



Revista de Direitos Fundamentais e Tributação – RDFT

ISSN: 2594-858X

DOI: <https://doi.org/10.47319/rdft.v9n1.118>

Seção: Artigos

ITCMD e progressividade limitada: os efeitos do teto de 8 % sobre a justiça distributiva

ITCMD and limited progressivity: the effects of the 8 % cap on distributive justice

El ITCMD y la progresividad limitada: los efectos del límite máximo del 8 % sobre la justicia distributiva

Pedro Gabriel Barroso de Oliveira¹

Resumo

O artigo examina a tributação das transmissões *causa mortis* no Brasil à luz dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da igualdade tributária e da redução das desigualdades sociais, com foco na alíquota máxima do ITCMD ao patamar de 8%, estabelecida pela Resolução nº 09/1992 do Senado Federal. Mediante abordagem histórico-comparativa, reconstrói-se a formação e a evolução da tributação sobre heranças nos EUA, evidenciando a compatibilidade entre sua progressividade tributária e economias capitalistas desenvolvidas. Em seguida, analisa-se o clássico “*trade-off*” entre equidade e eficiência e os efeitos institucionais do atual modelo brasileiro sobre o federalismo fiscal e a justiça distributiva. Sustenta-se que a limitação normativa vigente compromete a eficácia material da progressividade e contribui para a perpetuação da concentração intergeracional de riqueza. Conclui-se que a paridade com o teto do IRPF constitui medida de aperfeiçoamento institucional necessária à harmonização do tributo com os objetivos constitucionais de justiça fiscal e equidade intergeracional.

Palavras-chave: ITCMD. Progressividade tributária. Capacidade contributiva. Federalismo fiscal. Tributação de heranças.

¹ Mestre em Direito Constitucional pela Universidade de São Paulo (Brasil). Mestrando em Direito Público pela Universidad de Jaén (Espanha). ORCID: <https://orcid.org/0009-0002-0452-2511>. E-mail: pedrogabrielbo@usp.br.



Abstract

This article examines the taxation of intestate transfers in Brazil in light of the constitutional principles of ability to pay, tax equality, and the reduction of social inequalities, with a focus on the maximum ITCMD tax rate of 8%, established by Federal Senate Resolution nº 09/1992. Using a historical-comparative approach, the article reconstructs the formation and evolution of inheritance taxation in the United States, highlighting the compatibility between its progressive tax system and developed capitalist economies. It then analyzes the classic “trade-off” between equity and efficiency and the institutional effects of the current Brazilian model on fiscal federalism and distributive justice. It is argued that the current normative limitation compromises the substantive effectiveness of progressivity and contributes to the perpetuation of intergenerational wealth concentration. It is concluded that alignment with the personal income tax ceiling constitutes an institutional improvement measure necessary for harmonizing the tax with the constitutional objectives of fiscal justice and intergenerational equity.

Keywords: ITCMD. Tax progressivity. Tax-paying capacity. Fiscal federalism. Inheritance taxes.

Resumen

El artículo examina la tributación de las transmisiones por causa de muerte en Brasil a la luz de los principios constitucionales de la capacidad contributiva, la igualdad fiscal y la reducción de las desigualdades sociales, centrándose en el tipo máximo del ITCMD, fijado en el 8% por la Resolución nº 09/1992 del Senado Federal. Mediante un enfoque histórico-comparativo, se reconstruye la formación y la evolución de la tributación sobre las herencias en EE. UU., poniendo de manifiesto la compatibilidad entre su progresividad fiscal y las economías capitalistas desarrolladas. A continuación, se analiza la clásica contraposición entre equidad y eficiencia, así como los efectos institucionales del actual modelo brasileño sobre el federalismo fiscal y la justicia distributiva. Se sostiene que la limitación normativa vigente compromete la eficacia material de la progresividad y contribuye a la perpetuación de la concentración intergeneracional de la riqueza. Se concluye que la equiparación con el límite máximo del IRPF constituye una medida de perfeccionamiento institucional necesaria para armonizar el impuesto con los objetivos constitucionales de justicia fiscal y equidad intergeneracional.

Palabras Clave: ITCMD. Progresividad fiscal. Capacidad contributiva. Federalismo fiscal. Impuesto sobre sucesiones.

Introdução

A frase desgastada de que “nada nesse mundo é certo, exceto a tributação e a morte”, cunhada por Benjamin Franklin, não deixa de ecoar seu vigor, mas deixa de frisar que entre esses dois elementos paira uma questão de justiça. Na pena de Liam Murphy e Thomas Nagel, instiga a discernir se grandes desigualdades na parte superior da distribuição de riqueza são censuráveis *post mortem* e em relação aos herdeiros.² Dentre outras indagações, busca averiguar não só a pertinência da progressividade, mas também seu método e sua alíquota.

No caso brasileiro, essa inquietação é constante, ante a Resolução nº 09/1992 do Senado Federal, que estabeleceu o patamar máximo em 8% ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD). O teto é considerado, não raro, baixo em comparação com outros países,³ além de não apresentar metodologias distintas de incidência que considerem a condição pessoal do receptor. Em argumento alarmista, poder-se-ia arguir que aumentá-la resultaria em acréscimo injustificado da carga tributária nacional, já incontestavelmente alta.

Repensá-la, todavia, afrontaria a ordem econômica capitalista inscrita no art. 170 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), ou, no limite, distanciaria o país de modelos internacionais? Nesse cenário, a referência a modelos estrangeiros, notadamente o estadunidense, não se presta a justificar, por si só, a adoção de soluções normativas específicas, tampouco autoriza a transposição acrítica de institutos jurídicos.

Como delineia Beverly I. Moran, a análise comparativa em matéria tributária enfrenta obstáculos significativos, que vão desde a incompreensão da engenharia dos tributos até as diferenças históricas e institucionais entre os sistemas.⁴ Superar tais entraves exige cautela metodológica e retorno às origens históricas dos institutos examinados, de modo a compreender não apenas suas configurações atuais, mas também os fatores que condicionaram sua evolução. Nesse sentido, o presente estudo

² Cf. **The Myth of Ownership**: Taxes and Justice. New York: Oxford University Press, 2002, p. 186.

³ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 385-386.

⁴ Cf. Taxation. In. CANE, Peter; TUSHNET, Mark. **The Oxford Handbook of Legal Studies**. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 2006, p. 377-396.

recorre à experiência estadunidense não como paradigma a ser reproduzido, mas como elemento de contraste capaz de iluminar as especificidades do modelo brasileiro, com foco tão-somente nas heranças.

A eleição da experiência norte-americana como referência comparativa decorre sua utilidade analítica específica para o problema investigado, ao apresentar ordenamento inserido em economia capitalista avançada, com longa tradição de tributação das transmissões *causa mortis*, no qual a progressividade conviveu, em diferentes momentos históricos, com altos níveis de dinamismo econômico e acumulação de capital. Esses aspectos o tornam particularmente apto a testar, em chave crítica, argumentos recorrentes no debate nacional que associam, de forma apriorística, a elevação das alíquotas do ITCMD a efeitos deletérios sobre eficiência, investimento ou crescimento. Parte-se, em contraste, da hipótese de que a limitação da alíquota ao teto de 8% não apenas restringe a eficácia material da progressividade, mas também contribui para a manutenção de padrões de concentração intergeracional de riqueza incompatíveis com os objetivos constitucionais de justiça social e equidade.

Para alcançar esses objetivos, o texto se estrutura em quatro etapas complementares. Inicialmente, reconstrói-se, em perspectiva histórico-comparativa a formação da tributação sobre heranças. Em seguida, examina-se o clássico “*trade-off*” entre equidade e eficiência, situando a progressividade tributária no âmbito da teoria da tributação e dos objetivos constitucionais do Estado brasileiro. Na terceira parte, analisam-se os efeitos jurídicos e econômicos decorrentes da limitação imposta pela Resolução nº 09/1992 do Senado Federal, especialmente quanto à funcionalidade do ITCMD no federalismo fiscal e na justiça distributiva. Por fim, avalia-se criticamente o modelo vigente, de modo a sustentar a necessidade de revisão do atual desenho normativo como etapa de aperfeiçoamento institucional do Sistema Tributário Nacional.

1. As razões de existência das heranças por meio do breve histórico de sua tributação nos EUA

A teoria dos direitos naturais ganha seu grande compasso com John Locke, cuja formação deriva das leis da natureza e confere prioridade absoluta à preservação do

indivíduo.⁵ Em segundo plano, surge o objetivo de propagar sua espécie e continuar sua linhagem na posteridade, o que confere o direito de herança para a preservação de seus dependentes.⁶

Nessa vertente, Francis W. Matthys alega que a herança emana da lei eterna e é captada pela racionalidade humana de que os pais têm obrigação de cuidar da vida de seus filhos.⁷ Essa é a base da teoria familiar da propriedade, pela qual seus direitos têm seu ponto fulcral na transmissão aos herdeiros, ao ponto de impedir a intromissão estatal em um direito natural.⁸

Contrário à formulação da herança como direito natural, o espírito positivista de Blackstone se enraizou mais profundamente nas terras estadunidenses.⁹ A seu ver, a ideia de que a herança vem do direito natural se baseia, em verdade, em duas suposições distintas: primeiro, que o filho tem o direito de suceder os bens de seus pais e que qualquer posicionamento diverso é contrário às leis da natureza; segundo, que o proprietário é intitulado pela natureza como capaz de direcionar, na íntegra, para onde irão seus bens *post mortem*.¹⁰

Dessa forma, se um pai falece e não deixou filhos ou esqueceu de exercer seu direito de direcionar os bens, a aproximação pelos direitos naturais levaria à conclusão de que os bens deveriam se tornar patrimônio de todos, tal qual foram retirados do estado de natureza. Ademais, na lógica naturalista, o direito de guiar o destino dos bens,

⁵ Cf. **The Works of John Locke**. London: s.n., 2012, v. 5, p. 39. A natureza, Segundo Locke, leciona o direito de auto-preservação ("*self-preservation*") e preservação dos filhos como norma geral e orientadora do estado de natureza.

⁶ Cf. *Ibid.*, p. 60. As crianças, nessa visão, são entendidas como frágeis a ponto de não conseguirem prover os bens para sua autopreservação. Deste modo, quando seus pais deixam o mundo ainda na fase em que não conseguem manter a subsistência, têm o direito natural de herdar o que pertencia aos progenitores, de forma a estender ao máximo o cuidado que obteriam caso não tivesse ocorrido o falecimento tão prematuramente. Para Locke, a herança tem seus limites definidos pela propriedade que confere não apenas autopreservação, mas também a quantia que os pais gastariam com a educação de seus filhos. São excluídos, portanto, os direitos pessoais dos pais, como títulos de nobreza

⁷ Cf. Nature of the Right to Inherit Property. **Notre Dame Law Review**, v. 12, n.1, nov. 1936, p. 12-13.

