



**UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
GRADUAÇÃO EM DIREITO**

ANA VITÓRIA SANTANA PAIXÃO DE ARAGÃO

**A ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A TRANSMISSÃO DA HERANÇA COMO
MECANISMO AUXILIAR NA REDUÇÃO DA DESIGUALDADE
SOCIOECONÔMICA NO BRASIL.**

SALVADOR

2026

ANA VITÓRIA SANTANA PAIXÃO DE ARAGÃO

**A ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A TRANSMISSÃO DA HERANÇA COMO
MECANISMO AUXILIAR NA REDUÇÃO DA DESIGUALDADE
SOCIOECONÔMICA NO BRASIL.**

Artigo científico apresentado ao curso de
Graduação em Direito da UNIVERSIDADE
CATÓLICA DO SALVADOR, como
requisito para a obtenção do título de Bacharel
em Direito.

Prof. Orientador: Ricardo Simões Xavier dos
Santos.

SALVADOR

2026

A ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A TRANSMISSÃO DA HERANÇA COMO MECANISMO AUXILIAR NA REDUÇÃO DA DESIGUALDADE SOCIOECONÔMICA NO BRASIL.

Ana Vitória Santana Paixão de Aragão¹

Ricardo Simões Xavier dos Santos²

RESUMO: O presente trabalho expõe um breve estudo concernente ao Imposto Causa Mortis e Doação - ITCMD de maneira a analisar o seu potencial para reduzir a desigualdade socioeconômica no Brasil. Os objetivos principais desta pesquisa consistem em descrever a evolução histórica deste tributo, elucidando a sua implementação como instrumento extrafiscal eficaz para promover justiça tributária, combater o rentismo e reduzir as desigualdades socioeconômicas no país. A pesquisa propõe alterações legais e normativas capazes de transformar sua função arrecadatória em um mecanismo consistente de redistribuição de riqueza, considerando o impacto na cultura econômica brasileira por meio da valorização da renda do trabalho em detrimento da dependência do rentismo, além de examinar comparações internacionais e experiências de países desenvolvidos.

Palavras-chave: Imposto. Extrafiscal. Função Arrecadatória. Rentismo. Redistribuição de Riqueza.

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO 2 O IMPACTO DA HERANÇA NA AMPLIAÇÃO DA DESIGUALDADE SOCIOECONÔMICA BRASILEIRA 2.1 O PANORAMA ATUAL DA DESIGUALDADE NO BRASIL 2.2 DA SESMARIA À CONCENTRAÇÃO CONTEMPORÂNEA: A PERSISTÊNCIA DO RENTISMO 2.3 UM PARALELO ECONÔMICO DESENVOLVIDO: A PERSPECTIVA DA TRIBUTAÇÃO EXTERIOR 3 A TRIBUTAÇÃO SOBRE A TRANSMISSÃO DA HERANÇA NO BRASIL 3.1 TRAJETÓRIA HISTÓRICA DO ITCMD NO BRASIL 3.2 A SUBUTILIZAÇÃO DO ITCMD DIANTE DE ALÍQUOTAS INEXPRESSIVAS 4 A REDUÇÃO DA DESIGUALDADE SOCIOECONÔMICA ATRAVÉS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A HERANÇA 4.1 A OMISSÃO HISTÓRICA E A TARDIA IMPLEMENTAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR DO ITCMD: IMPACTOS NA ARRECADAÇÃO 4.2 REGRESSIVIDADE FISCAL E O DESESTÍMULO À PRODUTIVIDADE NO BRASIL 5 CONCLUSÃO REFERÊNCIA

¹ Bacharelada em Direito pela Universidade Católica do Salvador. E-mail: anavitoria.aragao@ucsal.edu.br

² Professor de Direito Tributário da Universidade Católica do Salvador - UCSal. Doutor em Políticas Sociais e Cidadania pela Universidade Católica do Salvador – UCSal. E-mail: ricardo.santos@pro.ucsal.br

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objeto a análise da tributação sobre a transmissão da herança no Brasil, com ênfase no Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), enquanto instrumento potencial de redução da desigualdade socioeconômica. A pesquisa insere-se no âmbito do Direito Tributário, com interface direta com a economia política e a teoria da justiça fiscal, voltando-se à investigação da função extrafiscal do referido tributo no contexto do sistema tributário brasileiro.

A problemática central reside na constatação de que, embora o ITCMD incida sobre manifestações relevantes de capacidade contributiva — relacionadas à transferência gratuita de patrimônio —, sua aplicação no Brasil revela-se historicamente limitada, seja em razão de alíquotas reduzidas, da ausência de uniformidade normativa entre os entes federativos ou da tardia regulamentação de aspectos essenciais à sua efetividade. Tal cenário compromete sua aptidão como mecanismo de redistribuição de riqueza, contribuindo para a manutenção da concentração patrimonial e para a reprodução intergeracional das desigualdades.

Nesse contexto, o trabalho parte da premissa de que a estrutura tributária brasileira, fortemente baseada na incidência de tributação sobre o consumo, apresenta caráter regressivo, em detrimento da tributação sobre o patrimônio e a renda. Essa configuração favorece a consolidação de um modelo econômico marcado pela predominância do rentismo, no qual a acumulação e transmissão de riqueza se dá com baixa incidência fiscal, em contraste com a elevada carga tributária suportada pelo trabalho e pelo consumo.

Ademais, a análise adquire maior relevância quando observada em perspectiva comparada, tendo em vista que diversas economias desenvolvidas adotam modelos de tributação sobre heranças com alíquotas significativamente mais elevadas e estruturadas sob lógica progressiva. Em tais contextos, o imposto sucessório desempenha papel relevante na contenção da concentração de riqueza e na promoção da mobilidade social, evidenciando que a baixa tributação praticada no Brasil não constitui um padrão internacional, mas uma escolha institucional que impacta diretamente a capacidade redistributiva do sistema tributário.

Diante disso, estabelece-se como problema de pesquisa a seguinte indagação: em que medida a tributação sobre a transmissão da herança, especialmente por meio do ITCMD, pode ser utilizada como mecanismo auxiliar na redução da desigualdade socioeconômica no Brasil? A partir dessa questão, busca-se examinar os limites estruturais e normativos do tributo, bem como suas potencialidades no âmbito de uma política fiscal orientada à justiça distributiva.

O objetivo geral consiste em analisar o papel do ITCMD como instrumento de redistribuição de riqueza no ordenamento jurídico brasileiro. Como objetivos específicos, pretende-se: analisar o impacto da herança na ampliação da desigualdade socioeconômica, a partir de uma perspectiva histórica e estrutural; examinar a trajetória normativa e a configuração atual da tributação sobre a transmissão de patrimônio no Brasil; identificar os fatores que contribuem para a subutilização do ITCMD; e avaliar as possibilidades de fortalecimento de sua função extrafiscal, especialmente à luz das inovações introduzidas pela Lei Complementar nº 227/2026.

A relevância do estudo justifica-se pela necessidade de aprofundamento do debate acerca da justiça tributária em um país marcado por elevados índices de concentração de renda e patrimônio. Ao analisar a tributação das heranças como instrumento de intervenção estatal, o trabalho contribui para a reflexão sobre o papel do sistema tributário na promoção da igualdade material, em consonância com os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da redução das desigualdades sociais.

No que se refere à metodologia, a pesquisa caracteriza-se como qualitativa, de natureza descritivo-analítica, desenvolvida a partir de revisão bibliográfica e documental, com base em doutrina, legislação, dados estatísticos e estudos nacionais e internacionais. Adota-se, ainda, a análise comparada, com o objetivo de situar o modelo brasileiro em relação a experiências estrangeiras melhor desenvolvidas.

Por fim, o trabalho está estruturado em três eixos principais. Inicialmente, analisa-se o impacto da herança na ampliação da desigualdade socioeconômica no Brasil, com destaque para sua formação histórica e para a persistência do rentismo. Em seguida, examina-se a tributação sobre a transmissão da herança no ordenamento jurídico brasileiro, abordando sua evolução e limitações. Por fim, discute-se o potencial do ITCMD como mecanismo de redução das desigualdades, considerando seus entraves e as recentes alterações normativas.

