

Evolução Internacional e Brasileira do ITCD: o Imposto sobre Heranças na Europa, África, Ásia e Américas

International and Brazilian Evolution of the ITCD: the Inheritance Tax in Europe, Africa, Asia, and the Americas

Vanilson Pereira Santos

Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília. Assessor Judiciário no Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios. Pesquisa temas relacionados à tributação sucessória, herança digital e Direito Tributário Digital. Autor de trabalhos acadêmicos nas áreas de Direito Tributário e Direito Sucessório. *E-mail*: vanilson.adm@gmail.com.

Recebido em: 12-8-2025 – Aprovado em: 3-4-2026
<https://doi.org/10.46801/2595-7155.16.9.2026.2845>

Resumo

O artigo examina a tributação das transmissões *causa mortis* em perspectiva histórico-comparada, com foco na formação, na manutenção, na redução, na substituição ou na supressão do imposto sobre heranças em diferentes ordenamentos. A análise percorre experiências da Europa, da África, da Ásia e das Américas, destacando modelos progressivos consolidados, regimes influenciados por tradições religiosas ou coloniais, jurisdições que aboliram o tributo para atrair capital e países que adotaram formas alternativas de incidência tributária sobre a transmissão, circulação ou realização econômica dos bens herdados. No Brasil, o estudo reconstrói a evolução normativa do ITCD desde os Alvarás Régios de 1809 até a Constituição de 1988, o Tema 825 do Supremo Tribunal Federal e a exigência de progressividade introduzida pela Emenda Constitucional n. 132/2023, conferindo densidade histórica à compreensão atual do imposto sucessório.

Palavras-chave: ITCD, imposto sobre heranças, tributação sucessória, Reforma Tributária, progressividade tributária, história da tributação.

Abstract

This article examines the taxation of inheritance and estate transfers from a historical-comparative perspective, focusing on the formation, maintenance, reduction, replacement, or abolition of inheritance taxes in different legal systems. The analysis covers experiences from Europe, Africa, Asia, and the Americas, highlighting consolidated progressive models, regimes influenced by religious or colonial traditions, jurisdictions that abolished inheritance taxation to attract capital, and countries that adopted alternative tax treat-

ment for inherited assets and transfers of wealth. In Brazil, the study reconstructs the normative evolution of the ITCD from the Royal Charters of 1809 to the 1988 Federal Constitution, Theme 825 of the Brazilian Supreme Federal Court, and the progressivity requirement introduced by Constitutional Amendment No. 132/2023, giving historical depth to the current understanding of inheritance taxation.

Keywords: ITCD, inheritance and gift tax, inheritance taxation, Brazilian Tax Reform, tax progressivity, fiscal federalism.

Introdução

A tributação das transmissões patrimoniais *causa mortis* expressa uma forma histórica de intervenção estatal sobre a circulação intergeracional da riqueza. Em diferentes ordenamentos, o imposto sucessório foi instituído, reformulado, reduzido ou suprimido conforme necessidades arrecadatórias, preocupações redistributivas, disputas federativas e estratégias de competitividade econômica.

A comparação internacional adotada nesta pesquisa abrange experiências europeias, africanas, asiáticas e americanas. Esse recorte geográfico permite observar a formação de modelos progressivos consolidados, a permanência de regimes influenciados pela Sharia, a importação de estruturas coloniais, a eliminação do imposto em jurisdições voltadas à atração de capital e a substituição da tributação sucessória por mecanismos fiscais indiretos.

A partir dessa abordagem histórico-doutrinária, este trabalho analisa a evolução da tributação sucessória desde registros históricos anteriores à formação dos Estados fiscais. No caso brasileiro, a análise percorre os Alvarás Régios de 1809, as reformas do Império e da República, a sistematização promovida pelo Código Tributário Nacional, a Constituição Federal de 1988, o Tema 825 do Supremo Tribunal Federal e a progressividade obrigatória introduzida pela Emenda Constitucional n. 132/2023. A comparação internacional demonstra que a tributação sucessória não seguiu trajetória uniforme, pois foi mantida, reduzida, substituída ou eliminada conforme escolhas fiscais, políticas e institucionais próprias de cada sistema tributário.

Por delimitação terminológica, a sigla ITCD é utilizada neste artigo para designar, de modo abreviado, o campo da tributação sucessória, inclusive quando examinadas experiências estrangeiras. A expressão, em seu sentido técnico próprio, pertence ao sistema tributário brasileiro e designa o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, previsto na Constituição Federal de 1988. Quando referida a outros ordenamentos, a sigla não indica identidade normativa com o modelo brasileiro, sendo utilizada para tratar, sob perspectiva funcional, de tributos incidentes sobre heranças, legados, doações, espólios ou transmissões patrimoniais gratuitas, conforme a denominação e a estrutura adotadas por cada legislação nacional.

1. Das *leges* romanas à progressividade moderna: a evolução do ITCD na Europa

O Imposto de Transmissão *Causa mortis* e Doação (ITCD) possui suas origens evolutivas no Continente europeu¹, com registros históricos que remontam à Roma Antiga. Sob o governo do imperador Augusto, no século I d.C., foi instituída a *Lex Julia Vicestima Hereditatis*, que estabelecia uma alíquota de 5% sobre heranças e legados, aplicável tanto em sucessões legítimas quanto testamentárias. Este tributo, considerado um marco inicial na regulamentação sucessória, destinava-se a financiar as campanhas militares e a manutenção da administração imperial.

Na Idade Média, o direito sucessório europeu recebeu forte influência da Igreja Católica, sobretudo no campo testamentário e nas disposições patrimoniais vinculadas a fins religiosos. Testamentos, legados pios e doações à Igreja eram frequentemente associados à salvação da alma, à remissão espiritual e ao prestígio social², o que reforçava a presença eclesiástica na circulação patrimonial *causa mortis*. Com a formação do Estado moderno, a transmissão hereditária passou a ser progressivamente submetida a regras fiscais mais estruturadas, abrindo caminho para a consolidação da tributação sucessória na Europa.

Na França, a compreensão da tributação sucessória exige partir da fiscalidade patrimonial do Antigo Regime, e não diretamente da Revolução Francesa. O *centième denier*, instituído no início do século XVIII, integrou os mecanismos de registro e cobrança sobre mutações de bens, inclusive em determinadas transmissões *causa mortis*, vinculando controle patrimonial e financiamento da monarquia³. Somente depois dessa base fiscal pré-revolucionária é que a Revolução Francesa reorganizou a tributação hereditária sob os ideais de igualdade civil e ruptura dos privilégios fiscais.

Já na Inglaterra, a criação do *Probate Duty*, em 1694, representou um marco significativo para a sistematização da tributação sobre heranças. Este imposto incidia diretamente sobre inventários e transmissões patrimoniais, e sua estrutura serviu de modelo para diversos países do mundo. Em Portugal, a regulamen-

¹ O contexto histórico do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCD) é amplamente analisado por Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes, que examina a origem, o desenvolvimento e a consolidação do tributo no cenário jurídico-tributário brasileiro. FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Impostos sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD*. 2. ed. São Paulo: RT, 2005, p. 28-47.

² LE GOFF, Jacques. *A civilização do Ocidente medieval*. Tradução de José Rivair de Macedo. Bauru: EDUSC, 2005, p. 255-260; p. 357-364.

³ BÉAUR, Gérard. Le Centième Denier et les mouvements de propriété: deux exemples beaucerons (1761-1790). *Annales. Économies, Sociétés, Civilisations*, Paris, v. 31, n. 5, 1976, p. 1010-1033. DOI: 10.3406/ahess.1976.293765. Disponível em: https://www.persee.fr/doc/ahess_0395-2649_1976_num_31_5_293765. Acesso em: 25 maio 2026.

tação sucessória avançou com a criação do Imposto de Transmissão por Título Gratuito, em 1838, que foi posteriormente reformulado como Contribuição de Registro por Título Gratuito em 1860, sendo finalmente renomeado como Imposto sobre Sucessões e Doações em 1929⁴.

Atualmente, o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCD) integra os sistemas tributários de diversos países europeus. Na França, as alíquotas do imposto chegam a 45% para parentes distantes e 60% para não parentes, com isenções aplicáveis apenas a valores mínimos ou relações familiares diretas. Na Alemanha⁵, a tributação é progressiva, com alíquotas que variam de 7% a 50%, dependendo do grau de parentesco e do valor do patrimônio. Na Inglaterra⁶, a taxa aplicada é de 40% para patrimônios acima de £ 325.000.

Todavia, algumas nações europeias, como a Suécia, optaram por abolir o ITCD. A extinção do imposto sobre heranças na Suécia, em 2004, foi motivada por diversos fatores, incluindo a percepção de que os custos administrativos superavam a arrecadação efetiva e que o tributo impactava desproporcionalmente pequenos patrimônios. De acordo com Henrekson e Waldenström⁷, a legitimidade do imposto foi minada devido ao aumento das oportunidades de planejamento tributário para os mais ricos, enquanto herdeiros de classe média enfrentavam taxas crescentes.

No que diz respeito especificamente aos países integrantes da União Europeia, a tributação sucessória permanece submetida às legislações fiscais nacionais, apesar da existência de disciplina comum para aspectos civis da sucessão internacional. O Regulamento (UE) n. 650/2012 uniformizou regras sobre competência, lei aplicável, reconhecimento de decisões e certificado sucessório euro-

⁴ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Impostos sobre transmissão causa mortis e doação* – ITCMD. 2. ed. São Paulo: RT, 2005, p. 25.

⁵ O site oficial das Representações da República Federal da Alemanha no Brasil esclarece que o imposto sobre herança na Alemanha é progressivo e varia conforme o valor da herança e o grau de parentesco entre o falecido e o herdeiro. ALEMANHA. Representações da República Federal da Alemanha no Brasil. *Imposto sobre herança*. Disponível em: [https://brasil.diplo.de/br-pt/servicos/heranca/impostoheranca-2669170](https://brasil.diplo.de/br-pt/servicos/heranca/impостоheranca-2669170). Acesso em: 28 jan. 2025.

⁶ O site oficial do Governo do Reino Unido detalha as regras do imposto sobre herança (*Inheritance Tax*), estabelecendo que patrimônios acima de £ 325.000 estão sujeitos a uma alíquota de 40%, salvo isenções aplicáveis. GREAT BRITAIN. Inheritance tax: how inheritance tax works: thresholds, rules and allowances. *GOV.UK*, [s. l.], [s. d.]. Disponível em: <https://www.gov.uk/inheritance-tax>. Acesso em: 12 ago. 2025. Acesso em: 28 jan. 2025.

⁷ Magnus Henrekson e Daniel Waldenström são economistas suecos. Os dois coautoraram artigos que examinam o impacto econômico e social de impostos, incluindo o imposto sucessório na Suécia. Um dos trabalhos mais citados deles é o artigo publicado na revista acadêmica *The Economic History Review*, em que discutem as razões para a abolição do imposto sucessório na Suécia, incluindo questões de eficiência fiscal e impacto social. HENREKSON, Magnus; WALDENSTRÖM, Daniel. Inheritance taxation in Sweden, 1885-2004: the role of ideology, family firms, and tax avoidance. *The Economic History Review* v. 69, n. 4, 2016, p. 1228-1254. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/ehr.12280>. Acesso em: 28 jan. 2025.

peu, mas excluiu a matéria tributária de seu alcance, preservando a autonomia fiscal dos Estados-membros⁸. Por isso, heranças transfronteiriças ainda podem enfrentar dupla tributação ou sobreposição de critérios fiscais nacionais, problema já reconhecido pela Comissão Europeia na Recomendação 2011/856/UE⁹ e retomado em relatório técnico de 2015, sem que tenha havido posterior harmonização do imposto sobre heranças em âmbito europeu¹⁰.

2. Do Egito Antigo à influência colonial: a formação do ITCD na África

A formação da tributação sucessória no continente africano não seguiu trajetória uniforme, pois a transmissão patrimonial foi regulada por práticas consuetudinárias, normas religiosas e modelos fiscais introduzidos pela colonização europeia. A literatura especializada sobre o tema é limitada e fragmentada, mas permite identificar a convivência entre o direito islâmico no norte da África, estruturas locais de sucessão familiar e legislações coloniais que instituíram impostos sobre heranças em territórios submetidos aos domínios britânico, francês e português¹¹. Por isso, a análise do ITCD africano exige cautela metodológica, sobretudo para evitar a projeção de categorias tributárias modernas sobre sistemas jurídicos marcados por pluralismo normativo e forte influência colonial.