⁸ Cf. *Ibid.*, *loc. cit.*

⁹ A profundidade da influência de Blackstone em solo americano se dá não apenas pelo fato de seus "*Commentaries on the Laws of England*" terem vendido mais nos EUA (contando o período colonial) do que na Inglaterra, mas pela análise de textos legais produzidos até os dias que correm, conforme observa FARNSWORTH, Allan E. **An Introduction to the legal System of the United States**. 4. ed. New York: Oxford University Press, 2010, p. 11-13.

¹⁰ Cf. **Commentaries on the Laws of England**. Oxford: Clarendon, 2008, v. 2, p. 14.

caso não exercido em vida, estender-se-ia *post mortem*.¹¹ Tais conclusões lógicas são tidas como absurdas para Blackstone, que observa a primazia do direito positivo em sempre dar uma direção aos bens para algum herdeiro sem retorná-los ao patrimônio comum da sociedade.¹²

A organização do contrato social, orientado à paz entre os indivíduos, logo, regulou a herança como direito civil, no afã de evitar os incontáveis distúrbios que poderiam florescer pela visão dos direitos naturais. Esquematizada pela legislação, confusões quanto aos novos titulares da propriedade do *de cujus* são evitadas, visto que os direitos de propriedade, para Blackstone, encerram-se com a morte.¹³

O maior advogado contra o acúmulo de riquezas por meio de heranças no período pós-revolucionário americano foi Thomas Jefferson, por acreditar não apenas que esta seria uma via necessária para barrar a aristocracia, mas também que a distribuição de pequenas parcelas de terra por este processo era necessária para solidificar a nascente República.¹⁴ Assustado com a desigualdade que se perpetuava pós-Independência, Jefferson escreveu a James Madison que a forma silenciosa de reduzir a ameaçava aos primeiros passos dos EUA era “isentar de tributação todos os que estão abaixo de um determinado limite e tributar as faixas mais altas de patrimônio em progressão geométrica, à medida que aumentam”.¹⁵

O primeiro esforço nessa linha foi o “*Stamp Act*”, de 1797, que estabeleceu pequena tributação sobre os documentos relacionados à transmissão de propriedade

¹¹ Cf. *Ibid.*, p. 11.

¹² Cf. *Ibid.*, *loc. cit.*

¹³ Cf. *Ibid.*, *loc. cit.*

¹⁴ Cf. KATZ, Stanley N. *Republicanism and the Law of Inheritance in the American Revolutionary Era*. In: ELY JUNIOR, James W (Org.). **Property Rights in the colonial era and early republic**. New York: Garland, 1997.

¹⁵ Cf. *Thomas Jefferson to James Madison, 28 October 1785*. Disponível em: <<https://founders.archives.gov/documents/Jefferson/01-08-02-0534>>. Acesso em 02 abr. 2026. Em similar toada, Thomas Paine afirmava que, no estado de natureza, a terra não cultivada é de toda a humanidade, cuja instituição da propriedade privada surge como consequência inevitável para distinguir o trabalho realizado sobre a terra. Dessa feita, se os homens se uniram em uma sociedade civil para superar as mazelas que podem atormentar o estado de natureza, o melhor método de mantê-las distantes é por meio da tributação das transmissões *causa mortis*, por duas razões: primeiro, porque operará sem atingir qualquer proprietário atual ou interferir em qualquer exercício tributário presente; segundo, porque sua efetividade é elevada, uma vez que a subtração pode ser facilmente monitorada. Logo, a tributação deste caso é realizada para redistribuir a propriedade tomada do estado de natureza. (Cf. **Agrarian Justice**. Disponível em: <<http://piketty.pse.ens.fr/files/Paine1795.pdf>>. Acesso em: 02 abr. 2026, p. 8).

causa mortis, sob a forma de “*estate tax*”, i.e., um tributo que incide sobre o valor da herança ou legado transmitido.¹⁶ Sua duração, contudo, foi efêmera. Além de ter sido suspensa entre dezembro de 1797 e junho de 1798, o Congresso aboliu sua existência em 6 de abril de 1802, uma vez que serviu apenas para fortalecer a marinha americana sob ameaça de conflito com a França.¹⁷

Em 1864, a tributação sobre as transmissões *causa mortis* retornaram ao nível federal para suportar os custos da Guerra Civil e que, naturalmente, não incidia sobre as propriedades dos Estados Confederados da América. Com uma alíquota que dependia do grau de parentesco, e poderia variar de 1% a 6%, o “*Revenue Act*” foi repellido seis anos após o fim do conflito, em 1870.¹⁸ Adicionalmente, essa lei previa que todas as transmissões por doação, com exceção às feitas em razão de casamento, também seriam tributadas, criando a primeira “*gift tax*”, incidente sobre a doação, nos EUA.¹⁹

Com o fim da Guerra Civil, os EUA entraram em uma fase de notável desenvolvimento econômico, em paralelo à gritante desigualdade social, alcunhada de

¹⁶ Parcela da doutrina norte-americana não é adepta ao termo “*estate-tax*”, por entender que o termo pode fazer alusão apenas às coisas tangíveis, preferindo o termo “*wealth transfer tax*” - naturalmente, este é igualmente genérico e poderia gerar confusões de ordem ainda mais ampla, de modo que propostas de substituição terminológica não vingaram, vide GREWAL, Andy. Don’t You Dare Say “Death Tax!”. **Yale Journal on Regulation**, abr. 2015, Disponível em: <<https://www.yalejreg.com/nc/dont-you-dare-say-death-tax-by-andy-grewal/>>. Acesso em 02 abr. 2026.

¹⁷ Cf. METREJEAN, Eddie; METREJEAN, Cheryl. Death Taxes in the United States: A Brief History. **Journal of Business & Economics Research**, v. 7. n. 1, jan. 2009, p. 3-5. A tentativa de criação de nova tributação sobre as transmissões *causa mortis* retornaram, sem sucesso, em 1915, sob iniciativa do Secretário de Tesouro americano à época, Alexander Dallas, para suportar os custos de uma nova guerra contra os ingleses.

¹⁸ Cf. COOPER, Jeffrey A. Interstate Competition and State Death Taxes: A Modern Crisis in Historical Perspective. **Pepperdine Law Review**, v. 33. n. 4. mai. 2006, p. 136.

¹⁹ As alíquotas dessa tributação eram extremamente variadas: para descendentes lineares ou ancestrais, 1%; irmãos ou descendentes de irmãos, 2%; Tios e seus filhos, 4%; tios-avôs e tias-avós, 6%. Esta alíquota mais alta também era reservada para doações à caridade no caso da “*gift tax*”. É importante destacar que nessa época também surge uma forma efêmera de imposto de renda progressivo, o primeiro com tal característica em nível nacional, que também foi instituída na parcela da Confederação (Cf. SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. **Progressive Taxation in Theory and Practice**. London: Forgotten Books, 2017, p. 72). Sob a prerrogativa de que não caberia à União a prerrogativa de criar um tributo sobre a transmissão *causa mortis*, o imposto da Guerra de Secessão teve sua constitucionalidade desafiada no caso “*Scholey v. Rew*” (1874). A Suprema Corte afirmou que o poder de tributar nessa situação é sustentado pelo Artigo I, Seção 8 da Constituição, ao prever que o Congresso pode criar tributos para pagar débitos e para promover a defesa comum e o bem-estar geral dos EUA, conquanto sejam uniformes em todo território. A justificativa de que o imposto seria inconstitucional por estar fora da competência do Congresso foi rechaçada pelo fato de tal exercício ter sido executado para financiar o contra-ataque à secessão dos sulistas. Essa interpretação deixou aberta a possibilidade para que a tributação em análise pudesse surgir para financiar qualquer fenômeno que envolvesse a defesa comum. (Cf. UNITED STATES OF AMERICA. Supreme Court of the United States - SCOTUS. **Scholey v. Rew**, 90 U.S. 331 [1874]).

“*Gilded Age*”.²⁰ O retorno das tributações *causa mortis*, contudo, não surgiu para aplacar a miséria, mas antes para resolver os impactos orçamentários da Guerra Hispano-Americana, em 1898. O “*War Revenue Act*” criou a “*legacy tax*” que era, em verdade, uma “*estate tax*”, pois incidia sobre a integralidade do patrimônio do de cujus. Além de ter alíquotas maiores do que as passadas, a exação também previa uma isenção para propriedades menores do que 10 mil dólares, e permitiu relativa progressividade.²¹ Ademais, a partir de 1901, inovou radicalmente ao prever isenções nos casos de doações para caridade, com fins religiosos, acadêmicos ou para organizações que promovessem atividades artísticas.²² O imposto foi repellido um ano após o fim da guerra, mas conseguiu levantar cerca de \$14,1 milhões de dólares, quantia substancial à época.²³

Somente a Primeira Guerra Mundial soergueu mais uma vez a possibilidade de suscitar o renascimento da tributação em análise para financiar os empreendimentos bélicos, o que levou o Congresso a novamente utilizar esse artifício no “*Revenue Act*” de 1916.²⁴ Pela primeira vez, a propriedade (“*estate*”) poderia ser tributada diretamente ao invés dos herdeiros. Seus instrumentos foram direcionados largamente aos mais afortunados, porquanto o patrimônio dos residentes abaixo de 50 mil dólares estava

²⁰ Cf. BENSON, Sonia; *et. al.* **UXL Encyclopedia of U.S. History**. Farmington Hills: Cengage Learning, 2009, p. 632-633. O termo foi cunhado por Mark Twain no título de um livro, em 1873, para descrever um período em que os EUA eram governados pelos interesses dos grandes e corruptos negócios. A percepção nacional no alvorecer do século XIX era de que o tempo fictício tinha se tornado realidade, o que popularizou o termo rapidamente.

²¹ Além de repetir as alíquotas maiores conforme o grau de parentesco, a progressividade examinava o valor das propriedades transmitidas, com intervalos de 10 a 25 mil dólares, 25 a 100 mil dólares, 100 a 500 mil dólares, 500 a 1 milhão de dólares, e acima de 1 milhão de dólares, com alíquotas de 5%, 7,5%, 10%, 12,5%, 15% para os não parentes, respectivamente. Aos que geralmente compõem a maioria das transmissões, descendentes e ancestrais, contudo, as alíquotas eram muito menores: 0,75%, 1,125%, 1,5%, 1,875% e 2,25%, respectivamente.