2 O IMPACTO DA HERANÇA NA AMPLIAÇÃO DA DESIGUALDADE SOCIOECÔNOMICA BRASILEIRA

A análise da tributação sobre a transmissão da herança como instrumento de redistribuição de riqueza exige, preliminarmente, a compreensão do papel que a própria herança desempenha na estrutura econômica brasileira. Nesse sentido, este capítulo parte da premissa de que a concentração patrimonial não é um fenômeno recente ou circunstancial, mas resultado

de um processo histórico contínuo, que condiciona a forma como a riqueza é acumulada e transferida no país.

A partir dessa perspectiva, busca-se demonstrar como a transmissão intergeracional de patrimônio contribui para a manutenção e o aprofundamento das desigualdades socioeconômicas, especialmente em um contexto no qual a mobilidade social é limitada e a tributação sobre o patrimônio se mostra pouco expressiva.

A luz desse aspecto, a análise proposta desenvolve-se de forma articulada, partindo da observação do cenário contemporâneo da desigualdade no Brasil, para então avançar na compreensão de suas raízes históricas e estruturais, relacionadas à formação e à concentração de riqueza. Na sequência, a investigação incorpora o exame de experiências internacionais, com o intuito de evidenciar como diferentes arranjos institucionais — especialmente no campo da tributação sobre heranças — influenciam a dinâmica distributiva e revelam as limitações do modelo brasileiro.

2.1 O panorama atual da desigualdade no Brasil

A desigualdade socioeconômica no Brasil permanece como um dos principais desafios estruturais do país, apesar de avanços recentes na redução da pobreza. Segundo a *Síntese de Indicadores Sociais 2025*, publicada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística- IBGE, entre 2023 e 2024, cerca de 8,6 milhões de pessoas saíram da pobreza, fazendo com que a proporção da população nessa condição caísse de 27,3% para 23,1%. A extrema pobreza também apresentou redução significativa, retirando 1,9 milhão de pessoas dessa situação, atingindo 3,5% da população, o menor índice da série histórica.

Apesar desses avanços graças aos programas sociais, os quais são financiados pelas receitas do Estado, o Brasil ainda se destaca por uma concentração de renda elevada. Entre quarenta países avaliados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico-OCDE, o país é o segundo com maior diferença de renda entre os 20% mais ricos e os 20% mais pobres, ficando atrás apenas da Costa Rica. A pobreza e a extrema pobreza atingem de forma mais intensa mulheres, crianças de 0 a 14 anos e pessoas pretas ou pardas, enquanto as Regiões Norte e Nordeste concentram os maiores índices de vulnerabilidade.

No mercado de trabalho, a taxa de ocupação atingiu 58,6% em 2024, enquanto a taxa de desocupação caiu para 6,6%, refletindo melhora no acesso ao emprego. Essa visão domiciliar da desigualdade, embora útil, subestima a concentração de renda no topo, como mostram dados tributários analisados em estudos internacionais, incluindo o *World Inequality Report 2026*.

Segundo o relatório da *World Inequality Report 2026*, a renda concentrada nos mais ricos aumentou nos últimos anos, tornando o Brasil ligeiramente mais desigual entre 2014 e 2024. Parte da renda nacional detida pelos 10% mais ricos oscilou de 57,9% em 2014 para 59,9% em 2021, recuando levemente para 59,1% em 2024, enquanto os 50% mais pobres tiveram sua participação reduzida de 10,7% em 2014 para 8,2% em 2021, recuperando parcialmente para 9,3% em 2024. Essa relação evidencia como a pandemia do COVID-19 agravou temporariamente a desigualdade, protegendo os mais ricos e prejudicando os mais pobres.

A análise histórica de Thomas Piketty, em *O Capital no Século XXI* (2014, p. 27), reforça essas constatações, mostrando que a desigualdade tende a se perpetuar quando a taxa de retorno sobre o capital (r) supera a taxa de crescimento econômico (g). Essa dinâmica explica a concentração intergeracional de riqueza e a persistência das desigualdades, mesmo em contextos de crescimento econômico e redução da pobreza, como na pandemia do COVID-19.

Vale destacar que a nota técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada- Ipea aponta uma redução histórica da desigualdade em 2024, indicando melhora na distribuição de renda e aumento da renda dos mais pobres, embora a metodologia utilizada não capture plenamente a renda dos mais ricos. Essa divergência entre dados domiciliares e tributários evidencia que a desigualdade brasileira é persistente e complexa, exigindo políticas públicas estruturantes, incluindo mecanismos de redistribuição de patrimônio e tributação sobre herança, que serão tratados nos próximos capítulos.

2.2 Da sesmaria à concentração contemporânea: a persistência do rentismo

A formação socioeconômica brasileira está profundamente vinculada à estrutura fundiária e tributária construída desde o período colonial, marcada pela concentração de terras e por uma lógica essencialmente extrativa. Ainda no período pré-colonial, a exploração do pau-brasil mediante o regime de arrendamento já evidenciava a apropriação de rendas pela Coroa portuguesa, indicando que a tributação no Brasil nasce associada à captura de riqueza, e não à sua redistribuição, originando a cultura rentista no país, o que é definido como um modo de ganhar dinheiro em que a classe de proprietários cede temporariamente suas posses em troca de fluxo de renda, sem necessariamente produzir valor econômico direto, ou seja, lucro.

Com a instituição das capitanias hereditárias em 1534, consolidou-se a concentração fundiária por meio da concessão de grandes extensões de terra aos donatários, que exerciam funções administrativas, judiciais e fiscais. A política de distribuição de sesmarias reforçou esse

modelo, estabelecendo a terra como principal fonte de riqueza e inaugurando uma lógica rentista baseada na posse e no controle dos meios produtivos.

Entre 1530 e 1548, a estrutura fazendária era incipiente, limitada à atuação de feitores e almoxarifes. A criação do Governo-Geral representou uma tentativa de centralização político-administrativa e de organização da arrecadação tributária. A partir de então, estruturou-se uma administração fazendária mais complexa, composta pelo Provedor-Mor e por agentes locais, como provedores, almoxarifes, rendeiros e contratadores, além de funcionários responsáveis pelo controle e fiscalização, como porteiros e guardas da alfândega.

A arrecadação frequentemente era delegada a particulares por meio de contratos de arrematação, transferindo os riscos da cobrança aos rendeiros. Esse modelo, embora funcional ao fisco, incentivava práticas abusivas, corrupção e intensa exploração dos colonos. A tributação possuía caráter eminentemente arrecadatório e extrativo, incidindo sobre atividades econômicas como o açúcar, o tráfico negreiro, o gado, o ouro, o tabaco e o algodão, sem qualquer preocupação com a capacidade contributiva.

Com a descoberta do ouro em Minas Gerais, intensificou-se o rigor fiscal, ampliando-se os mecanismos de controle e a carga tributária. Ao longo do período colonial, o aparato administrativo foi fortalecido com a criação de órgãos como o Conselho Ultramarino e o Conselho da Fazenda, além de instituições locais como alfândegas e intendências, consolidando a presença fiscal da Coroa.

No período joanino, com a instalação da corte portuguesa no Brasil, houve significativa ampliação e diversificação dos tributos, incidindo sobre consumo, propriedade e circulação de bens, com o objetivo de sustentar o aparelho estatal. Ainda assim, manteve-se uma lógica arrecadatória imediata, sem sistematização e sem função redistributiva. É nesse contexto que se insere a origem da tributação sobre heranças no Brasil. Conforme Nicácio (1948), citado por Machado Neto (2015), o imposto foi introduzido com a chegada da corte portuguesa, por meio do Alvará de 17 de junho de 1809, sob a denominação de “Décima das Heranças e dos Legados”. Posteriormente, em 1832, sua competência foi transferida às províncias imperiais, e a Lei nº 1.507, de 1867, instituiu o “Imposto de Transmissão da Propriedade”, regulamentando heranças, doações e transmissões inter vivos.

