V O T O

O Senhor Ministro Luís Roberto Barroso:

Ementa: Direito constitucional e tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Legislação estadual que institui hipótese de incidência do ITCMD na pendência de lei complementar. Bitributação. Modulação dos efeitos .

1. Ação direta contra o art. 3º, III e V, da Lei nº 8.821/1989 (com a redação dada pela Lei nº 14.741/2015), do Estado do Rio Grande do Sul, que disciplina o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD) em casos envolvendo algum elemento de conexão com o exterior.

2. Quanto ao mérito, no RE 851.108, j. em 01.03.2021, o Supremo Tribunal Federal fixou a tese de que "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". Mantidas as circunstâncias fáticas e jurídicas que fundamentaram essa decisão, não há razão para mudança de entendimento.

3. No tocante ao pedido de modulação dos efeitos, há que se reconhecer um quadro de omissão deliberada do legislador federal em disciplinar o tema, por lei complementar (art. 155, § 1º, III, da CF/1988), e de prolongada vigência de normas estaduais que introduziram as hipóteses de incidência tributária respectivas. Circunstâncias que justificam que se mantenham intactas algumas situações já consolidadas, em atenção ao princípio da segurança jurídica.

4. Procedência do pedido, nos termos do voto do Ministro Relator, para declarar a

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

inconstitucionalidade do art. 3º, III e V, da Lei nº 8.821 /1989, do Estado do Rio Grande do Sul.

5. Modulação dos efeitos da decisão, em sentido ligeiramente distinto do proposto pelo eminente Relator, para que o acórdão de mérito proferido nesta ação tenha eficácia a partir da publicação do acórdão prolatado no RE 851.108 (20.04.2021), estando ressalvadas as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo marco temporal em que se discuta (1) a qual Estado o contribuinte deveria efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; ou (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente. Quanto aos fatos geradores anteriores ao mesmo marco temporal, o Fisco não poderá cobrar o imposto ainda não pago e o contribuinte, mesmo que tenha ajuizado ação de repetição de indébito, não terá direito à restituição, salvo para desfazer bitributação.

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

Relatório

1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Procurador-Geral da República, com pedido de medida cautelar, em que pleiteia a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, III e V, da Lei nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989 (com a redação dada pela Lei estadual nº 14.741, de 24.9.2015), do Estado do Rio Grande do Sul, que disciplina o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos. O dispositivo impugnado possui a seguinte redação:

> **Lei nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989, do Estado do Rio Grande do Sul**
>
> Art. 3.º O imposto de que trata esta Lei é devido a este Estado quando: [...]
>
> III - o herdeiro ou legatário for domiciliado neste Estado, no caso de transmissão de bens móveis, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, e: (Redação dada pela Lei n.º 14.741/15)
>
> a) o inventário ou arrolamento tiver sido processado no exterior;
>
> b) o "de cujus" era residente ou domiciliado no exterior, ainda que o inventário ou arrolamento tenha sido processado no País; [...]

> V - os bens móveis, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, forem transmitidos por pessoa sem residência ou domicílio no País e o donatário for domiciliado neste Estado.

2. O requerente sustenta que o dispositivo impugnado, ao instituir o ITCMD nas hipóteses em que (i) o inventário ou arrolamento tiver sido processado no exterior; (ii) o *de cujus* era residente ou domiciliado no exterior; e (iii) os bens ou direitos relativos tiverem sido transmitidos por pessoa sem residência nem domicílio no país, viola os arts. 146, I e III, *a* , e 155, § 1º, III, da CF/1988. Essas normas constitucionais preveem que a instituição do ITCMD pelos Estados e pelo Distrito Federal, nas referidas hipóteses, está condicionada à prévia regulamentação por meio de lei complementar nacional.

3. O requerente também aduz que a controvérsia da presente ação já foi apreciada por este Supremo Tribunal Federal no RE 851.108 (Tema 825 de Repercussão Geral, Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 01.03.2021), em que se decidiu pela impossibilidade de os Estados e do Distrito Federal instituírem o ITCMD, nas hipóteses elencadas no art. 155, § 1º, III, da CF/1988, diante da ausência de lei complementar nacional que estabeleça regras gerais acerca do tema. Nessa oportunidade, foi fixada a seguinte tese: " *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."* .

4. O requerente alega, ainda, que o art. 155, § 1º, III, da CF/1988, não prevê elementos e critérios objetivos para que os Estados e o Distrito Federal instituam, autonomamente, o ITCMD nas referidas hipóteses, o que possibilita a adoção de critérios conflitantes pelos entes federativos e abre margem para a bitributação e os conflitos de competência.

