

A Emenda Constitucional nº 132/2023 e a progressividade do ITCD

GUSTAVO DA GAMA VITAL DE OLIVEIRA*

Resumo: O trabalho examina a modificação realizada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, que estabeleceu a progressividade de alíquotas do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação (ITCD).

Palavras-chave: Progressividade. ITCD. Emenda Constitucional nº 132/2023.

Abstract: This work examines Constitutional Amendment nº 132/2023, which established progressive rates of ITCD.

Keywords: Progressive rates. ITCD. Constitutional Amendment nº 132/2023.

Enviado em 5 de maio de 2024 e aceito em 6 de dezembro de 2024.



* Professor Associado de Direito Financeiro e Direito Tributário da UERJ. Mestre e Doutor em Direito Público pela UERJ. Procurador do Município do Rio de Janeiro. Advogado.

| Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0992636492857734>

| ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7360-8821>

1. Introdução

A Emenda Constitucional nº 132/2023, que teve como principal escopo a reforma tributária do consumo no Brasil, também modificou alguns dispositivos constitucionais relacionados aos tributos incidentes sobre o patrimônio e sua transmissão.

Em relação ao imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação (ITCD), foi acrescentando o inciso VI ao §1º do art. 155 da Constituição Federal, de modo a estabelecer que o imposto será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação.

No presente trabalho, será realizado breve histórico da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca da progressividade tributária, de forma a verificar qual teria sido o alcance da modificação constitucional pretendida.

2. A progressividade tributária de acordo com a jurisprudência do STF

O tema da progressividade das alíquotas no direito constitucional tributário brasileiro sempre constituiu objeto de intensa polêmica jurisprudencial.

O STF, no julgamento do RE nº 153.771¹, fixou a tese de que, considerando a natureza de imposto real do IPTU, não seria admissível a progressividade fiscal desse imposto com fulcro na capacidade contributiva prevista no art. 145, § 1º da CF, sendo possível a progressividade apenas nas hipóteses em que a finalidade seja extrafiscal, nos termos do art. 182, §§ 2º e 4º da CF, como forma de cumprimento da função social da propriedade.

Na doutrina, a matéria sempre foi objeto de intensa polêmica. Alguns autores, como Aires F. Barreto² e José Eduardo Soares de Melo³, sustentavam que a progressividade do IPTU admitida pela CF seria destinada apenas a atender à finalidade extrafiscal do art. 182 – inadmitindo, portanto, a progressividade fiscal. Não obstante, a corrente majoritária da doutrina admitia a progressividade fiscal do IPTU, sustentando inexistir qualquer incompatibilidade entre a técnica da progressividade e os impostos reais. Neste sentido, exemplificativamente, Geraldo Ataliba⁴, Hugo de Brito Machado⁵, Alcides Jorge Costa⁶ e José Souto Maior Borges⁷.

A EC nº 29/2000 alterou a redação do art. 156, § 1º da CF para estabelecer explicitamente que o IPTU poderá ser “progressivo em razão do valor venal do imóvel” (inc. I). O STF editou posteriormente a Súmula nº 668⁸, admitindo a constitucionalidade de lei municipal que tenha estabelecido progressividade de alíquotas após a EC nº 29/2000. Ademais, esclareceu o STF, em diversos julgados, que a simples diferenciação de alíquotas em razão

¹ Rel. p/ acórdão Min. Moreira Alves, Pleno, julg. 20/11/1996, DJ 05/09/1997.

² BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 252.

³ MELO, José Eduardo Soares de. IPTU: a função social da propriedade e a progressividade das alíquotas. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 1, p. 41-56, 1995.

⁴ ATALIBA, Geraldo. IPTU – progressividade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, v. 56, 1991, p. 8.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. A progressividade do IPTU e a EC 29. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 81, 2002, p. 59.

⁶ COSTA, Alcides Jorge. IPTU – progressividade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 93, p. 240-248, 1991.

⁷ BORGES, José Souto Maior. IPTU – progressividade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 59, p. 73-94, 1994.

⁸ Súmula nº 668: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/00, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.”

da destinação ou do uso do imóvel não se confunde com a técnica da progressividade, consoante exemplo a seguir:

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPTU. MUNICÍPIO DE ARACAJU. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS CONFORME A DESTINAÇÃO DO IMÓVEL. CONSTITUCIONALIDADE.

PROGRESSIVIDADE. COBRANÇA PELA ALÍQUOTA MÍNIMA. 1. A diversidade de alíquotas de IPTU – decorrentes de o imóvel ser residencial, não residencial, edificado ou não edificado - não viola a Constituição Federal. Precedentes. 2. Verificada a inconstitucionalidade da cobrança progressiva do IPTU, deve incidir, no caso, a alíquota mínima prevista na legislação municipal vigente à época do fato gerador, conforme a destinação do imóvel. 3. Agravo regimental não provido.