Com a independência, o Brasil herdou um sistema tributário desorganizado, regressivo e concentrado. No Império, os tributos incidiam majoritariamente sobre o consumo e o comércio exterior, com destaque para os direitos aduaneiros. Tributos patrimoniais, como a sisa, que foi um imposto fundamental sobre a transmissão onerosa de bens imóveis e certos direitos reais, a décima urbana, que era um imposto de 10% sobre o rendimento de imóveis

urbanos, pago sobre aluguéis ou valor presumido para uso próprio, e a tributação sobre a escravidão também desempenhavam papéis relevantes. A Constituição de 1824 foi omissa quanto à organização tributária, limitando-se à previsão genérica de contribuição proporcional aos haveres, princípio que não se efetivou na prática e que atualmente é conhecido como o princípio da capacidade contributiva. Já o Ato Adicional de 1834 manteve a fragmentação do sistema.

Com a Proclamação da República e a Constituição de 1891, houve uma tentativa de delimitação das competências tributárias entre União e Estados. À União couberam tributos como o imposto de importação, taxas de selo e serviços federais, enquanto aos Estados foram atribuídos impostos sobre exportação, propriedade e atividades econômicas, mantendo-se o imposto sobre heranças como competência estadual. Durante aproximadamente 75 anos (1889–1964), os Estados detiveram ampla autonomia para legislar sobre esse tributo, inclusive podendo instituir alíquotas progressivas, variáveis conforme o grau de parentesco, mais elevadas para parentes mais distantes, conforme destaca Carvalho Junior (2022, p. 8), o que demonstrava o significado interesse em facilitar a conservação do patrimônio.

Em 1922, a instituição do Imposto de Renda representou a introdução de um instrumento alinhado, ao menos em tese, ao princípio da capacidade contributiva. Contudo, sua implementação não foi suficiente para alterar a estrutura regressiva do sistema tributário brasileiro.

A partir da Revolução de 1930, sob o governo de Getúlio Vargas, houve maior intervenção estatal e avanço institucional. A Constituição de 1934 promoveu melhor organização das competências tributárias entre União, Estados e Municípios. Posteriormente, a Constituição de 1946 consolidou essa estrutura, ampliando a participação dos entes federativos e introduzindo instrumentos como as contribuições de melhoria.

Durante o regime militar iniciado em 1964, o sistema tributário foi reorganizado em função de um projeto de crescimento econômico acelerado. No período do chamado “milagre econômico”, houve expansão do crédito e adoção de incentivos fiscais e cambiais que favoreceram a entrada de capital estrangeiro, ao mesmo tempo em que se mantinham baixos os custos da mão de obra nacional. Nesse contexto, consolidou-se a predominância dos impostos indiretos, especialmente sobre o consumo, reforçando a regressividade do sistema tributário.

Com a redemocratização, iniciada após a eleição de Tancredo Neves e a posse de José Sarney, buscou-se reequilibrar a economia, destacando-se o Plano Cruzado de 1986. Esse processo culminou na promulgação da Constituição de 1988, que representou um marco na organização do sistema tributário nacional.

A Constituição de 1988 estabeleceu uma repartição mais detalhada das competências tributárias. À União coube a instituição de impostos diretos, como o Imposto sobre Grandes Fortunas- IGF, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural- ITR e o Imposto sobre a Renda- IR, bem como impostos indiretos, como o Imposto de Importação- II, o Imposto de Exportação- IE, o Imposto sobre Produtos Industrializados- IPI e o Imposto sobre Operações Financeiras- IOF. Também foram atribuídas à União competências para instituir empréstimos compulsórios, taxas, contribuições de melhoria e impostos extraordinários em caso de guerra.

Aos Estados foram atribuídos impostos diretos, como o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação- ITCMD, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores- IPVA e o adicional do Imposto de Renda sobre lucros e rendimentos de capital, além de taxas e contribuições de melhoria. No campo dos impostos indiretos, destaca-se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços- ICMS, principal fonte de arrecadação estadual.

Essa estrutura representou um avanço na organização do sistema tributário e na autonomia dos entes federativos. Contudo, não rompeu com a lógica histórica de predominância da tributação indireta. Assim, manteve-se um sistema regressivo, que incide de forma mais intensa sobre o consumo e, consequentemente, sobre as camadas de menor renda.

Dessa forma, ao longo de toda a evolução histórica, observa-se a permanência de um padrão estrutural no qual a riqueza está associada à posse da terra e ao controle dos meios de produção, enquanto o sistema tributário permanece orientado prioritariamente à arrecadação. A lógica rentista, inaugurada no período colonial com as sesmarias, perpetua-se até a contemporaneidade, contribuindo para a manutenção da concentração de renda e das desigualdades sociais no Brasil, evidenciando a continuidade histórica entre a formação econômica colonial e o sistema tributário atual.

2.3 Um paralelo econômico desenvolvido: a perspectiva da tributação exterior

A análise da tributação sobre heranças em perspectiva comparada revela profundas diferenças estruturais entre o Brasil e economias desenvolvidas, especialmente no que se refere ao papel desse tributo como instrumento de redução das desigualdades.

Conforme observa Thomas Piketty (2014, p. 27), quando a taxa de retorno do capital supera o crescimento da economia, há uma tendência natural de concentração de riqueza. Nesse cenário, a tributação sobre heranças assume papel central como mecanismo de contenção da desigualdade, na medida em que incide diretamente sobre a transmissão intergeracional de patrimônio. Ainda segundo o autor, a dinâmica da desigualdade é resultado das escolhas

políticas e institucionais de cada sociedade, refletindo o grau de comprometimento com a justiça distributiva.

No plano internacional, observa-se que diversos países adotam alíquotas significativamente mais elevadas sobre heranças. Dados da Tax Foundation indicam que países como Japão com alíquota de 55%, Coreia do Sul com 50% e França com 45% apresentam algumas das maiores cargas tributárias sobre a transmissão de riqueza no mundo, enquanto os Estados Unidos e Reino Unido atingem patamares de 40%. Em contraste, o Brasil possui um teto de apenas 8% para o ITCMD, conforme estabelecido pela Resolução nº 9/1992 do Senado Federal, posicionando-se entre os países com menor tributação sobre heranças. Essa diferença impacta diretamente na capacidade de o imposto atuar como instrumento redistributivo.

Além disso, a média das alíquotas nos países da OCDE gira em torno de 15%, sendo comum a adoção de modelos progressivos, que aumentam a carga tributária conforme o valor herdado ou o grau de parentesco entre as partes. Em alguns casos, como na Bélgica, as alíquotas podem atingir níveis ainda mais elevados dependendo dessas variáveis, reforçando o caráter redistributivo do tributo.

Por outro lado, também se verifica uma tendência recente de alguns países em abolir esse tipo de tributação, sob o argumento de baixa eficiência arrecadatória e elevados custos administrativos. Desde os anos 2000, diversas jurisdições eliminaram impostos sobre heranças ou patrimônio, como Suécia, Noruega e Portugal. Ainda assim, mesmo nesses contextos, a discussão permanece vinculada à eficiência econômica, e não à negação da problemática da concentração de riqueza.

No Brasil, a limitação do ITCMD não se restringe à baixa alíquota máxima. A competência estadual para sua regulamentação gera forte heterogeneidade entre as unidades federativas, tanto em relação às alíquotas quanto aos critérios de isenção. Estados economicamente relevantes, como São Paulo, Minas Gerais e Paraná, aplicam alíquotas efetivas entre 4% e 5%, o que reduz ainda mais o potencial arrecadatório e redistributivo do tributo.

Esse cenário contribui para a consolidação de um modelo econômico em que a acumulação patrimonial se perpetua entre gerações com baixa incidência fiscal. Em vez de funcionar como instrumento de correção das desigualdades, o sistema tributário brasileiro acaba por reforçar sua reprodução, especialmente ao concentrar a carga tributária sobre o consumo e a renda.

