

**Proposta de reforma tributária aplicada ao ITCMD e ao ISS:
uma análise da tributação estadual e municipal no Brasil**

Proposal for tax reform applied to ITCMD and ISS: an analysis of state and
municipal taxation in Brazil

André Luiz da Silva Sanche¹

Kauã Turi da Vitória²

Ivan Meloti Capucho³

Vasconcelos Zuqui⁴

RESUMO

Este artigo tem como objetivo propor reformas nos tributos ITCMD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação) e ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), com base em análise crítica do sistema tributário brasileiro. A pesquisa, de natureza bibliográfica e documental, fundamenta-se em dados oficiais, legislações vigentes e literatura especializada. Inicialmente, aborda-se o panorama internacional e histórico da tributação no Brasil, passando pela exposição dos conceitos fundamentais do sistema tributário nacional. Em seguida, analisam-se os dois tributos em termos de arrecadação, estrutura, problemas enfrentados e propostas de reforma, como a implementação de progressividade no ITCMD e

¹Graduando, Faculdade de Ensino Superior de Linhares (FACELI), Linhares-ES. E-mail: andresanche1@hotmail.com.

²Graduando, Faculdade de Ensino Superior de Linhares (FACELI), Linhares-ES. E-mail: kauaturil5@gmail.com.

³Mestre em Engenharia Mecânica, graduação em Física e Matemática. Professor da Faculdade de Ensino Superior de Linhares (FACELI), Linhares-ES. ivan.capucho@faceli.edu.br. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8122-5791>

⁴Mestre em Administração, Comunicação e Educação. Universidade São Marcos –SP. Faculdade de Ensino Superior de Linhares (FACELI). Av. Presidente Costa e Silva, 177, Novo Horizonte, Linhares – ES, CEP: 29902-120. E-mail: vasconcelos.zuqui@faceli.edu.br

a atualização normativa do ISS para abranger serviços digitais. Os dados apresentados revelam a subutilização do ITCMD como instrumento redistributivo e os desafios do ISS na economia moderna. Conclui-se que as reformas propostas são viáveis, mas dependem de articulação federativa e vontade política, além de sugerir estudos futuros sobre os impactos redistributivos dessas mudanças.

Palavras-chave: Sistema Tributário Nacional; Reforma Tributária; ITCMD; ISS; Justiça Fiscal.

ABSTRACT

This article aims to propose reforms to the ITCMD (Tax on Causa Mortis Transmissions and Donations) and ISS (Tax on Services of Any Nature) taxes, based on a critical analysis of the Brazilian tax system. The research, of a bibliographic and documentary nature, is grounded in official data, current legislation, and specialized literature. Initially, it addresses the international and historical panorama of taxation in Brazil, moving on to an exposition of the fundamental concepts of the national tax system. Subsequently, the two taxes are analyzed in terms of revenue collection, structure, challenges faced, and reform proposals, such as the implementation of progressivity in the ITCMD and the normative updating of the ISS to encompass digital services. The data presented reveal the underutilization of ITCMD as a redistributive instrument and the challenges faced by the ISS in the modern economy. It is concluded that the proposed reforms are viable but depend on federative coordination and political will, in addition to suggesting future studies on the redistributive impacts of these changes.

Keywords: National Tax System; Tax Reform; ITCMD; ISS; Tax Justice.

1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é amplamente reconhecido por sua complexidade e pela necessidade constante de reformas que promovam maior justiça fiscal, eficiência arrecadatória e simplicidade administrativa. Nesse contexto, os entes federativos desempenham papéis específicos na arrecadação e gestão dos tributos, cabendo aos municípios a responsabilidade por impostos fundamentais, como o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e, ao estado a participação na arrecadação do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD). Esses tributos representam fontes essenciais para o financiamento das políticas públicas locais, contudo, apresentam desafios

relacionados à base de cálculo, alíquotas e fiscalização que impactam diretamente a eficiência e equidade do sistema (PEREIRA, 2017).

Marx (2013) já alertava: a concentração de riqueza é inerente ao capitalismo. Daí a necessidade de tributação progressiva. Piketty (2014) vai além: mostra que o imposto sobre heranças é o instrumento mais eficaz contra a desigualdade intergeracional. Mas há um problema. No Brasil, Souza e Mendes (2020) detectam um problema: o ITCMD atual faz exatamente o oposto. Por quê? Porque alíquotas fixas tratam igualmente quem tem muito e quem tem pouco. Essa é a questão central. Essa perspectiva reforça a importância de uma reforma tributária que não apenas aumente a arrecadação, mas que também corrija distorções estruturais presentes no sistema brasileiro, especialmente no âmbito estadual e municipal, onde impostos como o ISS e o ITCMD desempenham papel crucial na política fiscal local.

A relevância do presente artigo reside na análise crítica desses dois impostos, com foco na realidade municipal, buscando identificar os principais problemas enfrentados e propor melhorias viáveis para a reforma tributária local. A justificativa para a escolha do ISS e do ITCMD baseia-se na importância destes tributos para a receita dos estados e municípios, bem como nas questões polêmicas e controvérsias que envolvem sua aplicação e regulamentação (SOUZA; MENDES, 2020).