Um dos primeiros registros históricos de tributação sucessória formal no continente africano é encontrado no Egito Antigo, por volta de 117 a.C.¹² Papiros datados desse período revelam que transmissões patrimoniais estavam sujeitas a taxas entre 10% e 15%, o que pode ser interpretado como uma forma inicial de

⁸ UNIÃO EUROPEIA. Regulamento (UE) n. 650/2012 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 4 de julho de 2012, relativo à competência, à lei aplicável, ao reconhecimento e execução das decisões, à aceitação e execução dos atos autênticos em matéria de sucessões e à criação de um Certificado Sucessório Europeu. *Jornal Oficial da União Europeia*, L 201, 27 jul. 2012, p. 107-134. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012R0650>. Acesso em: 24 maio 2026.

⁹ UNIÃO EUROPEIA. Regulamento (UE) n. 650/2012 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 4 de julho de 2012, relativo à competência, à lei aplicável, ao reconhecimento e execução das decisões, à aceitação e execução dos atos autênticos em matéria de sucessões e à criação de um Certificado Sucessório Europeu. *Jornal Oficial da União Europeia*, L 201, 27 jul. 2012, p. 107-134. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012R0650>. Acesso em: 24 maio 2026.

¹⁰ UNIÃO EUROPEIA. *Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals within the EU*: Report of Expert Group. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2015. 25 p. DOI: 10.2778/83982. Disponível em: Publications Office of the European Union. Acesso em: 24 maio 2026.

¹¹ Embora Mamdani não trate diretamente do ITCD, sua análise das estruturas jurídicas coloniais e consuetudinárias permite compreender como práticas tributárias, como o ITCD, podem ter sido influenciadas por esse legado institucional. MAMDANI, Mahmood. *Citizen and subject: contemporary Africa and the legacy of late colonialism*. Princeton: Princeton University Press, 1996, p. 384.

¹² FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCD*. 2. ed. São Paulo: RT, 2005, p. 25.

imposto sobre heranças no mundo. Fernandes descreve esse sistema como um mecanismo destinado à arrecadação de recursos para sustentar o poder faraônico e as despesas administrativas do Estado. Com o advento do islamismo, a partir do século VII, o direito islâmico (*Sharia*)¹³ passou a regular as transmissões patrimoniais em grande parte do norte da África. A *Sharia* estabelece proporções fixas para a partilha obrigatória de bens entre herdeiros, com base em princípios religiosos, mas não prevê a aplicação de impostos formais.

A colonização europeia incorporou determinadas transmissões patrimoniais africanas às estruturas fiscais coloniais. Entre os séculos XVII e XIX, administrações britânicas, francesas e portuguesas instituíram, nos territórios sob seu domínio, mecanismos de registro, arrecadação e incidência inspirados nos modelos metropolitanos, alcançando heranças e outras transferências patrimoniais. A tributação sucessória africana passou, desde então, a refletir a convivência entre práticas familiares, normas religiosas, costumes locais e instrumentos fiscais formais introduzidos pela administração colonial.

Após os processos de independência do século XX, a tributação sucessória africana passou a combinar permanências coloniais, adaptações nacionais e limites próprios de cada estrutura social. A África do Sul manteve o imposto sucessório em sua organização fiscal, com incidência sobre patrimônios superiores a R 3,5 milhões (três milhões e quinhentos mil randes)¹⁴, enquanto países do norte da África, como Marrocos e Tunísia, preservaram forte influência da *Sharia* na disciplina sucessória, sem adoção de impostos formais sobre heranças. Em parte da África Subsaariana¹⁵, a fragilidade dos registros formais de propriedade, a economia informal e a valorização cultural da transmissão familiar direta dificultam a consolidação de sistemas tributários sucessórios mais abrangentes.

¹³ Sami Zubaida analisa detalhadamente como o direito islâmico (*Sharia*) regula a partilha de bens por meio de regras rígidas e proporcionais entre herdeiros, mas sua análise não inclui a tributação formal ou estatal como parte dessa regulamentação. O autor destaca que, historicamente, a *Sharia* priorizou a preservação dos bens no núcleo familiar, sem interferência estatal direta por meio de impostos. ZUBAIDA, Sami. *Law and power in the Islamic World*. New York: I.B. Tauris, 2003, p. 105-120.

¹⁴ De acordo com o *South African Revenue Service* (SARS), o imposto sucessório é cobrado sobre o valor tributável do espólio, à alíquota de 20% sobre os primeiros 30 milhões de randes sul-africanos e de 25% sobre o valor que exceder esse montante. ÁFRICA DO SUL. *Estate Duty*. *South African Revenue Service*. Disponível em: <https://www.sars.gov.za/types-of-tax/estate-duty/>. Acesso em: 28 jan. 2025.

¹⁵ O estudo “Desafios da Administração Fiscal na África”, elaborado em parceria entre o Fórum das Administrações Tributárias Africanas (ATAF) e o TADAT (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool), aborda os principais obstáculos enfrentados pelas administrações fiscais africanas para melhorar a arrecadação de receitas e fortalecer a gestão tributária no Continente. TADAT; ATAF. *Desafios da Administração Fiscal na África*. Disponível em: https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=161&function=changelangpost&language=pt_PT. Acesso em: 28 jan. 2025.

A integração econômica africana tende a ampliar o debate sobre coordenação fiscal entre os Estados, sobretudo em temas ligados à base patrimonial, à transparência e ao combate à erosão de receitas públicas. A Zona de Comércio Livre Continental Africana fortalece esse movimento ao incentivar maior cooperação institucional entre os países, embora não estabeleça, por si, um modelo comum de tributação sucessória. Nesse cenário, eventual adoção ou fortalecimento de impostos sobre heranças dependerá menos de uma diretriz continental uniforme e mais da capacidade de cada Estado organizar registros patrimoniais, administrar bases tributáveis e compatibilizar arrecadação com estruturas sucessórias locais¹⁶.

3. Do legado imperial à economia global: o ITCD asiático

A análise da tributação sucessória no continente asiático exige distinguir sistemas fiscais antigos de modelos modernos de incidência sobre heranças e doações. Embora China, Japão e Índia tenham desenvolvido formas complexas de tributação imperial, em grande parte vinculadas à terra, à produção agrícola e à organização administrativa do poder político, o imposto sucessório em sentido contemporâneo ganhou forma com a consolidação dos Estados modernos e a circulação de modelos tributários ocidentais a partir do século XIX¹⁷.

A Dinastia Qing (ou Tsing), última dinastia imperial da China (1644-1912)¹⁸, ilustra bem como os sistemas fiscais asiáticos eram amplamente informais e voltados para estruturas agrárias e feudais antes da modernização. A experiência asiática, por isso, combina fiscalidade pré-moderna, reformas de modernização estatal e escolhas recentes ligadas à competitividade econômica.

¹⁶ A integração econômica promovida pela União Africana visa harmonizar políticas fiscais entre os Estados-membros, conforme estabelecido no Acordo que Cria a Zona de Comércio Livre Continental Africana (ZCLCA) e reconhece a importância de tributar riquezas, incluindo impostos sobre heranças, de forma justa e transparente. UNIÃO AFRICANA. Relatório do Painel de Alto Nível sobre Fluxos Financeiros Ilícitos de África. Disponível em: https://portal.africa-union.org/DVD/Documents/DOC-AU-WD/EX%20CL%201085%20%28XXXIII%29%20_P.Pdf. Acesso em: 28 jan. 2025.

¹⁷ Os estudos sobre o desenvolvimento dos estados fiscais em países asiáticos – como China, Japão e Índia – foram tratados por Kent Deng, R. Bin Wong, Masaki Nakabayashi e John F. Richards na obra *The rise of fiscal states: a global history, 1500-1914* (2012), organizada por Bartolomé Yun-Casalilla, Patrick O'Brien e Francisco Comín Comín. CASALILLA, Bartolomé Yun; O'BRIEN, Patrick; COMÍN COMÍN, Francisco (org.). *The rise of fiscal states: a global history, 1500-1914*. Cambridge: Cambridge University Press, 2012. Capítulo: DENG, Kent. *The continuation and efficiency of the Chinese fiscal state, 700 BC – AD 1911*, p. 335-352. Capítulo: WONG, R. Bin. *Taxation and good governance in China, 1500-1914*, p. 353-377. Capítulo: NAKABAYASHI, Masaki. *The rise of a Japanese fiscal state*, p. 378-409. Capítulo: RICHARDS, John F. *Fiscal states in Mughal and British India*, p. 410-441.

¹⁸ BRITANNICA. Qing dynasty. *Encyclopædia Britannica*, 2024. Disponível em: <https://www.britannica.com/topic/Qing-dynasty>. Acesso em: 28 jan. 2025.

A partir de 1978, a China iniciou um processo de reformas que marcou a transição de uma economia socialista de planejamento centralizado para uma economia de mercado socialista, alteração que produziu implicações estruturais nas finanças públicas do país¹⁹. Essa mudança exigiu a reestruturação do sistema fiscal, de modo a aumentar sua eficiência e adaptabilidade²⁰, bem como demandou a implementação de reformas contínuas voltadas à ampliação da base tributária e ao aprimoramento da clareza e consistência das informações fiscais disponíveis²¹. Ainda assim, os impostos sobre heranças e sobre a riqueza líquida são instrumentos tributários redistributivos de que a China ainda atualmente não dispõe²².

Na Coreia do Sul, a tributação sucessória ganhou densidade no processo de reorganização fiscal iniciado após a Segunda Guerra Mundial, quando o país estruturou um sistema tributário moderno sob influência da ocupação norte-americana²³. O crescimento econômico acelerado entre as décadas de 1960 e 1980 ampliou a acumulação privada de patrimônio e exigiu reformas sucessivas na estrutura fiscal, fazendo com que heranças e doações passassem a ocupar espaço mais sensível no debate tributário a partir dos anos 1990. Atualmente, a alíquota máxima do imposto sobre herança alcança 50%, percentual não revisto desde 2000, o que coloca a Coreia do Sul entre os países de tributação sucessória mais rigorosa²⁴.

A tributação sucessória sul-coreana ganhou projeção internacional com a sucessão da família fundadora da Samsung. Após a morte de Lee Kun-hee, presidente do Conselho da companhia, em outubro de 2020, seus herdeiros assumiram obrigação tributária estimada em mais de 12 trilhões de won, aproximada-

¹⁹ HUSSAIN, Athar; STERN, Nicholas. Public finances, the role of the state, and economic transformation, 1978-2020. In: LOU, Jiwei; WANG, Shuilin (org.). *Public finance in China: reform and growth for a harmonious society*. Washington, D.C.: The World Bank, 2008, p. 22-23. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/255771468216279403/pdf/425630PUB0Pub-1101OFFICIAL0USE0ONLY1.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2025.

²⁰ HUSSAIN, Athar; STERN, Nicholas. Public finances, the role of the state, and economic transformation, 1978-2020. In: LOU, Jiwei; WANG, Shuilin (org.). *Public finance in China: reform and growth for a harmonious society*. Washington, D.C.: The World Bank, 2008, p. 25.

²¹ HUSSAIN, Athar; STERN, Nicholas. Public finances, the role of the state, and economic transformation, 1978-2020. In: LOU, Jiwei; WANG, Shuilin (org.). *Public finance in China: reform and growth for a harmonious society*. Washington, D.C.: The World Bank, 2008, p. 27.

²² O Sistema Tributário da China: um olhar a partir do Brasil. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Ipea, 2022. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11235/1/td_2778.pdf?utm_source. Acesso em: 28 jan. 2025.

²³ SAVADA, Andrea Matles; SHAW, William (ed.). *South Korea: a country study*. 4. ed. Washington, D.C.: Federal Research Division, Library of Congress, 1992, p. 140-142. Disponível em: <https://hdl.handle.net/2027/mdp.39015027447698>. Acesso em: 11 ago. 2025.

²⁴ REUTERS. *South Korea seeks to cut inheritance tax in first revision since 2000*. 25 jul. 2024. Disponível em: <https://www.reuters.com/world/asia-pacific/south-korea-seeks-cut-inheritance-tax-first-revision-since-2000-2024-07-25/>. Acesso em: 29 jan. 2025.

mente US\$ 10,8 bilhões, em imposto sobre herança. O pagamento foi planejado em seis parcelas ao longo de cinco anos, a partir de abril de 2021, o que ilustra a intensidade fiscal do modelo sul-coreano sobre grandes patrimônios hereditários²⁵.

A repercussão de casos envolvendo grandes conglomerados empresariais alimentou o debate sobre a revisão do imposto sucessório sul-coreano. Em julho de 2024, o governo propôs reduzir a alíquota máxima de 50% para 40% e reservar sua aplicação a heranças superiores a 1 bilhão de won, como parte de uma tentativa de recalibrar a tributação sobre grandes patrimônios²⁶.