Dessa forma, ao se estabelecer um paralelo com economias desenvolvidas, evidencia-se que a baixa tributação sobre heranças no Brasil representa não apenas uma escolha fiscal,

mas uma opção estrutural que impacta diretamente a distribuição de renda e a mobilidade social. Em consonância com a análise de Piketty (2014, p. 571), a ausência de mecanismos eficazes de tributação do patrimônio contribui para a manutenção de uma economia marcada pela predominância de rendas do capital sobre o trabalho, aprofundando as desigualdades históricas já presentes no país.

3 A TRIBUTAÇÃO SOBRE A TRANSMISSÃO DA HERANÇA NO BRASIL

A compreensão do potencial da tributação sobre heranças como mecanismo de redistribuição de riqueza demanda a análise de sua conformação no ordenamento jurídico brasileiro. Mais do que um instrumento isolado, o ITCMD insere-se em uma estrutura tributária historicamente marcada por escolhas institucionais que influenciam diretamente sua capacidade arrecadatória e sua função extrafiscal.

Nesse sentido, o presente capítulo volta-se ao exame da construção normativa da tributação sobre a transmissão de patrimônio no Brasil, evidenciando os fatores que condicionaram sua evolução e limitaram sua efetividade. A partir dessa abordagem, busca-se compreender como a configuração atual do ITCMD — tanto em seus aspectos históricos quanto em sua aplicação contemporânea — contribui para sua subutilização, comprometendo seu papel como instrumento de justiça fiscal e de enfrentamento das desigualdades socioeconômicas.

3.1 Trajetória histórica do ITCMD no Brasil

A tributação sobre a transmissão de heranças possui origens remotas, com registros no Antigo Egito e, de forma mais sistematizada, no Direito Romano, por meio da “vicesima hereditatium”, instituída durante o governo de Augustus, o fundador do Império Romano e um dos primeiros governantes a estruturar um sistema de tributação sobre heranças.

A consolidação da tributação sobre heranças no Brasil ocorre no século XIX, com a instituição da “Décima das Heranças e dos Legados” em 1809, no contexto da reorganização fiscal da Coroa portuguesa. Ao longo do período imperial, o tributo foi progressivamente estruturado, com a transferência de sua cobrança às províncias em 1832 e a ampliação de sua incidência pela Lei nº 1.507/1867, que passou a abranger também as transmissões inter vivos.

Com a Constituição de 1891, firmou-se sua competência estadual, consolidando um modelo descentralizado no qual os Estados passaram a definir alíquotas e critérios de

incidência, inclusive com possibilidade de progressividade, conforme aponta Carvalho Junior (2022, p. 8).

Entretanto, durante o regime militar, a Emenda Constitucional nº 18 de 1965 promoveu significativa alteração na estrutura do tributo, restringindo sua incidência aos bens imóveis. Dessa forma, diversas manifestações de riqueza, como dinheiro, joias e veículos, deixaram de ser tributadas, beneficiando, sobretudo, os detentores de grandes patrimônios. Nesse período, o Senado Federal fixou alíquota máxima de 4%, reduzindo ainda mais o potencial arrecadatório e redistributivo do imposto.

Somente com a redemocratização e a promulgação da Constituição Federal de 1988 houve uma reconfiguração significativa da tributação sobre heranças. O imposto passou a incidir sobre a transmissão de quaisquer bens e direitos, sendo denominado Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação- ITCMD, de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme previsto no art. 155, I da Carta Magna.

3.2 A subutilização do ITCMD diante de alíquotas inexpressivas

O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação- ITCMD está previsto no art. 155, inciso I, da Constituição Federal de 1988, que atribui aos Estados a competência para instituir o tributo sobre heranças e doações. Nos termos do §1º, inciso IV, do mesmo artigo, cabe ao Senado Federal fixar sua alíquota máxima, o que foi realizado por meio da Resolução nº 9/1992, a qual estabeleceu o limite de 8% em todo o território nacional.

Apesar dessa autorização constitucional, a prática revelou, por muitos anos, uma baixa exploração do potencial do ITCMD pelos Estados. A maioria das unidades federativas adotou alíquotas inferiores ao teto, frequentemente fixadas em patamares entre 2% e 5%. Apenas alguns Estados, como Bahia, Ceará e Santa Catarina, passaram a utilizar de forma mais consistente a alíquota máxima de 8%, muitas vezes associada a modelos progressivos.

Esse cenário começou a se modificar a partir de 2015, em razão da crise econômica que deu impacto significativo as finanças públicas estaduais. A retração da atividade econômica, o aumento do desemprego e a queda na arrecadação levaram os Estados a buscarem alternativas para recompor receitas. Nesse contexto, o ITCMD passou a ser gradualmente revisado, com elevação das alíquotas até o limite permitido, como no caso do Rio de Janeiro, que adotou a alíquota máxima em 2017, ilustrando esse movimento arrecadatório.

Paralelamente, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária- CONFAZ, foi aprovada proposta de elevação do teto do ITCMD para até 20%, ainda pendente de deliberação

pelo Senado Federal. A iniciativa evidencia o reconhecimento, pelos próprios Estados, da subutilização histórica do tributo como instrumento arrecadatário.

A análise das alíquotas atualmente praticadas revela um quadro de significativa heterogeneidade entre as unidades federativas. Na região Norte, por exemplo, coexistem Estados com alíquotas fixas reduzidas, como Amazonas (2%) e Pará (4%), e outros que já adotam modelos progressivos, como Acre e Tocantins. No Nordeste, observa-se uma transição para sistemas mais progressivos, com destaque para a Bahia, que aplica alíquotas de 4% a 8% para heranças, e para o Ceará, que também utiliza a progressividade plena.

Por outro lado, Estados economicamente centrais, como São Paulo e Minas Gerais, ainda mantêm alíquotas fixas de 4%, sem adoção ampla de progressividade, o que evidencia uma subutilização do potencial arrecadatário do tributo, especialmente considerando o volume de riqueza concentrado nessas regiões. Situação semelhante ocorre no Sul, com o Paraná adotando alíquota fixa de 4%, enquanto outros Estados, como o Rio Grande do Sul e Santa Catarina, já utilizam modelos progressivos.

Essa diversidade de regimes evidencia que, embora haja autorização constitucional para progressividade e aplicação de alíquotas mais elevadas, sua efetiva utilização depende de escolhas políticas e fiscais de cada Estado. Como resultado, o ITCMD apresenta baixa uniformidade e limitada capacidade de atuação como instrumento redistributivo em nível nacional.

Além disso, mesmo nos Estados que adotam alíquotas mais elevadas, o impacto do ITCMD sobre a arrecadação total tende a ser reduzido. Isso se explica tanto pela estrutura do sistema tributário brasileiro, fortemente baseada em tributos indiretos sobre o consumo, quanto pela baixa intensidade da tributação sobre a transmissão de patrimônio.

Ressalta-se que a diversidade de critérios de incidência, alíquotas e hipóteses de isenção entre as unidades federativas contribui para a intensificação de práticas de evasão fiscal no âmbito do ITCMD. Essa heterogeneidade normativa permite que contribuintes se utilizem de estratégias de planejamento sucessório com o objetivo de deslocar a incidência do tributo para Estados com carga tributária mais reduzida, esvaziando a efetividade arrecadatória do imposto. Além disso, a existência de regimes distintos aprofunda desigualdades regionais e compromete a função redistributiva do tributo.

A partir dessa perspectiva, é pertinente abordar que a carga tributária brasileira possui encargos fiscais sobre o patrimônio consideravelmente menores do que os incidentes sobre o consumo e a renda. Em outras palavras, o valor extraído de um ordenamento jurídico como o vigente evidencia que a posição do herdeiro assume relevância superior à do trabalhador e do

consumidor, reforçando o rentismo. Isso ocorre porque viver de herança no Brasil, se apresenta como uma opção mais confortável e economicamente mais vantajosa do que gerar riqueza por meio do trabalho produtivo, diminuindo o incentivo à produtividade e perpetuando a concentração de patrimônio em poucas famílias.