²² Cf. JACOBSON, Darien B.; RAUB, Brian G.; JOHNSON, Barry W. Estate Tax: Ninety years and counting. **Statistics of Income Bulletin**, v. 27, n. 1, p. 118-128, 2007, p. 122.

²³ Cf. *Ibidem.*, *loc. cit.* Segundo a interpretação das linhas de Darien B. Jacobson, Brian G. Raub e Barry W. Johnson, o imposto dificilmente conseguiria sobreviver apesar de seu sucesso arrecadatário pois, ao contrário dos dois tributos anteriores, o “*Revenue War Act*” foi debatido amplamente e entrou em vigor com forte oposição.

²⁴ Cf. KISSKA-SHULZE, Kathryn; LOWENSTEIN, Henry. A Historical Examination of the Constitutionality of the Federal Estate Tax. **William & Mary Bill of Rights Journal**, v. 27, n. 1, 2018, p. 137. Segundo os autores, outro fator que ensejou o apoio popular à ressurreição do tributo foi a ira à concentração de poder e riqueza da classe “*Robber Baron*”. Este termo era usado na Inglaterra dos séculos XII e XIII para descrever os senhores feudais que usavam seu poder para aumentar suas riquezas pessoais. Seu uso foi ressignificado no século XIX para descrever um pequeno grupo de industriais que usavam meios escusos para construir suas riquezas, em crítica endereçadas os membros de famílias riquíssimas como os Vanderbilt e Rockefeller.

isento, ao passo que para os não residentes, incidia a alíquota de 1% nos primeiros 50 mil dólares; já para os valores acima de 5 milhões de dólares ou mais, a alíquota era de 10%.²⁵

Três anos após o final, a Suprema Corte debateu, em “*New York Trust Company v. Eisner*”, se o fato de o imposto gerar desigualdades entre as quantias recebidas pelos beneficiários seria inconstitucional. Ao concluir pela possibilidade observar a situação econômica sujeito passivo para determinar a alíquota, “*Justice*” Holmes frisou que a tributação não incide propriamente sobre a propriedade em si, mas antes sobre o privilégio jurídico da transmissão patrimonial por ocasião da morte.²⁶ O fenômeno jurídico relevante à tributação é a transferência do patrimônio aos herdeiros, e não a mera existência do patrimônio do falecido, razão pela qual o imposto se enquadra legitimamente no poder de tributar do Congresso.²⁷

Ancorado pelo referendo de constitucionalidade das exações, o imposto permaneceu intacto até o “*Revenue Act*” de 1924, por meio do qual o Congresso estabeleceu que valores transmitidos acima de 10 milhões de dólares seriam submetidos à alíquota de 40%. A base de cálculo foi aumentada para alcançar a propriedade que foi transferida pelo descendente, mas sobre a qual retenha o direito de usufruto, além de prever um crédito de 25% contra o imposto federal se uma exação de natureza semelhante fosse deduzível pelos Estados-membros.²⁸

²⁵ Cf. *Ibid.*, 137-138. Destacam os autores que o “*Estate Tax*” de 1916 tinha pouco efeito sobre os ricos pois, na prática, além de estratégias escusas de planejamento tributário, seu poder também se alastrava sobre o pagamento de congressistas corruptos para criar isenções de toda sorte. Por outro lado, considerando que o trabalhador americano ganhava, em média, 687 dólares em 1915, é dado como certo que isenção aos 50 mil dólares abarcava a população mais humilde.

²⁶ Cf. UNITED STATES OF AMERICA. Supreme Court of the United States - SCOTUS. **New York Trust Co. v. Eisner**, 256 U.S. 349 (1921).

²⁷ Cf. *Ibid.* (Voto do “*Justice*” Holmes)

²⁸ A lei também reintroduziu a “*gift tax*”, com as mesmas alíquotas da “*estate tax*”, mas continha diversas isenções. Ao longo da vida, o valor de 50 mil dólares poderia ser doado sem qualquer tributação, bem como uma isenção anual de 500 dólares, não cumulativa. Em “*Bromley v. McCaughn*”, a SCOTUS, foi chamada para debater se a tributação progressiva a partir do valor doado sobre transmissão de propriedade *inter vivos* seria constitucional, em base muito semelhante à *New York Trust Company v. Eisner*. Escrevendo a opinião da maioria, o juiz Harlan F. Stone chegou à sua conclusão pela lógica do *stare decisis*, alegando que se a “*estate tax*”, que incide sobre transmissões *mortis causa* não foi declarada inconstitucional pelas decisões prévias da corte, o mesmo entendimento deveria ser mantido para as transmissões *inter vivos*, pela análoga natureza das transmissões. Escrevendo a opinião dissonante, o juiz George Sutherland afirmou que uma tributação que somente observa o valor da propriedade doada e deixa de analisar qualquer situação circundante – ou seja, quem é o beneficiário – é, em suma, uma criação que não pode ser comparada ao “*estate tax*” e, portanto, não se sustenta constitucionalmente

Ainda sob os efeitos da Crise de 1929, o “*Revenue Act*” de 1935 ampliou a alíquota máxima aos patamares de 60% e 70% para os patrimônios estimados em 10 e 50 milhões, respectivamente, e as isenções da “*gift tax*” decaíram à 40 mil dólares. Em 1940, foi criada uma “*surtax*” (tributo adicional) de 10% sobre ambos os tributos e ao imposto de renda; somada ao aumento da alíquota para de 77% nas propriedades acima de 50 milhões de dólares.

Alterações de monta surgiram apenas no “*Tax Reform Act*”, de 1976, que unificou as alíquotas de “*estate tax*” e “*gift tax*”, de modo que as transferências *causa mortis* passam a ser interpretadas como a última permuta por doação de um doador falecido.²⁹ A progressividade foi mantida e a alíquota máxima foi colocada à 70%. Maxwell M. Garnaat destaca que o sistema anterior estimulava os cidadãos a doarem o máximo que podiam antes da morte, de tal sorte que unificação objetivou cortar o ciclo vicioso evasivo.³⁰ A maior mudança daquele ano, entretanto, foi a adoção de nova configuração das transferências que saltavam gerações por meio da “*Generation-Skipping Transfer Tax*” (GSTT), que passa a incidir nas transferências por doação ou mortis causa nas quais o beneficiário seja mais de uma geração mais jovem do que o cedente.³¹

Oscilações de relevo surgiram com o “*Economic Recovery Tax Act*” (ERTA), de 1981, que aumentou o valor das isenções para 600 mil dólares, o que reduziu substancialmente o número de contribuintes sujeito à tributação.³² Os dedutíveis do casamento se tornaram ilimitados, o que significa que uma esposa ou marido vivos poderiam receber qualquer propriedade entre si sem sofrer exações.³³

pela lógica do *stare decisis* suscitada pela maioria (Cf. UNITED STATES OF AMERICA. Supreme Court of the United States - SCOTUS. **Bromley v. McCaughn**, 280 U.S. 128 [1929]).

²⁹ Cf. GARNAT, Maxwell M. The Republic of Virtue: The Republican Ideal in British and American Property Law. **Cornell International Law Journal**, v. 51, 2018, p. 743-744.

³⁰ Cf. *Ibid.*, loc. cit.

³¹ Cf. RIENSTRA, J. G.; FARRAH, G. (Org.). **North American Tax Handbook**. Amsterdam: IBFD, 2008, p. 237.

³² Cf. METREJEAN, Eddie; METREJEAN, Cheryl. Death Taxes in... *Op. cit.*, p. 36-37.

³³ Após o ERTA, apenas modificações menores foram realizadas até o final do século XX, sem alterar substancialmente os tributos analisados.³³ Em parte, a ausência de mudanças ocorreu pela resistência da presidência de Bill Clinton ao bloco conservador do Congresso que começou a chamar a tributação em comento de “*death tax*” (tributo da morte). (Cf. KOSYDAR, Peter J. Death and Taxes or Death without Taxes?. **Journal of Legislation**, v. 37, n. 2., p. 224-250, jan. 2012, p. 235-240). Em pesquisa à “National Public Radio”, em 2003, já durante o governo Bush, 57% dos americanos desejavam repelir completamente a “*estate tax*”, dentre os quais 39% disseram que se opunham por que o tributo “pode

Em 7 de julho de 2001, o Presidente George W. Bush assinou o “*Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act*” (EGTRRA) que diminuía os efeitos da GSTT e da “*estate tax*” de 2002 até 2009, com nova prorrogação feita até 2011.³⁴ A lei permitiu que as isenções fossem aumentadas para valores cada vez maiores, atingindo 3,5 milhões de dólares em 2009. Com a dilatação, o Congresso aprovou isenções ilimitadas aos dois tributos em 2010, além do limite de 1 milhão de dólares em 2011, para que retornassem aos mesmos parâmetros da “*gift tax*”.³⁵

Durante a presidência de Barack Obama, os tributos sofreram variações tanto na alíquota quanto nas isenções, através do “*Tax Relief, Unemployment Insurance Reauthorization, and Job Creation Act*”, de 2010, e outras leves mudanças com o “*American Tax Payer Relief Act* de 2012”. A GSTT, o “*estate tax*” e o “*gift tax*” atuais têm características comuns, que convêm tratamento conjunto em um ponto: todos têm crédito unificado, que diz respeito às transferências tributáveis por doação e *causa mortis* que é auferível no limite do será excluído da quantidade a ser tributada. A isenção em 2017 era de 5,49 milhões de dólares, mas saltou para 11,2 milhões em 2018 durante a administração de Donald Trump, ajustada à inflação.³⁶

2. O clássico “*trade-off*” entre equidade e eficiência

Nas democracias contemporâneas, os tributos excedem a mera função de cobrir gastos públicos e se lançam, na visão da economia política, à correção de falhas de mercado e manutenção das funções fiscais.³⁷ É através dessa técnica que o Estado

afetar você algum dia”, enquanto 49% disseram que “a maioria das famílias tem que pagar o tributo federal quando alguém morre”.

³⁴ Cf. JACOBSON, Darien B.; RAUB, Brian G.; JOHNSON, Barry W. *Estate Tax...* *Op. cit.*, p. 124.

