# V O T O

**O Senhor Ministro Edson Fachin (Relator):** Preliminarmente, assento o preenchimento dos pressupostos de legitimidade e cabimento da presente Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No mérito, a pretensão merece acolhida.

Conforme relatado, alega-se a inconstitucionalidade formal do art. 3º, III e V, da Lei 8.821, de 27.1.1989, do Estado do Rio Grande do Sul.

A norma ora questionada dispõe acerca da cobrança de ITCMD quando o doador ou de cujus era residente ou domiciliado no exterior ou quando o de cujus possuía bens ou teve o seu inventário processado no exterior.

A questão dos autos cinge-se à possibilidade dos Estados e do Distrito Federal exercerem competência legislativa plena para instituir a cobrança desse imposto nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, da Constituição da República, frente à omissão legislativa da União em editar lei complementar federal disciplinando a matéria.

Como tenho anotado, a repartição de competências é característica essencial em um Estado federado para que seja protegida a autonomia de cada um dos seus membros e, por consequência, a convivência harmônica entre as esferas, com o fito de evitar a secessão. Nessa perspectiva, esta disposição pode se dar em sentido horizontal ou vertical, levado em conta o domínio dos interesses envolvidos.

Repartir competências compreende compatibilizar interesses para reforçar o federalismo em uma dimensão realmente cooperativa e difusa rechaçando-se a centralização em um ou outro ente e corroborando para que o funcionamento harmônico das competências legislativas e executivas otimizem os fundamentos (art. 1º) e objetivos (art. 3º) da Constituição da República.

Ao construir uma rede interligada de competências, o Estado se compromete a exercê-las para o alcance do bem comum e para a satisfação dos direitos fundamentais. E nesse contexto, é necessário avançar do modo como a repartição de competências há tempos é lida – a partir de um modelo estanque que se biparte no sentido horizontal ou vertical, ou ainda,

Plenário Virtual - minuta de voto - 13/08/2021 00:00

em competência legislativa ou administrativa – para um modelo em que o princípio informador seja a máxima efetividade dos direitos fundamentais como critério de distribuição destas competências.

E não se está aqui a afirmar que a sistemática de repartição de competências não seja relevante para o Estado Federal brasileiro, mas não pode ser visto como único princípio informador, sob pena de resultar em excessiva centralização de poder na figura da União.

Tal centralização leva a que Estados, Distrito Federal e Municípios, embora igualmente integrantes da República Federativa do Brasil, conforme comando normativo disposto no art. 1º, da Constituição da República, tenham suas respectivas competências sufragadas, assumindo um papel secundário na federação brasileira, contrariamente ao determinado pelo Texto Constitucional.

Determinando-se a igualdade e equilíbrio entre os entes federativos, a Constituição ressalta a necessidade de maximização do exercício destas competências para que o Estado cumpra seu desiderato de pacificação e satisfação social. É este novo olhar que se propõe a partir da ordem inaugurada pela Constituição Federal de 1988. Uma mirada voltada para: a otimização da cooperação entre os entes federados; a maximização do conteúdo normativo dos direitos fundamentais; o respeito e efetividade do pluralismo com marca característica de um Estado Federado.

E nesses múltiplos olhares, o meu direciona-se para uma compreensão menos centralizadora e mais cooperativa da repartição de competências no federalismo brasileiro.

No caso do direito tributário, é sabido que a competência para legislar sobra a matéria é concorrente entre a União, os Estados e o Distrito Federal, nos termos do art. 24, I, da Constituição da República. Assim, caberia ao ente central estabelecer normas gerais e aos demais entes federados suplementá-las, para atender aos interesses e peculiaridades locais, evitando dessa forma potenciais conflitos federativos na seara tributária.

Tratando especificamente acerca da competência para instituir o imposto de transmissão causa mortis e de doação, a Constituição Federal em seu art. 155, §1º, I e II, antecipou possíveis conflitos de competência entre os Estados e tratou de solucioná-los. De outro lado, nas hipóteses em que há a possibilidade de tributação em país estrangeiro, previstas no inciso III, o constituinte optou por delegar à lei complementar a fixação de competência para instituí-lo. Confira-se:

Plenário Virtual - minuta de voto - 13/08/2021 00:00

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

*I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos*

*(...)*

*§ 1º O imposto previsto no inciso I:*

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

*II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;*

*III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:*

*a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;*

*b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;*

Porém, até o presente momento, o legislador não o fez, não havendo regulamentação nacional acerca da competência para cobrança de ITCMD quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou quando o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

Assim, invocando a regra de competência suplementar do art. 24, §3º, da CRFB, os Estados membros instituíram em âmbito local a cobrança daquele imposto, em exercício de sua competência legislativa plena frente à ausência das normas gerais em lei federal, a que se refere o art. 146, III, a, da Constituição Federal.