(RE 562783 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 02-08-2011, DJe-179 DIVULG 16-09-2011 PUBLIC 19-09-2011 EMENT VOL-02589-02 PP-00212)

O posicionamento jurisprudencial explicitado no acórdão mencionado acima foi relevante, de modo a esclarecer a possibilidade de Municípios adotarem a técnica da diferenciação de alíquotas em razão da destinação ou do uso do imóvel mesmo antes do advento da EC nº 29/2000. O próprio texto do art. 156, §1º, da CF, com redação da EC nº 29/2000, evidencia que a progressividade em razão do valor venal do imóvel não se confunde com a diferenciação de alíquotas de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Ademais, ao decidir o tema de repercussão geral nº 226, o STF assentou que, mesmo declarada inconstitucional a progressividade de alíquotas, é devido o tributo calculado com base na alíquota mínima correspondente, de acordo com a destinação do imóvel:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO TERRITORIAL PREDIAL URBANO - IPTU. PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS. INCONSTITUCIONALIDADE.

EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. FATO GERADOR OCORRIDO EM PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL 29/2000. ALÍQUOTA MÍNIMA. MENOR GRAVOSIDADE AO CONTRIBUINTE. PROPORCIONALIDADE DO CRITÉRIO QUANTITATIVO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. 1. Tese de repercussão geral fixada: “Declarada inconstitucional a progressividade de alíquota tributária do Imposto Predial Territorial Urbano no que se refere à fato gerador ocorrido em período anterior ao advento da EC 29/2000, é devido o tributo calculado pela alíquota mínima correspondente, de acordo com a destinação do imóvel e a legislação municipal de instituição do tributo em vigor à época”. 2. O Supremo Tribunal Federal possui entendimento sumulado no sentido de que “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.” Súmula 668 do STF. Precedente: AI-QO-RG 712.743, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJe 8.5.2009. 3. É constitucional a cobrança de IPTU, referente a período anterior à Emenda Constitucional 29/2000, mesmo que a progressividade das alíquotas tenha sido declarada inconstitucional, em sede de representação de inconstitucionalidade em Tribunal de Justiça local. Função da alíquota na norma tributária. Teoria da divisibilidade das leis. Inconstitucionalidade parcial. 4. O IPTU é exigível com base na alíquota mínima prevista na lei municipal, de modo que o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária seja proporcional e o

menos gravoso possível ao contribuinte. Precedentes. 5. Recurso extraordinário provido.

(RE 602347, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 04-11-2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-067 DIVULG 11-04-2016 PUBLIC 12-04-2016 RTJ VOL-00237-01 PP-00173)

Posteriormente, a EC nº 42/2003 também indicou a possibilidade de adoção da técnica da progressividade para dois novos impostos: o imposto territorial rural (ITR), através da nova redação do § 4º do art. 153 da CF, e o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), por meio de nova redação do § 6º do art. 155 da CF⁹.

Acerca da progressividade do ITR, o STF teve a oportunidade de decidir que a adoção da referida técnica seria possível mesmo antes da edição da EC nº 42/2003¹⁰:

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ITR. PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS EM PERÍODO ANTERIOR À EC 42/2003. LEI 8.847/1994. INEXISTÊNCIA DE CONTRARIEDADE À REDAÇÃO ORIGINAL DO 153, § 4º, DA CF. ART. 145, § 1º, DA CF. NECESSIDADE DE TODOS OS IMPOSTOS GUARDAREM RELAÇÃO COM A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO SUJEITO PASSIVO, INDEPENDENTEMENTE DE POSSUIREM CARÁTER REAL OU PESSOAL.

⁹ “Agora, com a EC 42/03, resolveu o constituinte derivado estender a progressividade, fundada em argumentos de capacidade contributiva, ao ITR e ao IPVA” TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. IV – os tributos na Constituição Federal. Rio de Janeiro: Renovar, p. 330.

¹⁰ Na doutrina, Ricardo Lobo Torres também chegou à conclusão semelhante: O ITR “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas” (art. 153, § 4º, da CF na redação da EC 42/03). A providência decorre da própria finalidade extrafiscal do tributo e, não obstante só agora tenha adquirido voz constitucional, já era recomendada pela doutrina.” *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. IV – os tributos na Constituição Federal. Rio de Janeiro: Renovar, p. 330. p. 202.

IMPOSTOS DIRETOS. UTILIZAÇÃO DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. CONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Nos termos do art. 145, § 1º, da CF, todos os impostos, independentemente de seu caráter real ou pessoal, devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e, tratando-se de impostos diretos, será legítima a adoção de alíquotas progressivas.. II – Constitucionalidade da previsão de sistema progressivo de alíquotas para o imposto sobre a propriedade territorial rural mesmo antes da EC 42/2003. III – Agravo regimental a que se nega provimento.