³⁵ A edificação do EGTRRA também significou que vários estados deixassem arrecadar qualquer soma com esses tributos, seja porque suas leis estaduais estivessem alinhadas aos ditames federais, seja porque o crédito correspondente era redistribuído pelo governo federal aos estados nas proporções respectivas. Na visão de Jeffery A. Cooper, o EGTRRA trouxe um problema custoso ao federalismo em termos tributários: uma silenciosa multiplicação das leis do setor sem qualquer apreço à uniformidade, em especialização desprezo ao princípio da simplicidade (Cf. *Interstate Competition and...* *Op. cit.*, p. 875-888).

³⁶ Não se incluem nesse panorama as propostas feitas por Donald Trump em sua autointitulada “*One Big Beautiful Bill*”, por hora não aprovada.

³⁷ Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Hacienda Pública: Teórica y Aplicada**. Trad. esp. de Juan Francisco Corona Ramon, Juan Carlos Costas Terrones, Amelia Diaz Alvarez. 5. ed. Madrid: McGraw-Hill, 2000, p. 3-17. Para os autores, se destacam três grandes funções da intervenção do Estado na

busca, concomitantemente, suprir necessidades coletivas e, caso deseje, induzir comportamentos. A retirada de bens dos particulares à esfera pública é, por vezes, extremamente delicada e deve ser feita com máxima cautela e atenção à legalidade.³⁸

De outro lado, o Estado Democrático de Direito deve perseguir a igualdade tributária, relacionada à justiça distributiva em matéria fiscal.³⁹ A tensa confluência desses desígnios surge em inúmeros fatos da vida e percorre toda sua jornada. De acordo com a teoria da tributação ótima, deve-se buscar o melhor equilíbrio possível entre equidade e eficiência, um *“trade-off”*.⁴⁰ No entendimento de Seligman, consiste em manter o equilíbrio sem dar vantagem indevida a qualquer pessoa e promover oportunidades iguais de desenvolvimento.⁴¹

É difícil, no entanto, garantir estabilidade entre esses dois aspectos. Se, por um lado, a eficiência preza por um critério uniforme de tributação, simplicidade e igualdade formal; a equidade, por outro, aponta para a justiça social e para a igualdade material. Dessa forma, é necessário, no campo de estudo, superar a mera análise pelo Ótimo de Pareto, que preza pelo viés individualista, sem apreço substancial pelos objetivos constitucionais.⁴²

economia. A primeira é provisão de bens sociais ou o processo pelo qual o uso total dos recursos se divide entre bens privados e sociais (públicos) normalmente se encontra em desequilíbrio, razão pela qual deve surgir a função de alocação. O ajuste da distribuição de renda e riqueza, no fito de assegurar um cenário justo ou equitativo denota a função de distribuição. Por fim, a função de estabilização é genericamente definida, uma vez que abarca a manutenção dos níveis de emprego, dos preços, da balança de pagamentos, e seus pressupostos correlacionados. É claro que essas não são categorias estanques, a alteração em uma delas pode melhorar, mas não deve nunca piorar, a realização das demais – essa tarefa é extremamente complexa.

³⁸ Cf. OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 66.

³⁹ A propósito, ver GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 182-183. Leciona Godoi que o tributo não pode ser visto como inerente ao princípio constitucional de igualdade; muito menos como um ataque frontal à liberdade do Estado de Direito. Isto porque tal construção jurídica construiu no percurso histórico o fomento concomitante de tais fenômenos. Assim, o tributo é consequência na luta por igualdade e liberdade, garantia de tais benesses e, igualmente, sua possível e mais corriqueira ameaça. Retorna neste último ponto o sagaz adágio dos financistas públicos de que o poder de tributar é o poder de destruir; mas não só, é também o poder de transformar positivamente um contexto social.

⁴⁰ Cf. STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the public sector**. 3. ed. New York: W. W. Norton & Company, 2000, p. 61-69.

⁴¹ Cf. SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. **Progressive Taxation in...** *Op. cit.*, p. 69-70.

⁴² Cf. STIGLITZ, Joseph E. **Economics of...** *Op. cit.*, p. 282 *et seq.* Segundo o Ótimo de Pareto a alocação de recursos que tenha como traço que ninguém possa ficar melhor sem algo e que ninguém ficará em pior condição sem alguma coisa é eficiente em termos de mercado. Naturalmente, é individualista em dois sentidos: (i) se preocupa apenas com a riqueza de cada indivíduo, não com o bem-estar de indivíduos

Nesse sentido, deve-se colocar em perspectiva a higidez da afirmação de Richard A. Posner, ao defender a inexistência de grandes modificações comportamentais em relação às alterações promovidas pela tributação das transmissões *causa mortis* e doação.⁴³ De um prisma, essa afirmação soa pouco crível, uma vez que o fenômeno tributário é, em regra, indutor de comportamentos; de outro, abre caminho para a luta pela igualdade das condições iniciais, ainda incipiente no Brasil.

É translúcido que a CF/88 procurou fazer com que o período pós-1988 se orientasse por princípios e postulados necessários para orientar o trabalho legislativo e exegetico em consagração da dignidade humana (art. 1º, III) e na redução das desigualdades sociais (art. 3º, III), bem como para construir uma “sociedade livre, justa e solidária” (art. 3º, I). Noutro giro, parte da escalada da desigualdade nos países subdesenvolvidos, dispõe Thomas Piketty, está associada ao fluxo econômico da herança, por desempenhar papel proporcional acima do percentual ganho por meio do trabalho na renda dos cidadãos.⁴⁴ Ainda que não obste, esse cenário torna mais difícil que alguém sem um bojo robusto de herança consiga ascender economicamente.⁴⁵

Essa problemática deve ser posta lado a lado com o federalismo fiscal, baluarte da descentralização financeira que demarca sua esfera material ao discriminar rendas, repartir competências e distribuir o produto arrecadado dos tributos, no que couber,

diferentes. Por não se ater à desigualdade alarmante, então uma alocação de recursos que faça os mais ricos e deixe inalteradas as condições dos pobres, ter-se-ia uma alocação recursos em termos de Pareto; e (ii) é a percepção de riqueza de cada indivíduo que conta, não a visão coletiva.

⁴³ Cf. **Economic Analysis of Law**. 7. ed. New York: Wolters Kluwer, 2007, p. 541.

⁴⁴ Cf. **Le capital au XXI siècle**. Paris: Éditions du Seuil, 2011, p. 478 *et seq.* Esse prognóstico não é inovador. No entardecer do século XIX, Edwin Seligman constatava essa tendência e defendia a progressividade da tributação sobre as transmissões causa mortis como forma de diminuir a desigualdade aberrante de seu tempo (Cf. SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. **Progressive Taxation in...** *Op. cit.*, p. 191). Ademais, as palavras de Piketty estão solidamente baseadas nos estudos de John Havens e Paul G. Schervish, que estimaram a transferência de receita de pelo menos 41 trilhões de dólares de uma geração para outra entre até 2052. Este cenário considera um crescimento regressivo, depressão do mercado econômico, panorama legislativo presente e crescimento demográfico, além do padrão de doações. Neste horizonte, o crescimento mundial seria baixo, em torno de 2%; caso atingisse 3% e 4%, a transmissão intergeracional de riqueza seria na ordem de 73 e 136 trilhões de dólares, respectivamente (Cf. Why the \$41 trillion wealth transfer estimate is still valid: a review of challenges and questions. **The Journal of Gift Planning**, v. 7, n. 7, p. 11-50, jan./2003).

⁴⁵ Em sintonia, Angela M. Vallario afirma que a impossibilidade daqueles não resguardados pela riqueza herdada ascenderem socialmente constitui fator impeditivo à ascensão social que amplifica outras formas de discriminação, isto porque a herança é uma forma de perpetuação de poder intergeracional, que, naturalmente, tem o potencial de replicar opressões históricas (Cf. *Death by a Thousand Cuts: The Rule against Perpetuities*. **Journal of Legislation**, v. 25, n. 141, p. 141-162, 1999, p.155-156).

aos entes federativos.⁴⁶ O ITCMD é uma tentativa de alicerçar essas bases e prover canais para que os Estados-membros possam arrecadar o que precisam para suprir suas necessidades capitais sem terem que recorrer à União. Sua lógica, por conseguinte, não pode ser desvincilhada das contas públicas dos Estados-membros que estão, naturalmente, unidas aos demais impostos de competência estadual previstos no art. 155 da CF/88.

Dessa feta, a estrutura do ITCMD é vocacionada a reforçar a autonomia financeira dos entes federativos, ampliando sua capacidade de enfrentar desigualdades regionais por meio de políticas públicas próprias. A limitação da alíquota máxima a 8%, todavia, interfere diretamente nesse arranjo ao reduzir o espaço de conformação legislativa e comprimir o alcance arrecadatário. O resultado é um enfraquecimento simultâneo da função redistributiva do tributo e da autonomia fiscal estadual, o que tensiona o equilíbrio federativo ao acentuar a dependência de transferências intergovernamentais.

O quadro sublinhado revela que a discussão acerca da progressividade do ITCMD não pode ser dissociada das dinâmicas de coordenação e competição fiscal entre os entes subnacionais. A restrição uniforme imposta pelo teto de 8% atua como mecanismo de homogeneização regressiva, ao impedir que entes federativos explorem, conforme suas realidades econômicas e sociais, diferentes graus de progressividade capazes de atenuar desigualdades locais. Ademais, o modelo em voga reduz a eficácia de estratégias de equalização indireta, nas quais a ampliação de receitas próprias poderia diminuir a pressão sobre os sistemas de repartição vertical e os fundos de transferência.

É cristalino que vários Estados-membros vivem um cenário de crise fiscal ininterrupta, que aflige todos os cidadãos, em razão do enxugamento da arrecadação desde a recessão econômica que se alastrou pelo país desde 2014. O ITCMD não ficou inerte a este painel e sofreu mudanças nas alíquotas, no fito de sanar o pandemônio das

⁴⁶ Cf. TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional e Financeiro**: Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 250-277.

contas públicas locais.⁴⁷ Seria irrisório, assim, arguir que o ITCMD não pode ser utilizado como alternativa para alcançar a autonomia financeira. A progressividade, no entanto, ainda é incipiente, uma vez que poucos foram os Estados-membros que optaram em operá-la por meio da base de cálculo e do grau de parentesco, com reduzidas gradações.⁴⁸

3. Os efeitos dos freios da Resolução nº 09/1992 do Senado Federal

Na percepção de Mark L. Ascher, uma das benesses advindas da tributação mais abrangente sobre heranças é, em regra, a expansão do Tesouro Nacional e internacional.⁴⁹ Na ilustração de Richard A. Musgrave e Peggy B. Musgrave, a alocação dos recursos a que se propõe o Estado deve ter em mente que determinados bens, apontados como sociais ou públicos, não podem – ou dificilmente podem com a eficácia necessária – ser providos por meio do sistema de mercado.⁵⁰ Em outras palavras, o consumo destes bens por várias pessoas não é rival, haja vista que a participação de uma pessoa em seus benefícios não reduz a disponibilidade aos demais. No caso dos bens sociais, portanto, seria ineficaz excluir um indivíduo da participação dos benefícios. Por essas características, os benefícios dos bens públicos não se transformam em direitos de propriedade de indivíduos concretos, mas trazem, em tese, benefícios a todos, em função da decisão estatal de que devam servir à comunidade por argúcias históricas, artísticas, de saúde pública, dentre outras.

