

PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SEUS EFEITOS NO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO:

Uma análise relacionada à Emenda Constitucional nº 132/2023

Erisson Manoel Moraes Luz¹
Felipe Adrian Barbosa Assunção²
Gustavo dos Santo Picanço³
Ronald Barbosa dos Santos⁴
Paulo Sérgio Abreu Mendes⁵

RESUMO

O presente artigo analisa o princípio da capacidade contributiva e sua relevância para a estrutura tributária brasileira, destacando aspectos doutrinários e jurídicos. Para isso, adotou-se o método científico hipotético-dedutivo, bem como o método de pesquisa bibliográfica sedimentado na pesquisa qualitativa. Ele investiga como o princípio, fundamentado na justiça fiscal e na isonomia, orienta a graduação dos tributos de acordo com a riqueza dos contribuintes, promovendo equidade e solidariedade social. Explora também o princípio da progressividade tributária, que prevê alíquotas escalonadas com base na capacidade econômica, enfatizando sua evolução histórica e aplicação, especialmente após decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) que ampliou sua abrangência para impostos reais, como o ITCMD. A recente Emenda Constitucional nº 132/2023 é analisada em profundidade, destacando mudanças significativas, como a obrigatoriedade da progressividade no ITCMD. Além disso, aborda-se limites ao poder de tributar, como o respeito ao mínimo existencial e a proibição de confisco, enfatizando a necessidade de adequação legislativa estadual às novas diretrizes constitucionais. Por fim, discute as técnicas de progressividade – simples e gradual –, reforçando sua importância para garantir justiça fiscal. O estudo contextualiza os impactos jurídicos das alterações recentes, de forma a destacar o papel do ITCMD.

Palavras-chaves: Imposto. Capacidade contributiva. ITCMD.

ABSTRACT

This article analyzes the principle of contributory capacity and its relevance to the Brazilian tax structure, highlighting doctrinal and legal aspects. To achieve this, the hypothetical-deductive scientific method was adopted, as well as the bibliographical research method based on qualitative research. It investigates how the principle, based on fiscal justice and equality, guides the graduation of taxes according to the wealth of taxpayers, promoting equity and social solidarity. It also explores the principle of tax progressivity, which provides for tiered rates based on economic capacity, emphasizing its historical evolution and application, especially after decisions by the Federal Supreme Court (STF) that expanded its scope to real taxes, such as the ITCMD. The recent Constitutional Amendment 132/2023 no. analyzed in depth, highlighting significant changes, such as the mandatory progressivity in the ITCMD. Furthermore, limits to the power to tax are addressed, such as respect for the existential minimum and the prohibition of confiscation, emphasizing the need for state legislative adaptation to the new constitutional guidelines. Finally, it discusses progressiveness techniques – simple and gradual –, reinforcing their importance for ensuring tax justice. The study contextualizes the legal and social impacts of recent changes, in order to highlight role of the ITCMD.

Key words: Tax. Contributory capacity. ITCMD

¹ Acadêmico do Curso de Direito do Centro de Ensino Superior do Amapá. Email: erissonluzmoraes@gmail.com

² Acadêmico do Curso de Direito do Centro de Ensino Superior do Amapá. Email: felipeassnc13@gmail.com

³ Acadêmico do Curso de Direito do Centro de Ensino Superior do Amapá. Email: gustavodossantosap18@gmail.com

⁴ Acadêmico do Curso de Direito do Centro de Ensino Superior do Amapá. Email: santoronaldbarbosa@gmail.com

⁵ Orientador. Docente do Centro de Ensino Superior do Amapá. Mestre em Direito Ambiental e Políticas Públicas. Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil. Email: paulo.mendes@rfb.gov.br

1 INTRODUÇÃO

Este artigo analisa o princípio da capacidade contributiva e sua aplicabilidade ao imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD) em face da emenda Constitucional nº 132/2023, que trata da Reforma Tributária do Consumo.

Aborda-se o desenvolvimento do princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro, o qual influenciou nas recentes alterações introduzidas pela Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023.

O princípio da capacidade contributiva ganhou notoriedade em razão da EC nº 132/2023, a qual trouxe, de forma expressa, a aplicação da regra-técnica da progressividade. Diante disso, o presente trabalho propõe-se a responder a seguinte questão: Como se manifesta o princípio da capacidade contributiva no Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), previsto na Emenda Constitucional nº 132/2023? Para fins de delimitação da pesquisa, será considerada a evolução jurisprudencial, legislativa e doutrinária acerca desse princípio.

Parte-se da hipótese que o princípio da capacidade contributiva, expresso na CF/88 e previsto na EC nº 132/2023 no que tange o ITCMD, é uma vertente dos princípios da igualdade e progressividade tributária.

O objetivo geral deste trabalho é analisar a manifestação do princípio da capacidade contributiva no ITCMD, a partir da EC nº 132/2023. Para tanto, foram definidos os seguintes objetivos específicos: a) descrever os aspectos teóricos da progressividade no princípio da capacidade contributiva; b) apresentar as inovações do ITCMD trazidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023; e c) evidenciar a manifestação do princípio da capacidade contributiva em relação ao imposto de transmissão *causa mortis* e doação, prevista na Constituição Federal de 1988.

Para responder ao problema desse trabalho, utilizou-se o método dedutivo, a abordagem foi qualitativa, que, por conta de sua característica técnica e subjetiva, permite uma liberdade criativa do pesquisador e consequentemente chegar à construção do conhecimento, buscando articular realidade e análise da realidade à teoria. As técnicas de pesquisa utilizadas foram a revisão bibliográfica e a análise de documentos jurídicos, em especial a na EC nº 132/2023.

O artigo é dividido em 3 capítulos temáticos. No primeiro capítulo, denominado “Princípio da Capacidade Contributiva”, buscou-se trazer aspectos teóricos dos princípios da capacidade contributiva e progressividade. No segundo capítulo, chamado “Emenda Constitucional nº 132/2023 e seus reflexos no ITCMD”, teve como objetivo definir aspectos, como o conceito desse tributo e sua classificação, bem como a competência tributária para instituí-lo e as inovações trazidas pela Emenda

Constitucional nº 132/2023, no que concerne o ITCMD. No terceiro capítulo, chamado de “Progressividade Aplicada no ITCMD após a Promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, buscou-se explorar os possíveis efeitos da progressividade encampada na referida emenda.