Destaco que, no caso do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, esta Suprema Corte tem reafirmado a competência legislativa tributária plena dos Estados e o Distrito Federal na ausência de lei complementar dispondo sobre a matéria. Nesse sentido:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR NACIONAL QUE DISPONHA SOBRE O TRIBUTO NOS TERMOS DO ART. 146, III, A, DA CONSTITUIÇÃO. EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PLENA PELOS ESTADOS MEMBROS COM AMPARO NO ART. 24, § 3º, DA



Plenário Virtual - minuta de voto - 13/08/2021 00:00

CONSTITUIÇÃO. PRECEDENTES. PREVISÃO DE ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS EM RAZÃO DO TIPO DE VEÍCULO. POSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.

I Ante a omissão do legislador federal em estabelecer as normas gerais pertinentes ao imposto sobre a doação de bens móveis, os Estados-membros podem fazer uso de sua competência legislativa plena com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição.

II A jurisprudência do STF firmou orientação no sentido de que, mesmo antes da EC 42/03 que incluiu o § 6º, II, ao art. 155 da CF , já era permitida a instituição de alíquotas de IPVA diferenciadas segundo critérios que não levem em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo, por não ensejar a progressividade do tributo. É o que se observa no caso dos autos, em que as alíquotas do imposto foram estabelecidas em razão do tipo e da utilização do veículo.

III Agravo regimental improvido.

(RE 601.247 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 13.06.2012)

Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. 2. Direito Tributário. 3. Alienação fiduciária. IPVA. Responsabilidade tributária. 4. Matéria debatida pelo Tribunal de origem restringe-se ao âmbito local. Ofensa reflexa à Constituição Federal. Matéria infraconstitucional. 5. Reexame do acervo fático-probatório. 6. Incidência das Súmulas 279 e 280 do STF. 7. Competência legislativa plena dos estados-membros para editar normas gerais sobre o IPVA na ausência de lei complementar nacional. Precedentes. 8. Ausência de argumentos capazes de infirmar a decisão agravada. 9. Agravo regimental a que se nega provimento.

(ARE 1.169.945 AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe 08.04.2019)

No entanto, o Supremo Tribunal Federal em recente julgamento, ocorrido na Sessão de 01.03.2021, no RE 851.101, paradigma do Tema 825 da sistemática da repercussão geral, da relatoria do Ministro Dias Toffoli, afastou esse entendimento para a instituição de ITCMD nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, da Constituição da República.

Na ocasião, o Plenário afastou a incidência da regra geral de competência do art. 24, § 3º, da Constituição da República, por força da exigência expressa do texto constitucional de edição de lei complementar, a qual atuaria nesse caso como norma de competência. O referido acórdão restou assim ementado (g.n):

**Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo**

Plenário Virtual - minuta de voto - 13/08/2021 00:00

**146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão *causa mortis* . Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. Definição de competência. Elemento relevante de conexão com o exterior. Necessidade de edição de lei complementar. Impossibilidade de os estados e o Distrito Federal legislarem supletivamente na ausência da lei complementar definidora da competência tributária das unidades federativas.**

1. Como regra, no campo da competência concorrente para legislar, inclusive sobre direito tributário, o art. 24 da Constituição Federal dispõe caber à União editar normas gerais, podendo os estados e o Distrito Federal suplementar aquelas, ou, inexistindo normas gerais, exercer a competência plena para editar tanto normas de caráter geral quanto normas específicas. Sobrevindo norma geral federal, fica suspensa a eficácia da lei do estado ou do Distrito Federal. Precedentes.

2. Ao tratar do Imposto sobre transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), o texto constitucional já fornece certas regras para a definição da competência tributária das unidades federadas (estados e Distrito Federal), determinando basicamente duas regras de competência, de acordo com a natureza dos bens e direitos: é competente a unidade federada em que está situado o bem, se imóvel; é competente a unidade federada onde se processar o inventário ou arrolamento ou onde tiver domicílio o doador, relativamente a bens móveis, títulos e créditos.

3. A combinação do art. 24, I, § 3º, da CF, com o art. 34, § 3º, do ADCT dá amparo constitucional à legislação supletiva dos estados na edição de lei complementar que discipline o ITCMD, até que sobrevenham as normas gerais da União a que se refere o art. 146, III, a, da Constituição Federal. De igual modo, no uso da competência privativa, poderão os estados e o Distrito Federal, por meio de lei ordinária, instituir o ITCMD no âmbito local, dando ensejo à cobrança válida do tributo, nas hipóteses do § 1º, incisos I e II, do art. 155.

4. S**obre a regra especial do art. 155, § 1º, III, da Constituição, é importante atentar para a diferença entre as múltiplas funções da lei complementar e seus reflexos sobre eventual competência supletiva dos estados. Embora a Constituição de 1988 atribua aos estados a competência para a instituição do ITCMD (art. 155, I), também a limita ao estabelecer que cabe a lei complementar e não a leis** es**taduais regular tal competência em relação aos casos em que o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior (art. 155, § 1º, III, b).**

5. Prescinde de lei complementar a instituição do imposto sobre transmissão **causa mortis** e doação de bens imóveis e respectivos direitos -, móveis, títulos e créditos no contexto nacional. Já nas hipóteses em que há um elemento relevante de conexão com o

Plenário Virtual - minuta de voto - 13/08/2021 00:00

exterior, a Constituição exige lei complementar para se estabelecerem os elementos de conexão e fixar a qual unidade federada caberá o imposto.