(RE 720945 AgR, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 09-09-2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-181 DIVULG 17-09-2014 PUBLIC 18-09-2014)

Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Lei nº 9.393/96. Progressividade das alíquotas. Grau de utilização e área do imóvel. Constitucionalidade. 1. Mostra-se alinhada com a redação originária do § 4º do art. 153 da Constituição Federal a progressividade das alíquotas do ITR a qual se refere à Lei nº 9.393/96, progressividade essa que leva em conta, de maneira conjugada, o grau de utilização (GU) e a área do imóvel. 2. Agravo regimental não provido, com imposição de multa de 2% (art. 1.021, § 4º, do CPC). 3. Não se aplica ao caso o art. 85, § 11, do CPC, haja vista tratar-se, na origem, de mandado de segurança (art. 25 da Lei nº 12.016/09).

(RE 1038357 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 06-02-2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-036 DIVULG 23-02-2018 PUBLIC 26-02-2018)

Com os acórdãos mencionados acerca da progressividade do ITR, o STF acabou considerando que a progressividade não dependeria de previsão constitucional

explícita para cada tributo, sendo critério de tributação possível em razão do próprio princípio da capacidade contributiva, inclusive em relação aos impostos reais.

As sucessivas emendas constitucionais acerca do tema revelam que o constituinte derivado adotou posição clara na polêmica envolvendo a questão acerca da possibilidade da adoção da progressividade nos impostos reais.

Outra manifestação do constituinte derivado em relação à adoção da progressividade tributária ocorreu por ocasião da EC nº 103/2019, que admitiu que as contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões (art. 149, §1º, da CF). A mesma Emenda admitiu a cobrança de contribuição do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição (art. 195, inciso II).

Em relação à contribuição previdenciária, ao decidir o tema de repercussão geral nº 833, o STF admitiu a possibilidade de utilização da técnica da progressividade:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Contribuições previdenciárias do empregado, inclusive, o doméstico, e do trabalhador avulso. Tributação progressiva. Possibilidade. Expressão “de forma não cumulativa” prevista no caput do art. 20 da Lei nº 8.212/91. Progressividade simples. Constitucionalidade. 1. Há compatibilidade entre a progressividade e as contribuições previdenciárias devidas pelo empregado -

inclusive o doméstico - e pelo trabalhador avulso vinculados ao regime geral de previdência social (RGPS), sendo certo que não existe, no texto constitucional, qualquer restrição quanto ao uso da mencionada técnica de tributação na disciplina dos tributos em questão. 2. A expressão “de forma não cumulativa” constante do caput do art. 20 da Lei nº 8.212/91, utilizada no tratamento das contribuições em tela, traduz a opção do legislador pela progressividade simples, e não pela progressividade gradual. 3. Os aumentos de carga tributária decorrentes da não cumulatividade em tela são proporcionais aos aumentos correspondentes da base tributável e não configuram confisco. Inexistência de inconstitucionalidade na norma questionada. 4. Fixação da seguinte tese para o Tema nº 833 de repercussão geral: “É constitucional a expressão ‘de forma não cumulativa’ constante do caput do art. 20 da Lei nº 8.212/91”. 5. Recurso extraordinário provido.

(RE 852796, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 17-05-2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-116 DIVULG 16-06-2021 PUBLIC 17-06-2021)

Vale notar que, na própria ementa do julgado, consta a afirmação de que seria admitida a progressividade pelo fato de que “*não existe, no texto constitucional, qualquer restrição quanto ao uso da mencionada técnica de tributação na disciplina dos tributos em questão*”. Ou seja, se anteriormente o padrão decisório do STF poderia levar à conclusão de que a adoção da progressividade dependeria de expressa previsão constitucional, é possível notar uma significativa mudança no entendimento jurisprudencial acerca do tema.

No tocante à contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP), estabelecida pela EC nº 39/2000, ao decidir

pela constitucionalidade do tributo, no julgamento do tema de repercussão geral nº 44, o STF expressamente admitiu a progressividade de alíquotas:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RE INTERPOSTO CONTRA DECISÃO PROFERIDA EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE ESTADUAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - COSIP. ART. 149-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI COMPLEMENTAR 7/2002, DO MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ, SANTA CATARINA. COBRANÇA REALIZADA NA FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA. UNIVERSO DE CONTRIBUINTES QUE NÃO COINCIDE COM O DE BENEFICIÁRIOS DO SERVIÇO. BASE DE CÁLCULO QUE LEVA EM CONSIDERAÇÃO O CUSTO DA ILUMINAÇÃO PÚBLICA E O CONSUMO DE ENERGIA. PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA QUE EXPRESSA O RATEIO DAS DESPESAS INCORRIDAS PELO MUNICÍPIO. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. INOCORRÊNCIA. EXAÇÃO QUE RESPEITA OS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO. I - Lei que restringe os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública. II - A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva. III - Tributo de caráter sui generis, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte. IV - Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da

proporcionalidade. V - Recurso extraordinário conhecido e improvido.

