**01/03/2021** **PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 851.108 SÃO PAULO**

| | |
|---|---|
| **RELATOR** | **: MIN. DIAS TOFFOLI** |
| **RECTE.(S)** | : ESTADO DE SÃO PAULO |
| **PROC.(A/S)(ES)** | : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO |
| **RECDO.(A/S)** | : VANESSA REGINA ANDREATTA |
| **ADV.(A/S)** | : REGINA MARIA PEREIRA ANDREATTA |

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. 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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B1BE-15D6-96BC-0BF8 e senha 6442-935C-DE93-84D9

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. 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 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.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B1BE-15D6-96BC-0BF8 e senha 6442-935C-DE93-84D9

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.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão virtual do Plenário de 19 a 26/2/21, na conformidade da ata do julgamento, por maioria e nos termos do voto reajustado do Relator, o Ministro Dias Toffoli, apreciando o tema nº 825 da repercussão geral, em negar provimento ao recurso extraordinário. Vencidos os Ministros Alexandre de Moraes, Cármen Lúcia, Luiz Fux (Presidente) e Gilmar Mendes, que davam provimento ao recurso. Ademais, acordam os Ministros, por maioria, em modular 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. Vencidos os Ministros Marco Aurélio e Edson Fachin, que reajustou seu voto nesta assentada. 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



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B1BE-15D6-96BC-0BF8 e senha 6442-935C-DE93-84D9

Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional". No tocante ao apelo direcionado ao legislador, o Tribunal, por maioria, divergiu do voto do Relator e entendeu que tal manifestação não é cabível neste caso. Ficaram vencidos nessa proposta os Ministros Dias Toffoli (Relator), Rosa Weber, Roberto Barroso e Nunes Marques.

Brasília, 1º de março de 2021.

Ministro Dias Toffoli
Relator



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B1BE-15D6-96BC-0BF8 e senha 6442-935C-DE93-84D9

**04/11/2020** **PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 851.108 SÃO PAULO**

| | |
|---|---|
| **RELATOR** | **: MIN. DIAS TOFFOLI** |
| **RECTE.(S)** | : ESTADO DE SÃO PAULO |
| **PROC.(A/S)(ES)** | : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO |
| **RECDO.(A/S)** | : VANESSA REGINA ANDREATTA |
| **ADV.(A/S)** | : REGINA MARIA PEREIRA ANDREATTA |

RELATÓRIO

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):**

Trata-se de recurso extraordinário, fundado na letra **a** do permissivo constitucional, interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo assim ementado:

> "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.
>
> Recursos não providos."

O estado recorrente alega que o acórdão é contrário aos arts. 24, I, § 3º; e 155, I, § 1º, II e III, b, da Constituição Federal; e 34, §§ 3º e; 4º, do ADCT. Sustenta que o tribunal de origem, aplicando seus precedentes, notadamente o que decidido na Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000, manteve a inconstitucionalidade da alínea b do inciso II do art. 4º da Lei Estadual nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000, sob o fundamento de que, inexistindo a lei complementar a que se refere

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F400-8874-EDB8-5BE3 e senha C8ED-D318-0A68-A62B

o art. 155, § 1º, III, da Constituição, a legislação paulista não poderia exigir o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) nas hipóteses em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, como é o caso dos autos, no qual se trata de doador italiano cujos bens são originários daquele país. Aduz que as unidades federadas têm competência privativa para instituir o ITCMD e só ao legislador estadual compete a fixação de regras sobre impostos cuja instituição seja de sua competência, desde que respeitadas as limitações ao poder de tributar (arts. 150 a 152, CF) e os princípios gerais da tributação (arts. 145 a 149, CF). Sobre a norma atribuidora de competência constante do art. 155, § 1º, III, b, assevera que ela é de eficácia imediata, não podendo o exercício dessa competência depender de uma lei federal prévia, entendimento esse que seria reforçado pelo art. 24, I, da Constituição. Segundo entende o estado recorrente,

> "a Constituição Federal[,] ao atribuir competências tributárias concorrentes, conferiu aos seus destinatários competência plena, ou seja, o direito à instituição efetiva desse tributo, sem subjugá-lo à prévia existência de lei complementar".

Em defesa da repercussão geral da matéria, aduz o recorrente que o ITCMD é um imposto importante para os estados e, indiretamente, em razão da repartição de receitas, também para os municípios. Discorre sobre o efeito multiplicador das demandas a serem movidas por inúmeros contribuintes buscando a desoneração do imposto estadual discutido na presente ação.

Em 20 de agosto de 2015, o Plenário da Corte, por meio eletrônico, reconheceu a repercussão geral da controvérsia, conforme a seguinte ementa:

> "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. ITCMD. BENS LOCALIZADOS NO EXTERIOR. ARTIGO 155, § 1º, III, LETRAS A E B, DA CONSTITUIÇÃO



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F400-8874-EDB8-5BE3 e senha C8ED-D318-0A68-A62B

> FEDERAL. LEI COMPLEMENTAR. NORMAS GERAIS. COMPETÊNCIA PARA INSTITUIÇÃO.
>
> É de se definir, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, letras a e b, da Constituição, se, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir imposto sobre 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 no art. 34, § 3º, do ADCT."

O Ministério Público Federal, em parecer da lavra do Procurador Geral, Dr. **Rodrigo Janot Monteiro de Barros**, opinou pelo não provimento do recurso, conforme a ementa a seguir:

> "**RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 825. ITCMD. SITUAÇÕES COM CONEXÃO INTERNACIONAL. LEI COMPLEMENTAR PRÉVIA. NECESSIDADE IMPERATIVA. COMPETÊNCIA PLENA DOS ESTADOS. EXERCÍCIO IMEDIATO. IMPOSSIBILIDADE. DESPROVIMENTO DO RECURSO.**
>
> 1 – **Tese de Repercussão Geral (Tema 825)**: não é permitido aos Estados-Membros fazer uso de competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, "a" e "b", da Lei Maior, pois imprescindível a edição prévia de lei complementar, considerados seu papel especial na atribuição da competência tributária, o patente risco de bitributação internacional e a baixa densidade normativa da previsão constitucional.
>
> 2 – Parecer pelo **desprovimento** do recurso extraordinário."



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F400-8874-EDB8-5BE3 e senha C8ED-D318-0A68-A62B

É o relatório.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F400-8874-EDB8-5BE3 e senha C8ED-D318-0A68-A62B

**04/11/2020** **PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 851.108 SÃO PAULO**

## VOTO

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):**

O recurso preenche os requisitos gerais de admissibilidade. Passo ao exame do mérito.

O texto constitucional, ao discriminar os tributos de competência dos estados e do Distrito Federal, já em sua origem, dirime possíveis conflitos de competência entre os entes relativos a transmissões patrimoniais que ocorram no território nacional (art. 155, I, § 1º, incisos I e II) e atribui a lei complementar (art. 155, § 1º, III, a e b) a regulação da competência para a instituição do ITCMD nas hipóteses em que haja algum **elemento de conexão** de que possa decorrer tributação em país estrangeiro (**e.g.**, o transmitente tem domicílio ou residência no exterior, os bens inventariados estão localizados no exterior, ou o próprio inventário é realizado fora do Brasil).

Como, até o presente momento (mais de trinta anos da promulgação da Constituição de 1988), essa lei complementar não foi editada, surge a discussão acerca da possibilidade de os estados tributarem aquelas situações especificamente ressalvadas na Constituição Federal. Várias legislações estaduais preveem a incidência do ITCMD nesses casos.

