Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.	16. Guarda e locação	2,0	5,0	PF e PJ
20.03	Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres.	16. Guarda e locação	2,0	5,0	PF e PJ
21.01	Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	2,0	PF

22.01	Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais.	2. Manutenção e decoração de bens imóveis	5,0	5,0	PJ
23.01	Serviços de desenho industrial.	3. Técnico-científico	2,0	5,0	PF e PJ
23.01	Serviços de programação e comunicação visual e congêneres.	5. Mercadologia e comunicação	2,0	2,0	PF e PJ
24.01	Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres.	12. Fotográficos, cinematográficos, reprográficos, gráficos e afins	2,0	5,0	PF e PJ
25.01	Funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos; desembarço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros adornos; embalsamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres.	11. Agenciamento, corretagem e intermediação	2,0	5,0	PF e PJ
25.02	Translado intramunicipal e cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.	11. Agenciamento, corretagem e intermediação	2,0	5,0	PF e PJ
25.03	Planos ou convênio funerários.	11. Agenciamento, corretagem e intermediação	2,0	5,0	PF e PJ
25.04	Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.	11. Agenciamento, corretagem e intermediação	2,0	5,0	PF e PJ
25.05	Cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento.	11. Agenciamento, corretagem e intermediação	2,0	5,0	PF e PJ
26.01	Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; courier e congêneres.	4. Transporte municipal	2,0	5,0	PF e PJ
27.01	Serviços de assistência social.	3. Técnico-científico	2,0	5,0	PF e PJ
28.01	Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.	3. Técnico-científico	2,0	5,0	PF e PJ
29.01	Serviços de biblioteconomia.	6. Jurídicos, econômicos e técnico-administrativos	2,0	5,0	PF e PJ
30.01	Serviços de biologia, biotecnologia e química.	3. Técnico-científico	2,0	5,0	PF e PJ
31.01	Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.	3. Técnico-científico	2,0	5,0	PF e PJ
32.01	Serviços de desenhos técnicos.	3. Técnico-científico	2,0	5,0	PF e PJ
33.01	Serviços de desembarço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.	11. Agenciamento, corretagem e intermediação	2,0	5,0	PF e PJ
34.01	Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.	19. Diversos	2,0	5,0	PF e PJ

35.01	Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.	5. Mercadologia e comunicação	2,0	5,0	PF e PJ
36.01	Serviços de meteorologia.	3. Técnico-científico	2,0	5,0	PF e PJ
37.01	Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.	19. Diversos	2,0	5,0	PF e PJ
38.01	Serviços de museologia.	3. Técnico-científico	2,0	5,0	PF e PJ
39.01	Serviços de ourivesaria e lapidação (quando o material for fornecido pelo tomador do serviço).	19. Diversos	2,0	5,0	PF e PJ
40.01	Obras de arte sob encomenda.	19. Diversos	2,0	5,0	PF e PJ

Fonte: LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2002 DE BARUERI; INSTRUÇÃO NORMATIVA SF/SUREM 08/2011 DE SÃO PAULO. Elaboração própria