(RE 573675, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 25-03-2009, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-094 DIVULG 21-05-2009 PUBLIC 22-05-2009)

Nos termos do entendimento firmado pelo STF, no julgamento do tema de repercussão geral nº 44, os Tribunais de Justiça reconheceram a constitucionalidade da adoção da progressividade na cobrança da COSIP, consoante exemplo a seguir:

“CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. SENTENÇA JULGANDO A AÇÃO IMPROCEDENTE. RECURSO DE APELAÇÃO. 1. Se insurge o Autor contra a cobrança de Contribuição para o Custeio de Iluminação Pública COSIP, instituída pelo Município Apelado, questionando, em especial, a possibilidade de se exigir a COSIP de contribuinte que não seja atendido pelo serviço de iluminação pública, bem como de exigi-la em valor variável, de acordo com o consumo de energia elétrica; 2. Insta gizar que a matéria versada na presente Apelação foi exaurida pelo STF, quando do julgamento do RE 573675, que teve repercussão geral reconhecida e cujo precedente amolda-se perfeitamente à espécie; 3. A COSIP apresenta-se como uma contribuição peculiar, que se distancia da disciplina prevista nos arts. 149 e 195, da CF, na medida em que identifica elementos de outras espécies tributárias; 4. Quanto ao aspecto da eleição dos contribuintes, a COSIP afasta-se do conceito de taxa, haja vista a impossibilidade de se individualizar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública. Possui nesse ponto uma generalidade maior, afigurando-se como critério razoável para a delimitação de seus contribuintes e, somente para isso, o efetivo consumo de energia; 5. Ressalte-se que, tendo sido criada para o custeio do serviço de iluminação pública do município,

é indiferente a área em que esteja sediado o ponto de consumo de energia elétrica, se rural ou urbana. Estando inserido nos limites da circunscrição do Município devida será a COSIP; 6. A progressividade da COSIP de acordo com o consumo de energia elétrica afigura-se, na verdade, como importante instrumento para a consecução do princípio da capacidade contributiva e igualdade substancial, na medida em que presume-se que aquele que tem um consumo maior tem condições de pagar mais. RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO.

(TJ-BA - APL: 00013946720108050231 BA 0001394-67.2010.8.05.0231, Relator: Maria Marta Karaoglan Martins Abreu, Data de Julgamento: 19/11/2012, Primeira Câmara Cível, Data de Publicação: 29/11/2012)

Em relação ao ITCD, a CF determina que cabe ao Senado Federal estabelecer suas alíquotas máximas (art. 155, §1º, IV). A Resolução nº 9/1992, do Senado Federal, dispôs acerca da matéria:

“Art. 1º A alíquota máxima do imposto de que trata a alínea a, inciso I, do art. 155 da Constituição Federal será de oito por cento, a partir de 1º de janeiro de 1992.

Art. 2º 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.”

Ricardo Lobo Torres criticou a baixa alíquota máxima fixada pela Resolução do Senado federal, aduzindo que teria ocorrido o afastamento do Brasil em relação a países nos quais predominava a ideia de justiça fiscal, “concretizada pela incidência progressiva das transmissões gratuitas, aconselhável em face do flagrante incremento da capacidade

contributiva dos beneficiários.”¹¹ Destacou ainda a necessidade de adequar a cobrança do imposto ao princípio da capacidade contributiva, por meio da técnica da progressividade.¹²

Fernanda de Paula destaca que a tributação da herança constitui medida relevante como instrumento de regulação, pelo Estado, dos efeitos cumulativos que são ocasionados pela sucessão hereditária, geração após geração, impactando os níveis de concentração de renda na sociedade. Logo, a tributação da herança consistiria em importante instrumento de justiça e não apenas uma fonte de arrecadação de recursos públicos.¹³

Na filosofia política, vale mencionar a posição de John Rawls, no sentido de que a possibilidade de tributação progressiva sobre heranças e doações, em determinadas situações, poderia ser entendida como medida válida para evitar concentrações excessivas de riquezas que pudessem colocar em risco o valor da igual liberdade na democracia.¹⁴ Em linha semelhante, Ronald Dworkin considera que a tributação progressiva sobre heranças teria o condão de

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo Torres. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. IV – os tributos na Constituição Federal. Rio de Janeiro: Renovar, p. 2007, p. 226.