No Japão, a tributação sucessória deve ser compreendida a partir das reformas de modernização estatal iniciadas na Era Meiji, entre 1868 e 1912²⁷. A reorganização institucional do período aproximou o sistema fiscal japonês de modelos ocidentais e preparou a formação de uma estrutura tributária moderna, dentro da qual a transmissão hereditária passou a receber disciplina própria. Atualmente, o imposto sucessório incide quando o valor líquido do espólio tributável supera a isenção básica legal, fixada em 30 milhões de ienes, acrescidos de 6 milhões de ienes por herdeiro legal, devendo a declaração e o pagamento ocorrer no prazo de 10 meses contado do dia seguinte ao conhecimento da abertura da sucessão²⁸.

Em sentido diverso, Singapura e Hong Kong eliminaram a tributação sucessória como parte de uma política fiscal orientada à atração de capital e à preservação de competitividade internacional. Nessas jurisdições, a supressão do imposto sobre heranças esteve associada à percepção de que a incidência sucessória poderia estimular a migração de ativos, encarecer a sucessão empresarial e reduzir a atratividade do ambiente econômico. A elevada mobilidade do capital detido por grandes fortunas reforçou essa escolha, aproximando a política sucessória de uma estratégia mais ampla de posicionamento financeiro internacional²⁹.

²⁵ EINVESTIDOR. Família fundadora da Samsung pagará US\$ 10,8 bilhões em imposto sobre herança. *O Estado de S. Paulo*, 28 abr. 2021. Disponível em: <https://einvestidor.estadao.com.br/negocios/samsung-imposto-heranca/>. Acesso em: 29 jan. 2025.

²⁶ A Reuters é uma agência de notícias fundada em 1851 no Reino Unido por Paul Julius Reuter. Fornece informações em tempo real sobre política, economia, finanças, tecnologia e outros temas, por meio de uma rede de jornalistas presente em aproximadamente 200 localidades, em mais de 90 países. Suas publicações são utilizadas por meios de comunicação, governos, corporações e investidores.

²⁷ A Era Meiji (1868-1912) foi um período crucial na história do Japão, caracterizado por uma rápida transformação política, econômica e social. O nome “Meiji” vem do imperador Mutsuhito, que assumiu o trono em 1867 e governou até sua morte em 1912. JANSEN, Marius B. *The making of Modern Japan*. Harvard University Press, 2000, p. 10-18.

²⁸ Agência Nacional de Impostos do Japão (National Tax Agency ou NTA, na sigla em inglês). *Inheritance tax (Sōzokuzei) overview*. Disponível em: <https://www.nta.go.jp/english/taxes/others/02/15001.htm>. Acesso em: 29 jan. 2025.

²⁹ INTERNATIONAL MONETARY FUND (IMF). *Feasibility of Inheritance Tax in Malaysia*. [s.l.]:

4. Tributação sucessória nas Américas: manutenção, supressão e substituição do imposto hereditário

A tributação das transmissões patrimoniais no continente americano formou-se sob forte influência das tradições fiscais europeias, especialmente das matrizes espanhola³⁰, portuguesa³¹ e britânica. No período colonial, ainda não havia imposto sucessório estruturado nos moldes contemporâneos, mas já existiam mecanismos de registro, cobrança e controle sobre a circulação de bens, com finalidades principalmente arrecadatórias e administrativas. A partir desse legado, as ex-colônias organizaram modelos próprios de tributação patrimonial, combinando heranças jurídicas europeias, arranjos federativos internos e escolhas fiscais vinculadas à formação de cada Estado nacional.

A análise americana concentra-se na América do Norte e nos Estados integrantes do Mercosul, excluía a Venezuela em razão de sua suspensão do bloco em 2017³². O recorte permite comparar experiências marcadas por matrizes jurídicas distintas, especialmente a tradição anglo-saxônica³³ nos Estados Unidos e no Canadá, e a tradição ibérica³⁴ nos países sul-americanos examinados. A partir

IMF, 2015. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/seminars/eng/2015/asiatax/pdf/jajuri.pdf>. Acesso em: 29 jan. 2025.

³⁰ Na Espanha, a *alcabala* foi um imposto sobre vendas e transações comerciais, cuja origem remonta à Espanha medieval. LADERO QUESADA, Miguel Ángel. *La Hacienda Real de Castilla y la revolución financiera de 1342 a 1377*. Madrid: Universidad Autónoma de Madrid, Servicio de Publicaciones, 2009. 258 p. (Colección Monografías, n. 221). ISBN 978-84-8344-170-2. Disponível em: https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/14012/65709_La_Hacienda_real_de_Castilla_y_la_revolucion_financiera.pdf?sequence=1. Acesso em: 11 ago. 2025.

³¹ DICIONÁRIO da Língua Portuguesa da Academia de Ciências de Lisboa. Verbete “sisá”. Disponível em: <https://dicionario.acad-ciencias.pt/pesquisa/?word=sisa>. Acesso em: 30 jan. 2025. PORTUGAL. Decreto-lei n. 287/2003, de 12 de novembro. Aprova o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e altera o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e o Código do Imposto do Selo. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/diplomas_legislativos/Documents/decreto-lei_n_287-2003_de_12_de_novembro.pdf. Acesso em: 30 jan. 2025.

³² MERCOSUL. Decisão sobre a suspensão da República Bolivariana da Venezuela no Mercosul. 5 ago. 2017. Disponível em: <https://www.mercosur.int/pt-br/decisao-sobre-a-suspensao-da-republica-bolivariana-da-venezuela-no-mercosul>. Acesso em: 19 fev. 2025.

³³ Também conhecida como *common law*. Originariamente, significa “Direito Comum”, ou direito consuetudinário, reconhecido pelos juízes. Contrapõe-se ao *civil law*, o direito de raízes romântico-germânicas caracterizado pela predominância do direito positivo. ENCYCLOPAEDIA BRITANNICA. *Common law*. Chicago: Encyclopaedia Britannica, 2024. Disponível em: <https://www.britannica.com/topic/common-law>. Acesso em: 19 fev. 2025.

³⁴ Por tradição ibérica compreende-se o conjunto de matrizes jurídicas formadas nos reinos da Península Ibérica, especialmente Portugal e Espanha, a partir da recepção do direito romano, da influência do direito canônico, da produção normativa régia e das práticas notariais e patrimoniais consolidadas ao longo da Idade Média e da modernidade. No caso espanhol, *Las siete partidas*, compiladas sob a autoridade de Alfonso X, o Sábio, no século XIII, constituem uma das principais expressões dessa tradição, ao sistematizar matérias civis, familiares, patrimoniais e sucessórias que influenciaram os ordenamentos hispano-americanos. No caso português, as Or-

dessa delimitação, a tributação sucessória é analisada tanto nos sistemas que preservaram imposto específico sobre heranças quanto naqueles que o extinguíram, substituíram ou absorveram por outros mecanismos fiscais.

4.1. Estados Unidos: o modelo federal de Estate Tax e suas implicações

A tributação sobre heranças nos Estados Unidos possui trajetória histórica que remonta ao final do século XVIII. O primeiro tributo federal temporário relacionado à transmissão sucessória foi instituído pela lei intitulada *An Act laying Duties on stamped Vellum, Parchment and Paper*, aprovada em 6 de julho de 1797³⁵, durante o governo de John Adams, como parte de medidas fiscais emergenciais adotadas em resposta às tensões diplomáticas com a França. A legislação estabeleceu encargos de selo sobre documentos jurídicos, incluindo recibos de legados testamentários e inventários de bens pessoais, configurando o primeiro antecedente federal da tributação sobre heranças naquele país.

Posteriormente, no contexto da Guerra Civil Americana, um novo imposto sobre heranças foi introduzido em 1862, com o objetivo de financiar o esforço de guerra. Assim como o imposto de 1797, esse tributo também foi revogado, em 1870, à medida que as necessidades de financiamento mudaram e o país experimentou um período de recuperação econômica. A experiência norte-americana, até esse momento, indicava o uso episódico da tributação sucessória federal, acionada em conjunturas excepcionais de financiamento público³⁶.

A consolidação do imposto federal sobre heranças somente ocorreu no início do século XX, em ambiente fiscal distinto. A ratificação da 16ª Emenda à Constituição dos Estados Unidos, em 1913, autorizou a tributação federal da renda e ampliou a margem de diversificação das receitas públicas. Nesse cenário, o *Revenue Act* de 8 de setembro de 1916 instituiu o *estate tax*, cuja disciplina foi reunida e comentada na compilação *Bender's Federal Revenue Law*, publicada em 1917³⁷.

A obra registra que o tributo buscava reforçar a arrecadação para custear a participação norte-americana na Primeira Guerra Mundial e, ao mesmo tempo,

denações do Reino exerceram função semelhante na formação jurídica luso-brasileira, compondo a matriz normativa recebida no Brasil colonial. ESPANHA. *Las siete partidas*. [Manuscrito iluminado]. Séculos XIII-XV. Washington, DC: Library of Congress. Disponível em: <https://www.loc.gov/item/2021667865/>. Acesso em: 19 fev. 2025.

³⁵ ESTADOS UNIDOS. *An act laying duties on stamped vellum, parchment and paper*. Aprovada em 6 de julho de 1797. In: *United States Statutes at Large*, v. 1, p. 527. Disponível em: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-1/pdf/STATUTE-1-Pg527-2.pdf>. Acesso em: 12 ago. 2025.

³⁶ JOHNSON, Barry W.; ELLER, Martha Britton. *Federal taxation of inheritance and wealth transfers*. Washington, D.C.: Internal Revenue Service, Statistics of Income Division, 2005. Disponível em: <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/inhwlttr.pdf>. Acesso em: 12 ago. 2025.

³⁷ BENDER, Matthew (ed.). *Bender's federal revenue law, 1916: the revenue act of september 8, 1916, with notes and commentaries; also, federal taxation in general*. Albany: Matthew Bender & Company, 1917, p. 97-102; 183-186. Disponível em: <https://archive.org/details/cu31924020019349>. Acesso em: 12 ago. 2025.

atenuar a concentração de riqueza³⁸. A incidência recaía sobre o valor líquido do espólio, após a dedução de dívidas e despesas autorizadas, e não sobre as quotas individuais dos beneficiários. Com isso, o *estate tax* passou a combinar função fiscal, justificativa redistributiva e técnica de incidência centrada no espólio³⁹.

4.2. O debate sobre o ITCD no México

No México, a tributação da sucessão *causa mortis* permanece sem imposto sucessório federal autônomo, embora a transmissão gratuita de patrimônio reapareça de modo recorrente em propostas de reforma fiscal. No artigo *Impuesto sobre herencias, legados y donaciones en México*⁴⁰, Mariani Ochoa René e Luis Antonio Hernández Reyes⁴¹ situam essa lacuna no quadro de baixa arrecadação tributária mexicana em proporção ao Produto Interno Bruto e de reduzida exploração das bases patrimoniais. A análise parte, portanto, da relação entre insuficiência fiscal, concentração patrimonial e ausência de um instrumento tributário específico sobre heranças, legados e doações.

O argumento dos autores ganha força com a comparação entre o México e outros países latino-americanos que já submetem heranças, sucessões ou transmissões gratuitas a disciplina tributária específica. Com base em levantamento do CIAT⁴², o artigo menciona Chile, Bolívia e Equador como exemplos de ordenamentos que adotam formas próprias de tributação patrimonial, ainda que com

³⁸ BENDER, Matthew (ed.). *Bender's federal revenue law, 1916: the revenue act of september 8, 1916, with notes and commentaries; also, federal taxation in general*. Albany: Matthew Bender & Company, 1917, p. 97-102; 183-186. Disponível em: <https://archive.org/details/cu31924020019349>. Acesso em: 12 ago. 2025.

³⁹ Na tributação *causa mortis*, é possível tributar tanto o valor total da herança (espólio) quanto o valor da propriedade recebida por cada herdeiro (quinhão). Nos países de língua inglesa, quando se tributa o valor total da herança (espólio), esse imposto é denominado *Estate Tax*; por outro lado, quando a tributação incide sobre o valor da propriedade recebida por cada herdeiro, é chamado de *Inheritance Tax*. O *Estate Tax* assemelha-se mais a impostos sobre bens (impostos reais), pois tributa o valor total do espólio, independentemente da distribuição da herança entre os herdeiros. Além disso, as alíquotas desse imposto podem ser progressivas ou proporcionais, dependendo do valor do espólio.

⁴⁰ Disponível em: https://www.uv.mx/iic/files/2018/01/horizontes_07_art20.pdf. Acesso em: 30 jan. 2025.