É o caso da Lei Paulista nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000, que instituiu o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens e Direitos (ITCMD) e disciplinou a matéria nos seguintes termos:

> "Artigo 2º – O imposto incide sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido:
>
> I – por sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória;
>
> II – por doação.
>
> (…)

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

> Artigo 4º – O imposto devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador **residir ou tiver domicílio no exterior**, e, no caso de morte, se o 'de cujus' **possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país**:
>
> I – sendo corpóreo o bem transmitido:
>
> a) quando se encontrar no território do Estado;
>
> b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado;
>
> II – sendo incorpóreo o bem transmitido:
>
> a) quando o ato de sua transferência ou liquidação ocorrer neste Estado;
>
> b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado."

É de se definir, portanto, se os estados-membros podem fazer uso de sua competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em (i) estabelecer as normas gerais pertinentes ao imposto sobre transmissão **causa mortis** ou doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), na forma do art. 146, III, a, da Constituição Federal; e (ii) definir a competência tributária nas hipóteses específicas do art. 155, § 1º, III, **a** e **b**, da Magna Carta.

Dispõe o art. 24, I, § 3º, da Constituição Federal:

> "Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
>
> I - **direito tributário**, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;
>
> § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades."

Por sua vez, o art. 34, § 3º, do ADCT assim dispõe:



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

> "Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.
>
> (…)
>
> § 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto."

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 estadual ou do Distrito Federal. Nesse sentido, a ADI nº 2.818/RJ, Tribunal Pleno, de **minha relatoria**, DJe de 1º/8/13, da qual destaco:

> "3. Ao tempo em que dispõe sobre a competência legislativa concorrente da União e dos estados-membros, prevê o art. 24 da Carta de 1988, em seus parágrafos, duas situações em que compete ao estado-membro legislar: (a) quando a União não o faz e, assim, o ente federado, ao regulamentar uma das matérias do art. 24, não encontra limites na norma federal geral – que é o caso ora em análise; e (b) quando a União edita norma geral sobre o tema, a ser observada em todo território nacional, cabendo ao estado a respectiva suplementação, a fim de adequar as prescrições às suas particularidades locais. 4. Não havendo norma geral da União regulando a matéria, os estados-membros estão autorizados a **legislar supletivamente no caso,** como o fizeram os Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro, até que sobrevenha disposição geral por parte da União. 5. Ação direta julgada improcedente."



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

Ainda no mesmo sentido vai o seguinte precedente:

> "O art. 24 da CF compreende competência estadual concorrente não cumulativa ou suplementar (art. 24, § 2º) e competência estadual concorrente cumulativa (art. 24, § 3º). Na primeira hipótese, **existente a lei federal de normas gerais** (art. 24, § 1º), poderão os Estados e o Distrito Federal, no uso da competência suplementar, preencher os vazios da lei federal de normas gerais, a fim de afeiçoá-la às peculiaridades locais (art. 24, § 2º); na segunda hipótese, poderão os Estados e o Distrito Federal, inexistente a lei federal de normas gerais, **exercer a competência legislativa plena "para atender a suas peculiaridades"** (art. 24, § 3º). Sobrevindo a lei federal de normas gerais, suspende esta a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário (art. 24, § 4º)" (ADI nº 3.098, Rel. Min. **Carlos Velloso**, DJ de 10/3/06).

Especificamente em matéria de legislação tributária, o art. 146 da Constituição Federal estatui caber à lei complementar três funções, **in verbis:**

> "Art. 146. Cabe à lei complementar:
>
> I - **dispor sobre conflitos de competência,** em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
>
> II – regular as limitações ao poder de tributar;
>
> III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
>
> a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos **impostos discriminados nesta Constituição**, a dos respectivos **fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes**."

O detalhamento dado ao art. 146 deixa claro que à lei complementar cabe não apenas tratar dos conflitos de competência e da regulação das



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

limitações ao poder de tributar, mas também estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Especialmente em relação aos impostos discriminados na Constituição Federal, cabe a lei complementar a definição dos respectivos fatos geradores, das bases de cálculo e de quais serão os contribuintes do tributo (art. 146, III, a, CF).

Duas correntes doutrinárias procuram definir o papel das normas gerais em matéria tributária. Uma atribui duas funções à lei complementar (corrente dicotômica), e outra, três funções (corrente tricotômica).

A corrente dicotômica, liderada por Geraldo Ataliba[1], defende que a regra constitucional que prevê a instituição de normas gerais em matéria de legislação tributária deve ser interpretada com base no princípio federativo e na autonomia dos estados e dos municípios. Para seus defensores, a Constituição já predeterminou o conteúdo das regras de competência. Como o sistema tributário é rígido e exaustivo, caberia às leis complementares tão somente **regular conflitos de competência** ou especificar as limitações ao poder de tributar, mas não instituir normas gerais em matéria de legislação tributária, já que a hipótese de incidência, a base de cálculo e os contribuintes dos impostos dos estados e dos municípios já estariam definidos pela própria Constituição.[2] Por princípio, a lei complementar de normas gerais somente poderia disciplinar o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes de determinado imposto "**no pressuposto de dispor sobre conflitos de competência**"[3].

A corrente tricotômica[4] defende que as leis complementares possuem exatamente as funções que a Constituição atribuiu a elas. Para essa corrente, as hipóteses de incidência, as bases de cálculo e os

---

1 **Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário**, RDP 10/15 e ss.

2 CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 ed., São Paulo, Malheiros, 999/1000.

3 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22 edição, Saraiva, 263/264

4 ULHOA CANTO, Gilberto de. **Lei Complementar Tributária**. Caderno de Pesquisas Tributárias (15). São Paulo, Resenha Tributária, São Paulo.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

contribuintes dos impostos dos estados e dos municípios, assim como a obrigação, o lançamento, o crédito, a prescrição e a decadência tributários relativos aos impostos devem ser harmonicamente definidos na federação. Para seus defensores, a exigência de normas gerais não se contrapõe ao princípio federativo, mas o concretiza. Humberto Ávila[5] concorda com a segunda corrente, destacando a necessidade de se atribuir um conteúdo mínimo ao dispositivo constitucional. Para ele, não há um princípio federativo de um lado e regras de competência de um outro, "como se fossem entidades separadas e pudessem ser interpretadas em momentos distintos". O que haveria seria "um princípio federativo resultante da conexão com as regras de competência, e regras de competência devidamente interpretadas de acordo com o princípio federativo".

José Souto Maior Borges[6] anota que

> "a lei complementar de normas gerais recebe, por força do art. 146, competência para dispor tanto sobre conflitos e limitações, quanto para regular outras matérias explícita ou implicitamente autorizada pelo item III. Se o constituinte de 1988 tivesse querido reduzir aos conflitos e limitações o campo de normas gerais, bastava omitir o item III. {…} A questão da dicotomia ou tricotomia das atribuições de normas gerais não é um problema em aberto – **é um falso problema**. As funções da lei de normas gerais são as que estão expressas ou implícitas, no art. 146, III. A versão dicotômica é restritiva (só conflitos e limitações) está equivocada... E a versão tricotômica tampouco prevalece, porque a competência do art. 146, III, autoriza o Congresso Nacional a editar amplamente normas gerais (= unificação dogmática)".

Decerto, embora não haja consenso acerca do conteúdo das normas gerais em matéria de legislação tributária, entendo, em breves linhas, que

---

5 **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª edição, Saraiva, p. 193

6 **Normas gerais de Direito Tributário**: velho tema sob perspectiva nova. RDDT nº 213/48, jun/13)



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

a norma constitucional do art. 146, III, deve ser encarada como uma lei de caráter nacional, cujo objetivo é delimitar os institutos jurídicos básicos da tributação capazes de assegurar a unidade e a racionalidade do sistema tributário, de modo que tais institutos jurídicos encontrem seus limites nos princípios constitucionais, dentre eles, o da autonomia das pessoas políticas e o do próprio pacto federativo. A validade e a necessidade das normas gerais em matéria de legislação tributária têm sido reiteradamente reconhecidas pelo Supremo Tribunal Federal. Cito como exemplo o RE nº 433.352, Rel. Min. **Joaquim Barbosa:**

> "A observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de **segurança jurídica**, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, 'gerais' não significa 'genéricas', mas sim 'aptas a vincular todos os entes federativos." (Segunda Turma, DJe de 28/5/10).