⁴⁷ Apenas entre 2014 e 2020, sete Estados-membros que tinham alíquotas em 4% sobrelevaram seus patamares máximos para 8% (Ceará, Goiás, Mato Grosso, Paraíba, Pernambuco, Sergipe e Tocantins), enquanto outros quatro a elevaram para 6% (Rio Grande do Sul, Rio Grande do Norte, Piauí, Mato Grosso do Sul), além do Distrito Federal. Elevações mais tímidas, para 5% foram constatadas no Rio de Janeiro e em Minas Gerais.

⁴⁸ Apenas onze Estados-membros (RS, SC, SP, GO, MT, BA, AL, PB, CE, RN e TO) e o Distrito Federal adotaram formas progressivas do ITCMD. Destes, somente Bahia e Santa Catarina utilizam simultaneamente a base de cálculo e o grau de parentesco enquanto critérios. Alagoas se destaca por utilizar apenas o grau de parentesco, enquanto os demais utilizam somente a base de cálculo. Quanto a gradação, os números de etapas variam, destacando-se Santa Catarina e Rio Grande do Sul, com cinco e oito graus, respectivamente.

⁴⁹ Cf. ASCHER, Mark L. Curtailing Inherited Wealth. *Michigan Law Review*, v. 75, n. 1, jan. 1990, p. 98.

⁵⁰ Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Hacienda Pública: Teórica... Op. cit.*, p. 639 *et seq.*

Dessa soma, a reforma da alíquota de 8%, sem prejuízo de sua progressividade, força a circulação de bens no mercado nacional e internacional, fazendo com que tais bens possam ser adquiridos por entidades públicas. Não só. Tem o potencial de estimular as doações, o que deve ser congregado com o aumento de isenções à caridade, fator que dinamizou a filantropia nos EUA, informam Joel Slemrod e Jon Bakija.⁵¹

Noutro prisma, há muito postula a teoria compensatória que se o sistema tributário é mais benevolente com as classes mais abastadas, a progressividade da tributação *causa mortis* é uma das poucas escapatórias para atingir quem se beneficia da regressividade, ainda que ao final da vida.⁵² Esse fenômeno não se confunde com um *bis in idem* penalizante, porquanto se altera o fato jurídico-tributário, identificado na transmissão da herança.⁵³

Em oposição, seria possível arguir que a expansão da alíquota para além de 8% forçaria a nacionalização dos bens privados, na medida em que o caráter progressivo implicaria na transferência destes às mãos estatais. Note-se, todavia, que qualquer tributo traduz relação jurídica por força de lei expressa – decorrente de fato lícito – cujo adimplemento pela via pecuniária é compulsório.⁵⁴

Lado outro, se todo poder tributário se apresenta, por definição, enquanto juridicamente limitado pelas competências constitucionalmente delineadas, a própria legalidade se revela circunscrita a limites estritos, sobretudo aqueles derivados do sistema de direitos fundamentais. Na senda de José Casalta Nabais, é mister reconhecer a redundância lógica da invocação do suposto dever fundamental de pagar tributos, por

⁵¹ Cf. SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. **Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Debate over Taxes**. 4. ed. Cambridge: MIT Press, 2008, p. 290. Dessa combinação, entende Roque Antonio Carrazza que não podem ser alcançados pela tributação pelo ITCMD as doações destinadas às entidades sem fins lucrativos, desde que atendam os parâmetros do art. 14 do CTN, como proteção do constituinte originário conferida à filantropia (Cf. Imposto sobre doação - entidades filantrópicas - imunidade do art. 150, "c", da Constituição Federal - Inconstitucionalidades da Lei Paulista n. 10.085/2000 - questões conexas. **Revista de Direito Tributário**, n. 81, p. 276-299, 2001, p. 293).

⁵² Cf. SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. **Progressive Taxation in...** *Op. cit.*, p. 215.

⁵³ Cf. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The Myth of...** *Op. cit.*, p. 143.

⁵⁴ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 434.

constituir consequência necessária e imanente da legalidade, abalizada pelo princípio do não confisco.⁵⁵

Todos os impostos, por conseguinte, respondem às demandas do Estado Social e Democrático de Direito. Na promoção desse norte, realizam as mais diversas tarefas públicas que não correspondem à mera exação direcionada, amparada por fins constitucionais tanto na receita quanto na despesa.⁵⁶

Impreterível afirmar, contudo, que o ponto mais sensível que o aumento da alíquota pode trazer é a fuga de capitais ao longo da vida do sujeito passivo. Esse risco não pode ser descartado, ainda que parcela significativa da herança deixada está comumente vertida em bens imóveis. Caso desconsiderados os paraísos fiscais que ditariam os rumos dessa migração, entretanto, é salutar assinalar tanto que esse movimento não é fácil, muitas vezes captado por outros fenômenos tributários (v.g., Imposto de Renda), quanto que não encontraria espaço tão frutífero na maioria das jurisdições, que engendraram alíquotas superiores às brasileiras.⁵⁷

Ademais, Richard A. Posner bem elenca que “apesar do imposto sobre herança ser facilmente evitável, essa evasão está longe de ser gratuita (...) é um imposto sobre a riqueza e, basicamente, a maneira de evitá-lo e ter menos riqueza”.⁵⁸ O custo evasivo e a possibilidade de bitributação, por conseguinte, podem servir como desestímulo para fuga de capitais, mormente porque existe uma maneira vetusta e consagrada de reduzir a evasão: o reforço à implementação eficaz de tratados internacionais e seus mecanismos de troca de informações, na forma do art. 198 do CTN.

Iguais ressalvas devem ser feitas à perspectiva de os contribuintes tenderiam a produzir menos se soubessem que a tributação sobre heranças aumentaria. Além do contraste com a realidade encontrada nos EUA, que tem pujante atividade econômica e

⁵⁵ Cf. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1988, p. 101-110.

⁵⁶ Cf. MCGEE, Robert W. **The Philosophy of Taxation and Public Finance**. Norwell: Kluwer, 2004, p. 15 e ss.

⁵⁷ A título exemplificativo, os países da OCDE têm patamares superiores, o que indica caminho a ser seguido pelo Brasil em sua postulação de ingresso. Caso a transmissão se dê entre colaterais ou ao cônjuge, podem-se colacionar as alíquotas de 30% (Bélgica); 19% (Finlândia); 45% (França), 33% (Irlanda); 55% (Japão); 20% (Holanda); 50% (Coreia do Sul); 81% (Espanha) e 40% (Reino Unido). Salvo pelos modelos japonês e coreano, os percentuais são ainda maiores se o beneficiário for outro parente ou terceiro estranho à relação familiar.

⁵⁸ Cf. **Economic Analysis of...** *Op. cit.*, p. 541.

vigorosa incidência, em comparação com o Brasil, poder-se-ia propor justamente o contrário, ou seja, que os herdeiros passariam a trabalhar mais sabendo que não herdarão largas quantias.⁵⁹ Na lição de José V. Sevilla Segura, as transmissões *causa mortis* “não exigem esforço por parte do beneficiário, nem decorrem de atividades socialmente produtivas, pelo que se enquadrariam na categoria de rendimentos que deveriam estar sujeitos a uma carga tributária relativa mais elevada”⁶⁰. Logo, é defensável superar o patamar da Resolução nº 09/1992 justamente para estimular o trabalho.

Crítica símile, encabeçada por Robert W. McGee, envereda em afirmar que qualquer acréscimo na tributação sobre heranças causaria redução na poupança e o acréscimo no consumo, na medida em que os testamentários enxergariam menores efeitos práticos em transmitir parcela mais diminuta de seu patrimônio aos beneficiários.⁶¹ Nesse sentir, avolumou-se durante muitos anos uma pesquisa feita por Laurence J. Kotlikoff e Lawrence Summers, segundo a qual dois terços do acúmulo de capital se dão em razão de heranças,⁶² motor essencial para grandes empreendimentos econômicos.

A análise, no entanto, tem que ser vista com ressalvas, porque depende de múltiplas razões pelas quais as pessoas poupam, sendo certo que muitos não poupam pensando na hora final. Destacam Joel Slemrod e Jon Bakija que inúmeros cidadãos falecem com grandes quantias por simples precaução para que não se esgotem os recursos ao final da vida, mormente porque as possibilidades de inserção no mercado de trabalho, permeadas por odioso etarismo, reduzem-se com o envelhecimento.⁶³

⁵⁹ Cf. BATCHELDER, Lily L. **Taxing Privilege More Effectively**: Replacing the Estate Tax with an Inheritance Tax. Washington D.C.: Brookings Institution, 2007. Neste ponto, recorda Daniela Soares Hatem que a herança é, inclusive, historicamente relacionada à preguiça dos herdeiros para trabalhar, sendo uma de suas principais críticas (Cf. Das Críticas e dos Argumentos Favoráveis ao Direito à Herança. **Revista de Direito Privado**, v. 39, p. 87-108, jul./set. 2009, p. 100).

⁶⁰ Cf. **Política Y Técnica Tributarias**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2004, p. 450.

⁶¹ Cf. **The Philosophy of...** *Op. cit.*, p. 241.

⁶² Cf. The Role of Intergenerational Transfers in Aggregate Capital Accumulation. **National Bureau of Economic Research**, Working Paper Series, n. 445, fev. 1980, *passim*.

⁶³ Cf. **Taxing Ourselves...** *Op. cit.*, p. 290. Há, no entanto, estudos que apontam uma correlação proporcional entre o nível da poupança e o volume de doações. Nesse sentido, sabendo que parcela mais significativa da poupança será consumida pela tributação sobre as transmissões causa mortis, algumas pessoas seriam menos pré-dispostas a doarem ao final da vida (Cf. BATCHELDER, Lily L. **Taxing Privilege More...** *Op. cit.*, p. 41).