OCHOA RENE, Mariani; HERNÁNDEZ REYES, Luis Antonio. *Impuesto sobre herencias, legados y donaciones en México*. Disponível em: https://www.uv.mx/iic/files/2018/01/horizontes_07_art20. Acesso em: 30 jan. 2025.

⁴¹ René Mariani Ochoa é Professor e pesquisador da Universidade Veracruzana. OCHOA, René Mariani. *ORCID* [on-line]. Disponível em: <https://orcid.org/0000-0002-2706-9695>. Acesso em: 12 ago. 2025.

⁴² O Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) é organismo internacional voltado à cooperação técnica, ao intercâmbio de experiências e ao fortalecimento das administrações tributárias de seus países membros, entre os quais se inclui o Brasil, por meio da Receita Federal.

diferenças quanto à base de cálculo, às faixas de incidência e às alíquotas. A comparação serve para demonstrar que a ausência mexicana decorre menos de impossibilidade técnica e mais de uma escolha legislativa ainda não convertida em reforma fiscal efetiva.

A iniciativa publicada na *Gaceta Parlamentaria* mexicana de 6 de setembro de 2016 confirma esse caráter intermitente do debate, pois propunha modificar a *Ley del Impuesto sobre la Renta* para gravar transmissões gratuitas recebidas por pessoas físicas. Embora não tenha resultado em alteração vigente da legislação fiscal mexicana, a mesma lógica reapareceu em 2025, quando novo projeto buscou incluir doações, heranças e legados superiores a 15 milhões de pesos entre os rendimentos tributáveis⁴³. O caso mexicano, com isso, mostra uma tentativa recorrente de tratar a transmissão gratuita de riqueza pela via do imposto sobre a renda, sem instituir até o momento um imposto sucessório federal autônomo.

4.3. O Canadá aboliu o ITCD: razões e consequências, segundo Richard M. Bird

De modo semelhante ao trabalho do professor Mariani Ochoa Rene, Richard M. Bird (1938-2021)⁴⁴, economista canadense especializado em política fiscal e tributação, analisou a evolução do sistema tributário do Canadá, incluindo a abolição do imposto sobre heranças. Em seu artigo *Canada's Vanishing Death Taxes*, publicado na *Osgoode Hall Law Journal* em 1978⁴⁵, o autor examina as razões e as consequências dessa mudança.

Bird ressalta que o Canadá já teve um sistema de tributação sobre heranças (*death taxes*), inicialmente instituído por províncias como Ontário, Quebec, New Brunswick e Nova Escócia. O economista explica que, em 1941, o governo federal implementou o imposto sobre sucessões (*succession duty*), posteriormente substituído em 1959 pelo imposto sobre espólio (*estate tax*), que incidia sobre o patrimônio total do falecido⁴⁶.

Ainda segundo o professor canadense, a revogação do imposto federal sobre heranças foi anunciada em 1971 e entrou em vigor em 1º de janeiro de 1972. O

⁴³ GARRIGUES. *México*: presentada una iniciativa de reforma para gravar las herencias y donaciones superiores a 15 millones de pesos. 11 mar. 2025. Disponível em: https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/mexico-presentada-iniciativa-reforma-gravar-herencias-donaciones-superiores-15-millones. Acesso em: 23 maio 2026.

⁴⁴ Richard M. Bird foi economista e pesquisador acadêmico, com carreira em finanças públicas e tributação. BIRD, Richard M. ORCID iD: 0000-0003-0382-3099. Disponível em: <https://orcid.org/0000-0003-0382-3099>. Acesso em: 12 ago. 2025.

⁴⁵ BIRD, Richard M. Canada's vanishing death taxes. *Osgoode Hall Law Journal* v. 29, n. 1. Toronto, 1991, p. 125-164. Disponível em: <https://digitalcommons.osgoode.yorku.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=2106&context=ohlj>. Acesso em: 12 ago. 2025.

⁴⁶ BIRD, Richard M. Canada's vanishing death taxes. *Osgoode Hall Law Journal* v. 29, n. 1. Toronto, 1991, p. 125-164. Disponível em: <https://digitalcommons.osgoode.yorku.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=2106&context=ohlj>. Acesso em: 12 ago. 2025.

estudo aponta três justificativas apresentadas pelo governo canadense para essa decisão: pressão das províncias das Pradarias (Alberta, Saskatchewan e Manitoba), que já haviam reduzido seus próprios impostos sucessórios; baixa arrecadação (apenas CAD 66 milhões em 1971); e a introdução do imposto sobre ganhos de capital na *disposição presumida* (*deemed disposition*), que passou a tributar os ganhos acumulados dos ativos no momento do falecimento⁴⁷.

Por fim, Bird argumenta que a eliminação dos impostos sobre herança contribuiu para a perpetuação da desigualdade de riqueza no Canadá e restringiu a redistribuição patrimonial⁴⁸.

4.4. O imposto sobre herança no Mercosul

No âmbito do Mercado Comum do Sul (Mercosul), a tributação sobre heranças não segue modelo uniforme entre os países-membros. O Brasil preserva o ITCD como tributo estadual, previsto no art. 155, inciso I, da Constituição Federal de 1988, com alíquotas e regras definidas pelas unidades federativas, enquanto a Argentina extinguiu o imposto sucessório em nível federal em 1976, embora a Província de Buenos Aires o tenha reintroduzido em 2009. O Uruguai trata a transmissão hereditária por meio do Imposto sobre as Transmissões Patrimoniais, ao passo que o Paraguai não adota tributo específico sobre heranças e doações.

4.4.1. Argentina: extinção federal e reintrodução provincial do imposto sucessório

A jurista argentina Graciela Medina⁴⁹, no artigo “El nuevo impuesto a la transmisión gratuita de bienes de la Provincia de Buenos Aires”⁵⁰, reconstrói a cronologia da tributação sucessória argentina desde o período colonial. Segundo

⁴⁷ BIRD, Richard M. Canada's vanishing death taxes. *Osgoode Hall Law Journal* v. 29, n. 1. Toronto, 1991, p. 125-164. Disponível em: <https://digitalcommons.osgoode.yorku.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=2106&context=ohlj>. Acesso em: 12 ago. 2025.

⁴⁸ “Canada has gained few, if any, benefits from its move away from death taxes and has paid a significant price in terms of reduced equality of opportunity, probably increased inequality of wealth, and certainly increased fossilization of the structure of wealth.” BIRD, Richard M. Canada's vanishing death taxes. *Osgoode Hall Law Journal* v. 16, n. 1. Toronto, 1978, p. 52-61. Disponível em: <https://digitalcommons.osgoode.yorku.ca/ohlj/vol16/iss1/5/>. Acesso em: 30 jan. 2025.

⁴⁹ Graciela Medina é uma jurista argentina, doutora em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade de Mendoza, ex-juíza da Câmara Civil e Comercial Federal e professora titular de Direito de Família e Sucessões na Universidade de Buenos Aires (UBA). Foi presidente da Associação Argentina de Direito Comparado e é vice-presidente da Academia Iberoamericana de Direito de Família e das Pessoas. Diretora da Revista do Código Civil e Comercial, é autora de diversas obras e artigos científicos, com reconhecimento no meio jurídico argentino e internacional. Disponível em: <https://graciamedina.com/curriculum/>. Acesso em: 12 ago. 2025.

⁵⁰ MEDINA, Graciela. *El nuevo impuesto a la transmisión gratuita de bienes de la Provincia de Buenos Aires*. Disponível em: https://graciamedina.com/wp-content/uploads/2022/06/22-5-05-3_2-PM.pdf. Acesso em: 30 jan. 2025.

a autora, a primeira regulamentação remonta à Real Cédula de 1801, que instituiu a cobrança sobre legados e heranças em sucessões transversais, com alíquotas entre 1% e 2%. A norma preservava isenções para determinadas transmissões, como aquelas realizadas entre ascendentes e descendentes diretos e os legados de natureza religiosa.

A autora explica que, após a Revolução de Maio de 1810, o Primeiro Triunvirato preservou a vigência do regulamento sucessório colonial. O tributo continuou a ser aplicado no território do Rio da Prata até 1820, quando a dissolução do governo central levou à autonomia provincial e permitiu que cada província passasse a disciplinar sucessões e tributos segundo legislação própria. No século XX, a disciplina do imposto sucessório voltou a receber tratamento legislativo mais definido, primeiro com a Lei n. 4.855, de 1901, que instituiu o tributo na Capital Federal e nos territórios nacionais, e depois com a Lei n. 14.060, de 1951, que criou tributo substitutivo incidente sobre sociedades de capital.

Segundo Medina, a ditadura militar argentina aboliu nacionalmente o imposto sucessório em 1976. A tributação permaneceu extinta no plano federal, mas foi reintroduzida pela Província de Buenos Aires em 2009, por meio da Lei n. 14.044, posteriormente alterada pela Lei n. 14.200, de 2010, que elevou alíquotas e reduziu a base de isenção. A autora defende a reabertura do debate sobre a instituição de um imposto nacional sobre heranças, sob o argumento de que sua ausência acentua desigualdades fiscais entre as províncias argentinas.

4.4.2. Uruguai: tributação da transmissão patrimonial pelo ITP

No Uruguai, a tributação sucessória ocorre por meio do *Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales* (ITP)⁵¹, que alcança a sucessão *causa mortis* quando houver transmissão de bens imóveis. Segundo a *Dirección General Impositiva* (DGI)⁵², nos atos e fatos relativos a imóveis, o montante impositivo é calculado com base no valor real fixado pela *Dirección Nacional de Catastro*, vigente na data do fato gerador, com atualização segundo a variação do IPC. Na sucessão, a incidência toma como referência o valor cadastral do imóvel transmitido, e não a renda eventualmente produzida pelo bem.

A partir dessa base de cálculo, a legislação uruguaia disciplina a declaração, o pagamento e as alíquotas aplicáveis à transmissão hereditária. A declaração deve ser apresentada pelo Formulário 1700, para imóveis urbanos, ou pelo For-

⁵¹ Disponível em: <https://www.gub.uy/direccion-general-impositiva/comunicacion/publicaciones/preguntas-frecuentes-sobre-impuesto-patrimonio-personas-fisicas-nucleos>. Acesso em: 31 jan. 2025.

⁵² A Dirección General Impositiva (DGI) é o órgão responsável pela administração tributária do Uruguai, atuando sob a jurisdição do Ministério da Economia e Finanças. Equivalente à Receita Federal brasileira, a DGI é encarregada da arrecadação, fiscalização e regulamentação dos impostos nacionais, garantindo o cumprimento das obrigações fiscais no país.

mulário 1701, para imóveis rurais, e o prazo para declarar e pagar o imposto é de um ano contado da data do falecimento⁵³. A alíquota geral, nos casos não onerosos, é de 4%, reduzida para 3% quando os herdeiros ou legatários estiverem em linha reta ascendente ou descendente com o causante⁵⁴.

4.4.3. Paraguai: ausência de imposto sucessório e incidência do IRP na alienação dos bens herdados

Quanto ao Paraguai, não há no país um imposto específico sobre heranças, de modo que a transmissão de bens por falecimento não constitui fato gerador para a incidência tributária. Assim, a mera transferência patrimonial aos herdeiros não implica obrigação fiscal. No entanto, a legislação prevê situações em que operações associadas à sucessão podem ser tributadas, especialmente pelo Imposto à Renda Pessoal (IRP) – conforme dispõe o Decreto Presidencial n. 359/2018⁵⁵, disponível no portal da *Dirección Nacional de Ingresos Tributarios* (DNIT)⁵⁶.

O art. 10 do Decreto n. 359/2018 estabelece que os bens adquiridos por herança, legado ou antecipação de herança estão isentos do IRP, desde que observadas as formalidades previstas no Código Civil. Assim, a sucessão *causa mortis* não gera tributo, permitindo que o herdeiro receba o patrimônio sem encargos fiscais diretos. No entanto, essa isenção não se aplica a operações subsequentes com os bens herdados. Caso o herdeiro aliene os bens recebidos, qualquer ganho de capital será tributado pelo IRP, conforme o art. 13, numeral 1, inciso “e”, da Lei n. 4.673. Além disso, uma cessão onerosa de direitos sucessórios para terceiros também pode configurar fato gerador do IRP.

A análise da tributação sobre heranças no continente americano indica um panorama heterogêneo, formado por países que preservam a incidência sucessó-

⁵³ Disponível em: <https://www.uruguayxxi.gub.uy/pt/quero-investir/guia-do-investidor/sistema-tributario/>. Acesso em: 31 jan. 2025.