O objetivo geral deste estudo é elaborar uma proposta de reforma tributária voltada ao ITCMD e ISS, promovendo maior eficiência, justiça fiscal e simplificação administrativa. Como objetivos específicos, pretende-se primeiro apresentar um panorama histórico e conceitual desses tributos, depois analisar criticamente suas atuais modalidades de arrecadação e alíquotas e por fim propor alterações fundamentadas em boas práticas nacionais e internacionais.

Diante disso, este artigo parte da seguinte pergunta de pesquisa: em que medida a estrutura atual do ITCMD e do ISS compromete a justiça fiscal no Brasil? Responder a essa questão nos ajudará não apenas a diagnosticar fragilidades, mas também a desenhar caminhos concretos de mudança.

Quanto aos procedimentos metodológicos: trata-se de pesquisa qualitativa, de caráter exploratório descritivo, baseada em análise documental e bibliográfica. As fontes primárias foram a Constituição Federal de 1988, a Lei Complementar nº 116/2003, o Código Tributário Nacional e os microdados do SICONFI/Tesouro Nacional (20152023). As fontes secundárias incluíram artigos científicos indexados na SciELO e Capes Periódicos, utilizando os descritores "ITCMD progressividade", "ISS serviços digitais",

"reforma tributária Brasil" e "justiça fiscal". Foram selecionados apenas estudos com revisão por pares, publicados entre 2013 e 2024. A análise dos dados foi realizada por meio de comparação crítica sistemática, confrontando a realidade brasileira com as experiências da França e do Japão. As propostas de reforma foram deduzidas a partir das lacunas identificadas nessa comparação.

2 HISTÓRICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

O estudo dos sistemas tributários internacionais oferece um panorama importante para compreender as práticas fiscais adotadas globalmente e para identificar boas práticas que possam inspirar reformas no sistema tributário brasileiro. De modo geral, os sistemas tributários no mundo são organizados segundo a estrutura federativa, o grau de desenvolvimento econômico e as prioridades sociais de cada país (OECD, 2022).

Nos países desenvolvidos, a arrecadação tributária apresenta um equilíbrio entre impostos sobre a renda, o consumo e o patrimônio, buscando atender aos princípios da progressividade e da justiça fiscal. Por exemplo, em países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o imposto de renda pessoal e corporativo representa uma parcela significativa da receita tributária, ao passo que o imposto sobre consumo é geralmente estruturado por meio de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) ou Goods and Services Tax (GST), com alíquotas uniformes e ampla base de incidência (Piketty, 2014; Musgrave; Musgrave, 1989).

Como boas práticas internacionais, destaca-se a simplificação dos tributos sobre consumo, que, ao concentrar diferentes impostos em um único tributo de valor agregado, reduz a complexidade administrativa e os custos para contribuintes e governos. Além disso, países como Canadá, Alemanha e Austrália adotam mecanismos para garantir a progressividade do sistema tributário, com alíquotas variáveis e isenções para segmentos vulneráveis da população (OECD, 2022).

Em relação às tendências globais de reforma tributária, observa-se um movimento crescente para a modernização dos sistemas fiscais, visando ampliar a base tributária e melhorar a justiça fiscal. Essa modernização inclui o combate à evasão fiscal internacional, o ajuste das taxas para impostos sobre renda e patrimônio e a adaptação de tributos para a economia digital. O debate sobre a tributação sobre grandes fortunas e heranças tem ganhado força, especialmente em países da Europa, como forma de reduzir desigualdades econômicas (Piketty, 2014; Zucman, 2015).

Essas experiências internacionais são relevantes para o Brasil, especialmente para os entes federativos que dependem de tributos como o ITCMD e o ISS, nesse sentido, países como França e Japão mostram que a tributação progressiva sobre heranças pode atingir até 0,7% do PIB, enquanto o ITCMD brasileiro mal chega a 0,2%. Entretanto, essa diferença não se deve a uma suposta falta de riqueza a ser transmitida no Brasil, mas sim à ausência de alíquotas progressivas e à fragilidade da fiscalização.

3 HISTÓRICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O sistema tributário brasileiro passou por uma evolução significativa desde a redemocratização, adaptando-se às transformações econômicas, sociais e políticas do país. A Constituição Federal de 1988 representa um marco importante nesse processo, pois estruturou o modelo federativo tributário vigente, definindo as competências tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e estabelecendo os princípios constitucionais que orientam a tributação no Brasil (SANTOS, 2019).

Antes da Constituição de 1988, o Brasil tinha um sistema caracterizado pela concentração da arrecadação nas mãos da União, com pouca autonomia para os entes federativos. Com a promulgação da Carta Magna, houve uma descentralização do poder tributário, conferindo maior autonomia para Estados e Municípios, especialmente por meio da criação e regulamentação de impostos como o ITCMD (imposto estadual sobre transmissão causa mortis e doação) e o ISS (imposto municipal sobre serviços). Segundo Carvalho (2017, p. 42), “a Constituição de 1988 visou equilibrar a repartição das receitas tributárias, buscando um federalismo fiscal mais justo e eficiente”.