5. Em suas informações, o Governador do Estado do Rio Grande do Sul arguiu, preliminarmente, que os incisos III e V do art. 3º da Lei n.º 8.821 /1989 tiveram a sua aplicação suspensa por ato administrativo (Processo Administrativo Eletrônico n.º 21/1000-0006409-3) e que, desde a decisão do RE 851.108, o ITCMD não é cobrado pela Administração Pública estadual. No mérito, argumentou que a legislação estadual que institui o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da CF/1988, deve ser entendida

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

como uma norma de eficácia contida, e não nula, conforme a aludida decisão desta Corte. Concluiu que, caso o pedido da parte requerente seja acolhido, devem-se modular os efeitos da decisão.

6. Em 04.05.2021, o ilustre Relator do feito, Min. Edson Fachin, adotou o rito previsto no art. 12 da Lei nº 9.868/1999.

7. O Advogado-Geral da União se manifestou pela procedência do pedido. Reiterou os argumentos apresentados pelo Procurador-Geral da República na petição inicial e pontuou que não se aplica o permissivo constitucional contido no art. 24, § 3º, que estabelece que "inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades". Assim, firmou o entendimento de que a competência suplementar não pode abranger matéria tributária que envolva conflito federativo ou que possa interferir em outras unidades da Federação.

8. Por fim, o Procurador-Geral da República, em seu parecer, apenas reiterou os argumentos que havia apresentado na petição inicial.

9. O Relator do feito, Min. Edson Fachin, neste Plenário Virtual, manifestou-se pela procedência do pedido, para declarar a inconstitucionalidade do art. 3º, III e V, da Lei nº 8.821/1989, do Estado do Rio Grande do Sul, por violação ao art. 155, § 1º, III, da CF/1988, em linha com o entendimento consolidado por esta Corte no julgamento do RE 851.108. Propôs, ainda, a modulação dos efeitos da decisão para atribuir eficácia *ex nunc* a contar da data de publicação da ata do presente julgamento. Confira-se a ementa do voto:

> Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO CONSTITUCIONAL. ART. 3º, III E V, DA LEI 8.821 DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS - ITCMD. HIPÓTESES DO ART. 155, §1º, III, DA CRFB. INEXISTÊNCIA DE DISCIPLINA EM LEI COMPLEMENTAR FEDERAL. EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA LEGISLATIVA PLENA PELOS ESTADOS. IMPOSSIBILIDADE. TESE

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

FIXADA NO TEMA 825 DA REPERCUSSÃO GERAL. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. MODULAÇÃO DOS EFEITOS.

1. O Plenário deste Tribunal consolidou o entendimento de que é vedado aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição da República, sem a edição da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional: RE 851.108, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 20.04.2021, Tema n.º 825 da Repercussão Geral.

2. Ação direta conhecida e pedido julgado procedente, declarando a inconstitucionalidade formal do art. 3º, III e V, da Lei 8.821, do Estado do Rio Grande do Sul, com efeitos *ex nunc* .

10. É o relatório. Passo a votar.

Voto

11. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Procurador-Geral da República, com pedido de medida cautelar, em que pleiteia a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, III e V, da Lei nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989 (com a redação dada pela Lei estadual nº 14.741, de 24.9.2015), do Estado do Rio Grande do Sul, que disciplina o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos.

12. Como visto, o ilustre Relator do feito, Min. Edson Fachin, neste Plenário Virtual, manifestou-se pela procedência do pedido, para declarar a inconstitucionalidade do art. 3º, III e V, da Lei nº 8.821/1989, do Estado do Rio Grande do Sul, por violação ao art. 155, § 1º, III, da CF/1988, em linha com o entendimento consolidado por esta Corte no julgamento do RE 851.108 (Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 01.03.2021). Propôs, ainda, a modulação dos efeitos da decisão para atribuir eficácia *ex nunc* a contar da data de publicação da ata do presente julgamento.

13. Quanto ao mérito, acompanho inteiramente o voto do Min. Edson Fachin, para declarar a inconstitucionalidade do art. 3º, III e V, da Lei nº 8.821/1989, do Estado do Rio Grande do Sul. De fato, a questão constitucional aqui debatida já foi apreciada pelo Plenário desta Corte no RE 851.108, em que votei com a maioria para reconhecer a inconstitucionalidade de normas estaduais de teor semelhante ao das

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

impugnadas nesta ação direta. Mantidas as circunstâncias fáticas e jurídicas que fundamentaram essa decisão, não há razão para a mudança de entendimento.