2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

2.1 ASPECTOS HISTÓRICOS E TEÓRICOS

Para Conti (1997 *apud* Priebe, 2016) as primeiras referências ao princípio da capacidade contributiva são encontradas na antiguidade clássica, existindo registro, em Atenas, de um imposto direto exigido nos tempos de Sólon, que previa a existência de quatro categorias, conforme a fortuna do contribuinte.

Nesta esteira, afirma-se que outra referência ao princípio da capacidade contributiva está na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789. Essa declaração estabelece, em seu artigo 13⁶, que para manutenção do poder público e o custeio da administração é absolutamente necessário uma contribuição de todos; esta contribuição deve ser igualmente repartida entre todos os cidadãos do Estado na proporção do seu patrimônio (Conti, 1997 *apud* Priebe, 2016).

Segundo Sabbag (2019), no Brasil, o princípio da capacidade contributiva teve sua primeira aparição na Constituição Imperial de 1824, à luz do art. 179, inciso XV, segundo o qual se estipulava que “ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado na proporção dos seus haveres” (Brasil, 1824).

A Constituição de 1891 suprimiu o tema capacidade contributiva, tal tema, retornou na estrutura constitucional da Carta de 1934. Por sua vez, a Constituição de 1937 não tratou do princípio, enquanto a Constituição de 1946, em seu art. 202, trouxe a expressão mais próxima da que vemos na Constituição de 1988 (Sabbag, 2019).

Para Machado (2012), o princípio da capacidade contributiva elencado na Constituição Federal de 1988, traz algumas questões, dentre as mais importantes, estão, saber se o princípio da capacidade contributiva se refere apenas aos impostos como está a indicar o seu elemento literal, ou se diz respeito aos tributos. Outra importante questão consiste em saber qual é o alcance da expressão “sempre que possível”, pois essa expressão pode parecer uma forma de atribuir ao legislador a liberdade para decidir quando considera possível a observância do princípio.

Nesta direção, Machado (2012) aponta que o princípio da capacidade contributiva diz respeito aos tributos em geral e não apenas aos impostos, embora apenas em relação a estes esteja expressamente positivado na Constituição Federal de 1988. Em relação à segunda questão, dispõe que o princípio constitucional deve ser encarado como os princípios jurídicos em geral, assim, não é razoável

⁶ Artigo 139- Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades.

entender que o legislador tem ampla liberdade para resolver quando é e quando não é possível exigir-se obediência ao princípio da capacidade contributiva, porque tal compreensão anula inteiramente a sua supremacia.

Sobre o tema, Carrazza (2007), no tocante ao princípio da capacidade contributiva, diz que é realmente justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague proporcionalmente mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais impostos do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, as pessoas devem contribuir para a manutenção da coisa pública, na proporção de seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.

Carrazza (2007) preconiza ainda que os impostos, quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram, perante a comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social. Os que pagam este tipo de exação devem contribuir para as despesas públicas não em razão daquilo que recebem do estado, mas de suas potencialidades econômicas. Com isso, ajudam a remover os obstáculos de ordem econômica e social que limitam, de fato, a liberdade e a igualdade dos menos afortunados.

2.2 PRINCÍPIO PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA

Seger (2012) afirma que o princípio da progressividade está previsto, genericamente, no §1º do art. 145 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), segundo o qual “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (Brasil, 1988).

De acordo com Sabbag (2017, p. 207), a “progressividade traduz-se em técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá à medida que se majora a base de cálculo do gravame”. Assim, a progressividade é utilizada, simultaneamente, como princípio e técnica, para graduação de alíquotas.

Segundo Rocha (2018), a progressividade, além de ser um princípio, este é concebido como uma “regra-técnica” de tributação restrita a alguns impostos específicos, conforme a CF/88. E sua aplicação se revela como princípio norteador que visa à realização do ideal de justiça tributária.

Historicamente, a aplicação da progressividade no Brasil sempre esteve atrelada a uma interpretação literal da CF/88. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) limitou a aplicação da progressividade aos impostos que tinham sua previsão na Constituição, como se verifica na súmula nº 656⁷ do STF. Assim, a progressividade era aplicada de forma “tudo-ou-nada”, dependendo exclusivamente de previsões expressas na citada constituição (Rocha, 2018).

Porém, em 2013, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 562/045-RS, reconheceu a possibilidade de uma aplicação mais ampla da progressividade quando adotou a constitucionalidade do ITCMD progressivo, mesmo sem

previsão constitucional. Nesse sentido, ao se considerar a progressividade como um princípio geral - e não como um princípio isolado em alguns impostos -, pode-se dizer que ela não se limita apenas às previsões explícitas na Constituição (Rocha, 2018). Veja-se:

EMENTA: EXTRAORDINÁRIO. ITCMD. PROGRESSIVIDADE. CONSTITUCIONAL. No entendimento majoritário do Supremo, surge compatível com a Carta da República a progressividade das alíquotas do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação. Precedente: Recurso Extraordinário n. 562.045/RS, mérito julgado com repercussão geral admitida. (AgR-RE 542.485, rel. Min. Marco Aurélio, 1ª T., j. em 19-02-2013)

Para Sabagg (2017), essa emblemática decisão fez com que o STF modificasse sua tradicional posição, de forma a pôr em xeque dois fundamentos já sedimentados para a inaplicabilidade da progressividade, quais sejam: a) de que os impostos reais são incompatíveis com o princípio da progressividade; e b) de que tal princípio é inaplicável aos impostos que a Constituição Federal não o prevê.

Nesse mesmo sentido, Rocha (2014, p. 325) consigna que “com a mudança de entendimento da Suprema Corte, não há mais o que se discutir quanto à progressividade dos impostos reais, mesmo que a Constituição Federal não traga previsão expressa”. Ainda afirma que:

A Súmula 656 deixou de ter sentido, visto que o argumento de que os impostos reais não podem ter suas alíquotas progressivas foi superado com a decisão do Supremo Tribunal Federal. Portanto, pode-se afirmar que, embora não cancelada a Súmula n. 656 do STF ao ITBI, o novo posicionamento do Supremo sobre a aplicação do princípio (*sic*) da capacidade contributiva a todos os impostos, independentemente de sua natureza, torna constitucional a graduação das alíquotas para a cobrança dos impostos reais, a ponto de restar prejudicada a redação da referida súmula (Rocha, 2018, p. 325)

O aludido princípio, conforme destacado por Rocha (2018), decorre da própria função dos tributos em alcançar os objetivos fundamentais do Estado brasileiro, como a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais. Assim, a progressividade deve ser sistematicamente aplicada, orientando a formulação das políticas tributárias de modo a promover maior equidade e justiça social.