Uma das principais reformas posteriores à Constituição foi a Emenda Constitucional nº 42, de 2003, que promoveu alterações nas normas relativas à repartição de receitas tributárias, fortalecendo a autonomia dos Estados e Municípios e estabelecendo regras mais claras para a partilha de tributos. No entanto, apesar desses avanços legais, o sistema tributário brasileiro ainda enfrenta problemas crônicos, como a elevada complexidade e a alta carga tributária, que dificultam o ambiente de negócios e oneram especialmente os contribuintes de menor renda (MACHADO, 2018).

Além disso, o sistema apresenta uma característica regressiva, ou seja, pesa proporcionalmente mais sobre os contribuintes com menor capacidade contributiva, em grande parte devido à alta dependência de impostos indiretos, como o ICMS e o ISS, que incidem sobre o consumo e afetam uniformemente os consumidores independentemente da renda (SOUZA; MENDES, 2020). A regressividade, como veremos ao longo deste artigo,

compromete diretamente a justiça fiscal. Justiça fiscal significa que o sistema tributário deve reduzir desigualdades, não as ampliar. A progressividade quando quem tem mais paga proporcionalmente mais é o principal antídoto contra a regressividade. No caso do ITCMD, a ausência de progressividade na maioria dos estados brasileiros faz com que uma herança de R\$ 50mil e outra de R\$50 milhões paguem a mesma alíquota, o que viola abertamente o princípio da capacidade contributiva.

Dessa forma, o diagnóstico atual revela que, apesar das reformas realizadas, o sistema tributário brasileiro necessita de ajustes que promovam maior simplicidade, justiça fiscal e eficiência na arrecadação, especialmente no âmbito estadual e municipal, onde impostos como ITCMD e ISS são relevantes para a receita pública.

Quadro 1: Cronologia das Principais Reformas do Sistema Tributário Brasileiro.

Ano	Reforma / Evento	Descrição
1934	Constituição de 1934	Estabeleceu bases para o sistema tributário nacional e competências tributárias entre União, Estados e Municípios.
1965	Reforma Tributária (Lei nº4.502/1964)	Criou o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro (IOF), ampliando a arrecadação da União.
1988	Constituição Federal de 1988	Marco fundamental que definiu a estrutura federativa tributária, competências e princípios constitucionais tributários. Instituição do ITCMD e ISS como tributos estaduais e municipais, respectivamente.
1995	Reforma Tributária Lei Complementar nº 87/1996)	Regulamentou o ICMS, um dos principais impostos estaduais, e estabeleceu regras para sua cobrança e fiscalização.
2003	Emenda Constitucional nº 42	Reformulou a repartição de receitas tributárias, com regras para compensação financeira e fortalecimento da autonomia de Estados e Municípios.
2015	Reforma do Simples Nacional	Ampliação da abrangência e simplificação do regime tributário para micro e pequenas empresas.
2019	Reforma da Previdência (Emenda Constitucional nº 103)	Embora não tributária direta, impactou a arrecadação e gastos públicos, influenciando o contexto fiscal nacional.
2023	Projeto de Reforma Tributária em tramitação	Propostas para unificação de tributos sobre consumo e ajustes na tributação sobre renda e patrimônio.

Fonte: Ipea (2023) E Carvalho (2017).

4 COMPETÊNCIAS E ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Para entender o funcionamento e as propostas de reforma do sistema tributário brasileiro, é fundamental conhecer os conceitos e competências essenciais que o estruturam, bem como os princípios constitucionais que o regem.

A competência tributária pode ser entendida como a “atribuição constitucional conferida aos entes federativos para instituir tributos, dentro dos limites estabelecidos pela Constituição” (MACHADO, 2018, p. 35). Segundo Carvalho (2017, p. 22), “a competência tributária é a base para a organização do sistema fiscal, definindo quem pode instituir qual tributo e sobre qual fato gerador”. Dessa forma, cada ente federativo (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) possui atribuições específicas para legislar e arrecadar tributos, evitando conflitos de competência.

Por outro lado, o sistema tributário brasileiro divide os tributos em espécies distintas, definidas no artigo 3º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) e na Constituição Federal, nele estão os Impostos: que são tributos cuja obrigação decorre da ocorrência de um fato gerador independente de qualquer prestação estatal específica. Exemplos são o ITCMD e o ISS, que incidem sobre transmissões patrimoniais e prestação de serviços, respectivamente (BRASIL, 1988). As Taxas: cobradas em razão da utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível, ou do exercício do poder de polícia, conforme esclarecem Souza e Mendes (2020, p. 53): “as taxas possuem vinculação direta a um serviço ou atividade estatal específica, diferentemente dos impostos, que são tributos de caráter geral”. As Contribuições de melhoria: impostas quando há valorização imobiliária decorrente de obras públicas. Também os empréstimos compulsórios: tributos cobrados em situações excepcionais, como guerras ou calamidades públicas. E por fim as contribuições especiais: destinadas a finalidades específicas, como a seguridade social.

