V O T O

**O Senhor Ministro Luís Roberto Barroso (voto):**

1. Trata-se de recurso extraordinário interposto com fundamento no art. 102, III, *a* , da Constituição, por meio do qual o Recorrente pretende manter a incidência do imposto sobre a transmissão causa mortis e doação na hipótese de sucessão testamentária de bem imóvel e móvel (conta bancária) localizados no exterior, quando o de cujus era residente e domiciliado no exterior. Para tanto, argumenta que, uma vez que o art. 155, § 1º, III, *b* , da CF, ainda não foi regulamentado por lei complementar nacional, os Estados possuem a competência legislativa plena para disciplinar o tema (CF, art. 24, I, § 3º; ADCT, art. 34, § 3º). Por essa razão, aplicar-se-ia o art. 4º, II, *b* , da Lei do Estado de São Paulo nº 10.705/2000, em consonância com o qual o imposto estadual é devido "quando o [ato de transferência do bem incorpóreo] [...] ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado"; e o art. 3º do Decreto Estadual nº 46.655/2002 que também atrai a tributação por esse ente, "no caso de morte, se o "de cujus" [...] era residente [...] fora do país: I – sendo corpóreo o bem transmitido: b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro [...] tiver domicílio neste Estado".

2. A Recorrida, por sua vez, sustenta que o art. 155, § 1º, III, *b* , da CF, não admite a regulamentação feita pelos Estados, mesmo diante da omissão do Congresso Nacional em editar lei complementar relativa ao assunto.

3. Note-se que a decisão atacada do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo reconheceu a incompetência desse Estado para legislar quanto a esse tema, afastando a incidência do ITCMD sobre a sucessão dos mencionados bens. Essa decisão foi assim ementada:

> "MANDADO DE SEGURANÇA ADEQUAÇÃO
> Evidenciada documentalmente a questão de fato, adequada a via mandamental. Existência de direito líquido e certo é matéria de mérito. Preliminar afastada.
> ITCMD.
> Incidência sobre doação de bem imóvel localizado no exterior. Descabimento. Exigência constitucional de lei complementar (art. 155, § 1º, III) ainda não editada. Omissão legislativa que não pode ser suprida pelos Estados-membros. Precedentes.

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/02/2017 17:06

Recursos não providos."

4. O relator do feito, o Min. Dias Toffoli, reconheceu a repercussão geral da controvérsia para "definir, nas hipóteses específicas do art. 155, § 1º, III, letras *a* e *b* , da Constituição, se, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes ao imposto sobre a transmissão *causa mortis* ou doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), os Estados-membros podem fazer uso de sua competência legislativa plena com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e art. 34, § 3º, do ADCT".

5. Em seu parecer, a Procuradoria-Geral da República opinou pelo desprovimento do recurso extraordinário, pois a razão de ser da lei complementar em questão residiria não na introdução de normas gerais relativas ao imposto sobre a transmissão causa mortis e doação. Isso aconteceria, porque "prescinde o exercício dessa competência de sua devida distribuição por meio de lei de caráter nacional que evite perniciosa redundância no estabelecimento da exação entre diferentes unidades federativas", sob pena de ocorrência de bitributação. Prossegue a PGR para afirmar que "a conexão internacional das aludidas hipóteses de incidência conduz à necessidade de uma diferenciada lei nacional, preocupada em lidar com as áreas cinzentas de incidência da exação nos âmbitos interno e externo".

6. Em seu voto, o relator do feito, Min. Dias Toffoli, concluiu por negar provimento ao recurso extraordinário. No entanto, modulou os efeitos da decisão, "estabelecendo que ela produza efeitos apenas quanto aos fatos geradores que venham a ocorrer a partir da publicação do presente acórdão". Além disso, foi proposta 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 intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional.". Observe-se que, para fundamentar esse entendimento, o Min. Dias Toffoli defendeu que se está diante de imposto estadual cujas particularidades permitem inevitável "conflito horizontal de competências". Assim sendo, a lei complementar nacional, "desempenhando a função que lhe foi atribuída pelo art. 146, I, da Magna Carta, [...] d[á] critérios para que se saiba, com exatidão, a qual unidade federativa compete o imposto em tela". Esse voto foi acompanhado pelo Min. Edson Fachin e ementado da seguinte forma:

"EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária.

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/02/21 17:06

Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão causa mortis. Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. Definição de competência. Elemento de conexão relevante 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 de a qual unidade federativa compete o imposto.

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 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. Cabe ao estado ou Distrito Federal em que situado o bem, se imóvel; e ao estado ou ao Distrito Federal onde se processar o inventário ou arrolamento ou onde tiver domicílio o doador, relativamente a bens móveis, títulos e créditos.

3. Na combinação dos arts. 24, I, § 3º, CF e 34, § 3º, do ADCT, há espaço para a 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. Sobre 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 estaduais 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 - Inteiro teor - 25/02/21 17:06

exterior, a Constituição exige lei complementar para se estabelecerem os elementos de conexão e fixar a qual estado ou Distrito Federal caberá o imposto.

6. A Lei Paulista nº 10.705/2000 (alterada pela Lei Estadual nº 10.992/2001), deve ser entendida, no particular, como de eficácia contida, pois dependente de lei complementar para operar seus efeitos. Antes de seu implemento, descabe a exigência, visto que os estados não dispõem de competência 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. Modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo-se que ela produza efeitos apenas quanto aos fatos geradores que venham a ocorrer a partir da publicação do presente acórdão."

7. O Min. Alexandre de Moraes pediu vista e juntou voto divergindo do relator, para determinar o provimento do recurso extraordinário e a fixação da seguinte tese: "Nos termos do art. 24, § 3º, da CF/88 e no art. 34, § 3º, do ADCT, mediante a inércia da União na regulamentação da incidência do ITCMD nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, letras 'a' e 'b', da Constituição Federal, os Estados e o Distrito Federal adquirem competência legislativa tributária plena, até a superveniente edição de lei complementar federal.". Esse entendimento ampara-se (1) na proteção da Federação, especialmente da autonomia financeira dos Estados em relação à União; (2) na aplicação dos arts. 24, § 3º, da CF, e 34, § 3º, do ADCT, que conferem aos Estados a competência normativa plena, diante da inércia do Congresso Nacional; (3) na ideia de Justiça fiscal, dado que uma eventual declaração de inconstitucionalidade das leis estaduais beneficiaria, principalmente, contribuintes de maior capacidade econômica; (4) na ausência de conflito entre os critérios eleitos pelo Estado de São Paulo e os de outros entes, já que os primeiros imporiam a tributação de eventos que ocorressem exclusivamente no território paulista.

8. É o relatório. Passo a decidir.

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/02/2017 17:06

9. No mérito, **acompanho** o relator do feito, Min. Dias Toffoli, para negar provimento ao presente recurso extraordinário, da mesma forma, **acompanho-o** quanto à tese formulada.

10. Proponho a atribuição à decisão de 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.

11. Faço ainda um apelo ao Poder Legislativo para que supra tal omissão e discipline a matéria do art. 155, § 1º, III, da Constituição, por meio de lei complementar. Não posso deixar de destacar que estamos diante de uma situação de clara tensão entre a Justiça tributária e a reserva de lei, que demanda a atuação do legislador.

12. Após a apresentação da aludida proposta de modulação, o Min. Dias Toffoli reajustou o seu voto para acompanhá-la. Por essa razão, **acompanho** o voto do relator em sua inteireza.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/02/21 17:06