¹² *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. IV – os tributos na Constituição Federal. Rio de Janeiro: Renovar, p. 225: “O imposto *causa mortis*, incidindo sobre o incremento do patrimônio de herdeiros e legatários sem qualquer trabalho ou esforço deles, denota excelente índice de capacidade contributiva e extraordinária aptidão para promover a justiça social, pelo que se deve afinar simultaneamente com os subprincípios da *progressividade* e da *personalização*.”

¹³ PAULA, Fernanda de. *A Tributação da Herança sob um Enfoque de Justiça: considerações e propostas para um correto aproveitamento tributário das heranças nos sistemas do ITCMD e do IRPF*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 67.

¹⁴ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 348.

evitar a acumulação e a concentração excessivas de riquezas.¹⁵

No mesmo sentido, Carlos Alexandre de Azevedo Campos destaca que a tributação progressiva das heranças e doações consistiria em importante instrumento de justiça tributária que poderia ocasionar uma distribuição mais equitativa das oportunidades e reduzir os impactos negativos da concentração de riqueza no Brasil.¹⁶

Apesar do art. 2º da resolução ter expressamente admitido a possibilidade de a lei estadual estabelecer a progressividade de alíquotas em razão do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, leis estaduais¹⁷ que adotaram o referido critério tiveram sua constitucionalidade questionada, especialmente considerando o entendimento manifestado pelo STF acerca da suposta incompatibilidade da progressividade fiscal com os impostos reais, bem como a circunstância de que, em sua redação original, a CF não continha norma expressa autorizando a progressividade para o ITCD.¹⁸

¹⁵ DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. São Paulo: Martins Fontes, 2019, p. 491.

¹⁶ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Filosofia política e tributação. *Revista Jurídica Luso-brasileira*, ano 10, nº 2, p. 164.

¹⁷ Embora o Senado Federal estabeleça, de acordo com a CF, a alíquota máxima do imposto, cabe à lei estadual definir as alíquotas aplicáveis para cada Estado, consoante entendimento do STF: “IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA - PRECEDENTE. É inconstitucional norma estadual reveladora de automaticidade quanto à alíquota do imposto de transmissão causa mortis, a evidenciar correspondência com o limite máximo fixado em resolução do Senado Federal. Precedente: Recurso Extraordinário nº 213.266/PE, de minha relatoria, Diário da Justiça de 17 de dezembro de 1999. (RE 831340 AgR, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 10-11-2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-248 DIVULG 09-12-2015 PUBLIC 10-12-2015)

¹⁸ A título exemplificativo, cabe mencionar o disposto na Súmula 28 do Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco: “É inconstitucional a cobrança do imposto de transmissão

Na doutrina, a possibilidade de adoção de alíquotas progressivas consistia em questão controvertida.¹⁹

A hipótese foi decidida por ocasião do tema de repercussão geral nº 21 do STF²⁰. No caso, o Tribunal deu provimento ao recurso extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, contra acórdão que reconheceu a inconstitucionalidade de lei estadual que adotou a progressividade de alíquotas em relação ao ITCD:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. (RE 562045, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Relator(a) p/ Acórdão:

causa mortis e doação (ICD) de forma progressiva.” DJP 15/05/2007.

¹⁹ Posição favorável à constitucionalidade da progressividade no imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação foi explicitada por LOPES, Roberto da Motta Salles Carvalho de. *Justiça tributária: igualdade no tributo e igualdade pelo tributo*. Rio de Janeiro: Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), 2008. Dissertação (Mestrado em Direito Público), p. 242-246 e PRADO, Clayton Eduardo. *O imposto sobre a transmissão causa mortis de quaisquer bens ou direitos: regra-matriz de incidência, isenção, lançamento, decadência e prescrição*. São Paulo: Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2007. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário), p. 88-98. Em sentido diverso, adotando posição contrária à progressividade de alíquotas no citado tributo estadual, BATISTA, Clayton Xavier. *É possível a progressividade de alíquotas no ITCMD? Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 132, p. 40-47, 2006 e BOTTALLO, Eduardo. *Imposto sobre transmissão ‘causa mortis’ e doação e progressividade*. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, p. 201-205, 2000.

²⁰ Tese: “É constitucional a fixação de alíquota progressiva para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação — ITCD.” Redação da tese aprovada nos termos do item 2 da Ata da 12ª Sessão Administrativa do STF, realizada em 09/12/2015.

CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06-02-2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-233 DIVULG 26-11-2013 PUBLIC 27-11-2013 EMENT VOL-02712-01 PP-00001 RTJ VOL-00228-01 PP-00484)

O Relator, Ministro Ricardo Lewandowski, sustentou o entendimento de que a progressividade, no caso de impostos reais, somente poderia ser admitida mediante expressa previsão constitucional, mantendo, desta forma, o entendimento tradicional da Corte acerca do tema.