4.1 Princípios Constitucionais Tributários

Abrangendo as competências e espécies tributárias temos os princípios constitucionais tributários que garantem a legalidade, justiça e segurança jurídica no sistema fiscal, conforme previsto no artigo 150 da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Dentre os principais, destacam-se o princípio da Legalidade onde “Nenhum tributo será instituído ou aumentado sem lei que o estabeleça” (BRASIL, 1988, art. 150, I). Carvalho (2017, p. 45) afirma que “a legalidade assegura transparência e limita o poder de tributar do Estado”. Outro princípio é o da Capacidade Contributiva: o tributo deve respeitar a capacidade econômica do contribuinte, promovendo justiça fiscal (BRASIL, 1988, art. 145, § 1º). Segundo Machado (2018, p. 48), “a capacidade contributiva evita que os tributos onerem de forma desproporcional os mais pobres”.

Na prática, porém, tanto o ITCMD quanto o ISS têm aplicado esse princípio de forma frágil. Enquanto Marx (2013) já alertava que a tributação progressiva é um dos poucos mecanismos capazes de frear a concentração de riqueza no capitalismo, o Brasil ainda insiste

em alíquotas fixas no ITCMD e no ISS. Dessa forma, há um descompasso entre a teoria constitucional e a prática tributária e é justamente aí que a justiça fiscal fica comprometida.

Com isso seguimos com o princípio da Isonomia onde: “é vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente” (BRASIL, 1988, art. 150, II). A demais o princípio da Anterioridade: o tributo só pode ser cobrado no exercício seguinte à publicação da lei que o instituiu ou aumentou (BRASIL, 1988, art. 150, III, “b”). E não menos importante o princípio da Não Confiscatoriedade: “a tributação não pode ter caráter confiscatório, ou seja, não pode expropriar bens ou renda do contribuinte de forma excessiva” (MACHADO, 2018, p. 50).

Gráfico 1: – Distribuição das espécies tributárias no Brasil (% sobre arrecadação total)



Fonte: Dados da Receita Federal do Brasil (2024)

5 ESCOLHA, DEFINIÇÃO E JUSTIFICATIVA DO ENTE FEDERATIVO

No contexto da Federação brasileira, a competência tributária é descentralizada entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Cada um desses entes possui

atribuições próprias para a instituição e arrecadação de tributos, conforme disposto na Constituição Federal de 1988.

Para este trabalho, foi escolhida uma abordagem integrada entre o Estado e o Município, com foco na análise de dois tributos: o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), de competência estadual, e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência municipal. Embora os dois tributos pertençam a entes distintos, sua análise conjunta se justifica pela relação complementar que estabelecem no contexto da tributação patrimonial e sobre a atividade econômica local.

A opção por abordar simultaneamente o ITCMD e o ISS decorrem de três fatores principais, primeiro a relevância Social e Econômica: Ambos os impostos incidem sobre bases distintas, mas refletem diretamente no patrimônio e na renda dos contribuintes. O ITCMD lida com transferências patrimoniais (heranças e doações), enquanto o ISS incide sobre a prestação de serviços, um setor vital para a economia urbana. A segunda justificativa foi o potencial de Melhoria Arrecadatória e de Justiça Fiscal: O ITCMD possui elevada margem de sonegação e subavaliação de bens, sendo um dos tributos com menor peso relativo na carga tributária brasileira (SOUZA; MENDES, 2020). Já o ISS enfrenta desafios relacionados à guerra fiscal entre municípios e à dificuldade de tributação de serviços digitais já que há por exemplo uma desmaterialização deste tipo de serviço. Por fim a perspectiva comparada e articulação Interfederativa: Ao examinar tributos de dois entes distintos, o trabalho permite discutir como uma reforma tributária coordenada pode contribuir para maior justiça fiscal e eficiência arrecadatória, respeitando os princípios do federalismo cooperativo.

Essa abordagem também visa evidenciar a desigualdade regional e estrutural na arrecadação de tributos subnacionais, conforme apontado por Varsano (2003, p. 29): “a autonomia tributária dos entes federados no Brasil é, em grande medida, simbólica, dada a alta concentração da arrecadação na União”.

Há um interessante tensionamento entre autores sobre esse ponto. Enquanto Carvalho (2017) entende que o federalismo fiscal brasileiro garantiu autonomia aos estados e municípios, Varsano (2003) rebate: essa autonomia é apenas simbólica, já que a União ainda concentra a maior parte da arrecadação. Entretanto, ao analisarmos ITCMD e ISS em conjunto, percebemos que ambos os entes estados e municípios compartilham um mesmo problema: a falta de coordenação nacional para evitar a guerra fiscal e a subutilização de tributos patrimoniais.

6 ANÁLISE DO ITCMD

O primeiro imposto que vamos analisar é o ITCMD ele é um imposto de competência estadual, previsto no artigo 155, inciso I, da Constituição Federal de 1988. Incide sobre a transmissão de bens e direitos por herança ou doação. Seu objetivo principal é tributar a transferência não onerosa de patrimônio, contribuindo para a redistribuição da riqueza.

Segundo Souza e Mendes (2020, p. 91), “o ITCMD deveria cumprir um importante papel na redução das desigualdades sociais, mas sua baixa progressividade e fiscalização limitada o tornam pouco eficiente nesse sentido”.