4 A REDUÇÃO DA DESIGUALDADE SOCIOECONÔMICA ATRAVÉS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A HERANÇA

Muito se questiona sobre a ausência de taxação das grandes fortunas, imposto previsto na Constituição, mas nunca implementado, motivo de diversas manifestações de revolta pela sociedade brasileira, entretanto, os Estados brasileiros possuem, na tributação da herança, um instrumento de arrecadação que atinge os maiores patrimônios do país e pode, efetivamente, contribuir para a redistribuição de riquezas e redução de desigualdades sociais e regionais.

Em teoria, a tributação sobre herança poderia atuar como mecanismo de justiça fiscal, considerando o princípio da capacidade contributiva previsto na Constituição, mas pouco respeitado pela legislação brasileira. Dessa maneira, quem recebe maiores patrimônios poderia contribuir mais para o financiamento das políticas públicas e a redução das desigualdades, pois a tributação da herança concretiza o princípio da função social da propriedade, promovendo a redistribuição de parte da riqueza recebida de maneira gratuita pelo herdeiro, o que possibilitaria a alocação dos recursos em benefício de direitos sociais, como educação, moradia e saúde.

4.1 A omissão histórica e a tardia implementação da lei complementar do ITCMD: impactos na arrecadação

A disciplina constitucional do ITCMD, prevista no art. 155, inciso I, da Constituição Federal de 1988, revela uma contradição estrutural do sistema tributário brasileiro, embora o tributo possua elevado potencial redistributivo, sua efetividade sempre esteve condicionada à atuação legislativa complementar, especialmente nas hipóteses que envolvem bens e sujeitos situados no exterior. Nos termos do §1º, inciso III, do referido dispositivo, a Constituição condicionou a incidência do imposto nesses casos à edição de lei complementar, atribuindo a esse instrumento a função de dirimir conflitos de competência e estabelecer normas gerais.

Conforme destaca Andreia Maricato, em seu artigo *“A importância da lei complementar para regulamentação do ITCMD sobre heranças e doações oriundas do exterior”*, a lei complementar exerce papel essencial na estrutura do sistema tributário, especialmente ao

garantir uniformidade e segurança jurídica em situações que envolvem múltiplas jurisdições. A autora evidencia que, sem essa regulamentação, a incidência do ITCMD em contextos internacionais permanece comprometida, abrindo espaço para lacunas normativas e disputas interpretativas que enfraquecem a capacidade arrecadatária do Estado.

Foi exatamente esse o cenário que prevaleceu no Brasil por mais de três décadas. A ausência de lei complementar específica inviabilizou, na prática, a tributação de heranças e doações envolvendo patrimônio no exterior, criando um ambiente propício à evasão fiscal e à estruturação de planejamentos patrimoniais voltados à redução da carga tributária. Nesse período, a omissão legislativa não apenas comprometeu a arrecadação, como também contribuiu para a perpetuação da concentração de riqueza.

Diante dessa lacuna, alguns Estados buscaram contornar a ausência normativa por meio da edição de legislações próprias, com fundamento na competência concorrente. Contudo, tais iniciativas, adotadas por entes como São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, além de juridicamente controversas, contribuíram para aprofundar a fragmentação do sistema, gerando insegurança jurídica e dificultando a aplicação uniforme do tributo.

Somente neste ano, houve a edição da Lei Complementar nº 227/2026, ocorrida no âmbito da reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132 de 2023. A norma instituiu regras gerais nacionais para o ITCMD, presentes nos artigos 146 ao 164, disciplinando aspectos fundamentais como fato gerador, base de cálculo, critérios de competência e hipóteses de incidência, inclusive em operações com elementos de conexão internacional.

Trata-se de um avanço institucional considerável, na medida em que viabiliza a incidência do imposto sobre transmissões patrimoniais internacionais e atende à orientação consolidada do Supremo Tribunal Federal no Tema 825, a qual permitiu que os Estados-membros fizessem uso da sua competência legislativa plena para instituir o ITCMD nas hipóteses em que do doador tivesse domicílio ou residência no exterior ou/e se o de cujus possuísse bens, fosse residente ou domiciliado ou tivesse o seu inventário processado no exterior.

Um dos pilares dessa transformação é a obrigatoriedade da progressividade das alíquotas. Nos termos do art. 156, inciso I, da LC 227/2026, as alíquotas devem variar conforme o valor do quinhão, legado ou doação, deixando de ser uma faculdade dos Estados para se tornar uma imposição normativa. Tal mudança busca alinhar o ITCMD ao princípio da capacidade contributiva, embora permaneça limitada pelo teto de 8% fixado pelo Senado Federal, o que reduz seu potencial redistributivo quando comparado a padrões internacionais.

Outro ponto de profunda alteração diz respeito à base de cálculo, especialmente no caso de participações societárias não negociadas em bolsa, frequentemente utilizadas em planejamentos sucessórios por meio de holdings patrimoniais. Até então, era comum a adoção do valor contábil (patrimônio líquido contábil), que muitas vezes não refletia o valor real dos ativos, especialmente imóveis, permitindo significativa redução da carga tributária. Com a LC 227/2026, o art. 154, inciso II, estabelece que a base de cálculo deve corresponder, no mínimo, ao valor de mercado, apurado por metodologia tecnicamente idônea, considerando o patrimônio líquido ajustado a valor de mercado, acrescido do fundo de comércio ou goodwill.

Essa alteração reduz significativamente a principal vantagem fiscal das holdings patrimoniais no planejamento sucessório, aproximando o custo tributário da transmissão de bens via pessoa jurídica daquele verificado na transmissão direta por pessoa física. Contudo, a nova sistemática também introduz elevada complexidade técnica, ao utilizar conceitos abertos como “metodologia idônea” e “valor de mercado”, o que pode gerar insegurança jurídica e fomentar litígios judiciais.

No mesmo sentido, a LC 227/2026 busca coibir práticas tradicionais de planejamento tributário por meio da agregação de doações sucessivas. O art. 155 determina que doações realizadas entre o mesmo doador e donatário, dentro de determinado período, sejam somadas para fins de aplicação da alíquota progressiva, deduzindo-se o imposto já pago. A medida impede a fragmentação artificial de patrimônio com o objetivo de permanecer em faixas inferiores de tributação, reforçando o caráter progressivo do imposto.

Outro avanço relevante está na regulamentação da tributação sobre estruturas internacionais, especialmente os chamados trusts. Nos termos da lei, o ITCMD passa a incidir sobre transmissões decorrentes de contratos no exterior com características semelhantes a esse instituto. Importante destacar que o fato gerador não ocorre na mera constituição do trust, isto é, na transferência inicial de bens do instituidor (settlor) ao administrador (trustee), mas sim na efetiva disponibilização da riqueza ao beneficiário. Dessa forma, a incidência ocorre no momento da transmissão econômica do patrimônio, seja por morte do instituidor, seja pela efetiva atribuição dos bens ao beneficiário, podendo ser antecipada em casos de trusts irrevogáveis.

No campo da competência tributária, a LC 227/2026 finalmente resolve a omissão constitucional quanto à tributação de bens e direitos no exterior, anteriormente condicionada à edição de lei complementar, conforme o art. 155, §1º, inciso III, da Constituição. Com a nova lei, os arts. 158 e 159 estabelecem critérios objetivos de competência, baseados na localização do bem e no domicílio das partes. Em relação aos bens imóveis, prevalece o critério da

localização, já para bens móveis, títulos e direitos, a competência é definida pelo domicílio do transmitente ou do beneficiário, a depender da hipótese.

Apesar desses avanços, a LC 227/2026 deve ser analisada sob uma perspectiva crítica. Ao ser promulgada mais de trinta anos após a Constituição, a norma surge em um contexto no qual práticas de planejamento patrimonial internacional já se encontram amplamente consolidadas. Durante esse período, a ausência de regulamentação permitiu a transferência de volumes expressivos de riqueza sem tributação, especialmente por meio da utilização de estruturas no exterior, como holdings e trusts.