Na ocasião do julgado, não havia a previsão constitucional expressa de progressividade para o ITCO. Porém, prevaleceu no STF o entendimento que considerou que a referida possibilidade decorreria de aplicação do próprio princípio da capacidade contributiva.

O voto do Ministro Eros Grau ressaltou, ainda, que seria irrelevante, para definição da possibilidade de adoção da técnica da progressividade, a distinção entre impostos de caráter real ou de caráter pessoal:

“Essa não tão breve exposição, de há mais de trinta anos, presta-se a deixar claro que todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCO. Ao contrário, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Todos os impostos ---repito --- estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante.”

Em seu voto, a favor da progressividade do ITCO, o Ministro Gilmar Mendes destacou o caso envolvendo a progressividade do IPTU e

a superveniência da EC nº 29/00, ressaltando que a hipótese poderia ser entendida como uma “correção da interpretação pela via legislativa, nesse caso, legislativa constitucional”:

“Senhor Presidente, essa questão já provocou, como amplamente demonstrado, uma série de discussões no Tribunal, desde aquele célebre precedente mencionado e amplamente utilizado no voto do eminente Relator Ministro Ricardo Lewandowski, precedente da Relatoria do Ministro Moreira Alves, a partir da discussão sobre a então possível progressividade do IPTU. Caso até muito interessante, porque, em reação àquela jurisprudência, o Congresso Nacional acabou por aprovar uma emenda constitucional lavrando então claramente a possibilidade de progressividade do IPTU, portanto, fazendo aquilo que os americanos chamam de correção da interpretação pela via legislativa, nesse caso, legislativa constitucional.

A despeito das razões muito claras e eruditas, lançadas naquele voto e agora desenvolvidas no voto cuidadoso do Ministro Ricardo Lewandowski, eu sempre tive dificuldade de extrair aquele resultado, em toda a sua dimensão, porque significava dizer que, nesses chamados impostos de caráter real, a não ser que haja um pronunciamento claro do texto constitucional, não pode haver qualquer progressividade. O que significa, tendo em vista, inclusive, a amplitude do catálogo referente aos tributos, que o silêncio eloquente do constituinte é suficiente para vedar qualquer progressividade. Isso me pareceu um tanto quanto exagerado, tendo em vista inclusive a complexidade, as situações todas que se colocam.”

Após o referido julgamento, diversos acórdãos foram proferidos, pelos Tribunais de Justiça dos Estados, destacando a constitucionalidade da progressividade de

alíquotas no ITCD, consoante exemplos a seguir:

“INVENTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO. PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS. POSSIBILIDADE. DETERMINAÇÃO DE JUÍZO DE RETRATAÇÃO. 1. Considerando o caráter vinculante da decisão do Supremo Tribunal Federal, que foi proferida no julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.045, que afastou a inconstitucionalidade do art. 18 da Lei nº 8.821/89, impõe-se a revisão do posicionamento até aqui adotado por esta Câmara e pelo próprio Tribunal de Justiça, passando-se a admitir, então, como constitucional e legítima a progressividade das alíquotas do imposto de transmissão causa mortis e doação - ITCD. 2. Em juízo de retratação, fica admitida a progressividade de alíquotas. Recurso provido. (Agravo de Instrumento Nº 70049104540, Sétima Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Sérgio Fernando de Vasconcellos Chaves, Julgado em 26/07/2017). (TJ-RS - AI: 70049104540 RS, Relator: Sérgio Fernando de Vasconcellos Chaves, Data de Julgamento: 26/07/2017, Sétima Câmara Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 04/08/2017)

“REEXAME NECESSÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. ITCD. PROGRESSIVIDADE. MATÉRIA APRECIADA PELO EGRÉGIO STF. REPERCUSSÃO GERAL. CONSTITUCIONALIDADE. - O Pretório Excelso firmou a tese, no RE nº. 562.045/RS, em sede de repercussão geral, no sentido de que é constitucional a fixação de alíquota progressiva para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCD. (TJ-MG - AC: 26246825220088130313 Ipatinga, Relator: Des.(a) Dárcio Lopardi Mendes, Data de Julgamento: 21/03/2019, 4ª CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 26/03/2019)

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO DE

TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCMD). PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS. LEI ESTADUAL Nº 11.416/96. CONSTITUCIONAL. RECURSO PROVIDO. DECISÃO UNÂNIME. 1. O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário nº 562045/RS, em 06/02/2013, definiu a controvérsia posta, declarando constitucional a progressividade de alíquotas do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD, revogando tacitamente a Súmula nº 28 desta Egrégia Corte de Justiça. 2. Agravo instrumental provido à unanimidade.

(TJ-PE - AI: 3109179 PE, Relator: Ricardo de Oliveira Paes Barreto, Data de Julgamento: 12/12/2013, 2ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 19/12/2013)

A partir do entendimento adotado no tema de repercussão geral nº 21, diversas leis estaduais foram modificadas, de maneira a admitir a progressividade do ITCD.