Na ausência da lei de normas gerais definindo os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes, na forma do inciso III, **a**, do art. 146, da Magna Carta, parece não haver dúvidas de que os estados e o Distrito Federal, fazendo uso da competência aludida no art. 24, § 3º, da Constituição, podem legislar, de maneira plena, editando **tanto normas de caráter geral quanto normas específicas**. **Vide**, no entanto, que "o § 3º do art. 24 da CF só é aplicável quando a *norma geral* estadual tiver alcance local ('para atender a suas peculiaridades'); não, portanto, quando estiver em jogo o **inter relacionamento de vários Estados-membros**", como alerta Roque Antonio Carraza[7].

Na jurisprudência da Corte, a competência dos estados e do Distrito Federal a que alude o art. 24, § 3º, da Constituição somente os autoriza a legislar, de maneira plena, sobre direito tributário para atender a suas **peculiaridades**. Nesse sentido, essa competência não se estende ao tratamento de matéria de direito tributário que, inevitavelmente, **se**

7 **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. Malheiros. p 1087.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

**imiscua em outras unidades federadas ou envolva conflito federativo.**

Sobre o assunto, cito o julgamento do RE nº 136.215/RJ, de relatoria do Ministro **Octavio Gallotti,** em que se discutia a validade da instituição do adicional de imposto de renda (art. 155, II, CF - redação original) por lei estadual na ausência de lei complementar nacional. Naquele caso, decidiu a Corte que não podiam os estados nem o Distrito Federal buscar amparo no art. 24, § 3º, da Constituição para a instituição do adicional do imposto de renda. Para o Relator, esse dispositivo não poderia significar a desnecessidade de lei complementar necessária à equalização de **conflitos de competência**. Segundo ele, o âmbito do dispositivo está **restrito às situações de alcance local**, "como também indica a expressão literal da norma, em sua parte final, quando se declara destinada a atender os Estados '**em suas peculiaridades**'". Assim, prevaleceu o entendimento de que competência prevista naquele dispositivo não poderia ser exercida em relação a matéria tributária que fatalmente compreendesse o **inter-relacionamento de mais de um estado**. Para o Ministro **Carlos Velloso**, essa competência não compreenderia o trato de matérias tributárias **eminentemente nacionais**, como, em seu entender, seria a matéria relativa à definição do fato gerador do adicional do imposto de renda.

O mesmo entendimento prevaleceu no julgamento do RE nº 140.887/RJ, de relatoria do Ministro **Moreira Alves.** Na ocasião, o Relator, interpretando o art. 24, § 3º, da Constituição e o art. 34, §§ 3º, 4º, 5º e § 8º do ADCT, sustentou que tais dispositivos não têm sentido absoluto. Para ele,

> "[c]om efeito, desses dois dispositivos resulta evidente que os Estados e o Distrito Federal só podem instituir tributos, independentemente da lei complementar nacional tributária a que alude o e que na inexistência da lei complementar a que se refere o art. 146 da Constituição, **só seria permitido aos estados e ao Distrito Federal instituir tributos autônomos, de sua competência, e tributos esses que não possam ter reflexos em outros Estados, no Distrito Federal e na própria União**. Em



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

continuidade, asseverou Sua Excelência:

> A não ser assim, (…) nem seria possível contornar a contradição em termos que se apresenta na redação do § 3º do artigo 24 da Constituição Federal, uma vez que, se, em face da inexistência de lei federal sobre normas gerais, os Estados e o Distrito Federal exercessem a competência legislativa plena (e, portanto, pudessem estabelecer, para si, essa normas gerais), não teria sentido a frase final para atender às suas peculiaridades, pois a generalidade ínsita às normas gerais é inconciliável com as particularidades das situações peculiares em cada Estado ou no Distrito Federal".

Especificamente em relação ao ICMS, a Corte já enfrentou tema semelhante. Com o advento da EC nº 33/01, surgiram no texto constitucional novos contribuintes de direito do ICMS-importação (além de novo fato gerador do imposto). No julgamento do RE nº 474.267/RS, o Relator, o Ministro **Joaquim Barbosa**, levando em consideração especialmente os arts. 24, §§ 3º e 4º; e 155, XII, a, d e i, da Constituição, sustentou que seria necessária para a exigência válida do imposto a existência da previsão constitucional (EC nº 33/01), de norma geral editada pela União (LC nº 114/02) e de lei em cada estado e no Distrito com a regra matriz de incidência.

Avançando agora para a análise do Imposto Sobre Heranças e Doações (ITCMD), de competência estadual, é inegável que esse imposto pode constituir campo fértil para o surgimento de conflito horizontal de competências, e a solução desses conflitos pelo ordenamento, **a priori**, não prescinde de lei complementar.

Dispõe o art. 155 da Constituição Federal:

> "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:



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

> 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 domicilio ou residência no exterior;
>
> b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior."

**Vide** que o art. 155, I, da Constituição Federal, atribui aos estados e ao Distrito Federal competência para instituir impostos sobre "**transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos**". Desdobrando-se essa disposição, no § 1º temos dois impostos, ambos incidentes sobre transmissões não onerosas de qualquer bem (móvel ou imóvel) ou direito. **Via de regra**, tais impostos competem, em relação aos bens imóveis e a seus respectivos direitos, ao estado (ou Distrito Federal) em que está situado o bem e, relativamente a bens móveis, títulos e créditos, ao estado (ou Distrito Federal) onde se processar o inventário ou arrolamento ou tiver domicílio o doador. Portanto, a princípio, para o sistema de repartição de competências nenhum prejuízo advém do exercício pelos estados e pelo Distrito Federal da competência privativa que a Constituição a eles outorga no art. 155, I, bem como do acionamento do mecanismo da lei complementar "**nas áreas duvidosas, onde haja perigo de irromper conflitos",** mantendo-se, assim, "a rigidez da discriminação que o constituinte planejou", como leciona o Professor Paulo de Barros Carvalho[8].

Ao tratar do ITCMD, o próprio 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 (se imóveis ou

8 **Curso de Direito Tributário**. Saraiva. p. 255.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

móveis), a saber: (i) **relativamente a bens imóveis** e respectivos direitos, o ITCMD compete ao **estado em que está situado o bem**, ou ao Distrito Federal (art. 155, inciso I, § 1º); e (ii) **relativamente a bens móveis, títulos e créditos**, o ITCMD compete ao estado onde se **processar o inventário ou arrolamento** ou tiver **domicílio o doador**, ou ao Distrito Federal (inciso II, § 1º, do art. 155, CF).

O Congresso Nacional, malgrado o longo tempo decorrido, ainda não editou lei complementar de normas gerais que defina o ITCMD, especialmente seu fato gerador, sua base de cálculo e seus contribuintes (art. 146, III, a, CF). O Código Tributário Nacional, que regulava a hipótese de incidência do imposto de transmissão na vigência da Constituição anterior, preenche apenas parcialmente a inexistência da lei complementar de normas gerais do ITCMD, tendo em vista a mudança de arranjo dos campos impositivos dos impostos sobre transmissão de bens imóveis e móveis, notadamente com a inclusão do negócio jurídico da doação.

Leandro Paulsen,[9] em comentários ao art. 155, I, da Constituição, anota que

> "[o] CTN, em seus arts. 35Ss, limita-se a cuidar da transmissão, a qualquer título, inclusive, **causa mortis**, de bens imóveis e direitos reais; não dispõe acerca do imposto sobre transmissão causa mortis e doação de 'quaisquer bens ou direitos' e ainda não sobreveio nenhuma outra lei complementar tratando da matéria, de modo que os Estados e o Distrito Federal exercem, por enquanto, a competência legislativa plena relativamente aos bens móveis e intangíveis".