⁵⁴ Conforme o guia *Sistema Tributário*, publicado pela agência Uruguay XXI – agência oficial do governo uruguaio responsável pela promoção de investimentos, exportações e a imagem do país no exterior. A agência opera sob a supervisão do Ministério de Relações Exteriores, do Ministério da Economia e Finanças e do Ministério da Indústria, Energia e Mineração. Seu objetivo é facilitar investimentos estrangeiros e apoiar empresas locais na internacionalização, fornecendo informações estratégicas e incentivos para negócios no Uruguai.

⁵⁵ PARAGUAY. Decreto n. 359, de 5 de octubre de 2018. *Por el cual se precisan y unifican las disposiciones que reglamentan el Impuesto a la Renta del Servicio de Carácter Personal*. Presidencia de la República del Paraguay; Ministerio de Hacienda, Asunción, 5 ago. 2018. Disponible en: <https://www.dnit.gov.py/documents/47797/47809/Decreto%2BN%C2%B0%2B359-18.pdf/c02ca795-c88e-8063-1688-a51ee6e9ada5?t=1681414156327>. Acesso em: 12 ago. 2025.

⁵⁶ A *Dirección Nacional de Ingresos Tributarios* (DNIT) é uma entidade governamental do Paraguai responsável pela administração do sistema tributário e aduaneiro do país. Criada pela Lei n. 7.143/2023, a DNIT tem como uma de suas principais funções, interpretar e aplicar as disposições legais relativas aos tributos sob sua competência. Disponível em: <https://www.dnit.gov.py/web/portal-institucional/sobre-la-dnit>. Acesso em: 31 jan. 2025.

ria e por países que preferiram outros mecanismos fiscais para tratar a transmissão gratuita ou final de patrimônio. Estados Unidos, Brasil e Uruguai mantêm formas próprias de tributação sobre transmissões *causa mortis*, com diferenças quanto à competência, à base de cálculo e às alíquotas; México e Paraguai não adotam imposto sucessório federal autônomo; e o Canadá substituiu o imposto sobre heranças pela tributação dos ganhos de capital considerados realizados no momento da morte.

4.4.4. Brasil: formação histórica e constitucionalização do ITCD

Os Alvarás de 3 e 17 de junho de 1809 representam a base da tributação sobre a transmissão de bens imóveis no Brasil Colônia⁵⁷, marcando o início de sua institucionalização. Esses instrumentos normativos estabeleceram os primeiros fundamentos jurídicos para a cobrança sobre a transferência de propriedades, delineando um modelo que influenciaria o desenvolvimento posterior da tributação imobiliária no país.

O Alvará de 3 de junho de 1809⁵⁸ teve um caráter eminentemente normativo, ao estabelecer de maneira inaugural a sisa dos bens de raiz, prevendo a incidência de 10% sobre as compras, vendas e arrematações de bens de raiz (imóveis) em todo o Estado e Domínios Ultramarinos. A norma introduziu formalmente a obrigação tributária, mas sem disciplinar, com o devido rigor, a sua arrecadação, fiscalização e penalidades.

Já o Alvará Régio de 17 de junho de 1809 pode ser considerado um precursor da tributação sucessória no Brasil, ao condicionar a regularização da herança ao pagamento do tributo, inserindo um elemento de fiscalização e controle esta-

⁵⁷ A transferência da Corte Portuguesa para o Brasil seguiu uma sequência de eventos históricos marcantes: em 1807, diante da invasão de Portugal pelas tropas napoleônicas, a família real portuguesa embarcou rumo ao Brasil; no ano seguinte, em 1808, D. João e sua corte desembarcaram no Rio de Janeiro, transferindo temporariamente o centro do Império; em 1815, após a derrota definitiva de Napoleão em Waterloo, o Congresso de Viena redesenhou o mapa político europeu; em 1816, D. João foi coroado rei de Portugal e também do Brasil, consolidando a elevação do status da colônia; em 1817, uma revolta republicana eclodiu em Pernambuco, sendo rapidamente sufocada pelas forças do governo; em 1820, a Revolução Liberal do Porto exigiu o retorno imediato do rei à metrópole; e, por fim, em 1821, D. João VI retornou a Lisboa, deixando seu filho, D. Pedro, como regente no Brasil. GOMES, Laurentino. *1808: como uma rainha louca, um príncipe medroso e uma corte corrupta enganaram Napoleão e mudaram a história de Portugal e do Brasil*. 1. ed. São Paulo: Planeta, 2008.

⁵⁸ O Alvará de 3 de junho de 1809 determinava “que pagassem dez por cento do seu rendimento líquido, para a minha Real Fazenda, todos os prédios urbanos, que estiverem em estado de serem habitados, desta Côrte e de todas as mais Cidades, Villas e legares notáveis situados à beira mar deste Estado do Brazil [...]” (BRASIL. Alvará de 3 de junho de 1809. Crêa o imposto da sisa da compra e venda dos bens de raiz e meia sisa dos escravos ladinos. In: BRASIL. *Coleção de Leis do Império do Brasil de 1809*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891. v. 1, p. 69. Disponível em: Câmara dos Deputados, Legislação Informatizada. Acesso em: 23 maio 2026).

tal sobre a transmissão intergeracional de riqueza. Ao vincular a quitação do imposto à eficácia das transações imobiliárias⁵⁹, o *Alvará 17* assegurou que nenhuma transferência de propriedade, incluindo as decorrentes de herança, poderia ser reconhecida sem a comprovação do pagamento da sisa. Dessa forma, o documento representou um dos primeiros mecanismos formais de controle fiscal sobre a sucessão patrimonial no Brasil colonial, exigindo que os herdeiros, para consolidar juridicamente a transmissão dos bens, cumprissem com as obrigações tributárias perante a Coroa.

Outro avanço significativo do *Alvará 17* foi a previsão de penalidades rigorosas para aqueles que descumprissem as exigências tributárias. Notários e tabeliães que lavrassem escrituras sem a comprovação da quitação da sisa estavam sujeitos a sanções severas, incluindo a perda do cargo, enquanto transações realizadas sem o pagamento do imposto poderiam ser consideradas nulas e sem efeito jurídico, permitindo que as partes interessadas as contestassem a qualquer tempo. Essa abordagem denota uma preocupação mais sofisticada com a integridade da arrecadação, ao conceber, já naquela época, que um sistema tributário eficaz não depende apenas da fixação de alíquotas, mas, sobretudo, da existência de mecanismos coercitivos que garantam o seu cumprimento.

No século XIX, o Brasil passou por transformações estruturais que impactaram diretamente a organização do sistema tributário. A Lei n. 1.507, de 1867⁶⁰,

⁵⁹ O *Alvará de 17* de junho de 1809 estabelecia: “Nenhuma quitação de herdeiro ou de legatário, por efeito de testamento, poderá ser aceita em Juízo, nem se poderá com ella haver o testamento por cumprido, sem que a quitação tenha sido primeiramente sellada, pagando-se por este sello a decima da herança ou legado que effectivamente se arrecadar [...]”. O diploma acrescentava que determinados herdeiros *ab intestato* não poderiam ser empossados da herança sem inventário, documento autêntico da quantia líquida e recolhimento do selo correspondente (BRASIL. *Alvará de 17 de junho de 1809*. Estabelece os impostos do papel sellado e das heranças e legados. In: BRASIL. *Coleção de Leis do Império do Brasil de 1809*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891. v. 1. Disponível em: Câmara dos Deputados, Legislação Informatizada. Acesso em: 23 maio 2026).

⁶⁰ O dispositivo autorizou a uniformização da cobrança dos impostos de transmissão e, no mesmo comando, incluiu a taxa de heranças e legados entre as espécies abrangidas pela nova disciplina: “Art. 19. O Governo fica autorizado para expedir um regulamento uniformizando as regras para a cobrança dos actuaes impostos sobre a transmissão da propriedade e usufructo de immoveis, moveis e semoventes, por titulo oneroso ou gratuito, inter vivos ou causa mortis, e comprehendendo no imposto que os substituir sob a denominação de transmissão de propriedade:

1º A taxa de heranças e legados.

[...]

§ 1º A arrecadação do imposto se regulará pelas disposições que seguem:

1ª A taxa sobre a transmissão por titulo successivo ou testamentario será cobrada no municipio da côrte:

Em linha recta, na razão do actual sello proporcional.

Entre os conjuges por testamento, 5 %.

A irmãos, tios irmãos dos pais, e sobrinhos filhos de irmãos, 5%.

A primos filhos dos tios irmãos dos pais, tios irmãos dos avós, e sobrinhos netos de irmãos, 10%.

Entre os demais parentes até o 10º grão contado por direito civil, 15%.

concebida no contexto do Segundo Reinado, teve como finalidade a unificação da tributação sobre a transmissão de bens, reunindo diferentes fatos geradores em um regime fiscal único. A norma estabeleceu a padronização dos critérios de incidência e arrecadação tributária sobre a transmissão da propriedade e do usufruto de bens móveis, imóveis e semoventes, abrangendo transferências onerosas e gratuitas, *inter vivos* e *causa mortis*.

Com a Proclamação da República, a Constituição de 1891⁶¹ atribuiu aos Estados a competência para instituir impostos sobre heranças e legados, mas sem fixar diretrizes uniformes para sua aplicação. Essa descentralização, coerente com o modelo federativo, resultou em um cenário de assimetria normativa e conflitos de competência tributária especialmente nos casos em que o Estado onde ocorreu o óbito exigia o pagamento do imposto, mesmo quando o *de cujus* não possuía bens em seu território, gerando sobreposição de exigências fiscais e insegurança jurídica na tributação das transmissões *causa mortis*⁶².

A Constituição de 1934⁶³, em seu art. 8º, inciso I, alíneas *b* e *c*, manteve a competência privativa dos Estados para instituir o imposto sobre a transmissão da propriedade *causa mortis* e a transmissão imobiliária *inter vivos*, incluindo sua incorporação ao capital social. Embora não tenha inovado na atribuição da competência, o § 4º do mesmo artigo buscou solucionar conflitos entre os entes tributantes, estabelecendo critérios de repartição do imposto. Determinou que, na transmissão de bens corpóreos, a cobrança caberia ao Estado em cujo território estivessem situados, enquanto, na transmissão de bens incorpóreos *causa mortis*, a competência seria do Estado onde se abrisse a sucessão. No caso de sucessão aberta no exterior, o tributo seria devido ao Estado em cujo território ocorresse a li-

Entre os conjuges, ab intestato, 15%.

Entre estranhos, 20%.”

⁶¹ BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (24 de fevereiro de 1891). Art. 9º, item 3º.

⁶² ARAUJO, Petronio Baptista de. *O imposto sobre a transmissão da propriedade*. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1954, p. 323.

⁶³ “Art. 8º Também compete privativamente aos Estados:

I, decretar impostos sobre:

b) transmissão de propriedade *causa mortis*;

c) transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital de sociedade;

[...]

§ 4º O imposto sobre transmissão de bens corpóreos cabe ao Estado em cujo territorio se achem situados; e o de transmissão *causa mortis* de bens incorpóreos, inclusive de titulos e credits, ao Estado onde se tiver aberto a sucessão. Quando esta se haja aberto no exterior, será devido o imposto ao Estado em cujo territorio os valores da herança forem liquidados, ou transferidos aos herdeiros.

[...]

Art. 128. Ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado.”

quidação ou transferência dos valores aos herdeiros, evitando lacunas na tributação e consolidando a territorialidade do imposto sucessório. Além disso, o art. 128 introduziu a progressividade do imposto sobre transmissões por herança ou legado, vinculando a tributação ao valor da transmissão patrimonial. A constitucionalização da progressividade conferiu maior racionalidade ao sistema tributário estadual, reforçando sua estrutura normativa sem alterar a essência das competências já definidas na Constituição anterior.

Outorgada no contexto do Estado Novo, período de governo autoritário instaurado por Getúlio Vargas, a Constituição de 1937 manteve a estrutura tributária vigente, mas gerou incertezas interpretativas quanto à extensão das competências estaduais, resultante da supressão de critérios previamente estabelecidos na ordem constitucional revogada⁶⁴.

O professor Fábio Lemos Cury⁶⁵ lembra que, com a promulgação da Constituição de 1946, houve uma redistribuição de competências tributárias, atribuindo aos Municípios a tributação das transmissões *inter vivos* de bens imóveis, sejam elas onerosas ou gratuitas. Essa mudança fragmentou ainda mais o sistema, pois impôs uma distinção entre transmissões *causa mortis*, de competência estadual, e transmissões *inter vivos*, de competência municipal.