Ainda assim, a Lei Complementar nº 227/2026 revela-se necessária e estratégica sob a perspectiva da justiça fiscal. Ao prever a incidência sobre bens e direitos no exterior, disciplinar a tributação de estruturas patrimoniais complexas e exigir a progressividade das alíquotas, a norma reforça o potencial do ITCMD como instrumento de redistribuição de riqueza. Ao mesmo tempo, ao estabelecer critérios mais rigorosos para a apuração da base de cálculo e ao combater práticas de fragmentação patrimonial, busca reduzir distorções que historicamente favoreceram contribuintes de maior capacidade econômica.

Diante desse novo cenário normativo, a Lei Complementar nº 227/2026 revela um potencial relevante para fortalecer o papel do ITCMD como instrumento de redução das desigualdades socioeconômicas no Brasil. Ao impor a progressividade das alíquotas, ampliar a base de cálculo com a adoção do valor de mercado, incluindo ativos antes subavaliados e elementos intangíveis, e viabilizar a tributação de patrimônios estruturados no exterior, a norma tende a reduzir distorções históricas que favoreceram a baixa tributação das grandes riquezas. Com isso, limita-se a utilização de mecanismos de planejamento patrimonial voltados exclusivamente à economia fiscal e amplia-se a incidência efetiva sobre transmissões de elevado valor, aproximando o sistema tributário do princípio da capacidade contributiva.

Não obstante, a concretização desse potencial redistributivo depende diretamente da atuação dos Estados na implementação das diretrizes estabelecidas, bem como do fortalecimento da fiscalização, de modo que a lei não se torne apenas uma inovação formal, mas um instrumento efetivo de justiça fiscal e mitigação da concentração de renda. Nesse sentido, conforme sustenta Piketty (2014, p. 27), “a história da desigualdade é moldada pela forma como os atores políticos, sociais e econômicos enxergam o que é justo e o que não é, assim como pela influência relativa de cada um desses atores e pelas escolhas coletivas que disso decorrem”, o que evidencia que a efetividade de instrumentos como o ITCMD não depende apenas de sua previsão normativa, mas, sobretudo, das escolhas políticas que orientam sua aplicação concreta e do compromisso institucional com a redistribuição de riqueza.

Nesse sentido, a economista Laura Carvalho, em sua obra *Valsa Brasileira: do boom ao caos econômico*, propõe uma análise da economia brasileira entre 2003 e 2017 e destaca que o fortalecimento do mercado interno esteve apoiado em três pilares fundamentais: distribuição de renda, ampliação do acesso ao crédito e investimentos públicos. A abordagem da autora demonstra que o combate às desigualdades depende de atuação estatal coordenada e de políticas públicas efetivas, evidenciando que a tributação, especialmente sobre patrimônio e heranças, somente produzirá efeitos redistributivos relevantes se acompanhada de implementação concreta, fiscalização eficiente e utilização estratégica da arrecadação pelo Estado.

4.2 Regressividade fiscal e o desestímulo à produtividade no Brasil

A tributação sobre heranças constitui importante instrumento de concretização da justiça fiscal e do princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, §1º, da Constituição Federal. Isso porque a transmissão gratuita de patrimônio evidencia manifestação inequívoca de riqueza, legitimando a incidência de tributação mais gravosa sobre contribuintes que recebem elevados acervos patrimoniais sem contraprestação econômica direta. Sob essa perspectiva, o ITCMD ultrapassa a mera função arrecadatória, assumindo relevante dimensão extrafiscal ao possibilitar a redistribuição parcial da riqueza acumulada entre gerações e contribuir para a redução das desigualdades socioeconômicas. Trata-se, portanto, de mecanismo compatível com a função social da propriedade e com os objetivos constitucionais de redução das desigualdades sociais e promoção da justiça distributiva. Contudo, apesar de sua relevância constitucional e econômica, a tributação sucessória brasileira permanece limitada por baixas alíquotas, hipóteses restritas de incidência e forte heterogeneidade legislativa entre os estados, fatores que comprometem sua efetividade redistributiva.

A problemática torna-se ainda mais evidente quando analisada a estrutura geral do sistema tributário brasileiro. Conforme aponta Xavier (2025), a tributação sobre o consumo corresponde a aproximadamente 52% da carga tributária nacional, enquanto a tributação sobre a renda representa cerca de 30% e a tributação sobre o patrimônio apenas 18%. Isso demonstra que a principal fonte arrecadatória do Estado brasileiro incide justamente sobre o consumo, atingindo diariamente toda a população, inclusive as camadas de menor renda. Tributos indiretos, como o ICMS, encontram-se incorporados ao preço de produtos e serviços essenciais, fazendo com que sua incidência muitas vezes sequer seja percebida pelo contribuinte. Na prática, o trabalhador e o consumidor suportam parcela significativamente maior da carga tributária do que aqueles que acumulam grandes patrimônios.

Essa estrutura reforça o caráter regressivo da tributação nacional, uma vez que indivíduos de menor renda comprometem proporcionalmente parcela mais elevada de seus rendimentos com tributos indiretos. Em contrapartida, a tributação patrimonial permanece reduzida, especialmente no campo das heranças. Como consequência, consolida-se um modelo econômico que privilegia a manutenção da riqueza acumulada em detrimento da produção e do trabalho. Viver de patrimônio herdado, no Brasil, frequentemente revela-se mais vantajoso do que gerar riqueza por meio da atividade produtiva, cenário que fortalece práticas rentistas e reduz incentivos à produtividade econômica.

Nesse sentido, o subprincípio da progressividade assume papel central na concretização da justiça fiscal, pois, conforme leciona Xavier (2023, p. 56), autoriza o aumento gradual das alíquotas de acordo com a riqueza tributada. A própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconhece que todos os tributos devem observar, ao menos em alguma dimensão, o princípio da capacidade contributiva, seja em seu aspecto objetivo, subjetivo ou proporcional (STF, 2011). Ainda assim, observa-se que o sistema tributário brasileiro permanece fortemente concentrado na arrecadação sobre o consumo, enquanto a tributação sobre patrimônio e herança continua relativamente tímida quando comparada a países que adotam políticas fiscais mais progressivas.

Essa distorção estrutural torna-se ainda mais evidente quando analisados os dados empíricos sobre a progressividade da tributação brasileira. Conforme diagnóstico recente do economista Sérgio Wulff Gobetti pesquisador do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), a tributação da renda no Brasil apresenta baixa, ou até inexistente, progressividade nos estratos superiores. Estima-se que a alíquota efetiva média do Imposto de Renda atinge seu pico em torno de 14% e, a partir daí, passa a diminuir à medida que a renda aumenta.

O estudo demonstra, ainda, que essa estrutura gera um efeito paradoxal: à medida que a renda aumenta, a carga tributária efetiva tende a se estabilizar ou até diminuir nos percentis superiores, evidenciando um comportamento regressivo no topo da pirâmide e revelando uma inversão da lógica constitucional da capacidade contributiva. Ademais, verifica-se que os estratos mais ricos concentram parcela expressiva da renda oriunda do capital — chegando a superar 70% em determinados recortes — o que reforça a baixa tributação efetiva desses grupos e contribui para a perpetuação da desigualdade.

A principal explicação para esse quadro reside na forma como a renda do capital é tratada pelo sistema tributário brasileiro. Rendimentos como lucros e dividendos permanecem, em grande medida, isentos de tributação na pessoa física, enquanto a renda do trabalho é tributada de forma mais rígida. Como consequência, verifica-se que, entre os indivíduos mais

ricos, a maior parte da renda provém justamente dessas fontes menos tributadas, o que reduz substancialmente sua carga fiscal efetiva.