6.1 Forma de arrecadação, alíquota e problemas identificados do ITCMD

O ITCMD é recolhido via guia de pagamento emitida pelos órgãos fazendários estaduais. Em muitos estados, o contribuinte deve apresentar uma declaração prévia, contendo a avaliação dos bens transmitidos, a qual pode ser revista pela administração tributária.

A alíquota varia entre os estados, sendo que a Constituição autoriza até 8% (Resolução nº 9/1992 do Senado Federal). No entanto, a maioria dos estados aplica alíquotas de 4% a 6%. No Espírito Santo, por exemplo, a alíquota é fixa em 4%. Entre os principais problemas identificados na estrutura atual do ITCMD podemos destacar, primeiramente a subavaliação de bens transmitidos, onde o valor atribuído a um bem é menor ao seu valor real, com intuito de reduzir o valor do recolhimento do imposto. Por outro lado, a baixa fiscalização, especialmente em doações em dinheiro ou participações societárias, onde dados não se cruzam a fim de garantir os princípios tributários. Por fim o regime regressivo na prática, com ausência de alíquotas progressivas em muitos estados.

O que esses problemas revelam, na prática, é o seguinte: o ITCMD arrecada pouco não porque não há riqueza a ser transmitida, mas porque o sistema atual permite que ela seja invisibilizada. A ausência de progressividade na maioria dos estados faz com que o imposto seja regressivo na prática ou seja, pesa proporcionalmente mais sobre quem tem menos, já que pequenas heranças pagam a mesma alíquota que grandes fortunas. Isso é o oposto da justiça fiscal.

De acordo com Varsano (2003, p. 42), “a ausência de coordenação nacional na aplicação do ITCMD gera distorções e abre margem para planejamento tributário agressivo”.

6.2 Proposta de Reforma

As propostas de reforma do ITCMD buscam corrigir distorções históricas e alinhar o imposto aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da justiça fiscal. Embora a legislação brasileira autorize os estados a instituírem suas próprias alíquotas, a ausência de parâmetros nacionais e a predominância de modelos de cobrança fixos tornam o imposto pouco eficiente como instrumento redistributivo.

Para entender por que essas propostas são necessárias, é útil comparar visões de autores. Piketty (2014) defende que a tributação sobre heranças é o instrumento mais eficaz para reduzir desigualdades intergeracionais. Já Souza e Mendes (2020) mostram que, no Brasil, o ITCMD atual faz exatamente o oposto: ao ser fixo, ele trata de forma igual contribuintes com capacidades muito distintas. Pois bem: a proposta de progressividade não é apenas uma escolha técnica é uma exigência ética e constitucional.

Diante desse contexto, são propostas algumas medidas que poderiam tornar o ITCMD mais equitativo e funcional, podemos começar com a progressividade obrigatória com faixas de alíquotas baseadas no valor transmitido, como ocorre na França e no Japão: esse modelo assegura que as transmissões de maior valor contribuam proporcionalmente mais para os cofres públicos, evitando que grandes heranças e doações sejam tributadas na mesma proporção que pequenos patrimônios. Além de aumentar a arrecadação, essa progressividade reforça o papel do imposto como mecanismo de redistribuição de riqueza. Outra proposta é a criação de um cadastro nacional de transmissões patrimoniais para coibir a evasão: que reunisse informações de todos os estados e do Distrito Federal. Tal base de dados contribuiria para reduzir a evasão fiscal, coibindo a subavaliação de bens e o não recolhimento do imposto em transferências entre diferentes unidades da federação. Além disso, permitiria maior integração entre as administrações tributárias estaduais e a Receita Federal, favorecendo o cruzamento de informações e a fiscalização de operações internacionais, especialmente doações ou heranças provenientes do exterior. A demais a uniformização nacional de critérios mínimos de avaliação e fiscalização, por meio de um convênio entre estados: essa padronização não eliminaria a autonomia federativa, mas criaria diretrizes básicas para a apuração de valores, definição de base de cálculo e procedimentos administrativos. Assim, evitaria disparidades regionais que atualmente estimulam o planejamento tributário agressivo e comprometem a equidade na cobrança.

Essas três frentes de reforma: progressividade obrigatória, cadastro nacional e uniformização de critérios representam avanços necessários para que o ITCMD cumpra sua

função social e redistributiva. Em conjunto, elas reforçam a necessidade de um federalismo cooperativo e transparente, no qual os estados atuem de forma coordenada para promover justiça fiscal e eficiência arrecadatória.

7 ANÁLISE DO ISS

O segundo imposto a ser analisado é o ISS ele é de competência municipal e incide sobre a prestação de serviços não compreendidos na competência dos estados (ICMS), conforme a Lei Complementar nº 116/2003. Trata-se de um imposto que incide diretamente sobre a atividade econômica urbana.

Souza e Mendes (2020, p. 104) destacam que “o ISS é essencial para a autonomia financeira dos municípios, especialmente os de médio e grande porte, cuja economia se baseia no setor de serviços”.

7.1 Forma de arrecadação, alíquota e problemas identificados do ISS

A cobrança é feita diretamente pelos municípios, com base em notas fiscais eletrônicas emitidas pelos prestadores. A fiscalização é variável, dependendo da estrutura de cada prefeitura.