A tentativa de solucionar essas incoerências estruturais veio com a Emenda Constitucional n. 5, de 1961, que reforçou a competência municipal para a tributação da transmissão de bens imóveis. No entanto, foi somente com a Emenda Constitucional n. 18, de 1965⁶⁶, que houve uma reforma significativa, centralizando a tributação das transmissões imobiliárias nos Estados. Essa mudança buscou uniformizar o sistema tributário, eliminar ambiguidades normativas e reduzir os conflitos entre os entes federativos, ao passo que fortalecia a arrecadação estadual.

A conformação normativa do ITCD alcançou maior grau de sistematização com a promulgação do Código Tributário Nacional, em 1966. Regulamentado nos arts. 35 a 42, o CTN delineou elementos estruturais do imposto, como fato gerador, base de cálculo, alíquotas máximas, sujeito passivo e critérios de definição do ente competente para a cobrança. Com isso, o diploma conferiu maior unidade normativa à tributação das transmissões *causa mortis* e das doações, preservando a instituição do imposto no âmbito estadual.

A recepção dessas disposições pela ordem constitucional posterior confirmou a estabilidade normativa do imposto. As Constituições de 1967 e a Emenda

⁶⁴ CURY, Fábio Lemos. *ITCD: regime geral e o papel da lei complementar*. São Paulo: Noeses, 2022, p. 104-105.

⁶⁵ CURY, Fábio Lemos. *ITCD: regime geral e o papel da lei complementar*. São Paulo: Noeses, 2022, p. 105.

⁶⁶ BRASIL. Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965. Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências.

Constitucional n. 1/1969 mantiveram a estrutura do tributo sem alteração substancial, assegurando a continuidade do modelo disciplinado pelo CTN. Posteriormente, embora o Código Tributário Nacional tenha sido editado formalmente como lei ordinária⁶⁷, a Constituição de 1988 recepcionou suas normas gerais tributárias com eficácia de lei complementar, em conformidade com o art. 146, III, da Constituição Federal⁶⁸.

A competência tributária dos Estados e do Distrito Federal para instituir o ITCD foi reafirmada pelo art. 155, inciso I, da CF/1988, recepcionando a previsão contida no art. 35 do CTN, que já disciplinava a incidência do tributo sobre a transmissão da propriedade de bens imóveis, direitos reais sobre imóveis e cessão de direitos sobre essas transmissões. Além disso, a definição do ente competente para a cobrança do imposto foi mantida no art. 155, § 1º, da CF/1988, reafirmando o disposto no art. 41 do CTN. A norma estabelece que, na transmissão de bens imóveis e respectivos direitos, a tributação caberá ao Estado onde o bem estiver situado, enquanto, no caso de bens móveis, títulos e créditos, a competência será do Estado do domicílio do falecido ou do doador.

A Constituição Federal de 1988 preservou a competência estadual para instituição do ITCD, mas manteve a submissão das alíquotas máximas à disciplina nacional, nos termos do art. 155, § 1º, IV, que atribui ao Senado Federal a fixação dos respectivos limites. Essa solução guarda correspondência com o art. 39 do CTN, segundo o qual a alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, e se articula com o art. 38 do mesmo Código, que define o valor venal dos bens ou direitos transmitidos como base de cálculo da exação. Dessa forma, o modelo normativo anterior à reforma tributária de 2023 já reunia competência estadual, teto nacional de alíquotas e base econômica de incidência, embora a progressividade obrigatória somente tenha sido reintroduzida pela Emenda Constitucional n. 132/2023.

Conforme demonstrado na evolução constitucional do imposto sucessório, a progressividade do ITCD não constitui inovação absoluta pela Emenda Constitucional n. 132/2023, pois a Constituição de 1934 já havia previsto, em seu art.

⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Código Tributário Nacional e a unificação do direito tributário brasileiro. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Código Tributário Nacional 50 anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 367.

⁶⁸ No julgamento do Recurso Extraordinário n. 560.626/RS, o Supremo Tribunal Federal analisou a constitucionalidade da ampliação do prazo de prescrição e decadência das contribuições previdenciárias, estabelecida por lei ordinária, em desacordo com as normas gerais fixadas no Código Tributário Nacional (CTN). Ao proferir seu voto, o Ministro Relator, Gilmar Mendes, afirmou: “não há dúvida de que o CTN foi recepcionado com o mesmo status legislativo sob a égide da Constituição Federal de 1988, que manteve a exigência de lei complementar para as normas gerais de Direito Tributário.”

128⁶⁹, a progressividade dos impostos sobre transmissões por herança ou legado. A novidade do art. 155, § 1º, VI, da CF/1988 está em tornar obrigatória a progressividade do ITCD em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação, vinculando a graduação da carga tributária à dimensão econômica da transmissão gratuita⁷⁰.

A comparação entre o CTN e a Constituição de 1988 também ganha relevo nas transmissões por herança ou doação provenientes do exterior. O art. 41 do CTN disciplina a competência quanto aos bens imóveis, atribuindo a cobrança ao Estado da situação do bem, ainda que a sucessão seja aberta fora do país. A Constituição de 1988, por sua vez, exigiu lei complementar federal para regular as hipóteses envolvendo doador domiciliado no exterior, *de cujus* com bens no exterior, residência ou domicílio fora do país, ou inventário processado no estrangeiro.

A ausência dessa lei complementar produziu controvérsia sobre a possibilidade de os Estados disciplinarem unilateralmente a cobrança do ITCD em transmissões internacionais. A lacuna levou diversas unidades federativas a editarem normas próprias, especialmente para alcançar bens móveis, títulos e créditos situados fora do território nacional. Esse conflito federativo preparou o terreno para o julgamento do Tema 825 pelo Supremo Tribunal Federal, no qual se discutiu o alcance da competência estadual diante da omissão legislativa da União.

A controvérsia sobre a disciplina estadual das transmissões internacionais chegou ao Supremo Tribunal Federal no Tema 825 de repercussão geral. No RE n. 851.108/SP, a Corte examinou se os Estados poderiam suprir a ausência de lei complementar nacional mediante competência legislativa plena, com fundamento no art. 24, § 3º, da Constituição Federal, e no art. 34, § 3º, do ADCT. O Tribunal concluiu que, nas hipóteses do art. 155, § 1º, III, *a* e *b*, da Constituição, a instituição do ITCD depende de lei complementar federal, afastando a validade das legislações estaduais editadas unilateralmente.

O julgamento, contudo, não produziu efeitos retroativos de maneira irrestrita. Em embargos de declaração, o STF modulou os efeitos da decisão para que ela

⁶⁹ Estabeleceu o art. 128 da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934: “as transmissões de bens por herança ou legado ficaram sujeitas a imposto progressivo.”

⁷⁰ Antes da EC n. 132/2023, o Supremo Tribunal Federal já havia admitido a progressividade do ITCD no julgamento do RE n. 562.045/RS, submetido ao Tema 21 da repercussão geral. Na ocasião, a Corte examinou a constitucionalidade das alíquotas progressivas previstas na legislação do Estado do Rio Grande do Sul, discutindo se imposto de natureza real poderia ser graduado conforme a capacidade econômica do contribuinte, com fundamento no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, mesmo sem autorização constitucional específica para a progressividade do ITCD. Por maioria, o Tribunal reconheceu a constitucionalidade da técnica progressiva, assentando que a capacidade contributiva também pode orientar impostos reais. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 562.045/RS. Tema 21 da repercussão geral. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, red. p/ acórdão Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 6 fev. 2013, *DJe* 27 nov. 2013.

produzisse eficácia a partir da publicação do acórdão de mérito, em 20 de abril de 2021, ressalvadas as ações judiciais pendentes de conclusão até aquele momento, nas quais se discutisse a competência estadual para a cobrança do ITCD em transmissões internacionais. Com isso, a Corte preservou situações já consolidadas e, ao mesmo tempo, firmou a necessidade de lei complementar federal para a tributação de heranças e doações com elemento de conexão no exterior⁷¹.

5. A construção histórica da progressividade: fundamentos de Seligman e reflexos no ITCD

Para fins de delineamento histórico e conceitual, a obra *Progressive taxation in theory and practice* – em livre tradução, *Tributação progressiva na teoria e na prática* – publicada em 1908 por Edwin Robert Anderson Seligman⁷², pode ser utilizada como ponto de partida para a análise da origem e do desenvolvimento da progressividade tributária. Embora o estudo de Seligman concentre-se nos impostos sobre a renda e sobre a propriedade em sentido amplo, seus fundamentos teóricos sobre justiça fiscal, capacidade contributiva e diferenciação de alíquotas segundo a riqueza disponível oferecem base para compreender a evolução da progressividade também nos impostos incidentes sobre transmissões patrimoniais. Nesse sentido, os princípios por ele sistematizados permitem interpretar a trajetória normativa e doutrinária do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis*, cuja estrutura progressiva – quando adotada – se ancora na mesma lógica de graduar a carga tributária conforme o valor transmitido e, indiretamente, a capacidade econômica do herdeiro ou donatário.

5.1. Progressividade na tributação ateniense⁷³

Seligman inicia a análise histórica da progressividade tributária a partir do modelo fiscal vigente na Atenas clássica, especialmente nas reformas atribuídas a Sólon, por volta de 596 a.C. A organização social ateniense baseava-se em quatro

⁷¹ Julgamento do Recurso Extraordinário n. 851.108/SP, sob a relatoria do Ministro Dias Toffoli, o Supremo Tribunal Federal (STF) fixou a seguinte tese de repercussão geral no Tema 825: “É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional.”

⁷² Edwin Robert Anderson Seligman (1861-1939) foi economista e professor da Universidade Columbia, com atuação nos campos das finanças públicas e da teoria da tributação. É autor de diversas obras sobre o tema, com ênfase na justiça fiscal e na progressividade tributária. Sua produção insere-se na tradição liberal reformista e exerceu influência sobre a consolidação do pensamento tributário moderno nos Estados Unidos. Para uma análise mais aprofundada, ver: SPENCER, Ronald; SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Economist of Social Reform*. New York: Arno Press, 1971.

⁷³ SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. 2. ed. rev. e ampl. Princeton: Princeton University Press, 1908, p. 11.

classes econômicas – *Pentakosiomedimnoi*, *Hippeis*, *Zeugitas* e *Thetas*⁷⁴ – classificadas conforme a produção agrícola anual. A incidência tributária variava de acordo com essa estratificação social, de modo que os indivíduos de menor capacidade produtiva eram isentos, enquanto os mais ricos arcavam com o ônus integral da tributação.

Ainda que esse modelo não configurasse progressividade em sentido moderno, os efeitos obtidos se aproximavam, em certa medida, de uma tributação progressiva. A diferenciação entre classes permitia distribuir o encargo fiscal segundo a posição econômica ocupada por cada grupo na estrutura social ateniense. A experiência grega, por isso, aparece em Seligman como antecedente remoto da ideia de graduação do tributo conforme a aptidão econômica do contribuinte.

5.2. Florença como marco da progressividade tributária medieval

Durante a Idade Média, a cidade de Florença constituiu, segundo Seligman, o exemplo mais expressivo de aplicação da progressividade tributária no período. O sistema denominado *scala* previa alíquotas crescentes conforme a capacidade econômica dos contribuintes, avaliada por meio de cadastros patrimoniais como o *catastro*⁷⁵. O autor afirma que Florença foi o exemplo mais importante de tributação progressiva medieval e observa que outras cidades também empregaram tributos semelhantes sobre a propriedade, em caráter extraordinário, o que insere a experiência florentina em um movimento mais amplo de experimentação fiscal orientada à equidade⁷⁶.

5.3. A formação da progressividade tributária na França revolucionária: Paris, Lyon e o imposto nacional

Durante o período da Revolução Francesa, especialmente entre 1792 e 1795, a *Convention nationale* consolidou reformas institucionais e fiscais nas quais a noção de justiça tributária passou a ocupar papel central. Nesse contexto, propostas de natureza progressiva emergiram como resposta às desigualdades sociais e à

⁷⁴ Em grego antigo: Πεντακοσιομέδιμνοι (*Pentakosiomedimnoi*) – literalmente, *os de quinhentos medimnos* (medimnos era uma unidade de medida de grãos). Representavam a elite econômica, com renda agrícola anual superior a 500 medimnos. Ἱππεις (*Hippeis*) – *cavaleiros*. Constituíam a segunda classe, composta por cidadãos com renda suficiente para manter um cavalo no exército. Ζευγῖται (*Zeugitai*) – *juntadores de bois* ou *yoke-men*. Agricultores de classe média que podiam manter um par de bois para o trabalho. Θῆτες (*Thētes*) – os cidadãos mais pobres, trabalhadores braçais, sem propriedade agrícola relevante. LIDDELL, Henry George; SCOTT, Robert; JONES, Henry Stuart. *Greek-English Lexicon*. Disponível em: https://lsj.gr/wiki/Main_Page. Acesso em: 27 mar. 2025.