Segundo Sabagg (2017), o princípio da progressividade pode ser visto também nos impostos extrafiscais, visando, pois, a modulação de condutas. É dizer que a progressividade pode ser utilizada como um verdadeiro regulador de comportamentos humanos.

Nessa mesma ideia, Rocha (2018) preconiza a progressividade como um instrumento para promover políticas extrafiscais, ou seja, para estimular ou desestimular comportamentos que são desejáveis ou indesejáveis do

⁷Súmula 656 do STF: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis -

ITBI com base no valor venal do imóvel”.

ponto de vista social e econômico. No caso do IPTU, por exemplo, a progressividade pode ser usada para incentivar a função social da propriedade, impondo uma carga maior sobre imóveis subutilizados.

2.3 LIMITES DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Destaca-se que o princípio da capacidade contributiva possui limitações quantitativas, quais sejam, o mínimo vital e a proibição de excesso, conforme Gregorio (2007, p. 137):

[...] as limitações constitucionais ao Princípio da Capacidade Contributiva podem ser quantitativas e qualitativas, e que as primeiras se dividem entre as chamadas Proibições de Excesso (quanto ao seu patamar máximo) e o Mínimo Existencial (quanto ao seu patamar mínimo, como sugere o nome).

Além do citado princípio ser um fundamento jurídico para a instituição dos tributos, é certo que ele possui limitações importantes, como a necessidade de respeitar o mínimo vital, garantindo que a tributação não comprometa os meios básicos de subsistência (Ferreira, 2008).

Becker (2007 *apud* Gregorio, 2007) menciona o reconhecimento da inaplicabilidade desse princípio em razão do mínimo vital do contribuinte, podendo ser aplicado apenas aos fatos em que a presunção da renda está acima do mínimo existencial.

Identifica-se o mínimo existencial através do princípio da proporcionalidade, que orienta, por sua vez, o princípio da capacidade contributiva. Conforme trabalho monográfico de Rosa (2012), o princípio da proporcionalidade vincula-se, tanto em âmbito legislativo – impedindo leis que afrontem o mínimo existencial – quanto em âmbito judiciário.

Rosa (2012) aduz que, em relação à vedação ao confisco estabelecido no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal de 1988, tem-se esse dispositivo destinado a todos os sujeitos passivos das obrigações tributárias, com o escopo de evitar, de forma expressa, que o Estado adentre ferozmente no patrimônio do contribuinte, dando-lhes segurança jurídica e patrimonial.

Ainda sobre o princípio da vedação ao confisco, postulado principiológico da proibição do excesso, Rosa (2012, p. 60) demonstra que, através de uma análise feita pelo STF na ADI- MC 1075/DF, “qualquer pretensão governamental de se apropriar injustamente, no todo ou em parte, do patrimônio do contribuinte, comprometendo a existência digna, [...] deve ser coibida”.

Hugo de Brito Machado, jurista brasileiro, sustentou que, embora imprecisas as definições do que seria um tributo confiscatório, o tributo deve ser o um meio pelo qual o Estado obtém recursos financeiros para se sustentar, mas nunca como instrumento de acabar com a propriedade privada do contribuinte (Machado, 2001 *apud* Brandão, 2007).

Diante desse cenário de imprecisões, Brandão (2007) concluiu que cabe aos magistrados, sobretudo o Supremo Tribunal Federal, analisar, no caso concreto, quando um tributo tem ou não o efeito confiscatório.

3. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023 E SEUS REFLEXOS NO ITCMD

3.1 CONCEITO E HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

O Estado possui a coercibilidade e imperatividade como características de seus atos, dando-lhes a prerrogativa de inserir-se no patrimônio dos seus administrados. Desse modo, observa-se que, através disso, o Estado pode instituir tributos que possuem a capacidade de alcançar o patrimônio dos administrados, conforme os dizeres de Fonseca (2022, p. 12):

Um dos principais aspectos inerentes ao poder do Estado é a capacidade de adentrar no patrimônio dos particulares ao exigir contribuições derivadas e compulsórias. Esse poder é representado pela autoridade de criar tributos e de estabelecer proibições tributárias, a fim de atender às necessidades públicas.

Essa vertente de pensamento não é algo exclusivo da ciência jurídica, visto que a sociologia também define que o estado, por estar em uma posição de supremacia em relação ao particular, possui o monopólio da coação legítima. Webber (1982, p. 98) ainda diz que Estado é como uma “comunidade humana que, dentro de determinado território – este, o 'território', faz parte de suas características – reclama para si (com êxito) o monopólio da coação física legítima”. Sendo assim, percebe-se que o poder de império do Estado, associado ao princípio da indisponibilidade do interesse do direito administrativo, faz com que o Estado seja figura legítima para exigir prestações de seus administrados.

A administração pública é detentora de imperatividade que pode ser caracterizada pela capacidade de inserir-se no patrimônio do particular e exigir contribuições por meio da criação de tributos sendo um deles o imposto de transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), que recai aos estados e ao Distrito Federal a competência para regulá-lo (Brasil, 1988).

Dito isto, observa-se que o ITCMD é um imposto previsto na Constituição Federal de 1988 e de competência estadual, que incide sobre a transferência do patrimônio derivado do falecimento da pessoa ao herdeiro ou legatário. É o que discorre Calil (2018, p. 201):

O ITCMD é um imposto estadual previsto no art. 155, I, da Constituição Federal, que incide sobre a transmissão de bens *causa mortis* ou por doação, de quaisquer bens ou direitos. A transmissão *causa mortis* decorre do falecimento da pessoa e da consequente transmissão do patrimônio do falecido ao herdeiro (*sic*) ou legatário nos termos previstos na legislação civil e/ou no testamento eventualmente deixado pelo de cujus.

Em razão do aludido imposto ser de competência estadual, cada estado possui autonomia para elaborar a base de cálculo que será aplicada em seu território, ou seja, cada

estado possui a competência de redigir leis que irão incidir nos seus respectivos territórios desde que observando os parâmetros constitucionais e principiológicos, conforme afirma Lobo Junior (2024, p. 34):

As hipóteses de incidência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) estão previstas na legislação específica de cada estado brasileiro, observando-se os princípios constitucionais e as normas gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional. No entanto, de modo geral, o ITCMD incide sobre a transmissão de bens imóveis ou móveis, de forma gratuita, por sucessão hereditária (causa mortis) ou por doação entre vivos.