De um prisma moral, entretanto, restaria a ideia de que o acréscimo nas exações em destaque atacaria a preservação da família. Nos ordenamentos originados do Direito Romano, convém rememorar que o fenômeno da transmissão sucessória foi engendrado para “manter poderosa a família”, na expressão de Giselda Hironaka, *i.e.*, como maneira singular de conservar a posição deixada pelo *pater familias* falecido na continuidade das obrigações domésticas.⁶⁴

Desenvolveu-se, após o medievo, uma corrente de matriz biológica, que justificou essa efeméride pela transferência de características genéticas e biológicas aos descendentes por meio da propriedade.⁶⁵ Superada essa lente pseudocientífica, sobrevieram as teorias jusnaturalistas que encontraram na transmissão sucessória o “fator de proteção, coesão e perpetuidade da família”, aduz Giselda Hironaka.⁶⁶ Dessa forma, alterações nesse núcleo poderiam, em última análise, desestruturar o cerco familiar.

É plausível, entretanto, que uma tributação mais elevada sobre heranças e doações soe como um ataque à preservação familiar ou desestímulo à natalidade,⁶⁷ que, na precisão de Klaus Tipke, é o limite do confisco.⁶⁸ Ora, as heranças ilimitadas não são necessárias para satisfazer as necessidades familiares, especialmente em um sistema que observe as condições particulares dos beneficiários. Ademais, as mudanças propostas à tributação de heranças não configuram óbices intransponíveis à transmissão, porquanto, a depender do sujeito passivo e considerando patamares isentivos, larga faixa será transmitida sem sofrer abalo econômico, o que rechaça, igualmente, a possibilidade de que isso desestime a natalidade.⁶⁹

⁶⁴ Cf. **Morrer e suceder**: passado e presente da transmissão sucessória corrente. Tese (Livre-Docência em Direito Civil) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010, p. 394.

⁶⁵ Cf. *Ibid.*, p. 395.

⁶⁶ Cf. *Ibid.*, p. 396.

⁶⁷ Denota Luís Eduardo Schoueri que o emprego de normas tributárias indutoras quanto a heranças e legados foi largamente utilizado com a função de estimular o aumento da taxa de natalidade, efeméride que surgiu no Entreguerras alemão (Cf. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 114) Hodiernamente, essa política é obsoleta, pois não se verifica na realidade das maiores economias globais.

⁶⁸ Cf. **Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes**. Trad. esp. Pedro M. Herrera Molina. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2002, p. 43.

⁶⁹ Cf. KAPLOW, Louis. **The Theory of Taxation and Public Economics**. Princeton: Princeton University Press, 2008, p. 343-344.

4. Um modelo de progressividade em crise perante a justiça tributária e o dever fundamental de pagar impostos

A trajetória histórica e teórica examinada nos capítulos precedentes realça que a tributação das transmissões *causa mortis* não se resume a instrumento arrecadatário, mas se insere no núcleo das políticas públicas voltadas à redistribuição de riqueza e à promoção da igualdade de oportunidades. No caso brasileiro, contudo, essa função encontra obstáculo estrutural relevante: a alíquota máxima de 8% para ITCMD. Embora concebida em contexto institucional específico, tal limitação normativa passou a operar, ao longo do tempo, como verdadeiro freio à efetividade da progressividade tributária, restringindo a capacidade do tributo de refletir adequadamente a capacidade contributiva e de responder aos desafios contemporâneos de concentração patrimonial e desigualdade intergeracional.

Descabe olvidar que existem ensejos estaduais para tanto, o que ocorre de maneira mais preemente após a aprovação da Reforma Tributária, que diminuiu a previsão constitucional de tributos locais. O ITCMD, outrossim, apresenta ponto de inflexão que pode dar suspiro à autonomia financeira estadual.⁷⁰

Mais além, a alíquota máxima atual é menor do que a máxima prevista para o Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF), o que indica oneração despropositada da renda que poderia ter carga alocada para as heranças. Na senda de Aluizio Porcaro Rausch, a guarida de 8% se revela “injusta, anacrônica e, por permitir excessivo acúmulo intergeracional de riqueza, desestimula o trabalho, leva a menor desenvolvimento econômico e a maior pobreza, ofende a democracia e a meritocracia”.⁷¹ Ainda que não se postule a criação da GSTT, é patente que o reduzido espaço para gradação do ITCMD, para além de torná-lo quase irrisório no ângulo federativo, pouco consegue fazer frente aos anseios de justiça fiscal.

Não por outra razão, Victor Borges Polizelli defende que o ITCMD deveria incidir “de maneira mais onerosa em relação ao patrimônio transmitido, servindo, assim, de

⁷⁰ Cf. TEIXEIRA, Darlene. O aumento das alíquotas do ITCMD e sua arrecadação: uma análise para o estado do Ceará após a Lei nº 15.812/2015. **Revista Controle**, v. 20, n. 1, p. 70-93, 2021, p. 72-73.

⁷¹ Cf. Tributação, acúmulo intergeracional e redistribuição de riqueza no Brasil. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, n. 68, p. 85-114, jan./jun. 2016, p. 101.

instrumento aos ideais de redistribuição de renda”.⁷² Em termos de redistribuição de renda, o dispêndio em tela, entretanto, somente se materializaria se, no mínimo, a alíquota máxima do ITCMD seguisse as lições do IRPF, *i.e.*, com a extremidade de 27,5% (art. 1º da Lei nº 11.482/2007). Ecoam Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa e Gabriel Cavalcanti Bueno Rodrigues que a ação do Senado Federal “[d]esconsidera que a herança proporciona o acúmulo de riqueza nas mãos de poucos, desestimulando a produção de riqueza pelo trabalho próprio”.⁷³ Reforçam Thomas da Rosa Bustamente e Franklin Vinícius Marques Dutra que as alíquotas do ITCMD deveriam ter relação com o IRPF, na medida em que existe “relação direta entre os fatos geradores dos dois impostos e não faz sentido que seja mais tributado pela renda, que (...) resulta em algum nível de mérito do cidadão e taxar bem mais levemente a aquisição do patrimônio a título gratuito”.⁷⁴

Não só. O Brasil de 1992 é de todo distinto ao Brasil que ingressará na década de 2030. Passados mais de três décadas, a ausência de revisão da alíquota de 8%, sobretudo perante imposto que pode reduzir a concentração de riqueza em Estado de desigualdade incontestável, é fator de manutenção de problemas estruturais. Ao compararem o ITCMD com o IRPJ, avançam Paulo Rosenblatt e Luiz Henrique Godoi Laranjeira que “o patrimônio herdado ou doado é visado numa proporção quase quatro vezes menor do que aquele angariado de forma onerosa por força do trabalho”.⁷⁵ Não por outra razão, defende Fernanda de Paula que o teto de 8% está em descompasso com o valor social do trabalho, inscrito no art. 1º, IV, da CF/88.⁷⁶

Ainda que paradigmático, poucos efeitos surtem tanto a postura de parcela dos Estados-membros de remodelar a progressividade do ITCMD quanto o desígnio da Reforma Tributária de torná-la obrigatória (art. 156, II, da Lei Complementar nº

⁷² Cf. Progressividade: distribuição de renda e indução. **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 21, p. 361-382, 2007, p. 377.

⁷³ Cf. Incidência de ITCMD sobre doações ao Terceiro Setor no Brasil. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, n. 5, p. 1369-1396, 2021, p. 1375.

⁷⁴ Cf. A tributação sobre heranças e doações e sua justificação moral: parâmetros introdutórios para sua valoração e melhoramentos no Sistema Jurídico. In: DERZI, Misabeu Abreu Machado; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida (Coords.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 629.

⁷⁵ Cf. A ausência de alíquotas progressivas no ITCMD como instrumento de injustiça fiscal no Estado de Alagoas. **Revista de Direito Brasileira**, v. 30, n. 11, p. 313-328, set./dez. 2021, p. 316.

⁷⁶ Cf. PAULA, Fernanda de. **Tributação da herança sob um enfoque de justiça**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 104-111.

227/2026). Débora Ellen Lima de Medeiros e Erick Wilson Pereira frisam que a mera densificação do plano institucional ante “a fixação de um limite tão distante dos padrões internacionais condena o país a uma progressividade ineficaz” de tal sorte que a reformulação da Resolução nº 09/1992 do Senado Federal é urgente “para que a [R]eforma não se torne apenas uma ‘folha em branco’, mas proporcione um impacto real na estrutura social”.⁷⁷

A bem ver, o art. 153, § 2º, I, da CF/88, impõe o afastamento de injustiças tributárias, do que deflui, na visão de Ricardo Lobo Torres, inconstitucionalidade do teto de 8% para o ITCMD. Isto porque a Resolução nº 08/1992 violou o princípio da personalização dos impostos (art. 145 da CF/88), na medida em que cingiu a progressividade ao tamanho do quinhão, sem nenhuma conexão com as condições particulares dos legatários, bem como inviabilizou qualquer graduação séria.⁷⁸

Descabe olvidar que a progressividade, para além de buscar valores consagrados, pode servir como instrumento de planejamento do Estado, advoga, Geraldo Ataliba.⁷⁹ Esse ângulo de todo se amolda ao ITCMD, posto que, no escólio seguro de Pontes de Miranda, harmoniza-se ao princípio da isonomia a progressividade “conforme o valor da herança ou parentesco”.⁸⁰

As heranças e doações, ao se incorporarem ao patrimônio do receptor demonstram acréscimo patrimonial. Por pressuposto lógico, essa manifestação presuntiva é ocasional, mas a partir do momento que se imiscui no patrimônio passa a revelar capacidade econômica do contribuinte. Como afirma Jose V. Segura Sevilla, uma imposição progressiva se projeta não contra a isonomia, mas antes a reforça por discriminar “contra a acumulação de riqueza e favorecer, ainda que suavemente, a distribuição de riqueza”.⁸¹ A elevação das alíquotas, alerta Fábio Lemos Cury, “terá de se dar na busca de um espaço harmônico com a proteção aos fundamentais direito de

⁷⁷ Cf. A subutilização do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) como obstáculo à redução das desigualdades patrimoniais no Brasil. **Revista Recima** 21, v. 7, n. 4, 2026, p. 9.

⁷⁸ Cf. **Curso de Direito...** *Op. cit.*, p. 385-386.

⁷⁹ Cf. ATALIBA, Geraldo. **Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário**. *Revista Jurídica Lemi*, n. 156, nov./1980, p. 74.

⁸⁰ Cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1946**. 2. ed. Rio de Janeiro: Boffoni, 1947, v.1, p. 445.

⁸¹ Cf. SEGURA, José V. Sevilla. **Política Y Técnica...** *Op. cit.*, p. 456-457.

herança, de propriedade e de proteção à família”,⁸² eixo do qual não se pode descurar qualquer reflexão futura. As balizas não, podem, entretanto, obstar tentativas de reforma.