⁷⁵ SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. 2. ed. Princeton: Princeton University Press, 1908, p. 32.

⁷⁶ SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. 2. ed. Princeton: Princeton University Press, 1908, p. 33: no original: “Florence is, therefore, the most important example of progressive taxation in the Middle Ages.”

crise econômica. Seligman destaca que membros da Convenção, como Jean-Baptiste Cambon⁷⁷, passaram a defender publicamente que os cidadãos mais ricos deveriam contribuir com parcelas mais elevadas de seus rendimentos.

A partir de 1793, medidas de inspiração progressiva passaram a ser implementadas em nível local. Em Paris, foi instituído um imposto adicional sobre a contribuição territorial e mobiliária, com alíquotas que variavam entre 1/300 e 1/60 da renda presumida. Em Lyon, adotou-se um modelo de tributação predial que também apresentava gradação conforme a renda⁷⁸.

No plano nacional francês, propostas tributárias progressivas foram intensificadas entre 1793 e 1794, com destaque para a chamada *taxe de guerre sur les riches* (taxa de guerra sobre os ricos) e, posteriormente, para o imposto progressivo sobre riqueza fundiária e mobiliária apresentado por Ramel-Nogaret⁷⁹. Tais medidas culminaram nas *contributions forcées*, contribuições compulsórias de caráter extraordinário, cujas alíquotas chegavam a 50% da renda dos mais abastados – e, em propostas mais radicais, cogitava-se inclusive a tributação integral de excedentes, aproximando-se de uma forma de expropriação tributária⁸⁰.

Em 1795, esse movimento alcançou sua configuração mais estruturada com a instituição de um imposto compulsório nacional, fundado em uma base declaratória de capital. O modelo previa a classificação dos contribuintes em 16 faixas, segundo sua fortuna declarada, com aplicação de percentuais escalonados de contribuição, refletindo uma forma inédita de progressividade legalmente parametrizada⁸¹.

5.4. A expansão global da progressividade tributária: experiências da Áustria, da França, da Suíça, da Alemanha e da Inglaterra

A partir do século XIX, com maior intensidade no início do século XX, observa-se a consolidação da progressividade como elemento estrutural de diversos sistemas fiscais nacionais. Seligman documenta esse processo ao examinar a introdução e o aperfeiçoamento de tributos graduados sobre a renda, a proprieda-

⁷⁷ SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. 2. ed. Princeton: Princeton University Press, 1908, p. 43: Cambon afirmava que era necessário “aux infortunes les secours qu’ils réclament, faisant payer aux riches la protection que leur accorde la loi et ne lésant que le Trésor public.”

⁷⁸ SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. 2. ed. Princeton: Princeton University Press, 1908, p. 31.

⁷⁹ SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. 2. ed. Princeton: Princeton University Press, 1908, p. 45.

⁸⁰ SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. 2. ed. Princeton: Princeton University Press, 1908, p. 46-47.

⁸¹ SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. 2. ed. Princeton: Princeton University Press, 1908, p. 47.

de e a herança em países como Áustria, França, Suíça, Alemanha, Inglaterra e Estados Unidos.

Na Áustria, a progressividade foi introduzida a partir de 1849, com um sistema escalonado de tributação sobre diferentes categorias de renda. Uma reforma tributária austríaca de 1868 introduziu alíquotas variáveis entre 2,5% e 10%, representando um esforço normativo para adaptar a carga tributária à realidade econômica dos contribuintes⁸².

Na França, apesar da formulação precoce de propostas progressivas – especialmente após a Revolução de 1848 –, a implementação efetiva foi limitada. O principal instrumento de progressividade identificado por Seligman no período foi o imposto de ocupação (*rental tax*). Tentativas de avançar sobre heranças e grandes fortunas encontraram forte resistência política, inclusive de teóricos como De Parieu⁸³.

Na Suíça, a progressividade foi incorporada no plano cantonal⁸⁴ ao longo do século XIX, com destaque para os cantões de Vaud, Zurique, Genebra e Uri. Inicialmente marcada por experiências regressivas ou por formas ainda incompletas de graduação fiscal, a estrutura tributária suíça evoluiu para modelos efetivamente progressivos. Esse percurso refletiu tanto a democratização institucional quanto a rejeição ao imposto geral sobre a propriedade⁸⁵.

Na Alemanha, a experiência prussiana⁸⁶ destacou-se pela implementação de um imposto de renda progressivo e de tributos sobre heranças com alíquotas crescentes, alcançando até 25% para transmissões superiores a um milhão de marcos. Adicionalmente, cidades como Colônia passaram a adotar o imposto sobre a mais-valia imobiliária (*Wertzuwachssteuer*), demonstrando a expansão da progressividade também sobre o capital não produtivo⁸⁷.

⁸² SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. 2. ed. Princeton: Princeton University Press, 1908, p. 61.

⁸³ De Parieu (*Prosper de Parieu*) foi um economista francês, conhecido por seu envolvimento nas reformas financeiras do Segundo Império e por suas posições mais conservadoras em matéria tributária. Segundo Seligman, ele foi um dos principais defensores da proporcionalidade fiscal e crítico da progressividade no debate francês da segunda metade do século XIX.

⁸⁴ O termo *plano cantonal* refere-se ao sistema suíço de tributação baseado na autonomia fiscal dos cantões, que são as unidades federativas da Suíça. Cada Cantão possuía – e ainda possui – competência legislativa para definir seu próprio sistema tributário, inclusive no que tange à aplicação da progressividade.

⁸⁵ SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. 2. ed. Princeton: Princeton University Press, 1908, p. 85.

⁸⁶ A locução *experiência prussiana* diz respeito ao sistema fiscal implementado na Prússia, um dos principais Estados alemães no século XIX. Seligman destaca a importância do imposto de renda prussiano como modelo de tributação progressiva. Inicialmente criado como uma *poll tax* graduada em 1820, ele evoluiu para um imposto de renda classificado a partir de 1851. SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. 2. ed. Princeton: Princeton University Press, 1908, p. 53.

⁸⁷ SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. 2. ed. Princeton: Princeton University Press, 1908, p. 53.

Na Inglaterra, a progressividade consolidou-se principalmente por meio do imposto de renda e dos *death duties* (tributos sobre heranças). Segundo relatório do *Select Committee*⁸⁸ de 1906, essa estrutura já realizava uma progressividade substancial da tributação sobre rendas provenientes de grandes patrimônios⁸⁹. A legislação britânica distinguia claramente as fontes de renda e atribuía maior carga tributária àquelas não vinculadas ao trabalho produtivo.

5.5. A progressividade tributária nos Estados Unidos: da Guerra Civil à 16ª Emenda

Seligman dedica atenção especial ao contexto norte-americano, examinando as diversas tentativas de implementação de um imposto federal progressivo sobre a renda ao longo do século XIX. Destaca, em particular, a legislação de 1862, aprovada durante a Guerra Civil, como a primeira norma federal a estabelecer alíquotas diferenciadas conforme a renda declarada⁹⁰. Embora inicialmente aceita como medida extraordinária para financiamento do esforço de guerra, sua continuidade foi posteriormente questionada quanto à legitimidade constitucional e à compatibilidade com o sistema federativo americano.

Em 1894, foi promulgada nova lei que previa alíquotas progressivas sobre a renda, mas esta foi declarada inconstitucional pela Suprema Corte dos Estados Unidos no emblemático caso *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.*⁹¹ Essa decisão intensificou o debate político e jurídico sobre a tributação da renda e motivou a formulação da 16ª Emenda à Constituição, ratificada apenas em 1913, após a publicação da obra de Seligman. A emenda conferiu ao Congresso competência explícita para instituir impostos sobre a renda, independentemente de sua pro-

⁸⁸ O *Select Committee* é uma comissão parlamentar temporária ou especial criada no Parlamento Britânico para investigar assuntos específicos e produzir relatórios com recomendações. Seligman cita o relatório do *Select Committee* sobre impostos sucessórios, publicado em 1906, como evidência do avanço britânico na progressividade.

⁸⁹ SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. 2. ed. Princeton: Princeton University Press, 1908, p. 53. No original: “substantial graduation of taxation on incomes derived from large estates”.

⁹⁰ SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. 2. ed. Princeton: Princeton University Press, 1908, p. 101.

⁹¹ O caso *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.*, decidido pela Suprema Corte dos Estados Unidos em 1895 (157 U.S. 429), declarou inconstitucional a lei federal de 1894 que instituiu um imposto progressivo sobre a renda. Charles Pollock, acionista da Farmers' Loan & Trust Company, ajuizou a ação para impedir que a empresa recolhesse o tributo, alegando que ele consistia em imposto direto não proporcional, em violação ao art. I, § 9, da Constituição americana. A decisão da Corte invalidou o imposto sobre rendimentos provenientes de propriedade (juros, aluguéis, dividendos), e teve como consequência a paralisação da tributação federal sobre a renda até a ratificação da 16ª Emenda, em 1913. Cf. SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. 2. ed. Princeton: Princeton University Press, 1908, p. 103; *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.*, 157 U.S. 429 (1895). Disponível em: <https://www.loc.gov/item/usrep157429/>. Acesso em: 29 mar. 2025.

porcionalidade entre os Estados ou da necessidade de repartição conforme o censo populacional⁹².

Ao discutir esses eventos, Seligman não apenas os descreve sob o ponto de vista histórico e jurídico, mas também elabora uma defesa teórica robusta da progressividade como princípio de justiça fiscal. Para o autor, o imposto progressivo representa a forma mais equitativa de tributação, pois ajusta-se à capacidade econômica efetiva do contribuinte, permitindo distribuir o ônus fiscal de maneira proporcional e racional, sem que isso implique penalização da riqueza⁹³.

Conclusão

O artigo apresentou a trajetória normativa do ITCD em quatro recortes geográficos, descrevendo os marcos históricos e legislativos que definiram sua criação, modificação ou extinção. Foram expostos os modelos europeus, que combinam sistemas progressivos consolidados e casos de supressão; as experiências africanas, com regimes baseados na Sharia e legislações herdadas do período colonial; as práticas asiáticas, que incluem alíquotas elevadas e políticas de eliminação do tributo para atração de capital; e a diversidade americana, que abrange desde sistemas federais com ampla incidência até países sem tributação sucessória.

No caso brasileiro, foi detalhada a evolução do ITCD desde os Alvarás Régios de 1809, passando por reformas no Império e na República, até a disciplina atual na Constituição Federal de 1988 e no CTN. Foram registradas as alterações de competência, a introdução constitucional da progressividade e as controvérsias relacionadas à tributação de bens provenientes do exterior.

A análise histórica evidencia as bases jurídicas e institucionais que sustentam o ITCD e esclarece a origem de estruturas que ainda moldam sua aplicação. O exame comparado coloca o modelo brasileiro em relação direta com outras experiências, o que amplia a compreensão dos critérios normativos adotados e da função que o tributo exerce dentro do sistema. Essa contextualização reforça a utilidade do estudo histórico como ferramenta de interpretação e de sistematização no campo do Direito Tributário.

Referências

AFRICAN TAX ADMINISTRATION FORUM – ATAF. *Desafios da administração fiscal na África: uma análise comparativa dos achados das avaliações da Ferramenta de Avaliação e Diagnóstico da Administração Tributária (TADAT)*. Disponível em: <https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=->

⁹² SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. 2. ed. Princeton: Princeton University Press, 1908, p. 105.

⁹³ SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. 2. ed. Princeton: Princeton University Press, 1908, p. 107-109.