Nesse contexto, a tributação sobre heranças assume papel ainda mais relevante. Isso porque, ao incidir diretamente sobre a transferência intergeracional de patrimônio, o ITCMD poderia funcionar como instrumento de compensação dessas distorções, promovendo maior equidade fiscal. Entretanto, a manutenção de alíquotas reduzidas — limitadas ao teto de 8% — compromete significativamente essa função redistributiva, sobretudo quando comparada ao tratamento conferido à renda do trabalho e ao consumo.

Nesse contexto, como aponta Piketty (2014, p.28) , o capitalismo apresenta uma tendência estrutural à concentração de riqueza, especialmente quando o retorno do capital supera o crescimento econômico, o que favorece a acumulação em grupos restritos e perpetua desigualdades ao longo das gerações. No Brasil, essa dinâmica é agravada pela baixa tributação sobre heranças.

A limitação das alíquotas do ITCMD constitui um dos principais entraves à sua efetividade redistributiva. Embora a Constituição Federal permita a progressividade do imposto e atribua ao Senado Federal a competência para fixar suas alíquotas máximas, permanece em vigor a Resolução nº 9/1992, que estabelece o teto nacional de apenas 8%. Na prática, mesmo estados que adotam a progressividade de forma mais ampla, como a Bahia, permanecem vinculados a esse limite. O contraste internacional evidencia a reduzida intensidade da tributação sucessória brasileira, a alíquota média dos impostos sucessórios nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) gira em torno de 15%, percentual significativamente superior ao teto brasileiro. Como reflexo desse modelo, a arrecadação do ITCMD permanece reduzida, correspondendo a aproximadamente 0,13% do PIB em 2023, 0,15% do PIB em 2024, mantendo-se na mesma faixa percentual no ano de 2025, de acordo com a Receita Federal.

Embora existam possibilidades de maior progressividade no ITCMD, sua aplicação ainda é limitada. Em contraste, países desenvolvidos adotam alíquotas significativamente mais elevadas, evidenciando o papel do imposto na redução da concentração de riqueza.

Assim, conforme leciona Musgrave (1980 apud Albuquerque, 2015), a política tributária deve priorizar sua função distributiva, sendo o fortalecimento do ITCMD essencial para reduzir a regressividade e promover maior equidade no sistema tributário brasileiro.

No que se refere às hipóteses restritas de incidência, o ITCMD apresenta limitações que decorrem, sobretudo, da própria estrutura de sua regra-matriz. Como imposto incidente sobre a transmissão gratuita de bens e direitos, seu fato gerador está diretamente vinculado à ocorrência

da transferência patrimonial, seja por causa mortis ou por doação. Contudo, a definição concreta desse momento — especialmente no caso da sucessão — não é isenta de controvérsias, uma vez que o ordenamento jurídico adota a ficção da transmissão automática com a morte (princípio da *saisine*), mesmo antes da efetiva individualização dos bens e dos herdeiros. Essa dissociação entre o momento jurídico da incidência e a realidade econômica da transmissão pode gerar dificuldades na apuração da base de cálculo e da própria obrigação tributária. Soma-se a isso a histórica limitação do alcance do imposto em certas hipóteses, como nas transmissões envolvendo estruturas patrimoniais complexas ou bens situados fora do território nacional, o que contribuiu para reduzir a efetividade prática do tributo.

Diante desse cenário, a superação dessas limitações exige a reestruturação da regematriz de incidência do ITCMD, especialmente no que se refere ao aperfeiçoamento do critério temporal e à adequação do critério quantitativo à realidade econômica da transmissão. Isso implica deslocar o foco da mera ficção jurídica da *saisine* para a efetiva determinação da disponibilidade jurídica e econômica do patrimônio transmitido, com a consolidação do acervo hereditário e identificação precisa dos sujeitos passivos. Além disso, impõe-se a incorporação normativa de mecanismos que assegurem a tributação de ativos complexos e estruturas patrimoniais sofisticadas — como participações societárias, instrumentos financeiros e veículos utilizados em planejamento sucessório — mediante critérios objetivos de avaliação e vinculação econômica. Tal redefinição permite ampliar de forma concreta a base tributável, reduzir zonas de não incidência e alinhar a materialidade do imposto às formas contemporâneas de acumulação e transmissão de riqueza.

Por outro lado, a forte heterogeneidade legislativa entre os estados configura um entrave estrutural à eficiência do imposto, especialmente quando analisada à luz do princípio da uniformidade geográfica do sistema tributário. Embora esse princípio esteja expressamente dirigido à atuação da União, sua lógica decorre da necessidade de evitar distorções regionais que comprometam o equilíbrio federativo e a isonomia tributária. No caso do ITCMD, a ampla liberdade conferida aos estados resultou em significativa disparidade normativa, com diferenças relevantes quanto às alíquotas, critérios de incidência e regimes de isenção.

No caso do ITCMD, a ampla liberdade conferida aos estados resultou em significativa disparidade normativa, com diferenças relevantes quanto às alíquotas, critérios de incidência e regimes de isenção. Essa fragmentação permite que contribuintes estruturarem suas transmissões patrimoniais com base na escolha do ente federativo menos oneroso, incentivando deslocamentos formais de domicílio e intensificando práticas de planejamento sucessório agressivo, o que aproxima o fenômeno de uma verdadeira competição fiscal entre os estados.

Essa distorção torna-se ainda mais evidente quando se observa a discrepância concreta entre unidades federativas. Enquanto estados como Bahia, Ceará e Pernambuco aplicam alíquotas progressivas que alcançam o teto de 8%, outros, como São Paulo — principal centro econômico do país e detentor de grande parte dos patrimônios mais elevados — mantêm alíquota fixa de apenas 4%. Essa escolha normativa revela uma subutilização significativa do potencial arrecadatório justamente nas regiões em que há maior concentração de riqueza, evidenciando um descompasso entre capacidade econômica e intensidade da tributação. Em termos práticos, isso significa que patrimônios milionários ou bilionários situados em estados de alta renda são tributados em níveis proporcionalmente inferiores àqueles aplicados em unidades com menor dinamismo econômico, o que compromete a função redistributiva do imposto.

Além disso, a ausência de uniformidade contribui para a insegurança jurídica e dificulta a aplicação coerente do tributo, reduzindo sua capacidade arrecadatória e seu potencial redistributivo. Como apontam estudos recentes, a variação das regras entre estados permite, inclusive, a escolha estratégica do ordenamento mais vantajoso para fins sucessórios, reforçando a lógica de competição fiscal e esvaziando a função do ITCMD como instrumento de justiça fiscal.

Dessa forma, a heterogeneidade legislativa não apenas fragmenta o sistema tributário, mas também perpetua distorções na tributação do patrimônio, ao dissociar a incidência fiscal da real capacidade contributiva dos sujeitos envolvidos. Esse cenário evidencia que, sem maior coordenação normativa e racionalização das alíquotas, o ITCMD tende a permanecer subaproveitado, especialmente nos estados economicamente mais relevantes, comprometendo sua eficácia como mecanismo de redução das desigualdades e de reequilíbrio da carga tributária no Brasil.

5 CONCLUSÃO

A análise desenvolvida ao longo deste trabalho evidenciou que a desigualdade socioeconômica no Brasil não se limita à distribuição de renda, mas está profundamente enraizada na concentração patrimonial e em sua transmissão intergeracional. Nesse cenário, a herança desempenha papel central na perpetuação dessas desigualdades, especialmente em um contexto marcado por baixa mobilidade social e por um sistema tributário que privilegia a incidência sobre o consumo em detrimento da tributação sobre o patrimônio.

O estudo demonstrou que embora o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), incida sobre manifestações significativas de capacidade contributiva, apresenta histórica subutilização como instrumento de redistribuição de riqueza. Essa limitação revela-se como resultado de uma construção institucional que, ao longo do tempo, privilegiou a preservação patrimonial em detrimento de sua função redistributiva. Em vez de atuar como instrumento de correção das desigualdades, a tributação sobre heranças foi gradualmente esvaziada de sua dimensão extrafiscal, consolidando um modelo que favorece a transmissão de riqueza com baixa incidência fiscal.