No mesmo sentido caminha Regina Fernandes Celi Pedrotti Vespero[10], para quem,

---

9 **Direito Tributário.** Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**.** 16. ed. Livraria do Advogado. p. 353.

10 **Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação** – ITCMD. RT, 2002, p. 59/60.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

> "[n]ão existindo lei complementar dispondo sobre normas gerais para os impostos sobre transmissão **causa mortis** e doação de bens móveis, os Estados-membros e o distrito federal podem legislar, **por serem detentores da competência impositiva e também em razão da autorização contida no art. 34, §§ 3º e 4º e 5º do ADCT e no art. 24, e parágrafos da CF**".

Com efeito, o próprio texto constitucional, no art. 24, I, § 3º, CF e na autorização dada pelo 34, § 3º, do ADCT, oferece 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** estatuída no inciso I do art. 155, 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. A rigor, não tem cabimento os estados e o Distrito Federal ficarem à míngua de receitas tributárias próprias pela desídia do legislador da lei complementar de normas gerais. Como bem ressalta Paulo Celso Bergstrom Bonilha[11],

> "[t]rata-se do embasamento financeiro que sustenta a vida e a autonomia política das unidades federativas. Em nosso entender, a solução correta e razoável dessa questão encontra guarida na própria Constituição. Em seu contexto e à luz dos princípios que regem a estruturação do Estado brasileiro, convencemo-nos de que os **dispositivos constitucionais suso mencionados amparam e prestigiam**, inequivocamente, ante o vácuo das leis complementares, a iniciativa dos Estados e a legitimidade das leis estaduais instituidoras do imposto sobre transmissão 'causa mortis' e doação de quaisquer bens e direitos".

Em relação ao imposto sobre propriedade de veículos automotores

---

11 **Grandes questões atuais de Direito Tributário**, Dialética. São Paulo, 2001. 5 v., p. 323.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

(IPVA), que se encontra, em linhas gerais, na mesma situação do ITCMD, desguarnecido de lei complementar que defina os elementos essenciais de sua hipótese de incidência, o Supremo Tribunal Federal tem acolhido o entendimento de que os estados e o Distrito Federal, na ausência das normas gerais a que se refere o art. 146, III, a, da Constituição, podem disciplinar os impostos de sua competência. É o que demonstram as seguintes ementas:

> "IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES - DISCIPLINA. Mostra-se constitucional a disciplina do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores mediante norma local. Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena - § 3º do artigo 24, do corpo permanente da Carta de 1988 -, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação - § 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988" (AI nº 167.777/SP-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. **Marco Aurélio**, DJ de 9/5/97).

> "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 CONSTITUIÇÃO.** PRECEDENTES. PREVISÃO DE ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS EM RAZÃO DO TIPO DE VEÍCULO. POSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO (…)". (RE nº 601.247/RS-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. **Ricardo Lewandowski**, DJe de 13/6/12).



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

Prosseguindo na análise, agora com foco na regra especial do art. 155, § 1º, III, da Constituição, é importante atentar para a diferença entre as múltiplas funções da lei complementar. Como vimos anteriormente, o argumento dos estados para defender sua competência para a instituição do ITCMD nas hipóteses previstas no citado dispositivo constitucional está pautado na suposição de que o art. 24, § 3º, da CF, e o art. 34, § 3º, do ADCT, autorizariam a ação dos estados **em qualquer caso de inexistência de lei nacional**, o que não corresponde à realidade.

No julgamento do já citado RE nº 136.215/RJ, a Corte fez uma clara distinção entre as diversas funções da lei complementar e seus reflexos sobre eventual competência supletiva dos estados. Na assentada, a Corte enfrentou o tema do limite da competência concorrente, já que a regulamentação da matéria diretamente pelos estados teria consequências que excederiam os limites dos poderes tributantes, na medida em que "a diversidade de critérios legislativos estaduais sobre o domicílio de pessoas físicas e jurídicas (contribuintes e fontes de retenção), especialmente quando possuem mais de um estabelecimento, é **campo fértil de inaceitável bitributação**", sendo necessário prevenir esse potencial conflito de competências e definir a que estado o imposto caberia em cada caso.

No caso do ITCMD, o mecanismo para se evitar potencial conflito federativo entre os entes da federação foi acionado pelo próprio constituinte, ao exigir, no inciso III do referido § 1º, a edição de lei complementar para regular a competência e a instituição do ITCMD quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou o **de cujus** possuir bens, tiver sido residente ou domiciliado ou tiver seu inventário processado no exterior. Nessa hipótese, é a lei complementar que, "desempenhando a função que lhe foi atribuída pelo art. **146, I, da Magna Carta**, vai disciplinar o assunto, dando critérios para que se saiba, com exatidão, a qual unidade federativa compete o imposto em tela", nos dizeres de Roque Antonio Carraza.[12]

Dessa perspectiva, os temas i) da tributação dos não residentes em

12 Ob. cit. p. 1049



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

relação aos bens e direitos localizados no território brasileiro e ii) da regra de tributar a totalidade das transmissões efetuadas por transmitentes nele domiciliados, incluindo as de bens localizados no exterior, não podem ser tratados unilateralmente pelos estados e pelo Distrito Federal. Na espécie, a função mais relevante da lei complementar, necessária à instituição do ITCMD, é exatamente a de delimitar as regras de competência, limitando ou determinando seu âmbito material.

O Professor Alberto Xavier[13] destaca que, na época atual, os estados, em geral, consagram o regime de tributação dos não residentes em relação aos bens e direitos localizados em seu território e, também, a regra de tributar a totalidade das transmissões efetuadas por transmitentes neles domiciliados, incluindo as de bens localizados no exterior. Ressalta, ainda, o Professor Alberto Xavier que países como a Áustria, a Alemanha e o Japão **"dão igualmente relevância ao domicílio do beneficiário para consagrar o princípio da universalidade**, caso em que também abrangem bens localizados no exterior transferidos por transmitente também domiciliado no exterior"

Sobre os elementos de conexão nos impostos sobre transmissões a título gratuito (sucessões e doações), Alberto Xavier[14] aponta dois princípios fundamentais, consoante a relevância do elemento de conexão adotado:

> "O princípio do domicílio, segundo o qual o Estado teria o poder de tributar a totalidade das transmissões patrimoniais efetuadas por pessoas nele residentes (*domicílio do de cujus ou do doador*) ou efetuadas em favor de beneficiários nele residentes (*domicílio do beneficiário*), independentemente do território em que localizam os bens ou direitos objeto da transmissão; e o princípio do *locus rei sitae*, segundo o qual o Estado teria o poder de tributar exclusivamente as transmissões patrimoniais relativas a bens e direitos localizados no seu território, sendo irrelevante o domicílio do transmitente ou do beneficiário.

13 Ob. cit. 195/196.

14 **Direito Tributário Internacional do Brasil.** 7. ed. Forense. p. 193.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

> O princípio do domicilio conduz, quanto à extensão da obrigação de imposto, a um *princípio da universalidade* ou da *tributabilidade ilimitada*, a**brangendo portanto bens e direitos situados no exterior**; ao invés, o princípio do *locus rei sitae* conduz a um princípio da *territorialidade* (em sentido estrito) ou da *tributabilidade limitada*, restringindo os poderes tributários dos Estados aos bens e direitos localizados no seu território."