Desse modo, é claro perceber que o ITCMD é derivado de uma norma de natureza estadual, no entanto os seus elementos estão alinhados com os princípios constitucionais e as normas gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional (CTN). Sua hipótese de incidência ocorre no momento da transmissão da propriedade, conforme expõe Lobo Junior (2024, p. 34):

A incidência do ITCMD ocorre no momento da transmissão da propriedade dos bens ou direitos, sendo a base de cálculo o valor venal dos mesmos. Assim, no caso da sucessão hereditária, o imposto incide sobre a transmissão dos bens e direitos do falecido para seus herdeiros ou legatários, após a abertura da sucessão. Já na doação entre vivos, o imposto incide sobre a transferência gratuita de bens ou direitos realizada pelo doador para o donatário, sem contraprestação.

Portanto, ocorrendo o fato gerador, morte ou doação, haverá a incidência do imposto no momento da transmissão do patrimônio, seja pelo falecimento, ocorrendo após a abertura da sucessão ou pela transferência sem contraprestação. Leva-se em consideração nos dois casos o valor venal do bem.

3.2 FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL E DOUTRINÁRIA

O ITCMD retira sua fundamentação de um conjunto de princípios consagrados pela CF/88, sendo eles, princípio da legalidade, da capacidade contributiva, da isonomia e da anterioridade. Acerca do princípio da Legalidade, a Constituição Federal de 1988, no que tange ao ITCMD, incumbiu aos estados e ao Distrito Federal a competência de instituí-lo: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos” (Brasil, 1988).

Ademais, há também a previsão legal em norma infraconstitucional. Nos dizeres do Art. 35 do Código Tributário Nacional, “o imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador” (Brasil, 1966).

A doutrina também conceitua a legalidade como requisito de validade e eficiência do imposto, não só do ITCMD, mas para todos. Isto é, a lei deve delimitar os detalhes para definir de maneira precisa o quem será o indivíduo em que incidirá o imposto é o que entende Amaro

(2023, p. 112):

O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina in abstracto todos os aspectos relevantes para que, in concreto, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, a vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários a identificação do fato gerador da obrigação tributária e a quantificação do tributo, sem que restem a autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “4” irá ou não pagar tributo. em face de determinada situação. Os critérios que definirão se “A deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público.

Portanto, a lei assume papel essencial para que os estados possuam legitimidade para exigir dos particulares as contribuições tributárias, sendo necessário que a norma defina todos os aspectos, sejam o sujeito passivo, fato gerador e quantitativo. Tudo isso para evitar arbitrariedade da administração pública.

Referente ao princípio da capacidade contributiva, sendo este um dos princípios que por si só individualiza os indivíduos, pois leva em consideração a capacidade econômica de cada um, pois, segundo o que afirma Machado (2023, p. 100):

Ter caráter pessoal significa ser calculado, ou ter o seu montante determinado, conforme as peculiaridades e características inerentes a cada contribuinte. Exemplo clássico de imposto pessoal é o imposto de renda, que poderá representar gravame maior, ou menor, conforme o número de dependentes do contribuinte, a despesa com a educação do contribuinte e seus dependentes, a necessidade de um tratamento de saúde etc.

O fragmento acima cita, como exemplo, a aplicação do princípio da capacidade contributiva ao Imposto de Renda, no entanto esse princípio também se aplica ao ITCMD, pois ele será aplicado em cima do valor venal do imóvel transferido, ou seja, está estritamente relacionado ao montante do patrimônio que será transmitido do *de cujus* para o herdeiro ou legatário, e se tratando de doação, do doador para o donatário. É o que afirma Machado (2023, p. 292): “A base de cálculo será o valor venal dos bens transferidos. Isso significa que o imposto será calculado mediante a aplicação de um percentual (alíquota) sobre o valor “de mercado” dos bens transferidos”.

O princípio da igualdade ou isonomia, também se aplica ao ITCMD, sendo vedado o tratamento diferenciado dos contribuintes em situação equivalente. Mazza (2024, p. 154) preleciona que “pela aplicação da noção geral de isonomia (art. 5º, caput, da CF) no campo fiscal, o princípio da igualdade tributária proíbe seja dado tratamento diferenciado a contribuintes que se encontrem em situação equivalente”.

O princípio da igualdade possui uma íntima relação com o princípio da capacidade contributiva, sendo

considerados pela doutrina que este é um subprincípio daquele. Segundo Mazza (2024, p. 159):

Trata-se de um desdobramento do princípio da isonomia, na medida em que o ideal almejado pela capacidade contributiva é tributar os contribuintes na proporção de suas riquezas, observando a fórmula clássica de tratar “igualmente os iguais e desigualmente os desiguais” em matéria de tributação.

Tendo isso em vista, percebe-se que o princípio da capacidade contributiva é derivado do princípio da igualdade, relacionando-se, mais precisamente, com a igualdade material - tratando os iguais de maneira igual e os desiguais de maneira desigual -. Nesse mesmo entendimento, Schoueri (2024, p.363) aduz que:

O Princípio da Capacidade Contributiva é o corolário, em matéria dos impostos, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, do Princípio da Igualdade. Como este exige um parâmetro, a Capacidade Contributiva vem preencher a exigência do Princípio da Igualdade, conferindo critério para a comparação de contribuintes.

Portanto, quando o princípio da igualdade ou isonomia se encontram no centro do objeto de estudo, também se aborda o princípio da capacidade contributiva, sendo este um desdobramento daquele, pois não há o que se falar em um tratamento isonômico sem a análise da capacidade de cada contribuinte.

Destarte, observa-se também que o ITCMD está ligado ao princípio da anterioridade, sendo este um dos princípios limitadores constitucionais do poder de tributar, bem como os listados acima. De acordo com Mazza (2024, p. 147) a anterioridade é o princípio que busca trazer mais segurança jurídica ao contribuinte, proporcionando que ele se programe para a prestação do imposto:

Também chamado de princípio da não surpresa ou da eficácia diferida, o princípio da anterioridade tributária estabelece um intervalo mínimo entre a publicação da lei que cria ou majora o tributo e a data de sua efetiva exigência. Sua finalidade é dar um “prazo de respiro” a fim de que o contribuinte possa preparar-se para pagar novos valores ao Fisco.