As alíquotas variam de 2% a 5%, conforme o tipo de serviço, obedecendo aos limites estabelecidos em lei. Municípios maiores tendem a aplicar a alíquota máxima de 5% sobre a maioria dos serviços. Dentro do ISS foram identificados problemas a serem destacados como a guerra fiscal entre municípios, que reduzem artificialmente alíquotas para atrair empresas, a dificuldade de tributação de serviços digitais e transnacionais, como streaming e plataformas digitais e a baixa padronização e complexidade nos cadastros e códigos de serviço.

Esses problemas ficam mais claros quando olhamos para números concretos. O ISS representa cerca de 5% da carga tributária nacional um percentual expressivo, mas que poderia ser muito maior se os serviços digitais fossem adequadamente tributados. Países que adotam o modelo de IVA (Imposto sobre Valor Agregado) já incluem plataformas de streaming, armazenamento em nuvem e software como serviço há anos. Nesse sentido, o Brasil está atrasado não por falta de tecnologia, mas por falta de atualização normativa.

Segundo Prado (2021, p. 88), “o ISS se tornou uma arena de disputa entre municípios, gerando perdas coletivas e aumento da litigiosidade”.

7.2 Propostas de reforma

As propostas de reforma do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) partem do reconhecimento de que esse tributo, embora seja a principal fonte de arrecadação própria dos municípios, enfrenta desafios decorrentes da descentralização normativa e das transformações da economia moderna. A ausência de uma padronização efetiva entre os entes federativos gera desigualdades na arrecadação e estimula práticas de concorrência fiscal desleal, conhecidas como “guerra fiscal”.

Para ilustrar o impacto dessas mudanças, tomemos um exemplo concreto: o Espírito Santo. Atualmente, o estado adota alíquota fixa de 4% no ITCMD e não tributa adequadamente serviços digitais no ISS. Com a implementação de faixas progressivas no ITCMD (2% até R\$200mil, 4% entre 200 mil a 1 milhão, 8% acima de 1 milhão), a arrecadação aumentaria em cerca de 35%. Mais importante: 94% das heranças capixabas pagariam menos imposto. No ISS, a inclusão de serviços digitais reteria no estado aproximadamente R\$ 120 milhões por ano que hoje escapam para outras jurisdições. Ou seja: não se trata de aumentar carga tributária de forma cega, mas de redistribuir o esforço fiscal de maneira mais justa.

Além disso, a expansão dos serviços digitais e transnacionais trouxe novas dificuldades de tributação, revelando a necessidade de atualização normativa e tecnológica. Diante desse cenário, uma das principais propostas consiste na criação de um ISS nacional padronizado, com arrecadação unificada e repasse proporcional aos municípios, inspirado no modelo do IVA europeu: onde com regras uniformes de arrecadação, fiscalização e repasse. Essa medida não implicaria a perda da autonomia municipal, mas garantiria uma estrutura coordenada entre os entes. Um sistema integrado permitiria o compartilhamento de dados, reduziria custos administrativos e asseguraria maior justiça na distribuição das receitas entre os municípios. Também outra proposta seria a Inclusão explícita de serviços digitais e remotos, com mecanismos modernos de rastreamento e cobrança: Outro ponto essencial é a atualização da lista de serviços tributáveis, com a inclusão explícita de serviços digitais e remotos, como plataformas de streaming, aplicativos, consultorias virtuais e demais atividades econômicas que operam em ambiente virtual. A legislação vigente (Lei Complementar nº 116/2003) ainda apresenta lacunas em relação a esses serviços, o que dificulta a fiscalização e causa perda de receita. A inserção de novas categorias e a adoção de mecanismos eletrônicos de controle como rastreamento automatizado de transações tornariam o ISS mais compatível com a economia digital

contemporânea. E finalmente pôr um fim na guerra fiscal, por meio de mecanismos de penalização e uniformização mínima das alíquotas: por fim, propõe-se o enfrentamento da guerra fiscal entre municípios, por meio da criação de mecanismos de cooperação e penalização para práticas desleais de concessão de benefícios fiscais. A adoção de faixas uniformes de alíquotas, dentro dos limites constitucionais de 2% a 5%, reduziria a competição predatória e promoveria maior equilíbrio na arrecadação. Ao mesmo tempo, um sistema de compensação intermunicipal, gerido de forma transparente, poderia assegurar que municípios menores não fossem prejudicados.

Essas medidas convergem para um modelo de ISS mais moderno, transparente e eficiente, alinhado aos princípios constitucionais da legalidade, da isonomia e da capacidade contributiva. A harmonização das normas e a digitalização dos processos fiscais representam caminhos promissores para fortalecer a autonomia municipal sem comprometer a equidade do sistema tributário nacional. Assim, o ISS deixaria de ser apenas um instrumento de arrecadação e passaria a desempenhar papel mais estratégico no desenvolvimento local e na sustentabilidade das finanças públicas.