Ao tratar especificamente da hipótese descrita no art. 155, § 1º, incisos I e II, da Constituição de 1988, o ilustre Professor faz uma distinção entre os bens imóveis e móveis. Para ele,

> "[n]o que respeita a *bens imóveis* e respectivos direitos, a única conexão relevante é o ***locus rei sitae***: o imposto é devido ao Estado da situação dos bens, ainda que a herança tenha sido aberta no exterior, ou o doador, o donatário, o herdeiro ou o legatário sejam domiciliados no exterior. Vigora aqui o *princípio da territorialidade* no seu sentido estrito".

No que respeita a **bens móveis, títulos e créditos**, Alberto Xavier adota como exemplo a Lei nº 1.427, de 13 de fevereiro de 1989, do Estado do Rio de Janeiro, afirmando que "a lei adotou como conexão principal o *lugar do processamento da sucessão* (no caso de sucessões) e do *domicílio do doador*, de tal modo que são estes lugares que determinam a competência tributária do Estado".

Já no tocante à lei complementar referida no inciso III do § 1º do art. 155, necessária para se instituir o imposto nas hipóteses em que o doador tem domicílio ou residência no exterior, ou em que o **de cujus** possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, o Professor Alberto Xavier, no entanto, entende que nem a competência concorrente do art. 24, § 3º, da Constituição, nem a autorização do art. 34, § 3º, do ADCT, podem ser invocadas para fundamentar a existência de um direito dos estados e do Distrito Federal de legislar imediatamente sobre a matéria, sem a interposição necessária da lei complementar. **Vide**:



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

> "**É que, repare-se bem, não se está aqui perante a lei complementar no seu papel constitucional de veiculadora de 'normas gerais', atribuído pelo inciso III do art. 146, mas sim na sua imprescindível função de 'norma sobre competência', conferido pelo inciso I do mesmo artigo, reguladora, por via preventiva, de conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes políticos da União.**
>
> Se é admissível o exercício supletivo pelos Estados, de uma competência concorrente em matéria de 'normas gerais', já não o é em matéria de '**conflitos de competência' em que a competência normativa não é concorrente, mas privativa da União, na forma de lei complementar**, pois só esta, de âmbito de validade geral, é suscetível de prevenir a formação de concursos de pretensões dos diversos Estados e do Distrito Federal potencialmente envolvidos na situação.
>
> Com efeito, nas hipóteses em questão, a Constituição faz depender a própria existência da competência impositiva dos Estados e do Distrito Federal da edição de uma lei complementar prévia reguladora dos limites para seu exercício pela definição precisa de quais as conexões atributivas da competência de cada um dos entes políticos potencialmente envolvidos numa situação. E isto decerto para evitar os gravíssimos conflitos de competência que certamente adviriam se cada um dos Estados fosse livre para estabelecer os elementos de conexão que bem entendesse, gerando uma pluralidade de incidências sobre o mesmo fato gerador.
>
> A escolha de qual Estado é titular de competência tributária é, pois, uma questão prévia relativa à aplicação da lei material reguladora da tributação, de tal maneira que a ausência da primeira envolve necessariamente a ineficácia da segunda, impedindo a vigência da mesma até à sua publicação."

Em comentário ao § 1º do art, 155, da Constituição Federal, Luis



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

Eduardo Schoueri[15] leciona:

> "**Claro que nem sempre caberá a lei complementar, se os incisos anteriores já resolverem o tema do conflito de competência.** Por exemplo, considere-se o caso de uma sucessão envolvendo dois bens – um imóvel, situado em Pernambuco e uma conta bancária, **na Suíça**. Admita-se que o inventário foi processado em Alagoas, onde residia o *de cujus*. Será necessária lei complementar? A resposta é negativa, já que as normas dos dois primeiros incisos do § 1º do artigo 155 do texto constitucional já resolvem, por completo, o conflito, assegurando a Pernambuco a tributação da transmissão do imóvel e a Alagoas a da conta corrente no exterior. Diversa seria a situação no exemplo inverso: sucessão envolvendo imóvel na Suíça e conta bancária em Alagoas; de cujos residia na Suíça, onde se processou seu inventário. Neste caso, vê-se que as duas primeiras normas não resolvem a competência, fazendo-se necessária a lei complementar."

Para o Professor Roque Carraza[16], a lei complementar a que se refere o art. 155, § 1º, III, da Constituição, ao exercer a função de evitar conflitos de competências entre as pessoas políticas, dá os critérios para que se saiba, com exatidão, a qual unidade federativa pertence o ITCMD, observando o autor que o termo "regular a competência para instituição do imposto", como consta do dispositivo constitucional, "não é modificá-la ou transferi-la para outras pessoas políticas, **mas, simplesmente[,] declará-la**". Seu pensamento está assim exposto:

> "Assim, pensamos que tal lei complementar não pode fugir do critério básico dos incisos I e II do § 1º do art. 155 da CF: os impostos competem ao Estado (ou ao Distrito Federal) relacionado, de algum modo, à doação ou à transmissão causa

15 **Direito Tributário** – sistema tributário e discriminação de competências tributárias, 6. ed. Saraiva. p. 281.

16 Ob. Cit. 1049.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

> mortis. **Estando os bens no exterior ou tendo o inventário nele sido processado, o melhor critério, salvo engano, é a lei complementar atribuir esta competência à unidade federativa onde tem domicílio ou reside o donatário ou o herdeiro.** Do contrário restarão feridos os princípios federativo e da autonomia distrital, abrindo espaço à '**guerra fiscal**', cujos efeitos deletérios são por todos conhecidos."

Já em 1989, houve uma tentativa de regulamentação da matéria por meio do PLS nº 164/89. Todavia, o referido projeto foi arquivado, em virtude de falhas de redação e vícios de inconstitucionalidade, por "submeter a repartição da competência tributária dos Estados aos acordos internacionais firmados pela União".

Atualmente, tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar nº 363, de 2013, de autoria da Deputada Erika Kokay, o qual

> "[r]egula a competência para a instituição e [a] cobrança do ITCD – imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos – com fundamento no inciso III do parágrafo primeiro do artigo 155 [...] da Constituição Federal".

Além da cláusula de vigência expressa no art. 2º, o referido projeto de lei complementar contém apenas um artigo e três incisos. Na definição da competência para a instituição e a cobrança do ITCMD, os incisos I e II apenas repetem o texto constitucional, ao passo que o inciso III dispõe que tal competência será exercida

> "**nos casos em que houver conexão relevante com o exterior:**
>
> "a) pelo Estado onde for domiciliado ou residir o donatário, se o doador tiver domicílio no exterior, ou o Distrito Federal;
>
> b) pelo Estado onde tiver domicílio ou residir o sucessor,



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

> se o de cujus tiver seu inventário ou arrolamento processado no exterior, ou o Distrito Federal;
>
> c) pelo Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado no exterior, ou o Distrito Federal" (grifos nossos).

Na justificação da proposta, a Deputada ressalta:

> "Pode-se alegar que tal medida legislativa, **se não for supérflua, não seria tão premente, tanto que em vinte e cinco anos aparentemente não chegou a fazer muita falta, já que os Estados e o Distrito Federal podem exercer a competência plena**, na ausência de lei complementar, no uso da competência outorgada pelo artigo 24, parágrafo terceiro, da Constituição Federal, e pelo artigo 34, parágrafo terceiro, do ADCT – ato das disposições constitucionais transitórias."