Contudo, a mecânica do teto, aduz Clayton Eduardo Prado, impede “uma efetiva progressividade e, via de consequência, a sua personalização, ferindo o princípio da isonomia”.⁸³ Sua manutenção, por mais de três décadas, revela inércia normativa que destoa das transformações econômicas e sociais verificadas no período, sobretudo do aumento da concentração patrimonial e da crescente demanda por mecanismos capazes de promover maior equilíbrio distributivo. Nesse prisma, a progressividade permanece, em larga medida, simbólica, incapaz de refletir com precisão a diversidade das capacidades econômicas e de realizar plenamente a justiça fiscal prometida pelo texto constitucional.

A incorporação de evidências empíricas ao debate sobre a tributação das transmissões *causa mortis*, além disso, permite deslocar a análise do plano exclusivamente normativo para um terreno em que hipóteses podem ser testadas e quantificadas. A participação das heranças na acumulação patrimonial é significativa e tende a crescer em contextos de maior envelhecimento populacional e concentração de riqueza, consoante as contribuições de Thomas Piketty⁸⁴ e Facundo Alvaredo *et al.*⁸⁵ No Brasil, estimativas a partir de dados do IRPF apontam que o fluxo de riqueza herdada representa parcela relevante da renda nacional, o que reforça a centralidade do ITCMD como instrumento de política distributiva.⁸⁶

Simulações distributivas indicam que a elevação das alíquotas do ITCMD, especialmente quando combinada com maior progressividade, pode gerar aumento de arrecadação com efeitos positivos sobre a redução da desigualdade, sobretudo nos

⁸² Cf. **ITCMD: Regime Geral e o papel da Lei Complementar**. São Paulo: Noeses, 2022, p. 179.

⁸³ Cf. **Imposto sobre Herança**. São Paulo: Verbatim, 2009, p. 85.

⁸⁴ Cf. **Le capital au...** *Op. cit.*, p. 385-396.

⁸⁵ Cf. **World Inequality Report 2018**. Cambridge: Harvard University Press, 2018.

⁸⁶ Cf. SOUZA, Pedro H. G. F. **Uma história da desigualdade: a concentração de renda entre os ricos no Brasil (1926–2013)**. São Paulo: Hucitec, 2018, p. 181-190; e MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro H. G. Ferreira; CASTRO, Fabio Avila de. O topo da distribuição de renda no Brasil: primeiras estimativas com dados tributários. **Dados – Revista de Ciências Sociais**, v. 58, n. 1, p. 7-36, 2015, p. 21-30.

estratos superiores da distribuição de renda e riqueza.⁸⁷ Esse diagnóstico é consistente com a literatura internacional, que aponta que impostos sobre heranças apresentam, em geral, baixa elasticidade da base tributável a variações moderadas de alíquotas,⁸⁸ o que permite ganhos arrecadatários sem impactos significativos sobre decisões agregadas de poupança.⁸⁹ Estudos empíricos baseados em microdados fiscais, especialmente nos Estados Unidos, indicam que, embora existam respostas comportamentais em termos de planejamento sucessório, os efeitos sobre a acumulação de riqueza são limitados quando comparados aos ganhos redistributivos potenciais.⁹⁰

Do ponto de vista metodológico, a literatura emprega diferentes estratégias para mensurar tais efeitos. Modelos de microsimulação tributária permitem estimar o impacto de alterações nas alíquotas sobre a arrecadação e a distribuição de renda, a partir de microdados representativos.⁹¹ Estudos em painel e abordagens de diferenças-em-diferenças, por sua vez, têm sido utilizados para identificar efeitos de reformas tributárias sobre indicadores de desigualdade e mobilidade intergeracional.⁹² No Brasil, a aplicação desses métodos ainda enfrenta limitações decorrentes da fragmentação dos dados estaduais e da ausência de bases integradas sobre transmissões patrimoniais, o que restringe a sofisticação econométrica das análises sobre o ITCMD.

Apesar dessas limitações, é inegável que o atual teto de 8% representa subaproveitamento de uma base tributária relevante, tanto do ponto de vista arrecadatário quanto distributivo. A combinação de baixa alíquota máxima com estruturas pouco progressivas reduz a capacidade do imposto de atuar como

⁸⁷ Cf. SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana; GUEDES, Dirceu. **Tributação sobre patrimônio e desigualdade no Brasil**. Brasília: IPEA, 2020, p. 31-43.

⁸⁸ Cf. KOPCZUK, Wojciech. Taxation of intergenerational transfers and wealth. In: AUERBACH, Alan; CHETTY, Raj; FELDSTEIN, Martin; SAEZ, Emmanuel (Eds.). **Handbook of Public Economics**. Amsterdam: Elsevier, v. 5, 2013, p. 353-368.

⁸⁹ Cf. OECD. **Inheritance Taxation in OECD Countries**. Paris: OECD Publishing, 2021, p. 75-81.

⁹⁰ Cf. SAEZ, Emmanuel; ZUCMAN, Gabriel. **The Triumph of Injustice: How the rich dodge taxes and how to make them pay**. New York: W. W. Norton, 2019, p.

⁹¹ Cf. BARGAIN, Olivier et al. **Tax-benefit systems in Europe and the US: Between equity and efficiency**. Cambridge: Cambridge University Press, 2013, p. 56-64.

⁹² Cf. ATKINSON, Anthony B. **Inequality: What can be done?** Cambridge: Harvard University Press, 2015, p. 88-93.

instrumento de correção de desigualdades intergeracionais, ao mesmo tempo em que limita o fortalecimento das receitas próprias dos Estados-membros.

Conclusões

Em célebre passagem de seu discurso de despedida da presidência dos EUA, George Washington afirmou que o governo não deveria empurrar para as costas da geração seguinte aquilo que deveria fazer em seu tempo, sob pena de desintegrar a confiança na República.⁹³ A assertiva do primeiro chefe em exercício do Executivo americano prezava pela equidade intergeracional, que não se confunde com a mera igualdade formal – transcende para o campo substancial. Neste campo reside o vigor de permanência, aludido por Benjamin Franklin, para que a Carta Magna não defina à dissonância entre os tributos e a morte. O teor dessa relação prolata-se, essencialmente, no seio das discussões republicanas, cuja dissociação é inexecutável.

O exame desenvolvido ao longo deste estudo demonstrou que a tributação das transmissões *causa mortis*, longe de constituir instrumento meramente arrecadatário, ocupa posição estratégica na estrutura do sistema tributário e na promoção da justiça distributiva em sociedades marcadas por crescente concentração patrimonial. A reconstrução histórica da experiência estadunidense evidenciou que a progressividade desse tributo não se revela incompatível com economias dinâmicas e sistemas capitalistas avançados, mas, ao contrário, integra o conjunto de mecanismos institucionais destinados a preservar a legitimidade fiscal e a estabilidade social. O contraste com a realidade brasileira revelou, por sua vez, que a limitação da alíquota máxima do ITCMD ao patamar de 8%, estabelecida pela Resolução nº 09/1992 do Senado Federal, constitui fator determinante para a reduzida eficácia da progressividade no plano material.

⁹³ Cf. UNITED STATES OF AMERICA. President (1789-1797: George Washington). **The Address of General Washington to the people of America on his declining the Presidency of the United States**. Mount Vernon, 19 set. 1796, 3 f. Disponível em: <https://avalon.law.yale.edu/18th_century/washing.asp>. Acesso em 02 abr. 2026.

Verificou-se, ademais, que a persistência desse limite normativo não se justifica por fundamentos constitucionais necessários, tampouco por imperativos econômicos incontornáveis. Ao restringir a amplitude da progressividade e dificultar a adequada diferenciação entre distintas capacidades econômicas, o atual modelo contribui para a manutenção de padrões de acumulação intergeracional de riqueza que desafiam os objetivos constitucionais de redução das desigualdades sociais e de promoção da igualdade de oportunidades. A revisão do teto estabelecido pela Resolução nº 09/1992, nesse sentido, não representa ruptura com a tradição jurídica nacional, mas evolução institucional coerente com os princípios estruturantes do sistema constitucional tributário, em patamar que merece cotejo com o parâmetro disciplinado pelo IRPF.

No que concerne às limitações da pesquisa, cumpre assinalar que o estudo adotou abordagem predominantemente dogmático-analítica, com recurso pontual ao método comparativo, sem pretensão de exaustividade empírica. A análise da experiência estrangeira foi utilizada com finalidade heurística, o que implica reconhecer restrições decorrentes de diferenças institucionais, históricas e federativas entre os ordenamentos examinados, bem como da ausência de padronização internacional quanto às bases de incidência, isenções e mecanismos de planejamento sucessório. Ademais, a investigação não se apoiou em base quantitativa sistemática acerca da arrecadação do ITCMD nos Estados brasileiros, nem explorou, em profundidade, a heterogeneidade regional na aplicação das alíquotas e faixas de progressividade, o que pode limitar a generalização de algumas conclusões no plano empírico.

Como desdobramentos futuros, sugere-se o desenvolvimento de estudos empíricos que examinem, com maior granularidade, a arrecadação do ITCMD no âmbito estadual, sua correlação com diferentes desenhos de progressividade e seus impactos sobre a distribuição de riqueza e a autonomia financeira subnacional. Igualmente, mostra-se promissora a investigação comparativa ampliada, contemplando outros modelos federativos e distintas arquiteturas de tributação sobre heranças, com vistas a identificar padrões mais robustos de compatibilidade entre progressividade e desempenho econômico. Por fim, recomenda-se o aprofundamento da análise jurídica sobre os limites constitucionais da fixação de alíquotas máximas por ato do Senado

Federal, bem como sobre alternativas normativas capazes de conciliar coordenação federativa, justiça tributária e efetividade arrecadatória no âmbito do ITCMD.

Nesse horizonte, a progressividade do ITCMD revela-se não apenas técnica de tributação, mas instrumento de concretização dos valores republicanos que informam a CF/88. Ao disciplinar a transmissão intergeracional do patrimônio, o Estado define, ainda que indiretamente, as condições de partida das gerações futuras e os limites da perpetuação das desigualdades sociais. Por essa razão, o aperfeiçoamento do regime jurídico do ITCMD deve ser compreendido como etapa necessária do amadurecimento do federalismo fiscal brasileiro e da consolidação de um modelo tributário compatível com as exigências de justiça fiscal e responsabilidade intergeracional.