Conforme analisado, a recente promulgação da Lei Complementar nº 227/2026 representa um avanço institucional relevante, ao estabelecer diretrizes nacionais, ampliar hipóteses de incidência e impor a progressividade das alíquotas. Tais medidas sinalizam um movimento de reestruturação do tributo, com potencial para reduzir distorções históricas e fortalecer sua função extrafiscal. Contudo, permanece evidente que a efetividade dessas mudanças depende diretamente da atuação dos Estados e do compromisso político com a implementação concreta de políticas tributárias orientadas à justiça distributiva.

A persistência de um modelo tributário regressivo, aliado à baixa intensidade da tributação sobre a transmissão de patrimônio, contribui para a consolidação de uma economia marcada pelo predomínio das rendas do capital sobre o trabalho, reforçando práticas rentistas e desestimulando a produtividade. Nesse contexto, o ITCMD revela-se não apenas um instrumento arrecadatório, mas um mecanismo estratégico de intervenção estatal, capaz de atuar na contenção da concentração de riqueza e na promoção da equidade fiscal.

Dessa forma, conclui-se que o fortalecimento da tributação sobre heranças constitui medida auxiliar essencial para a redução das desigualdades socioeconômicas no Brasil. No entanto, sua eficácia não se esgota na previsão normativa, exigindo a superação de entraves institucionais, o aperfeiçoamento da fiscalização e a adoção de políticas públicas que assegurem a correta destinação dos recursos arrecadados. Em última análise, a utilização do ITCMD como instrumento de justiça fiscal reflete uma escolha coletiva sobre o modelo de sociedade que se pretende construir, evidenciando que o enfrentamento da desigualdade depende não apenas de mecanismos jurídicos, mas, sobretudo, de vontade política e compromisso com a redistribuição de riqueza.

REFERÊNCIAS

APET. Relatório do IPEA aponta desigualdade tributária no Brasil: quanto maior a renda, menor a carga tributária. **Portal APET**, 2024. Disponível em: <<https://apet.org.br/noticia/relatorio-do-ipea-aponta-desigualdade-tributaria-no-brasil-quanto-maior-a-renda-menor-a-carga-tributaria/>>. Acesso em: 01 maio 2026.

BAHIA. Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. **Sefaz BA**. Salvador, 2026. Disponível em: <<https://www.sefaz.ba.gov.br/>>. Acesso em: 23 mar. 2026.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 30 out. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 227, de 22 de dezembro de 2025**. Altera a Lei Complementar nº 132... Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm>. Acesso em: 16 maio 2026.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Arrecadação Federal**. Brasília, DF: RFB, 2026. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/arrecadacao-federal>>. Acesso em: 15 maio 2026.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil 2024: análise por tributos e bases de incidência**. Brasília, DF: RFB, 2025. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2024>>. Acesso em: 1 jun. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 406.955/SP. Tributário. ITCMD... Relator: Min. Joaquim Barbosa, 4 de outubro de 2011. **Diário da Justiça Eletrônico**, nº 203, 21 out. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br>>. Acesso em: 5 nov. 2025.

CARVALHO, Laura. **Valsa brasileira: do boom ao caos econômico**. São Paulo: Todavia, 2018.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **O papel do sistema de heranças na desigualdade brasileira**. Rio de Janeiro: Ipea, 2022. (Texto para Discussão, n. 2788). Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/server/api/core/bitstreams/2fd02f90-c573-4bbe-a58f-91c0b14e5edb/content>>. Acesso em: 11 nov. 2025.

COELHO, Ismael Marinho. Aula 20: A economia colonial. In: COELHO, Ismael Marinho (org.). **Temas de História Econômica**. São Cristóvão: Universidade Federal de Sergipe, CESAD, 2012. p. 115-122. Disponível em: <https://cesad.ufs.br/ORBI/public/uploadCatalogo/10370606032012Temas_de_Historia_Economica_Aula_20.pdf>. Acesso em: 07 mar. 2026.

DE SÁ, Guilherme. O ITCMD no Brasil: origem, evolução e perspectivas de aumento. **Guilherme de Sá Advocacia**, 2024. Disponível em: <<https://advguilhermedesa.com.br/o-icmd-no-brasil-origem-evolucao-e-perspectivas-de-aumento/>>. Acesso em: 11 nov. 2025.

G1. O estudo global que contesta queda da desigualdade no Brasil celebrada pelo governo Lula. **G1**, 10 dez. 2025. Economia. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2025/12/10/o-estudo-global-que-contesta-queda-da-desigualdade-no-brasil-celebrada-pelo-governo-lula.ghtml>>. Acesso em: 05 maio 2026.

GUERRA, Alexandre *et al.* **Os donos do dinheiro**: o rentismo no Brasil. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2019.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Pesquisa de Orçamentos Familiares 2017-2018**: perfil das despesas no Brasil. Rio de Janeiro: IBGE, 2019. Disponível em: <<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv102240.pdf>>. Acesso em: 05 maio 2026.

IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Desigualdade de renda e tributação no Brasil**: relatório de pesquisa. Rio de Janeiro: Ipea, 2023. Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/server/api/core/bitstreams/b6ed30d2-f78a-4c78-912c-ec3c49bdb91a/content>>. Acesso em: 07 maio 2026.

MARICATO, Andréia Fogaça Rodrigues. Importância da lei complementar para regulamentação do ITCMD: análise da legislação brasileira e aspectos constitucionais. *In*: CONGRESSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO DO IBET, 18., 2021, São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2021. p. 86. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2021/05/ITCMD-Andreia-Maricato.pdf>>. Acesso em: 13 out. 2025.

NUNES & RADAMES ADVOCACIA. Alíquota ITCMD por Estado. **NR Advocacia**, 2025. Disponível em: <<https://nradvocacia.com.br/aliquota-itcmd-por-estado/>>. Acesso em: 11 maio 2026.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINTO, Izabella Maria Medeiros e Araújo. O ITCMD e suas potencialidades extrafiscais. **Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Estado do Paraná**, Curitiba, n. 14, p. 137-150, 2023. Disponível em: <https://www.pge.pr.gov.br/sites/default/arquivos_restritos/files/documento/202309/Artigo_O%20ITCMD%20e%20suas%20potencialidades%20extrafiscais.pdf>. Acesso em: 21 out. 2025.

RAMOS, Amanda Casseb Reis *et al.* Tributação sobre herança: como isso diminui desigualdades. **Politize!**, Florianópolis, 14 jul. 2023. Disponível em: <<https://www.politize.com.br/tributos-e-desigualdade/tributacao-sobre-heranca-como-isso-diminui-desigualdades/>>. Acesso em: 13 out. 2025.

RODRIGUES, Francisco. Aspectos gerais do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD). **Jusbrasil**, 2018. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/artigos/aspectos-gerais-do-imposto-de-transmissao-causa-mortis-e-doacao-itcmd/625965902>>. Acesso em: 11 maio 2026.

SILVA, José Roberto. **Teoria das Finanças Públicas**. Brasília, DF: CAPES/UAB, 2020.

Disponível em:

<<https://educapes.capes.gov.br/bitstream/capes/719525/2/Teoria%20das%20Finan%C3%A7as%20P%C3%ABlicas.pdf>>. Acesso em: 05 jun. 2026.

VILLARREAL, Alex; BUNN, Taylor. Estate and inheritance taxes around the world. **Tax Foundation**, Washington, DC, 2024. Disponível em:

<<https://taxfoundation.org/research/all/federal/estate-and-inheritance-taxes-around-world/>>. Acesso em: 11 maio 2026.

XAVIER, Ricardo. **Direito Tributário**: Série Manuais de Direito. 1. ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

XAVIER, Ricardo. Reforma Tributária: EC132/2023 e LC 214/2025. Implantação, Extinção de tributos e Transição. In: **1º Congresso Internacional de Humanidades e Sustentabilidades- XVI JOINPE**, Salvador, Universidade do Estado da Bahia – UNEB, 31 de outubro, 2025.