Do parecer da Comissão de Finanças e Orçamento, merece destaque o seguinte trecho:

> "Sobre a lei complementar que emerge para regulamentar a vazio constitucional, asseveramos que a hierarquia da Constituição Federal deve ser estritamente observada, pois ela é o único instrumento normativo apto à distribuição da titularidade da competência tributária, a qual poderá apenas ser esmiuçada pelo legislador infraconstitucional, nunca contrariada.
>
> Assim, verificamos de antemão que o Projeto de Lei Complementar proposto reproduz a previsão constitucional nos casos em que as figuras envolvidas na matriz de incidência do imposto sobre sucessões e doações, ou seja, os bens, o doador e o donatário, o de cujus e o sucessor, todos se encontram em território nacional, prevalecendo nesses casos a regra de que a situação dos bens imóveis determina a competência, e o local do processamento do inventário ou arrolamento ou do domicílio do doador são determinantes para os bens móveis, títulos e



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

> créditos. Sobre esse ponto (incisos I e II do art. 1º), não há qualquer inovação, apenas reprodução do já constitucionalmente prescrito.
>
> A hipótese que ficava sujeita a regulamentação, e que efetivamente é inovada pelo Projeto, é a dos casos em que **há conexão relevante com o exterior.** Para esses casos é que a Constituição exige a regulamentação mediante lei complementar, como traz o seu art. 155, § 1º, III.
>
> Diante disso, devem ser estabelecidos **os elementos de conexão, seguindo os mesmos critérios explicitados na Constituição**, para discriminar a competência nesses casos.
>
> No caso da doação, a regra geral é a competência do domicílio do doador, com a exceção dos imóveis e respectivos direitos. Quando o doador está domiciliado ou residente no exterior, a regra geral não poderá ser aplicada, motivo pelo qual a proposta sob análise desloca a competência para o **domicílio ou residência do donatário.**
>
> De modo semelhante, na transmissão **causa mortis**, a regra geral prescreve a competência do local em que se processar o inventário ou arrolamento. Na hipótese destes serem processados no exterior, torna-se inaplicável a regra geral. Para solucionar a questão, a proposta desloca a competência para o **domicílio ou residência do herdeiro.**
>
> Em uma terceira situação, que se alinha a regra geral da competência para sucessão causa mortis, temos como competente o Estado no qual se **processar o inventário ou o arrolamento** se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado no exterior."(grifos nossos).

Fato é que, em virtude da inexistência de lei complementar sobre o assunto - agravada pela omissão do legislador federal há mais de 25 anos -, várias unidades federativas já instituíram a cobrança do ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição, com fundamento no art. 24, § 3º, da CF, e no art. 34, § 3º, do ADCT, como é o caso do Estado de São Paulo, **o qual editou a Lei nº 10.705/00, cujo art. 4º incidiu em inconstitucionalidade formal por afronta ao referido dispositivo**



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

**constitucional.**

Todavia, 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). Em outras palavras, a Constituição de 1988 não concedeu aos estados a competência para instituir o ITCMD nessa hipótese, pois tal competência deve ser regulada por lei complementar.

A alínea b do inciso III do art. 1º do art. 155 da Constituição é exceção às hipóteses previstas nos incisos I e II do mesmo parágrafo. A exceção confirma a regra. 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 as alíneas a e b do inciso III especificam a necessidade de regulação por lei complementar para as hipóteses de transmissão de bens imóveis ou móveis, corpóreos ou incorpóreos **localizados no exterior**, bem como de doador ou de **de cujus** domiciliados ou residente fora do país, no caso de inventário processado no exterior. Foi devido ao elemento da extraterritorialidade que o Constituinte ordenou ao Congresso Nacional que procedesse a um maior debate político sobre os critérios de fixação de normas gerais de competência tributária, com o intuito de se evitarem conflitos de competências geradores de bitributação entre os estados da Federação e entre países com os quais o Brasil possua acordos comerciais, mantendo-se uniforme o sistema de tributos.

Resta aos estados, portanto, valer-se do extenso arsenal de controle da omissão inconstitucional para buscar a edição do diploma legislativo, solução que equaciona a questão sem importar em desequilíbrio deletério do sistema tributário nacional, como destacado no parecer do Ministério Público Federal.

O art. 4º da Lei paulista nº 10.705/2000, deve ser entendido, **em particular,** como de eficácia contida, para se utilizar a expressão do Professor José Afonso da Silva, pois ele depende de lei complementar



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

nacional para operar seus efeitos[17]. 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, da CF. A lei complementar referida não tem o sentido único de norma geral ou de diretrizes, mas de diploma necessário à fixação nacional da exata competência dos estados, como amplamente exposto.

No caso concreto, por exemplo, segundo relata a petição inicial, a impetrante recebeu, por doação testamentária de doador cidadão italiano domiciliado na Itália, um imóvel localizado na cidade de Treviso e uma quantia em moeda estrangeira. Alega, inclusive, que ela estaria sendo obrigada a "pagar em duplicidade, imposto de transferência de bens localizados no exterior pelo qual (sic) já pagou".

**DA PROPOSTA DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS**

Tenho, para mim, ser o caso de se modularem os efeitos da decisão.

Como se sabe, não só o Estado de São Paulo, mas também diversas outras unidades federadas já editaram leis prevendo a cobrança do ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal. Só para citar algumas leis, **vide**, por exemplo: no Estado do Rio de Janeiro, as Leis nºs 7.174/15 e 1.427/89; no Estado de Minas Gerais, a Lei nº 14.941/03; no Distrito Federal, a Lei nº 3.804/06.

A solução até então proposta neste caso resultará no reconhecimento da inconstitucionalidade das normas pertinentes previstas em leis como essas, provocando, dentre outros efeitos, inviabilidade de cobrança da tributação em tela tanto em relação a fatos passados quanto a fatos futuros, bem como inúmeras repetições de indébito tributário.

Só no Estado de São Paulo, a consequência da decisão, incluindo a projeção para os próximos cinco anos, será um negativo impacto orçamentário de R$ 5.418.145.428,86, em valores estimados, sendo que a maior parte dessa perda é reputada como imediata. A nota técnica da

17 Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Apelação nº 0057793-48.2010.8.26.0000, 12ª Câmara de Direito Público, Rel. designado: Desembargador Venicio Salles.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, encaminhada em conjunto com o memorial da mesma unidade federada, é esclarecedora quanto esse quadro:

> "20. Conforme apontamos no Anexo I, caso a decisão da Suprema Corte seja desfavorável ao Fisco haverá perda imediata de R$ 2.697.574.686,53 (...) de crédito tributário, referente aos valores discutidos judicialmente;
>
> 21. Haverá, ainda, a necessidade de restituir aos contribuintes todos os valores constantes do Anexo II, referentes ao imposto espontaneamente recolhido, que totalizará uma despesa de R$ 271.654.444,56 (...).
>
> 22. Conforme apontamos no anexo III, ainda, haverá a impossibilidade de recebimento dos valores referentes a lançamentos de ofício que aguardam julgamento pelo contencioso administrativo, o que totaliza uma perda imediata de R$ 225.081.552,67 (...).
>
> 23. Além dos valores citados acima, haverá perda de receita futura. Considerando a soma dos valores de transmissões que foram lançados de ofício, declarados espontaneamente ou impossibilitados de lançamento em virtude de decisão judicial nos últimos 5 (cinco) anos e projetando o mesmo volume de transmissões para os próximos 5 (cinco) anos, sem qualquer tipo de correção inflacionária, podemos estimas um volume de transmissões tributáveis no valor de R$ 55.596.094.377,61 (...), que geraria uma arrecadação na ordem de R$ 2.223.843.775,10 (...), desconsiderando qualquer acréscimo como multas punitivas ou de mora ou juros."

Atente-se, de mais a mais, que já houve algumas decisões proferidas no âmbito da Corte nas quais foi reconhecida a possibilidade de os estados, com base na competência legislativa plena, editarem leis prevendo a cobrança do ITCMD sobre doações ou bens objetos de herança provenientes do exterior.

Isso aconteceu, **v.g.**, em casos advindos do Estado do Rio de Janeiro



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

(AI nº 805.043/RJ, Rel. Min. **Ricardo Lewandowski**, DJe de 25/6/10) e do próprio Estado de São Paulo (RE nº 879.773/SP, Rel. Min. **Roberto Barroso**, DJe de 2/10/15).