3. A progressividade do ITCD e a EC nº 132/2023

A Emenda Constitucional nº 132/2023, em relação ao imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação (ITCD), acrescentou o inciso VI ao §1º do art. 155 da CF, de modo a estabelecer que o imposto será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação.

Antes mesmo da edição da referida emenda constitucional, a doutrina indicava a possibilidade de progressividade da adoção da técnica da progressividade de alíquotas em relação ao ITCD, consoante lição de Regina Helena Costa, que cita o entendimento do STF acerca da matéria, adotado no tema de repercussão geral nº 21:

“(…) Embora não haja previsão constitucional expressa, como se dá com o IPTU, viável a aplicação da técnica da progressividade a esse imposto, na medida do valor venal dos bens ou direitos transmitidos, com fundamento no princípio da capacidade contributiva, que imprime a necessidade de graduação dos impostos (art. 145, §1º, CR). Nesse sentido, a jurisprudência do STF (RE 562.045/RS, j. 06.02.2013)”²¹

Levando em consideração o entendimento do STF, as leis estaduais que adotaram a progressividade de alíquotas de ITCD, mesmo editadas no período anterior à EC nº 132/2023, permanecem válidas.

É de se notar que o EC nº 132/2023 estabeleceu que o imposto “será” progressivo, indicando assim que não se trata de faculdade atribuída ao legislador estadual. Vale notar que, em relação ao IPTU, a EC nº 29/00, ao conferir nova redação ao §1º do art. 156 da CF, mencionou que o IPTU “poderá” ser progressivo em razão do valor do imóvel, ressaltando assim uma faculdade do legislador municipal.

Considerando que o constituinte derivado utilizou a expressão “será progressivo”, a doutrina após a EC nº 132/2023 destaca que a adoção da técnica da progressividade passa a ser obrigatória para os Estados.

Em tal sentido, são as considerações de Letícia Tourinho Dantas e Lucia Paoliello Guimarães Chuva, ressaltando que já existem Estados que adotam a progressividade do ITCD:

“Para os Estados que já têm instituída a progressividade do ITCMD, a alteração veiculada pela EC 132/23 não trará qualquer impacto ou necessidade de edição

de lei nova. Contudo, os estados que, atualmente, exigem o ICMD com alíquotas uniformes deverão editar novas legislações, de modo a prever a progressividade do ITCMD, observando os princípios da anterioridade anual e nonagesimal para as exigências que impliquem aumento de tributo.”²²

Em linha semelhante, Gabriel Quintanilha destaca que a progressividade do ITCD, antes facultativa, à luz do entendimento adotado pelo STF no tema de repercussão geral nº 21, com a EC nº 132/2023 passa a ser obrigatória:

“Assim, manifestando-se pela aplicação da capacidade contributiva, o STF reconheceu a possibilidade de aplicação da progressividade ao ITCMD apesar da ausência de previsão constitucional, mas, até então, a adoção da progressividade seria facultativa. Com a reforma, todos os Estados passarão a ter que adotar alíquotas progressivas obrigatoriamente.”²³

Nos termos do art. 23 da EC nº 132/2023, trata-se de inovação constitucional que é aplicável desde a data de promulgação da referida emenda, visto que a nova redação ao art. 155 da CF foi estabelecida pelo art. 1º da emenda constitucional.

Questão que poderá suscitar dúvida e que não foi expressamente disciplinada pela EC nº 132/2023 consiste na possibilidade de ser adotada a progressividade de alíquotas não apenas em razão do valor do quinhão ou legado, mas também em razão da posição do herdeiro na linha de sucessão.²⁴

²¹ COSTA, Regina Helena. *Código tributário nacional comentado: em sua moldura constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 131.

²² DANTAS, Letícia Tourinho; CHUVA, Lucia Paoliello Guimarães. Comentário ao art. 155. In: GAETA, Flávia Holanda (coord.). *Comentários à EC 132/2023: Reforma Tributária*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil 2024.

²³ QUINTANILHA, Gabriel. *Reforma tributária brasileira: tributos sobre o consumo*. Rio de Janeiro: Forense, 2024, p. 80.

²⁴ Em comentário à Resolução 9/92 do Senado Federal, Ricardo Lobo Torres teceu críticas à ausência de

É bastante comum que os países com impostos sobre a herança semelhantes ao ITCMD estabeleçam alíquotas maiores em razão do parentesco mais distante do beneficiário em relação ao *de cuius*.²⁵ Considerando que o STF possui acórdãos no sentido da impossibilidade da adoção de faixas progressivas em razão do grau de parentesco²⁶, seria importante que o constituinte derivado tivesse explicitamente indicado que as alíquotas do ITCMD poderiam ser progressivas a partir do referido critério, o que não aconteceu.