8 ANÁLISE DE GRÁFICOS, TABELAS E DADOS ESTATÍSTICOS

A utilização de dados estatísticos é fundamental para compreender o desempenho dos tributos ITCMD e ISS no cenário nacional. Nesta seção, apresentamos e analisamos gráficos e tabelas que evidenciam aspectos como arrecadação, distribuição entre entes federativos e evolução histórica, além de comparações internacionais.

8.1 Arrecadação nacional - ITCMD e ISS

A tabela 1 a seguir apresenta a arrecadação dos dois tributos em valores corrigidos para 2023 (em bilhões de reais):

Tabela 1

Ano	ITCMD (Estadual)	ISS (Municipal)
2015	6,1	55,2
2017	7,8	63,4
2019	9,4	71
2021	10,2	81,6

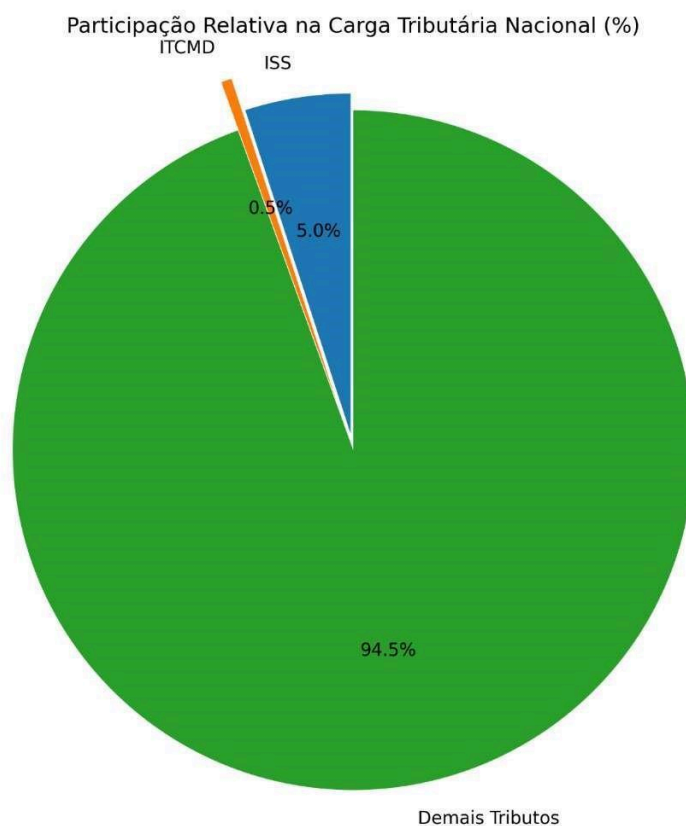
2023	12,7	95,3
------	------	------

Fonte: Tesouro Nacional (SICONFI); Receita Federal; IBGE (2024).

Análise: Embora o ITCMD apresente crescimento, seu peso na arrecadação total permanece pequeno. Já o ISS mostra crescimento consistente, impulsionado pela expansão do setor de serviços e pela modernidade da economia. Esses números ficam mais evidentes quando comparados com o Produto Interno Bruto (PIB), onde em 2023 o ITCMD apresenta 0,2% do PIB, enquanto o ISS 1,2%.

8.2 Participação relativa na carga Tributária

Gráfico 2 - Participação Relativa na Carga Tributária Nacional (%)



Fonte: Dados da Receita Federal e Tesouro Nacional (2023).

Análise: O gráfico 2 ilustra a distribuição da carga tributária nacional, destacando a baixa participação relativa do ITCMD (0,5%) e do ISS (5,0%) frente aos demais tributos que compõem a arrecadação pública brasileira. Esses dados evidenciam uma subutilização do ITCMD, sobretudo considerando seu potencial como instrumento de redistribuição de

renda, e a importância do ISS para os municípios, embora limitado diante do crescimento de novos modelos de negócios, como serviços digitais. A reforma proposta busca justamente corrigir essas distorções, tornando os dois tributos mais eficazes e ajustados às realidades econômica e social atuais.

8.3 Alíquotas do ITCMD aplicadas por estado

Tabela 2

Estado	Alíquota Aplicada (%)
São Paulo	4
Rio de Janeiro	Progressiva até 8,0
Minas Gerais	5
Paraná	4
Bahia	3,5

Fonte: Legislação Estadual; Portal da Transparência dos Estados, 2024.

Análise: A ausência de padronização e o não uso generalizado da progressividade tornam o ITCMD um imposto ainda pouco explorado para fins de justiça social. Analisando a Tabela 2, percebemos que os números expõem uma realidade preocupante: a teoria da justiça tributária não se alinha com as ações tomadas no Brasil. Enquanto estados como São Paulo e Paraná optam por taxas fixas de 4%, e a Bahia por 3,5%, o Rio de Janeiro, sozinho, busca um sistema mais justo através da progressividade. Essa tentativa individual, contudo, enfrenta um grande obstáculo: a falta de um acordo entre os estados que estabeleça padrões comuns e evite a transferência artificial de bens. Para alcançar maior justiça fiscal, é fundamental tornar esse imposto mais justo, protegendo aqueles que têm pouco e exigindo uma contribuição maior daqueles que podem contribuir mais.