A doutrina tributária não conceituou a anterioridade de maneira aberta como nos outros ramos do Direito, por exemplo, Direito Penal, onde a norma penal incide sobre fato que ocorra logo após a sua vigência. No âmbito tributário a anterioridade possui duas vertentes, anual e nonagesimal a fim de que a administração não instituisse um imposto e logo e seguida requeresse o tributo. Assim, para Schoueri (2024, p. 338):

O Princípio da Anterioridade impõe a existência de um prazo entre a lei que institui ou aumenta um tributo e o início de sua vigência. Embora o Princípio não se estenda à totalidade dos tributos, o prazo da Anterioridade, como será visto adiante, pode ser de 90 dias ou de até um ano, conforme o tributo em questão.

Tendo o entendimento doutrinário supramencionado, é possível definir que o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), obedece a anterioridade anual, bem como a anterioridade nonagesimal, impedindo que os estados e o Distrito Federal majorem ou instituem o referido imposto repentinamente.

3.3 ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023

A Emenda Constitucional nº 132/2023 (Brasil, 2023), também conhecida como “reforma tributária”, foi promulgada em 21 de dezembro de 2023, e não só trouxe mudanças significativas dos impostos sobre consumo, mas também alcançou a tributação do patrimônio familiar. As alterações trazidas pela reforma têm impacto direto na competência, tributação e agora é possível a sua incidência aos sujeitos que tiverem domicílio fora do país (Brasil, 2024).

Sob a vigência da norma anterior, a alíquota do ITCMD possuía um caráter fixo, independente do volume monetário do patrimônio que seria transferido ao herdeiro ou donatário, desde que fosse obedecido o teto de 8% estipulado pelo art. 1º da resolução nº 9 do Senado Federal, de 1991. Com o advento da referida reforma, foi substituído o caráter fixo pelo caráter progressivo de acordo com o valor venal do patrimônio limitando-se ao teto de 8%, é o que diz o inciso IV do §1 do art. 155 da CF/88: “[...] será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação” (Brasil, 1988).

Vale ressaltar que a progressividade trazida pela EC nº 132/2023 (Brasil, 2023) não é algo novo no ordenamento jurídico brasileiro. A resolução nº 9 do Senado Federal, em seu art. 2º, já facultava aos estados optarem pela progressividade do imposto: “As alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal” (Brasil, 1992). Todavia, em razão da mencionada emenda, a progressividade é obrigatória e os estados que ainda não tiverem regulado a progressão deverão criar suas legislações, de forma a seguir a norma constitucional.

Não só referente a essa obrigatoriedade da progressividade do ITCMD, a reforma também alterou a competência para a cobrança do imposto nos casos de bens móveis, títulos e créditos. Nos dizeres do art. 155, inciso II, da CF/88: “relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde era domiciliado o de cujus, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal” (Brasil, 1988).

A nova redação aborda que o estado onde era domiciliado o *de cujus* ou o domicílio do doador será o competente para a cobrança do imposto, diferente do que era abordado pelo texto anterior que o estado cobrador seria no qual onde ocorresse o inventário ou arrolamento, tal fato permitia que o sujeito passivo do imposto escolhesse a legislação menos expressiva.

Outra inovação trazida pela citada emenda, trata-se sobre a hipótese de imunidade do ITCMD nos casos de

doações a instituições sem fins lucrativos com finalidades de relevância pública e social (Brasil, 2023):

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(.....)

VII - não incidirá sobre as transmissões e as doações para as instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos, e por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais, observadas as condições estabelecidas em lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Conforme abordado, o texto em questão trata-se de uma norma de eficácia contida, tendo em vista que necessita de uma norma complementar para delimitar as condições para a sua aplicação, no entanto a norma deixa claro o seu grau de alcance que abrange organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos desde que não possuam viés econômico e que possuam relevância social (Silva, 2017).

Destarte, a emenda em questão permite que o imposto incida sobre as doações em que o doador resida no exterior e, nos casos de sucessão, quando o *de cujus* resida no exterior, conforme a inteligência da Emenda Constitucional nº 132/2023 (Brasil, 2023):

Art. 16. Até que lei complementar regule o disposto no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, o imposto incidente nas hipóteses de que trata o referido dispositivo competirá:

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II - se o doador tiver domicílio ou residência no exterior:

- ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal;

- se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal;

III - relativamente aos bens do *de cujus*, ainda que situados no exterior, ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o sucessor ou legatário, ou ao Distrito Federal.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 (Brasil, 2023), em seu art. 16, incisos II e III, ressalta as seguintes hipóteses: a) quando o doador tiver domicílio no exterior, a incidência ocorrerá no estado em que tiver domicílio o donatário, e mesmo se o donatário também possuir domicílio no exterior, será no estado em que se encontrar o bem; e b) tratando-se dos casos de sucessão, temos a seguinte situação, competirá onde era domiciliado o *de cujus* mesmo que os seus bens estejam situados em outro estado soberano, entretanto, se domiciliado o residente no exterior, o estado competente será onde tiver domicílio o sucessor ou legatário (Brasil, 2023).

4. PROGRESSIVIDADE APLICADA NO ITCMD APÓS A PROMULGAÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023

4.1 A ATUAL POSIÇÃO DO STF SOBRE A PROGRESSIVIDADE NOS IMPOSTOS REAIS E SEUS DESDOBRAMENTOS A PARTIR DA EMENDA 132/2023

Segundo Silva, Sousa e Przepiorka (2024), a doutrina estabelece tradicionalmente uma classificação entre os impostos de natureza real e os impostos de natureza pessoal. Os impostos de natureza real seriam aqueles em que o legislador teve por consideração tão somente o objeto tributável, sem levar em conta as condições particulares do contribuinte, ou seja, adotam-se critérios objetivos para a dosagem da exação. Já os impostos de natureza pessoal seriam aqueles em que o legislador, ao delimitar a hipótese de incidência, sopesa características individuais do contribuinte de modo a assegurar uma graduação do imposto, em outras palavras, adotam-se critérios subjetivos para definição do quantum tributário devido.

Para Ataliba (1999) são impostos reais aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, independentemente do aspecto pessoal do sujeito passivo e suas qualidades. A hipótese de incidência é um fato objetivamente considerado com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo.

Ataliba (1999) ainda aduz que são impostos pessoais, aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração certas qualidades juridicamente qualificadas dos possíveis sujeitos passivos. Melhor dizendo, essas qualidades jurídicas influem para estabelecer diferenciações de tratamento legislativo, inclusive do aspecto material da hipótese de incidência. Importa mencionar que o legislador, ao descrever hipótese de incidência, faz refletir decisivamente, no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo. A lei, nesses casos, associa tão intimamente os aspectos pessoal e material da hipótese de incidência, que não se pode conhecer um sem considerar concomitantemente outro.