4. Conclusão

A EC nº 132/2023, ao estabelecer que o ITCMD será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação, deve ser compreendida a partir do contexto de sucessivas emendas constitucionais que indicaram a adoção da técnica da

progressividade para os impostos como IPTU, IPVA e ITR.

No caso do ITCMD, o STF, por ocasião do julgamento do tema de repercussão geral nº 21, havia considerado que, apesar da ausência de norma constitucional expressa indicando a progressividade de alíquotas do ITCMD, a técnica poderia ser adotada pelo legislador estadual. Destarte, as leis estaduais que adotaram a progressividade de alíquotas de ITCMD, mesmo editadas no período anterior à EC nº 132/2023, permanecem válidas.

A edição da EC nº 132/2023, além de consagrar expressamente o entendimento adotado pelo STF, impôs ao legislador estadual o dever de adequar a legislação estadual, de modo a adotar a progressividade de alíquotas no ITCMD em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. IPTU – progressividade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, v. 56, 1991.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro* (Atualização por Misabel Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BATISTA, Clayton Xavier. É possível a progressividade de alíquotas no ITCMD? *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 132, p. 40-47, 2006.

BORGES, José Souto Maior. IPTU – progressividade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 59, p. 73-94, 1994.

personalização do imposto: “O princípio da personalização se expressa pelo agravamento da tributação de acordo com o afastamento entre herdeiro e *de cuius* na linha da sucessão. A Resolução 9/92 desrespeitou o princípio da personalização (art. 145 da CF), ao restringir a progressividade ao valor do quinhão, desconhecendo a posição pessoal do herdeiro na linha hereditária. É a atuação desse princípio em diversos países que transforma o imposto *causa mortis* em um tributo pessoal, quando antes era real.” TORRES, Ricardo Lobo Torres. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. IV – os tributos na Constituição Federal. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 228.

²⁵ Acerca do tema, OCDE. *Inheritance taxation in OECD countries*. OECD Tax Policy Studies, nº 28, OECD publishing. Paris, 2021, p. 81.

²⁶ A título exemplificativo: “EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. ITCMD. Progressividade. Critério para estabelecimento de faixas progressivas. Grau de parentesco. Impossibilidade. 1. Ambas as Turmas da Corte têm rechaçado o critério eleito pela legislação pernambucana para o estabelecimento de faixas de alíquotas progressivas do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Bens e Direitos (ITCMD) baseado no grau de parentesco entre o transmitente ou doador e o beneficiário dos bens e direitos. Precedentes. (...)” (RE 958709 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 02-12-2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJE-030 DIVULG 14-02-2017 PUBLIC 15-02-2017)

- BOTTALLO, Eduardo. Imposto sobre transmissão ‘causa mortis’ e doação e progressividade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, p. 201-205, 2000.
- CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Filosofia política e tributação. *Revista Jurídica Luso-brasileira*, ano 10, nº 2, p. 91-181.
- COSTA, Alcides Jorge. IPTU – progressividade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 93, p. 240-248, 1991.
- COSTA, Regina Helena. *Código tributário nacional comentado: em sua moldura constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2023.
- DANTAS, Letícia Tourinho; CHUVA, Lucia Paoliello Guimarães. Comentário ao art. 155. In: GAETA, Flávia Holanda (coord.). *Comentários à EC 132/2023: Reforma Tributária*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil 2024.
- DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. São Paulo: Martins Fontes, 2019.
- LOPES, Roberto da Motta Salles Carvalho de. *Justiça tributária: igualdade no tributo e igualdade pelo tributo*. Rio de Janeiro: Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), 2008. Dissertação (Mestrado em Direito Público).
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023*. Barueri: Atlas, 2024.
- MELO, José Eduardo Soares de. IPTU: a função social da propriedade e a progressividade das alíquotas. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 1, p. 41-56, 1995.
- OCDE. *Inheritance taxation in OECD countries*. OECD Tax Policy Studies, nº 28, OECD publishing. Paris, 2021.
- PAULA, Fernanda de. *A Tributação da Herança sob um Enfoque de Justiça: considerações e propostas para um correto aproveitamento tributário das heranças nos sistemas do ITCMD e do IRPF*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- PRADO, Clayton Eduardo. O imposto sobre a transmissão *causa mortis* de quaisquer bens ou direitos: regra-matriz de incidência, isenção, lançamento, decadência e prescrição. São Paulo: Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2007. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário).
- QUINTANILHA, Gabriel. *Reforma tributária brasileira: tributos sobre o consumo*. Rio de Janeiro: Forense, 2024.
- RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.
- TORRES, Ricardo Lobo Torres. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. IV – os tributos na Constituição Federal. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.