6. O art. 4º da Lei paulista nº 10.705/00 deve ser entendido, em particular, como de eficácia contida, pois ele depende de lei complementar para operar seus efeitos. Antes da edição da referida lei complementar, descabe a exigência do ITCMD a que se refere aquele artigo, visto que os estados não dispõem de competência legislativa em matéria tributária para suprir a ausência de lei complementar nacional exigida pelo art. 155, § 1º, inciso III, CF. A lei complementar referida não tem o sentido único de norma geral ou diretriz, mas de diploma necessário à fixação nacional da exata competência dos estados.

7. Recurso extraordinário não provido.

8. Tese de repercussão geral:

É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a edição da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional.

9. Modulam-se os efeitos da decisão, atribuindo a eles eficácia **ex nunc** , a contar da publicação do acórdão em questão, ressalvando as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discuta: (1) a qual estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.

Seguindo esse entendimento, que em tudo se aplica ao presente caso, o Plenário referendou as liminares concedidas nas ADIs 6.821, 6.824 e 6.826, todas de Relatoria do Min. Alexandre de Moraes, que suspenderam a eficácia de leis estaduais idênticas a ora impugnada. Destaco:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ART. 10, § 2º, II, DA LEI 7.799/2002 DO ESTADO DO MARANHÃO. INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* OU DE DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS ITCMD. HIPÓTESES EM QUE O DOADOR TIVER DOMICÍLIO OU RESIDÊNCIA NO EXTERIOR (ART. 155, § 1º, III, DA CF). COMPETÊNCIA PLENA DOS ENTES FEDERADOS ANTE A AUSÊNCIA DE NORMAS GERAIS EDITADAS PELA UNIÃO (ART. 24, § 3º, DA CF; ART. 34, § 3º, DO ADCT) AFASTADA NO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 851.108/SP. NECESSIDADE DE PRÉVIA REGULAMENTAÇÃO MEDIANTE LEI COMPLEMENTAR FEDERAL. RISCO DE EXIGÊNCIA DO

Plenário Virtual - minuta de voto - 13/08/2021 00:00

IMPOSTO PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL. SUSPENSÃO DA EFICÁCIA DO DISPOSITIVO IMPUGNADO. MEDIDA CAUTELAR REFERENDADA.

1. A competência legislativa concorrente, a qual inclui também normas de natureza tributária, cria o denominado condomínio legislativo entre a União e os Estados-Membros, cabendo à primeira a edição de normas gerais sobre as matérias elencadas no art. 24 da Constituição Federal; e, aos segundos, o exercício da competência complementar quando já existente norma geral a disciplinar determinada matéria (CF, art. 24, § 2º) e da competência legislativa plena (supletiva) quando inexistente norma federal a estabelecer normatização de caráter geral (CF, art. 24, § 3º). Precedentes.

2. Diante da omissão da União em exercer seu *munus* constitucional em matéria tributária, admite-se o exercício da competência plena pelos entes federados, ressalvada posterior suspensão da eficácia dos pontos em que houver contrariedade com superveniente legislação de âmbito nacional. Precedentes.

3. Nada obstante, e ressalvado meu convencimento, no julgamento do Recurso Extraordinário 851.108/SP (Tema 825), o TRIBUNAL concluiu ser *vedado aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a edição da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional* .

4. O risco de que a administração tributária local continue a exigir ITCMD nas hipóteses do art. 155, § 3º, III, da Constituição Federal, fundamenta a suspensão da eficácia do inciso II do § 2º do art. 106 da Lei 7.799/2002 do Estado do Maranhão, de modo a impedir eventual afronta à atual interpretação do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

5. Medida cautelar referendada.

(ADI 6.821-MC, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Plenário, DJe 17.06.2021)

Assim, seguindo a jurisprudência que restou consolidada no Plenário desta Suprema Corte, os Estados não estão autorizados a instituir cobrança de ITCMD nas hipóteses previstas no art. 155, III, da CRFB, sem prévia regulamentação por lei complementar federal.

Considerando, tal como no *leading case* citado, que a norma produziu efeitos e permitiu o recolhimento do imposto pelo Estado do Rio Grande do Sul entendo presentes os requisitos do art. 27 da Lei n.º 9.868/99, de modo que, a fim de preservar a segurança jurídica, proponho a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade a partir da data da publicação da ata do presente julgamento.

Plenário Virtual - minuta de voto - 13/08/2021 00:00

Ante o exposto, julgo procedente o pedido da presente Ação Direta a fim de declarar a inconstitucionalidade do art. 3º, III e V, da Lei 8.821, de 27.1.1989, do Estado do Rio Grande do Sul, com efeitos *ex nunc*.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 13/08/2021 00:00