Segundo Silva, Sousa e Przepiorka (2024), ao observar a classificação dos impostos e o previsto no art. 145, § 1º, da CF/1988, que determina que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (Brasil, 1988), surge debate relativo a aplicabilidade de alíquotas progressivas em impostos de natureza real.

Para os defensores de uma interpretação mais restritiva do alcance da progressividade, a exemplo do ministro ex-ministro Moreira Alves do STF, que invocou uma classificação da doutrina que segrega os impostos em reais e pessoais para concluir que a capacidade contributiva não poderia ser aplicada para aqueles primeiros a mencionada graduação no texto constitucional estaria vinculada apenas aos impostos de caráter pessoal, somado ao fato de que locução “sempre que possível”, do §1º do art. 145, não autorizaria a sua extensão aos demais impostos, já que não seria possível a atribuição de um caráter pessoal a um imposto real.

Em 6 de março de 2013, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 562.045/RS, Tema 21 da Repercussão Geral,

o Supremo Tribunal Federal alterou seu entendimento, admitindo a aplicação da técnica da progressividade aos impostos reais, em contrariedade aos entendimentos esposados até então. O Supremo Tribunal Federal consagrou que a classificação dos impostos como reais ou pessoais seria indiferente para fins de aplicação da progressividade, uma vez que tal técnica denotaria instrumento concretizador do princípio da capacidade contributiva, de observância obrigatória em todos os impostos, ante a necessidade de promoção da justiça social e redistributiva por meio da tributação (Silva; Sousa; Przepiorka, 2024).

Com o advento da emenda constitucional nº 132/2023 (Brasil, 2023), notória pela reforma tributária sobre o consumo, houve a introdução do inciso VI, no § 1º do art. 155 da Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988), o qual estipula ser obrigatória a adoção da progressividade no imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação. Assim, os Estados devem obrigatoriamente ajustar as suas respectivas legislações para adotar a progressividade das alíquotas no referido imposto (Silva; Sousa; Przepiorka, 2024).

4.2 TÉCNICAS DE PROGRESSIVIDADE

Segundo Carvalho (2020), o princípio da progressividade é instrumentalizado, segundo o sistema tributário nacional, em duas formas, quais sejam: a simples e a gradual. A diferença está na cumulatividade de alíquotas, conforme ensina Harada (1991, p. 161 *apud* Silva, 1998, p. 160):

A progressão pode ser simples ou graduada (...). Simples é aquela em que cada alíquota maior se aplica por inteiro a toda matéria tributável. Graduada é aquela em que cada alíquota maior é calculada, tão-somente, sobre a parcela do valor compreendida entre o limite inferior e o superior, de sorte a exigir a aplicação de tantas alíquotas quantas sejam as parcelas de valor para, afinal, serem somados todos os valores parciais, obtendo-se o montante do imposto a pagar.

Em outras palavras, a progressividade simples é aquela em que apenas uma alíquota, ou seja, de forma não cumulativa, é aplicada ao contribuinte de acordo com a base de cálculo no qual está enquadrado. É o que ocorre, por exemplo, na contribuição previdenciária, o qual foi julgado “constitucional a expressão ‘de forma não cumulativa’ constante do caput do art. 20 da Lei nº 8.212/91” pelo STF na RE 852796 (Hígido, 2021).

Em relação à progressividade gradual, aplica-se ao contribuinte, de forma cumulativa, várias alíquotas, sendo cada uma aplicada de forma proporcional ao valor que o inseriu nas bases de cálculo, conforme destacado por Paulsen (2014, p. 104 *apud* Silva, 2020, p. 45):

Na progressividade gradual, portanto, as diversas alíquotas são aplicadas relativamente ao mesmo contribuinte, faixa por faixa, efeito esse que por vezes é facilitado mediante a determinação da aplicação da alíquota da maior faixa e de deduções correspondentes à diferença entre tal alíquota e as inferiores quanto às respectivas faixas. Há quem

entenda que somente a progressividade gradual seria autorizada, porquanto a progressividade simples poderia levar a injustiças.

A progressividade gradual, segundo Oliveira (2024), a melhor técnica é aquela adotada pela IRPF, sendo essa a única que realmente traduz o princípio da isonomia, uma vez que trata, de forma diferenciada, os contribuintes na medida de suas desigualdades. É dizer que a progressividade simples não atinge a isonomia, dado que, matematicamente, o contribuinte que atinge uma base de cálculo superior pode ser prejudicado em referência aos demais contribuintes que se encontram financeiramente privilegiados.

Pode-se ter como exemplo de progressividade gradual a técnica de tributação do imposto sobre a renda da pessoa física – IRPF, cujas alíquotas aplicam-se, de modo cumulativo, ao valor inserido na base de cálculo cuja faixa de aplicação se correspondem (Silva, 2020).

Importa mencionar que a emenda constitucional 132/2023 (Brasil, 2023), o qual prevê expressamente que o ITCMD “será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação”, do inciso IV do § 1º do art. 155 não delimitou qual o tipo de progressividade – se é gradual ou simples – que vai ser aplicada. Contudo, para Oliveira (2024), deve-se aplicar a progressividade gradual, segundo a EC 132/2024:

Como o novo texto constitucional não vinculou a progressividade a nenhuma motivação extrafiscal, mas sim à base de cálculo do tributo, o fundamento para alíquotas diferenciadas continua a residir nas diferentes capacidades contributivas manifestadas pelos contribuintes. Em decorrência disso, impõe-se o acolhimento daquilo que a doutrina denomina de progressividade “gradual”, e não a mera progressividade “simples”.

Apesar da progressividade gradual ser a ideal para o ITCMD – sendo defendida pela maioria dos doutrinadores antes mesmo da reforma tributária –, não se tem notícias que algum tribunal tenha se debruçado sobre o tema. No entanto, com a promulgação da EC 132/2023 (Brasil, 2023), a jurisprudência quanto ao tema poderá começar a ser construída pelos próximos anos (Oliveira, 2024).

4.3 INTERVENÇÃO DOS ESTADOS NO ITCMD A PARTIR DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023

Com o advento da reforma tributária (EC. 132/2023) os estados e o Distrito Federal, deverão se adequar a nova regra que obriga os estados a instituir alíquotas progressivas de acordo com a expressividade do patrimônio doado ou sucedido, contrariando com o antigo entendimento, visto que a resolução nº 9 do Senado Federal, facultava o estabelecimento de alíquotas progressivas (Levantamento [...], 2024).