Embora a decisão proferida nesse último feito tenha sido, posteriormente, reconsiderada, com a determinação do retorno dos autos à origem para se aguardar o desfecho do julgamento do presente tema de repercussão geral, não há dúvida de que esses julgados incutiram na mentalidade dos agentes públicos das unidades federadas, em algum grau, a ideia de que a tributação em tela seria sim legítima em face do texto constitucional.

Ante essas considerações, proponho a modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo que ela produza efeitos apenas quanto aos fatos geradores que venham a ocorrer a partir da publicação do presente acórdão.

DA PARTE DISPOSITIVA

Diante do exposto, nego provimento ao recurso extraordinário.

Proponho a modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo que ela produza efeitos apenas quanto aos fatos geradores que venham a ocorrer a partir da publicação do presente acórdão.

Sugiro a seguinte 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 intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional."

É como voto.

**REAJUSTE DE VOTO**

Sr. Presidente, discute-se a possibilidade de os estados se valerem de sua competência legislativa plena (art. 24, § 3º, da Constituição Federal; e art. 34, § 3º, do ADCT) para instituir o ITCMD nas hipóteses previstas no



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

art. 155, § 1º, III, a e b, da Constituição Federal, tendo presente a omissão do legislador nacional em estabelecer normas gerais a respeito dessa tributação.

Na sessão de 23/10 a 3/11/20, votei negando provimento ao recurso extraordinário e propus a modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo que ela produzisse efeitos "apenas quanto aos fatos geradores que venham a ocorrer a partir da publicação do presente acórdão".

Em 20/2/21, o Ministro **Roberto Barroso**, em seu voto, me acompanhou quanto à negativa de provimento ao recurso extraordinário e quanto à tese formulada. Contudo, Sua Excelência divergiu a respeito da extensão de minha proposta de modulação e aduziu o seguinte:

> "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."

Melhor analisando o assunto, penso que essa sugestão de modulação dos efeitos da decisão se mostra mais adequada à realidade.

Ante o exposto, reajustando meu voto, acolho a proposta de modulação dos efeitos da decisão formulada pelo Ministro **Roberto Barroso**, bem como o apelo ao legislador feito por Sua Excelência, tal como acima transcritos.

É como voto.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 90A4-08EA-5DBA-52FA e senha 0678-931C-DF0C-A16B

**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 851.108**
PROCED. : SÃO PAULO
**RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI**
RECTE.(S) : ESTADO DE SÃO PAULO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO
RECDO.(A/S) : VANESSA REGINA ANDREATTA
ADV.(A/S) : REGINA MARIA PEREIRA ANDREATTA (0067031/SP)

**Decisão:** Após o voto do Ministro Dias Toffoli (Relator), que negava provimento ao recurso extraordinário, propunha a modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo que ela produza efeitos apenas quanto aos fatos geradores que venham a ocorrer a partir da publicação do presente acórdão, e fixava a seguinte tese (tema 825 da 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 intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional", no que foi acompanhado pelo Ministro Edson Fachin, pediu vista dos autos o Ministro Alexandre de Moraes. Falaram: pelo recorrente, o Dr. Waldir Francisco Honorato Junior, Procurador do Estado; e, pela recorrida, a Dra. Vanessa Regina Andreatta, atuando em causa própria. Plenário, Sessão Virtual de 23.10.2020 a 3.11.2020.

Composição: Ministros Luiz Fux (Presidente), Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C77E-5990-60CF-0594 e senha 141F-EC3B-EBA1-A8EF

**01/03/2021** **PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 851.108 SÃO PAULO**

VOTO

**O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES:** Sr. Presidente, temos para exame o Tema 825 da Repercussão Geral:

> "Possibilidade de os Estados-membros fazerem uso de sua competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, 'a' e 'b', da Lei Maior."

Na origem, cuida-se de Mandado de Segurança impetrado por Vanessa Regina Andreatta em face de ato de autoridades fiscais do Estado de São Paulo, com vistas à cobrança do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD relativamente a bens recebidos no exterior, a título de herança.

A impetrante narra ter recebido, no ano de 2005, doação testamentária, consistente em um imóvel localizado na cidade de Treviso/Itália e em determinada quantia em moeda estrangeira (Euros), de cidadão italiano domiciliado naquele país. A herança corresponde ao valor de R$ 528.840,00 (quinhentos e vinte e oito mil oitocentos e quarenta reais), devidamente declarado à Receita Federal do Brasil no Imposto de Renda da Pessoa Física.

Afirma ter optado pelo domicílio da localização geográfica do imóvel recebido, de modo que recolheu ao poder público italiano os tributos devidos pela transferência patrimonial dos bens.

Não obstante, a autoridade fiscal do Estado de São Paulo promoveu sua notificação para pagamento do ITCMD sobre o referido patrimônio.

Sustenta que, de acordo com o disposto no art. 155, § 1º, III, 'b', da

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

Constituição Federal, a cobrança do ITCMD sobre a transmissão sucessória de bens localizados no exterior requer regulamentação por Lei Complementar, a ser editada pelo Congresso Nacional.

No entanto, apesar da inexistência da referida norma complementar nacional, o Estado de São Paulo impôs a cobrança do referido imposto, no artigo 4º, inciso II, alínea "b" da Lei Estadual 10.705/00.

Desse modo, alega a impetrante que a referida norma estadual padece de inconstitucionalidade, por usurpar a competência constitucionalmente reservada à lei complementar nacional.

Por essa razão, requer a segurança, para assegurar o direito de não ser indevidamente obrigada ao recolhimento do ITCMD sobre a doação testamentária recebida no exterior, bem como a anulação de sua inscrição na Dívida Ativa do Estado de São Paulo.

O juízo de primeiro grau, fundamentando-se na literalidade do artigo 155, § 1º, III, 'b', da Constituição Federal e na jurisprudência da Corte de Justiça Paulista, acolheu a tese da autora e concedeu a segurança pleiteada (Doc. 18).

Inconformado, o Estado de São Paulo apresentou recurso de apelação (Doc. 20) no qual sustentou, preliminarmente, a carência da ação e a inadequação da via eleita, dada a ausência de direito líquido e certo da impetrante.

Quanto ao mérito, alegou que (a) as unidades da federação têm autonomia para exercer a competência legislativa plena nos tributos de sua competência, conforme previsto no artigo 24, § 3 º, da Constituição Federal e no art. 34, § 3º, do ADCT, quando não haja a regulação pela lei complementar nacional; (b) o Supremo Tribunal Federal entende que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem editar as leis necessárias para instituir os respectivos impostos previstos na Lei Magna, na ausência de legislação complementar; (c) os Estados membros não podem ter sua competência tributária tolhida, em decorrência de omissão do legislador complementar federal; e (d) o acolhimento do pedido acarreta ofensa aos princípios da isonomia e da legalidade, na medida em que estabelece tratamento privilegiado à impetrante, em detrimento de



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

normas legais estaduais aplicáveis a todos os cidadãos domiciliados no Estado de São Paulo.

O Tribunal de origem, por unanimidade, negou provimento à apelação do Estado de São Paulo e manteve a sentença de procedência do pedido, por seus próprios fundamentos, em acórdão assim ementado (fl. 1, Doc. 26):

> "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.
>
> Recursos não providos."

No Recurso Extraordinário (Doc. 29), interposto com fundamento no art. 102, III, 'a', da Constituição Federal, o Estado de São Paulo alega que o acórdão recorrido violou os artigos 155, parágrafo 1º, II e III, "b"; e 24, I, parágrafo 3º, da Carta Magna e artigo 34, parágrafos 3º e 4º, do ADCT, ao entender que a inexistência de lei complementar nacional a respeito da matéria obsta a cobrança do ITCMD incidente sobre bens recebidos no exterior,.