- view&document_id=161&function=changelangpost&language=pt_PT. Acesso em: 28 jan. 2025.
- ALEMANHA. Representações da República Federal da Alemanha no Brasil. *Imposto sobre herança*. Disponível em: <https://brasil.diplo.de/br-pt/servicos/heranca/impostoheranca-2669170>. Acesso em: 28 jan. 2025.
- ALFONSO X, *Rei de Castela e Leão. Seven-Part Code (Siete partidas)*. Manuscrito iluminado em pergaminho, escrita gótica, datado dos séculos XIII-XV. [S.l.]: [s.n.], [1200-1499]. Disponível em: <https://hdl.loc.gov/loc.wdl/wdl.10642>. Acesso em: 19 fev. 2025.
- ARAÚJO, Petronio Baptista de. *O imposto sobre a transmissão da propriedade*. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1954.
- BIRD, Richard M. Canada's vanishing death taxes. *Osgoode Hall Law Journal* v. 29, n. 1. Toronto, 1991, p. 125-164. Disponível em: <https://digitalcommons.osgoode.yorku.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=2106&context=ohlj>. Acesso em: 12 ago. 2025.
- BRASIL. *Alvará de 3 de junho de 1809*: cria o imposto da sisa sobre a compra e venda de bens de raiz e meia sisa sobre os escravos ladinos. Coleção das Leis do Império do Brasil, Rio de Janeiro, 1809. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Atos/alv/1809/alv-3-6-1809.html. Acesso em: 01 fev. 2025.
- BRASIL. *Alvará de 17 de junho de 1809*. Estabelece os impostos do papel selado e das heranças e legados. Brasília, 17 jun. 1809. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Atos/alv/1809/alv-17-6-1809.html. Acesso em: 01 fev. 2025.
- BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil* (24 de fevereiro de 1891).
- BRASIL. *Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965*. Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 560.626. Relator: Ministro Gilmar Mendes*. Data do julgamento: 12 jun. 2008. DJe: 5 dez. 2008. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2550484>. Acesso em: 12 ago. 2025.
- BRITANNICA. Qing dynasty. *Encyclopædia Britannica*, 2024. Disponível em: <https://www.britannica.com/topic/Qing-dynasty>. Acesso em: 28 jan. 2025.
- CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de; NUNES, Ticiania Gabrielle Amaral. *O sistema tributário da China: um olhar a partir do Brasil* (Texto para Discussão, n. 2778). Brasília/Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Ipea, jun. 2022. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/server/api/core/bitstreams/0390f058-4e19-47ce-9656-e02f63852287/content>. Acesso em: 28 jan. 2025.
- CURY, Fábio Lemos. *ITCD: regime geral e o papel da lei complementar*. São Paulo: Noeses, 2022.

- DENG, Kent. The continuation and efficiency of the Chinese fiscal state, 700 BC – AD 1911. In: CASALILLA, Bartolomé Yun; O'BRIEN, Patrick; COMÍN COMÍN, Francisco (org.). *The rise of fiscal states: a global history, 1500-1914*. Cambridge: Cambridge University Press, 2012, p. 335-352.
- DICIONÁRIO da Língua Portuguesa da Academia de Ciências de Lisboa. Verbo "sis". Disponível em: <https://dicionario.acad-ciencias.pt/pesquisa/?word=sisa>. Acesso em: 30 jan. 2025.
- DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA (Uruguai). *Preguntas más frecuentes sobre Impuesto al Patrimonio – Personas Físicas, Núcleos Familiares y Sucesiones Individuales*. Montevideu, 21 set. 2023. Disponível em: <https://www.gub.uy/direccion-general-impositiva/comunicacion/publicaciones/preguntas-frecuentes-sobre-impuesto-patrimonio-personas-fisicas-nucleos>. Acesso em: 31 jan. 2025.
- E-INVESTIDOR. Herdeiros da Samsung devem pagar US\$ 10,8 bi em imposto sobre herança. *E-Investidor (Estadão)*, 28 abr. 2021. Disponível em: <https://einvestidor.estadao.com.br/negocios/samsung-imposto-heranca/>. Acesso em: 29 jan. 2025.
- ENCYCLOPAEDIA BRITANNICA. *Common law*. Chicago: Encyclopaedia Britannica, 2024. Disponível em: <https://www.britannica.com/topic/common-law>. Acesso em: 19 fev. 2025.
- ESTADOS UNIDOS. *An act laying duties on stamped vellum, parchment and paper*. Aprovada em 6 de julho de 1797. In: United States Statutes at Large, v. 1, p. 527. Disponível em: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-1/pdf/STATUTE-1-Pg527-2.pdf>. Acesso em: 12 ago. 2025.
- FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Impostos sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD*. 2. ed. São Paulo: RT, 2005.
- GOMES, Laurentino. *1808: como uma rainha louca, um príncipe medroso e uma corte corrupta enganaram Napoleão e mudaram a história de Portugal e do Brasil*. 1. ed. São Paulo: Planeta, 2008.
- GREAT BRITAIN. Inheritance Tax: how Inheritance Tax works: thresholds, rules and allowances. *GOV.UK*, [s. l.], [s. d.]. Disponível em: <https://www.gov.uk/inheritance-tax>. Acesso em: 12 ago. 2025. Acesso em: 28 jan. 2025.
- HENREKSON, Magnus; WALDENSTRÖM, Daniel. Inheritance taxation in Sweden, 1885-2004: the role of ideology, family firms, and tax avoidance. *The Economic History Review* v. 69, n. 4, 2016, p. 1228-1254. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/ehr.12280>. Acesso em: 28 jan. 2025.
- HUSSAIN, Athar; STERN, Nicholas. Public finances, the role of the state, and economic transformation, 1978–2020. In: LOU, Jiwei; WANG, Shuilin (org.). *Public finance in China: reform and growth for a harmonious society*. Washington, D.C.: The World Bank, 2008, p. 22-23. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/255771468216279403/pdf/425630PUB0Publ10IOFFICIAL0USE0ONLY1.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2025.

- JAURI, Ruzana. Feasibility of inheritance tax in Malaysia. In: International Monetary Fund. *Emerging Tax Issues in Asia: The Sixth IMF-Japan High-Level Tax Conference for Asian Countries*. Tóquio, Japão, 7-9 abr. 2015. Tópico apresentado, 2015. (8 p.). Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/seminars/eng/2015/asiatax/pdf/jajuri.pdf>. Acesso em: 29 jan. 2025.
- JANSEN, Marius B. *The making of modern Japan*. Harvard University Press, 2000, p. 10-18.
- LADERO QUESADA, Miguel Ángel. *La Hacienda Real de Castilla y la revolución financeira de 1342 a 1377*. Madrid: Universidad Autónoma de Madrid, Servicio de Publicaciones, 2009. 258 p. (Colección Monografías, n. 221). ISBN 978-84-8344-170-2. Disponível em: https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/14012/65709_La_Hacienda_real_de_Castilla_y_la_revolucion_financiera.pdf?sequence=1. Acesso em: 11 ago. 2025.
- MAMDANI, Mahmood. *Citizen and subject: contemporary Africa and the legacy of late colonialism*. Princeton: Princeton University Press, 1996.
- MARIANI OCHOA, René; HERNÁNDEZ REYES, Luis Antonio. *Impuesto sobre herencias, legados y donaciones en México*. Horizontes de la Contaduría en las Ciencias Sociales, Xalapa, Año 4, n. 7, jul.-dez. 2017, p. 181-190. Disponível em: https://www.uv.mx/iic/files/2018/01/horizontes_07_art20.pdf. Acesso em: 30 jan. 2025.
- MEDINA, Graciela. El nuevo impuesto a la transmisión gratuita de bienes de la Provincia de Buenos Aires. *DFyP* n. 102, mar. 2011. Disponível em: https://gracielamedina.com/wp-content/uploads/2022/06/22-5-05-3_2-PM.pdf. Acesso em: 30 jan. 2025.
- MERCOSUL. *Decisão sobre a suspensão da República Bolivariana da Venezuela no Mercosul em aplicação do Protocolo de Ushuaia sobre Compromisso Democrático no Mercosul*, 5 ago. 2017. Comunicada pelos Estados-partes em: Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai. São Paulo, 5 ago. 2017. Disponível em: <https://www.mercosur.int/pt-br/decisao-sobre-a-suspensao-da-republica-bolivariana-da-venezuela-no-mercosul/>. Acesso em: 19 fev. 2025.
- NAKABAYASHI, Masaki. The rise of a Japanese fiscal state. In: CASALILLA, Bartolomé Yun; O'BRIEN, Patrick; COMÍN COMÍN, Francisco (org.). *The rise of fiscal states: a global history, 1500-1914*. Cambridge: Cambridge University Press, 2012, p. 378-409.
- NATIONAL TAX AGENCY (Japan). No. 15001 Cases where inheritance tax is imposed. *Information for Taxpayers – others*. Tokyo: National Tax Agency, [s.d.]. Disponível em: <https://www.nta.go.jp/english/taxes/others/02/15001.htm>. Acesso em: 29 jan. 2025.
- PARAGUAI. *Decreto n. 359/18, de 5 de agosto de 2018: dispõe sobre a unificação e preceção das disposições que regulamentam o Imposto à Renda do Serviço de Caráter Pessoal*. Gaceta Oficial da República del Paraguay, Asunción, 5 ago. 2018. Dis-

- ponível em: <https://www.dnit.gov.py/documents/47797/47809/Decreto%2BN%C2%B0%2B359-18.pdf/c02ca795-c88e-8063-1688-a51ee6e9ada5?t=1681414156327>.
- PARAGUAY. *Decreto n. 359/18, de 5 de outubro de 2018. Por el cual se precisan y unifican las disposiciones que reglamentan el Impuesto a la Renta del Servicio de Carácter Personal*. Presidencia de la República del Paraguay; Ministerio de Hacienda, Asunción, 5 ago. 2018. Disponível em: <https://www.dnit.gov.py/documents/47797/47809/Decreto%2BN%C2%B0%2B359-18.pdf/c02ca795-c88e-8063-1688-a51ee6e9ada5?t=1681414156327>. Acesso em: 12 ago. 2025.
- PORTUGAL. *Decreto-lei n. 287/2003, de 12 de novembro. Aprova o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) e o Código do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), entre outras reformas tributárias*. Diário da República, Série I-A, n. 262, 12 nov. 2003, p. 7568-7647. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/diplomas_legislativos/Documents/decreto-lei_n_287-2003_de_12_de_novembro.pdf. Acesso em: 30 jan. 2025.
- REUTERS. *South Korea seeks to cut inheritance tax in first revision since 2000*. Reuters, 25 jul. 2024. Disponível em: <https://www.reuters.com/world/asia-pacific/south-korea-seeks-cut-inheritance-tax-first-revision-since-2000-2024-07-25/>. Acesso em: 29 jan. 2025.
- RICHARDS, John F. Fiscal states in Mughal and British India. In: CASALILLA, Bartolomé Yun; O'BRIEN, Patrick; COMÍN COMÍN, Francisco (org.). *The rise of fiscal states: a global history, 1500-1914*. Cambridge: Cambridge University Press, 2012, p. 410-441.
- SAVADA, Andrea Matles; SHAW, William (ed.). *South Korea: a country study*. 4. ed. Washington, D.C.: Federal Research Division, Library of Congress, 1992, p. 140-142. Disponível em: <https://hdl.handle.net/2027/mdp.39015027447698>. Acesso em: 11 ago. 2025.
- SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. 2. ed. rev. e ampl. Princeton: Princeton University Press, 1908.
- SUPREME COURT OF THE UNITED STATES. *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.*, 157 U.S. 429 (1895). Caso decidido em 8 de abril de 1895. Disponível em: <https://tile.loc.gov/storage-services/service/ll/usrep/usrep157/usrep157429/usrep157429.pdf>. Acesso em: 29 mar. 2025.
- UNIÃO AFRICANA. *Relatório da Segunda Reunião Ministerial do Comité Técnico Especializado (CTE) sobre Finanças, Questões Monetárias, Planeamento e Integração Económica (Eco/STC/MAEPI(II)/MIN/Rpt)*, reunião realizada em Addis Abeba, Etiópia, nos dias 16 a 17 de abril de 2018, durante a 33ª Sessão Ordinária do Conselho Executivo, realizada em Nouakchott, Mauritânia, de 25 a 29 de junho de 2018, sob o código EX.CL/1085(XXXIII). [s.l.]: União Africana, 2018. Disponível em: <https://portal.africa-union.org/DVD/Documents/DOC-AU->

WD/EX%20CL%201085%20%28XXXIII%29%20_P.Pdf. Acesso em: 28 jan. 2025.

UNIÃO EUROPEIA. *Regulamento (UE) n. 650/2012, de 4 de julho de 2012, relativo à competência, à lei aplicável, ao reconhecimento e execução das decisões, e à aceitação e execução dos atos autênticos em matéria de sucessões e à criação de um Certificado Sucessório Europeu*. Diário Oficial da União Europeia, L 201, 27 jul. 2012, p. 1-32. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012R0650>. Acesso em: 12 ago. 2025.

URUGUAY XXI. *Sistema tributário*. Montevideú, [s.d.]. Disponível em: <https://www.uruguayxxi.gub.uy/pt/quero-investir/guia-do-investidor/sistema-tributario>. Acesso em: 31 jan. 2025.

WONG, R. Bin. Taxation and good governance in China, 1500-1914. In: CASALLILLA, Bartolomé Yun; O'BRIEN, Patrick; COMÍN COMÍN, Francisco (org.). *The rise of fiscal states: a global history, 1500-1914*. Cambridge: Cambridge University Press, 2012, p. 353-377.