Desse modo, para que os entes federativos possam se adequar à nova regra, recomenda-se que cada estado, que ainda não tenha adotado o caráter progressivo, elabore suas referidas leis de acordo com o novo entendimento

constitucional.

Salienta-se que a União é o ente competente para a propositura de norma de caráter geral para a instauração do ITCMD. No entanto, como a referida norma até o presente momento não foi editada, recai para os estados e o Distrito Federal a competência legislativa plena para atender as suas peculiaridades, é o que entende Mazza (2024, p. 308): “O CTN não trata sobre o ITCMD. Assim, inexistindo lei federal sobre o tema, os estados e Distrito Federal exercerão a competência legislativa plena, de acordo com o art. 24, § 3º, da CF”.

Dada a iniciativa dos entes federativos em editar suas leis obedecendo o novo entendimento constitucional, o legislador estadual deverá respeitar uma série de princípios para que o fisco possa efetivamente exigir a tributação em cima das sucessões e doações, tais como legalidade e anterioridade. Dito isso, é possível abordar os efeitos da implementação dessas novas regras.

Com efeito, a manifestação de cada norma deverá se dar por meio de lei complementar estadual, cujo o processo legislativo será definido pela constituição de cada estado. Essa exigência de lei trata-se da manifestação do princípio da legalidade tributária, é o que entende Antonio e Strachicini (2024, p. 5):

Por se tratar de regulamentação da competência dos estados e DF, tais modificações dependem de previsão em lei ordinária instituída pelos Estados para que resultem em modificações efetivas no imposto a ser cobrado, estando a modificação de tributos sujeita ao princípio constitucional da legalidade.

Ademais, a regra do ordenamento jurídico brasileiro é de que para que haja a instituição, majoração, redução e extinção de tributos. Utiliza-se, em regra, a lei ordinária, desde que produzida pela entidade federativa competente para sua criação, conforme Mazza (2024, p. 137):

Como regra geral, a lei exigida pelo ordenamento jurídico brasileiro para instituir, majorar, reduzir ou extinguir tributo é a lei ordinária emanada da entidade federativa competente para a respectiva exação. Assim, por exemplo, sendo o Imposto Territorial Rural (ITR) um tributo federal, a lei utilizada para sua instituição deve ser uma lei ordinária federal.

Entretanto, para que se possa configurar a obrigação tributária é necessário também que a referida norma obedeça ao princípio da anterioridade tributária, que permite que os contribuintes possam conhecer a nova lei e que não possam ser pegos de surpresa caso ela institua uma majoração das alíquotas ou alteração na base de cálculo. Antonio e Strachicini (2024, p. 5) entendem que:

[...] quando tal alteração implica majoração de cobrança tributária, a CF exige também que haja obediência às regras de anterioridade, que no caso do ITCMD implicam a impossibilidade de exigência do imposto no mesmo exercício financeiro em que instituída a majoração e também antes de transcorridos 90 dias da data em que publicada a lei que lhe deu causa (anterioridades anual e

nonagesimal).

Observa-se que o ITCMD deve obedecer a anterioridade anual e nonagesimal, é nítido que, mesmo os estados elaborassem suas leis no ano de 2024, a norma só poderia incidir sobre o fato gerador ocorrido em 2025. Ademais, tendo em vista a anterioridade nonagesimal, não basta que a lei seja promulgada no exercício anterior ao fato gerador, é necessário que se transcorra 90 (noventa) dias para que haja a incidência do fato gerador expresso na nova norma:

A legislação do Estado que passar a instituir uma alíquota progressiva para cobrança de ITCMD somente poderá produzir efeitos, em relação às alíquotas mais gravosas que vierem a ser previstas, no exercício seguinte à sua instituição – em 2025, caso seja aprovada e publicada ainda este ano pela Casa Legislativa do Estado – e 90 dias após sua publicação. (Antonio; Strachicini, 2024, p 05)

Desse modo, observando os efeitos da emenda constitucional nº 132/2023, as entidades federativas deverão se adequar à nova regra, sempre observando os limites instituídos pelo art. 150, inciso I, da Constituição Federal e art. 97 do CTN, que versam sobre a legalidade tributária, além do art. 150, inciso III, da Constituição Federal, que versa sobre a anterioridade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo abordou o tema denominado “O Princípio da Capacidade Contributiva e seus Efeitos no Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação: Uma análise relacionada à Emenda Constitucional nº 132/2023”, a qual instituiu, dentre outras coisas, o princípio da progressividade no ITCMD.

Após analisar a EC 132/2023, percebe-se que o princípio da progressividade vinculado ao ITCMD, deixa de ser uma opção e passa a ser uma obrigatoriedade que os estados e o Distrito Federal terão que cumprir. Os efeitos desse novo texto constitucional atingem inicialmente cada estado que ainda não adota o caráter progressivo na alíquota, e observa-se também uma preocupação do legislador em exigir uma contribuição mais igualitária e proporcional do sujeito passivo.

A pesquisa para a construção do presente artigo teve sua hipótese alcançada, visto que através dos pressupostos teóricos é possível entender que a aplicação do princípio da capacidade contributiva no imposto de transmissão causa mortis e doação (ITCMD), é uma vertente dos princípios da igualdade e progressividade tributária previstas na Constituição Federal de 1988.

Dessa forma, o objetivo geral e os objetivos específicos foram atingidos de modo satisfatório, pois foi possível determinar os aspectos teóricos, como a constituição e origem do ITCMD. E foi abordado as inovações trazidas pela reforma tributária e a manifestação do princípio da capacidade contributiva ao ITCMD. Visto que é evidente que a reforma tributária, ao instituir a

progressividade no ITCMD, aderiu a resolução nº 9 do Senado Federal, e reforçou os princípios abordados pelo Código Tributário Nacional, bem como alterou a competência para a cobrança do imposto nos casos de bens móveis, títulos e créditos, e acrescentou a hipótese de imunidade do imposto nos casos previstos no texto constitucional e sua incidência sobre sujeito domiciliados fora do país.

O trabalho também abordou a posição do Supremo Tribunal Federal sobre a progressividade nos impostos reais, bem como traz a distinção dos impostos reais e pessoais, entendendo que esses são indiferentes para fins de aplicação da progressividade e suas vertentes simples e gradual, sendo está, segundo o entendimento doutrinário, aplicada ao ITCMD.