Referências

ALVAREDO, Facundo et al. **World Inequality Report 2018**. Cambridge: Harvard University Press, 2018.

ASCHER, Mark L. Curtailing Inherited Wealth. **Michigan Law Review**, v. 75, n. 1, jan. 1990.

ATALIBA, Geraldo. Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário. **Revista Jurídica Lemi**, n. 156, nov./1980.

ATKINSON, Anthony B. **Inequality: What can be done?** Cambridge: Harvard University Press, 2015.

BATCHELDER, Lily L. **Taxing Privilege More Effectively**: Replacing the Estate Tax with an Inheritance Tax. Washington D.C.: Brookings Institution, 2007.

BARGAIN, Olivier et al. **Tax-benefit systems in Europe and the US**: between equity and efficiency. Cambridge: Cambridge University Press, 2013.

BENSON, Sonia; et. al. **UXL Encyclopedia of U.S. History**. Farmington Hills: Cengage Learning, 2009.

BLACKSTONE, William. **Commentaries on the Laws of England**. Oxford: Clarendon, 2008, v. 2.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa; DUTRA, Franklin Vinícius Marques. A tributação sobre heranças e doações e sua justificação moral: parâmetros introdutórios para sua valoração e melhoramentos no Sistema Jurídico. In: DERZI, Misabeu Abreu Machado; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida (Coords.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. Imposto sobre doação - entidades filantrópicas - imunidade do art. 150, "c", da Constituição Federal - Inconstitucionalidades da Lei Paulista n. 10.085/2000 - questões conexas. **Revista de Direito Tributário**, n. 81, p. 276-299, 2001.

COOPER, Jeffrey A. Interstate Competition and State Death Taxes: A Modern Crisis in Historical Perspective. **Pepperdine Law Review**, v. 33. n. 4. mai. 2006.

CURY, Fábio Lemos. **ITCMD: Regime Geral e o papel da Lei Complementar**. São Paulo: Noeses, 2022.

FARNSWORTH, Allan E. **An Introduction to the legal System of the United States**. 4. ed. New York: Oxford University Press, 2010.

GARNAAT, Maxwell M. The Republic of Virtue: The Republican Ideal in British and American Property Law. **Cornell International Law Journal**, v. 51, 2018.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GREWAL, Andy. Don't You Dare Say "Death Tax!". **Yale Journal on Regulation**, abr. 2015, Disponível em: <<https://www.yaleireg.com/nc/dont-you-dare-say-death-tax-by-andy-grewal/>>. Acesso em 02 abr. 2026.

HIRONAKA, Giselda Maria Fernandes Novaes. **Morrer e suceder: passado e presente da transmissão sucessória corrente**. Tese (Livre-Docência em Direito Civil) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010.

JACOBSON, Darien B.; RAUB, Brian G.; JOHNSON, Barry W. Estate Tax: Ninety years and counting. **Statistics of Income Bulletin**, v. 27, n. 1, p. 118-128, 2007.

JEFFERSON, Thomas. **Thomas Jefferson to James Madison, 28 October 1785**. Disponível em: <<https://founders.archives.gov/documents/Jefferson/01-08-02-0534>>. Acesso em 02 abr. 2026.

KAPLOW, Louis. **The Theory of Taxation and Public Economics**. Princeton: Princeton University Press, 2008.

KATZ, Stanley N. Republicanism and the Law of Inheritance in the American Revolutionary Era. In. ELY JUNIOR, James W (Org.). **Property Rights in the colonial era and early Republic**. New York: Garland, 1997.

KISSKA-SHULZE, Kathryn; LOWENSTEIN, Henry. A Historical Examination of the Constitutionality of the Federal Estate Tax. **William & Mary Bill of Rights Journal**, v. 27, n. 1, 2018.

KOPCZUK, Wojciech. Taxation of intergenerational transfers and wealth. In: AUERBACH, Alan; CHETTY, Raj; FELDSTEIN, Martin; SAEZ, Emmanuel (Eds.). **Handbook of Public Economics**. Amsterdam: Elsevier, v. 5, 2013.

KOSYDAR, Peter J. Death and Taxes or Death without Taxes?. **Journal of Legislation**, v. 37, n. 2., p. 224-250, jan. 2012, p. 235-240.

KOTLIKOFF, Laurence J.; SUMMERS, Lawrence. The Role of Intergenerational Transfers in Aggregate Capital Accumulation. **National Bureau of Economic Research**, Working Paper Series, n. 445, fev. 1980.

LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna; RODRIGUES, Gabriel Cavalcanti Bueno. Incidência de ITCMD sobre doações ao Terceiro Setor no Brasil. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, n. 5, p. 1369-1396, 2021

LOCKE, John. **The Works of John Locke**. London: s.n., 2012, v. 5.

MATTHYS, Francis W. Nature of the Right to Inherit Property. **Notre Dame Law Review**, v. 12, n.1, nov. 1936.

MCGEE, Robert W. **The Philosophy of Taxation and Public Finance**. Norwell: Kluwer, 2004.

MEDEIROS, Débora Ellen Lima de; PEREIRA, Erick Wilson. A subutilização do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) como obstáculo à redução das desigualdades patrimoniais no Brasil. **Revista Recima** 21, v. 7, n. 4, 2026.

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro H. G. Ferreira; CASTRO, Fabio Avila de. O topo da distribuição de renda no Brasil: primeiras estimativas com dados tributários. **Dados – Revista de Ciências Sociais**, v. 58, n. 1, p. 7-36, 2015.

METREJEAN, Eddie; METREJEAN, Cheryl. Death Taxes in the United States: A Brief History. **Journal of Business & Economics Research**, v. 7. n. 1, jan. 2009.

MORAN, Beverly I. Taxation. In. CANE, Peter; TUSHNET, Mark. **The Oxford Handbook of Legal Studies**. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 2006.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The Myth of Ownership: Taxes and Justice**. New York: Oxford University Press, 2002.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Hacienda Pública: Teórica y Aplicada**. Trad. esp. de Juan Francisco Corona Ramon, Juan Carlos Costas Terrones, Amelia Diaz Alvarez. 5. ed. Madrid: McGraw-Hill, 2000.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1988.

OECD. **Inheritance Taxation in OECD Countries**. Paris: OECD Publishing, 2021.

OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

PAINE, Thomas. **Agrarian Justice**. Disponível em: <<http://piketty.pse.ens.fr/files/Paine1795.pdf>>. Acesso em 02 abr. 2026.

PAULA, Fernanda de. **Tributação da herança sob um enfoque de justiça**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

PIKETTY, Thomas. **Le capital au XXI siècle**. Paris: Éditions du Seuil, 2011.

POLIZELLI, Victor Borges. Progressividade: distribuição de renda e indução. **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 21, p. 361-382, 2007.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1946**. 2. ed. Rio de Janeiro: Boffoni, 1947, v.1.

POSNER, Richard A. **Economic Analysis of Law**. 7. ed. New York: Wolters Kluwer, 2007.

PRADO, Clayton Eduardo. **Imposto sobre Herança**. São Paulo: Verbatim, 2009.

ROSENBLATT, Paulo; LARANJEIRA, Luiz Henrique Godói. A ausência de alíquotas progressivas no ITCMD como instrumento de injustiça fiscal no Estado de Alagoas. **Revista de Direito Brasileira**, v. 30, n. 11, p. 313-328, set./dez. 2021.

RAUSCH, Aluizio Porcaro. Tributação, acúmulo intergeracional e redistribuição de riqueza no Brasil. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, n. 68, p. 85-114, jan./jun. 2016.

RIENSTRA, J. G.; FARRAH, G. (Org.). **North American Tax Handbook**. Amsterdam: IBFD, 2008.

SAEZ, Emmanuel; ZUCMAN, Gabriel. **The Triumph of Injustice: How the rich dodge taxes and how to make them pay**. New York: W. W. Norton, 2019.

SOUZA, Pedro H. G. F. **Uma história da desigualdade**: a concentração de renda entre os ricos no Brasil (1926–2013). São Paulo: Hucitec, 2018.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana; GUEDES, Dirceu. **Tributação sobre patrimônio e desigualdade no Brasil**. Brasília: IPEA, 2020.

SCHERVISH, Paul G.; HAVENS, John. Why the \$41 trillion wealth transfer estimate is still valid: a review of challenges and questions. **The Journal of Gift Planning**, v. 7, n. 7, p. 11-50, jan./2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEGURA, José V. Sevilla. **Política Y Técnica Tributarias**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2004.

SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. **Progressive Taxation in Theory and Practice**. London: Forgotten Books, 2017.

SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. **Taxing Ourselves**: A Citizen's Guide to the Debate over Taxes. 4. ed. Cambridge: MIT Press, 2008.

STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the public sector**. 3. ed. New York: W. W. Norton & Company, 2000.

TEIXEIRA, Darlene. O aumento das alíquotas do ITCMD e sua arrecadação: uma análise para o estado do Ceará após a Lei nº 15.812/2015. **Revista Controle**, v. 20, n. 1, p. 70-93, 2021

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes**. Trad. esp. Pedro M. Herrera Molina. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional e Financeiro**: Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

UNITED STATES OF AMERICA. President (1789-1797: George Washington). **The Address of General Washington to the People of America on his declining the Presidency of the United States**. Mount Vernon, 19 set. 1796, 3 f. Disponível em: <https://avalon.law.yale.edu/18th_century/washing.asp>. Acesso em 02 abr. 2026.

VALLARIO, Angela M. Death by a Thousand Cuts: The Rule against Perpetuities. **Journal of Legislation**, v. 25, n. 141, p. 141-162, 1999.

Recebido em: 16/04/2026

Aprovado em: 08/05/2026

Publicado em: 09/06/2026

Agradecimentos:

Agradeço ao CNPq por financiar o Projeto nº 167514/2019-9.

Minibiografia:

Bacharel e Mestre em Direito Constitucional pela Universidade de São Paulo (USP). Mestrando em Direito Público pela Universidad de Jaén (Espanha). Especialista em Direito Eleitoral (PUC-Minas). Ex-aluno intercambista da University of Notre Dame (Estados Unidos) e da Ludwig-Maximilians-Universität (Alemanha). ORCID: <https://orcid.org/0009-0002-0452-2511>. E-mail: pedrogabrielbo@usp.br.

Declaração de conflito de interesses:

Os autores declaram que não há conflito de interesses relacionados à pesquisa, autoria ou publicação deste artigo.

Declaração sobre uso de inteligência artificial:

Os autores declaram que utilizaram inteligência artificial generativa apenas como apoio técnico, restrito a revisão linguística ou gramatical.