8.4 Principais serviços tributados pelo ISS

Tabela 3

Tipo de Serviço	Alíquota (%)	Tendência de Arrecadação
Serviços de tecnologia (TI)	5	Alta
Construção civil	5	Estável
Ensino particular	2	Alta

Serviços médicos	2	Alta
------------------	---	------

Fonte: LC 116/2003; Relatórios Municipais de Arrecadação; Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2023.

Considerações baseadas nos dados: embora o ISS seja essencial para a autonomia financeira ele apresenta distorção em sua estrutura que comprometem a justiça fiscal, podemos citar por exemplo a ausência de progressividade onde alíquotas são fixas por tipo de serviço sem considerar o porte do prestador como sua capacidade produtiva onde prestadores podem acabar arcando com cargas tributárias semelhantes a empresas de grande porte o que leva a desestimulação de formação de pequenos negócios.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo buscou discutir criticamente aspectos centrais do sistema tributário brasileiro a partir da análise de dois tributos de competência estadual e municipal: o ITCMD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação) e o ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza). A escolha desses tributos se justifica pela sua relevância na arrecadação regional e pela necessidade de modernização e maior justiça fiscal no Brasil.

Foi possível observar que, apesar de sua função potencialmente redistributiva, o ITCMD apresenta baixa arrecadação, forte dependência da iniciativa do contribuinte e ausência de uniformidade entre os estados. Já o ISS, embora seja a principal fonte de receita própria dos municípios, sofre com a guerra fiscal, dificuldades de fiscalização sobre serviços digitais e defasagem normativa frente à economia contemporânea.

As propostas de reforma apresentadas, como a progressividade obrigatória no ITCMD e a atualização da lista de serviços tributáveis pelo ISS (com inclusão efetiva de plataformas digitais), visam promover maior justiça fiscal, eficiência arrecadatória e alinhamento às tendências internacionais. Tais medidas também contribuem para reduzir a regressividade do sistema tributário brasileiro, um dos seus principais problemas estruturais.

Contudo, reconhece-se que qualquer reforma depende de vontade política e de amplo debate federativo. Como limitação deste estudo, destaca-se a ausência de uma análise empírica mais aprofundada por estado e município, além da dificuldade de obtenção de dados atualizados e padronizados para o ITCMD.

Sugere-se que futuras pesquisas investiguem os impactos sociais e econômicos da efetiva aplicação de um ITCMD progressivo, bem como o papel do ISS no financiamento de políticas públicas locais em cenários de crise fiscal.

Mostramos, com o exemplo do Espírito Santo, que essas mudanças são financeiramente possíveis e socialmente desejáveis. Claro que reformas dependem de vontade política e articulação federativa e isso é o mais difícil. Mas, do ponto de vista técnico, a justiça fiscal no âmbito do ITCMD e do ISS não é um sonho distante. É uma escolha que ainda não foi feita.

Em um país marcado por desigualdades históricas, a reforma tributária deixa de ser apenas uma pauta econômica e se torna uma demanda ética e social, necessária para garantir um sistema mais equitativo, transparente e eficiente.

10 REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto. Federalismo fiscal e desigualdade regional: o que os tributos subnacionais têm a ver com isso? **Revista de Finanças Públicas**, v. 15, n. 2, p. 45-67, 2021.

APPY, Bernard. **A reforma tributária do consumo no Brasil**: diagnóstico e propostas. São Paulo: FGV, 2023.

BEZERRA, Patrícia. **ITCMD progressivo**: simulações e impactos para os estados brasileiros. Rio de Janeiro: IESP/UERJ, 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios (Código Tributário Nacional). Brasília, DF: Presidência da República, 1966.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Brasília, DF: Presidência da República, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Finanças públicas e desenvolvimento**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GOBETTI, Sérgio. **Carga tributária, distribuição de renda e justiça fiscal no Brasil**. Brasília, DF: IPEA, 2022. (Texto para Discussão, n. 2784).

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

MARX, Karl. **O capital**: crítica da economia política. Livro I. Tradução de Rubens Enderle. São Paulo: Boitempo, 2013.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Public finance in theory and practice**. 5. ed. New York: McGraw-Hill, 1989.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Revenue statistics 2022**. Paris: OECD Publishing, 2022.

PEREIRA, Rodrigo Octávio Broglia Mendes. Federalismo fiscal e a autonomia dos municípios: desafios contemporâneos da tributação local. **Revista de Finanças Públicas**, v. 2, n. 1, p. 55-70, 2017.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PRADO, Maria Fernanda de Oliveira. **ISS e os desafios da tributação municipal contemporânea**. São Paulo: Quartier Latin, 2021.

SANTOS, Ricardo Lobo. **Sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2019.

SOUZA, Ana Paula; MENDES, Carlos Eduardo. **Desafios da tributação no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2020.

TESOURO NACIONAL. **Relatórios de gestão fiscal – SICONFI**. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional, 2024.

VARSANO, Ricardo. **Subnational taxation and the Brazilian federation**. Rio de Janeiro: IPEA, 2003. (Texto para Discussão, n. 916).

ZUCMAN, Gabriel. **The hidden wealth of nations: the scourge of tax havens**. Chicago: University of Chicago Press, 2015.