Desse modo, conclui-se que a manifestação do princípio da progressividade trazida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, permite que a sua exigência seja de forma mais proporcional ao montante transferido, fenômeno este que não acontecia em estados que estabelecem alíquota fixa, corroborando com os princípios da igualdade e progressividade.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 25. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2023. E- book.
- ANTONIO, Andrea Marco; STRACHICINI, Viviane Câmara. **Impactos da Reforma Tributária nos Planejamentos Sucessórios Alterações no Arquetipo Constitucional do ITCMD Promovidas pela EC 132/2023, Seus Efeitos e Reflexos para Planejamentos Envolvendo Doações e Heranças**. [s.l.]. 2024. Disponível em: https://www.schneiderpugliese.com.br/_2022/wp-content/uploads/2024/10/Artigo-ITCMD-EC-132.pdf. Acesso em: 6 dez. 2024
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores. 1999.
- BRANDÃO, Renata Figuerêdo. **Vedação ao Tributo com Efeito de Confisco**. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal da Bahia, [S. l.], 2007.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidente da República, [2016]. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 6 dez. 2024
- BRASIL. Câmara do Deputados. **Saiba mais sobre as regras do ITCMD previstas no projeto**. Brasília, DF, 2024. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/1106994-saiba-mais-sobre-as-regras-do-itcmd-previstas-no-projeto/#:~:text=O%20ITCMD%20%C3%A9%20um%20imposto,com%20al%C3%ADquota%20e%20regras%20diferentes.> Acesso em: 16 out. 2024.
- BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emenas/emc/emc132.htm. Acesso em: 6 dez. 2024.
- BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 9, de 1992**. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea a, inciso I, e § 1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. Brasília, DF. 1991. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/590017/publicacao/15785996/>. Acesso em: 15 out. 2024.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário 542.485/RS**. ITCMD. Progressividade. Constitucional. Relator: Min. Marco Aurélio, julgamento em 19.2.2013, DJE de 8-3-2013. Brasília: STF, [2013]. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur225941/false>. Acesso em: 6 dez. 2024.
- CALIL, Ricardo. A Incidência do Imposto de Renda e do ITCMD em Operações com Trusts. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, [s. l.], n. 4, p. 186–208, 2018. Disponível em: <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/articloe/view/576>. Acesso em: 15 out. 2024.
- CARRAZA, Roque Antonio. Princípio Republicano de Tributação. **Revista Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo, 23. ed, rev., atual. e ampl., 2007.
- CARVALHO, Guilherme Pilon. **A função social do sistema tributário nacional em face dos princípios da capacidade contributiva, progressividade e redistribuição de renda**. 2020. Monografia - Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, Erechin, RS, 2020.
- FERREIRA, Douglas Roberto. **Cidadania fiscal eticamente responsável e o controle na aplicação do tributo arrecadado**. Dissertação (Mestrado em Direito)- Faculdade de Ciências Humanas e Sociais Aplicadas, Universidade de Marília -- Marília: UNIMAR, 2008.
- FONSECA, Richard de Souza. **ITCMD – Imposto De Transmissão Causa Mortis E Doação: Contextualização histórica, progressividade e justiça fiscal**. 2022. Monografia - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2022. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/253444>. Acesso em: 15 out. 2024.
- GREGORIO, Argos Magno de Paula. **A Capacidade Contributiva**. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, [S. l.], 2007.
- HIGÍDIO, José. Contribuição previdenciária do trabalhador pode ter alíquotas progressivas. **Consultor Jurídico**. [S. l.], 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mai-15/contribuicao-previdenciaria-trabalhador-aliquotas-progressivas/>. Acesso em: 6 dez. 2024.
- LEVANTAMENTO mostra quais estados serão mais impactados por mudanças no ITCMD e ITCD. **Consultor Jurídico**. Jurídico. [S. l.], 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-set-19/levantamento-mostra-quais-estados-serao-mais-impactados-por-mudancas-no-itcmd-e-itcd/>. Acesso em: 6 dez. 2024.
- LOBO JUNIOR, Marcus José de Lima. **ITCMD e as Modificações Trazidas Pela Emenda Constitucional 132/2023**. 2024. Monografia - Universidade Federal da Paraíba, 2024. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/31560>. Acesso em: 15 out. 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 13. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2023. *E-book*.

MACHADO, Hugo de Brito. O Estado e o Poder de Tributar. **Revista Curso de direito Tributário**. São Paulo, 33. ed. ver., atual. e ampl., 2012.

MAZZA, Alexandre. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2024. *E-book*.

OLIVEIRA, Matheus Paiva de. Limitações constitucionais à progressividade de alíquota de ITCMD. **Consultor Jurídico**. [S. l.], 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-fev-21/limitacoes-constitucionais-a-progressividade-de-aliquota-de-itcmd/>. Acesso em: 6 dez. 2024.

PRIEBE, Victor Saldanha. Capacidade contributiva e progressividade como princípios tributários que facilitam a implementação da justiça fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Rio Grande do sul: Editora Revista dos Tribunais LTDA, v. 131, 2016.

ROCHA, Sophia Laprovitera. Os Princípios da Capacidade Contributiva e da Progressividade nos Impostos Reais à Luz da Constituição Federal de 1988 e da Decisão do Supremo Tribunal Federal sobre o ITCD. **Revista Controle**, Fortaleza (CE), v. 12, n. 2, 2018. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/issue/view/5>. Acesso em: 6 dez. 2024.

ROSA, Marcus Vinicius Sousa. **A Atividade Confiscatória do Imposto Territorial Rural (ITR): Uma Afronta ao Direito Fundamental do Não Confisco**. 2012. Dissertação (Mestrado em Ciências Sociais Aplicadas) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2012. Disponível em: <https://repositorio.ufu.br/handle/123456789/13198>. Acesso em: 9 dez. 2024.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 13 ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. *E-book*.

SEGER, Marcelo. Princípio da Progressividade. **Revista Jurídica**, Blumenau, SC, v. 16, n. 32, 2012. Disponível em: <https://ojsrevista.furb.br/ojs/index.php/juridica/issue/view/262>. Acesso em: 6 dez. 2024.

SILVA, Emerson Drigo da. A Progressividade no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro: algumas Considerações a Respeito. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 15, p. 152–173, 1998. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1879>. Acesso em: 7 dez. 2024.

SILVA, Fabio Pereira da; SOUSA, Kauê Guimarães Castro; PRZEPIORKA, Michell. O Princípio da Progressividade e o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) em relação à Emenda Constitucional n. 132/2023. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo: IBDT, v. 56. p. 197-215, 1º quadrimestre 2024.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

WEBER, Max. **Ensaio de Sociologia**. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999. *E-book*.