14. No tocante à modulação dos efeitos da decisão, proponho solução ligeiramente distinta quanto ao momento a partir do qual a decisão passa a ser eficaz e quanto à necessidade de ressalva das situações pretéritas consolidadas.

15. Como se sabe, a modulação dos efeitos de decisão que declara a inconstitucionalidade de um dispositivo legal se funda na prevalência do princípio da segurança jurídica em relação à norma constitucional violada pela regra reputada incompatível com a Constituição, em uma ponderação de interesses orientada pelo princípio da proporcionalidade. Em um contexto de omissão deliberada do legislador federal em disciplinar o tema por lei complementar (art. 155, § 1º, III, da CF/1988) e de prolongada vigência das normas estaduais que introduziram as hipóteses de incidência tributária respectivas, parece-me razoável que se mantenham intactas algumas situações já constituídas até aqui.

16. Em relação ao marco temporal a partir do qual esta decisão passa a ser eficaz, proponho que ela produza efeitos a contar da data de publicação do acórdão prolatado no RE 851.108 (20.04.2021), tal como fixado por ocasião desse julgamento. Isso porque, a partir dessa decisão, este Supremo Tribunal Federal firmou a tese de repercussão geral, segundo a qual " *[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*" .

17. Proponho, ainda, que este Tribunal consigne de forma expressa que, em relação aos fatos geradores anteriores à publicação do acórdão proferido no RE 851.108 (20.04.2021), o Fisco não poderá cobrar o imposto ainda não recolhido e o contribuinte não poderá reaver o que tenha pago, salvo para desfazer bitributação. A vedação a que a Fazenda estadual efetue essa cobrança impede que o contribuinte sofra exações inconstitucionais, após este Supremo Tribunal Federal ter assim se manifestado. Veja-se que não se trata de premiar o mau pagador de tributos, mas sim de paralisar um estado de inconstitucionalidade anterior. Por outro lado, a impossibilidade de o contribuinte, mesmo tendo ajuizado ação, obter a restituição do valor

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

do tributo evita o comprometimento das finanças dos Estados, que já vivenciam uma grave crise fiscal e econômica. A modulação de efeitos, nessas duas hipóteses, atende ao princípio da segurança jurídica, conservando situações já consolidadas no tempo. Assegura, ainda, certo equilíbrio na relação entre o Fisco e o contribuinte, pondo obstáculos a pretensões de ambos os lados.

18. Note-se que a ressalva relativa às hipóteses de bitributação acompanha as razões de decidir acerca do mérito do recurso extraordinário já mencionado. Isso porque, naquele julgamento, esta Corte declarou a inconstitucionalidade de norma estadual que instituía o ITCMD, em face do art. 155, § 1º, III, da CF/1988, dada a ausência de lei complementar dispondo sobre a matéria. A inexistência de normas gerais nacionais permitiu a sobreposição de hipóteses de incidência tributária previstas pelos Estados, ensejando a bitributação. A cobrança de mais de um imposto sobre um mesmo fato gerador contraria o desenho constitucional rígido de competências exclusivas dos entes federados, além de afrontar o princípio da capacidade contributiva. Assim sendo, para desfazer a bitributação – e apenas nessa hipótese –, é possível ao contribuinte que tenha ajuizado ação até a publicação do acórdão do RE 851.108 (20.04.2021) obter a restituição do valor pago indevidamente.

19. Por fim, assim como realizado no julgamento do RE 851.108, devem ser ressalvadas da modulação de efeitos as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo período em que se discuta (1) a qual Estado o contribuinte deveria efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; ou (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.

20. Por todo o exposto, pedindo todas as vênias, divirjo do Relator apenas quanto à modulação dos efeitos da decisão, propondo que seja realizada nos seguintes termos:

> Modulação dos efeitos do acórdão de mérito proferido nesta ação, para que tenha eficácia a partir da publicação do acórdão prolatado no RE 851.108 (20.04.2021), estando ressalvadas as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo marco temporal em que se discuta (1) a qual Estado o contribuinte deveria efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; ou (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago

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

anteriormente. Quanto aos fatos geradores anteriores ao mesmo marco temporal, o Fisco não poderá cobrar o imposto ainda não pago e o contribuinte, mesmo que tenha ajuizado ação de repetição de indébito, não terá direito à restituição, salvo para desfazer bitributação.

É como voto.

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