Sustenta que "as Unidades da Federação têm competência para instituir o ITCMD. Só ao legislador estadual compete a fixação de regras sobre impostos cuja instituição seja de sua competência, desde que respeitadas as limitações ao poder de tributar (arts.150 a 152 da Constituição Federal) e os princípios gerais (arts. 145 a 149, da Constituição Federal)." (fl. 9, Doc. 29).

Assevera que a competência legislativa dos Estados para instituição do ITCMD, inclusive nos casos em que o autor da herança possuía bens,



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, é norma de eficácia plena e imediata, de modo que o exercício dessa competência não pode depender da edição de lei federal infraconstitucional prévia, sob pena de se abalarem as bases do próprio federalismo pátrio.

Afirma, ainda, que, na ausência de lei complementar federal que trace normas gerais sobre a matéria, os Estados possuem competência plena para legislar sobre a instituição do ITCMD conforme disposto no art. 24, I, e § 3º da Constituição Federal, o qual dispõe ser de competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal legislar sobre direito tributário; bem como no art. 34, § 3º, do ADCT, o qual estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional.

Por fim, argumenta que a competência da União para editar normas gerais por meio de lei complementar não exclui a dos Estados, visto que a própria Constituição prevê expressamente que a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual no que lhe for contrária.

Consequentemente, considera inexistir inconstitucionalidade na previsão do art. 4º, II, "b", da Lei Estadual Paulista 10.705/2000 e do art. 3º do Decreto Estadual 46.655/2002, quanto à cobrança do ITCMD nas hipóteses em que o doador tiver domicilio ou residência no exterior, ou o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

A parte recorrida apresentou suas contrarrazões (Doc. 32).

O Tribunal de orgiem admitiu o apelo extremo e determinou a remessa dos autos a esta SUPREMA CORTE (Doc. 34).

Em julgamento datado de 25 de junho de 2015, o Plenário do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, por unanimidade, reconheceu a existência da repercussão geral da questão constitucional e fixou o Tema 825 (fl. 1, Doc. 37):

> "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. ITCMD. BENS LOCALIZADOS NO EXTERIOR.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

> ARTIGO 155, § 1º, III, LETRAS A E B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI COMPLEMENTAR. NORMAS GERAIS. COMPETÊNCIA PARA INSTITUIÇÃO.
>
> É de se definir, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, letras a e b, da Constituição, se, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir imposto sobre 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 no art. 34, § 3º, do ADCT."

Instada a se manifestar, a Procuradoria-Geral da República apresentou seu parecer pelo desprovimento do recurso, nos termos da seguinte ementa (fl. 1, Doc. 39):

> "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 825. ITCMD. SITUAÇÕES COM CONEXÃO INTERNACIONAL. LEI COMPLEMENTAR PRÉVIA. NECESSIDADE IMPERATIVA. COMPETÊNCIA PLENA DOS ESTADOS. EXERCÍCIO IMEDIATO. IMPOSSIBILIDADE. DESPROVIMENTO DO RECURSO.
>
> 1 – Tese de Repercussão Geral (Tema 825): não é permitido aos Estados-Membros fazer uso de competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, "a" e "b", da Lei Maior, pois imprescindível a edição prévia de lei complementar, considerados seu papel especial na atribuição da competência tributária, o patente risco de bitributação internacional e a baixa densidade normativa da previsão constitucional.
>
> 2 – Parecer pelo desprovimento do recurso extraordinário."



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

Iniciada a votação, o Eminente Relator, Ministro DIAS TOFFOLI apresentou seu voto negando provimento ao recurso extraordinário e propondo seja fixada a seguinte tese para o Tema 825 da 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 intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional."

É o breve relato do essencial.

Trata-se de Recurso Extraordinário, sob a sistemática da repercussão geral, que suscita a questão da possibilidade, ou não, de os Estados e o Distrito Federal usarem da competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, das disposições transitórias, para instituir Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD nas hipóteses em que a) o doador tiver domicilio ou residência no exterior, ou b) o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, considerando o disposto no art. 155, § 1º, III, letras 'a' e 'b', da Carta Magna e tendo em vista a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais a respeito da matéria.

Os dispositivos constitucionais preveem o seguinte:

> "Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
>
> I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;
>
> [...]
>
> § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades."



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

> "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
>
> I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
>
> [...]
>
> § 1º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
>
> [...]
>
> **III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:**
>
> **a) se o doador tiver domicilio ou residência no exterior;**
>
> **b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;"** (grifo nosso)

> "Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.
>
> § 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto." (ADCT)

Para correta compreensão da matéria, cito, ainda, o seguinte dispositivo da Lei 10.705/2000 do Estado de São Paulo, que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD:

> "Artigo 4º - O imposto é devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o "de cujus" possuía bens,



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

> era residente ou teve seu inventário processado fora do país:
>
> I - sendo corpóreo o bem transmitido:
>
> a) quando se encontrar no território do Estado;
>
> b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicilio neste Estado;
>
> II - sendo incorpóreo o bem transmitido:
>
> a) quando o ato de sua transferência ou liquidação ocorrer neste Estado;
>
> **b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado.**" (grifo nosso)

A alínea 'b' do inciso II do artigo supracitado foi declarada inconstitucional pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo ao argumento de que os Estados não possuem competência tributária para suprir a ausência da Lei Complementar exigida pelo art. 155, § 1º, III, 'b', da Constituição Federal de 1988 (fls. 29/39, Doc. 4).

O federalismo e suas regras de distribuição de competências legislativas são um dos grandes alicerces da consagração da fórmula *Estado de Direito*, que, conforme salientado por PABLO LUCAS VERDÚ, ainda exerce particular fascinação sobre os juristas. Essa fórmula aponta a necessidade de o Direito ser respeitoso com as interpretações acerca de diferentes dispositivos constitucionais que envolvem diversas competências legislativas, para que se garanta a previsão do legislador constituinte sobre a divisão dos centros de poder entre os entes federativos, cuja importância é ressaltada tanto por JORGE MIRANDA (*Manual de direito constitucional.* 4. Ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1990, t.1, p. 13-14), quanto por JOSÉ GOMES CANOTILHO (*Direito constitucional e teoria da Constituição.* Almedina, p. 87).

A essencialidade da discussão, portanto, não está na maior ou menor importância do assunto específico tratado pela legislação, mas sim na observância respeitosa à competência constitucional do ente federativo para editá-la (MAURICE DUVERGER. *Droit constitutionnel et institutions*



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

*politiques.* Paris: Presses Universitaires de France, 1955. p. 265 e ss.), com preservação de sua autonomia e sem interferência dos demais entes da federação, pois, como salientado por LÚCIO LEVI:

> "a federação constitui, portanto, a realização mais alta dos princípios do constitucionalismo. Com efeito, a ideia do Estado de direito, o Estado que submete todos os poderes à lei constitucional, parece que pode encontrar sua plena realização somente quando, na fase de uma distribuição substancial das competências, o Executivo e o Judiciário assumem as características e as funções que têm no Estado Federal". (NORBERTO BOBBIO, NICOLA MATTEUCCI, GIANFRANCO PASQUINO (Coord.). *Dicionário de política.* v. I, p. 482).

O equilíbrio na interpretação constitucional sobre a distribuição de competências na história do federalismo iniciou com a Constituição norte-americana de 1787. A análise de suas características e consequências, bem como do desenvolvimento de seus institutos vem sendo realizada desde os escritos de JAY, MADISON e HAMILTON, nos artigos federalistas, publicados sob o codinome *Publius*, durante os anos de 1787-1788, até os dias de hoje, e mostra que se trata de um sistema baseado principalmente na consagração da divisão constitucional de competências, para manutenção de autonomia dos entes federativos e equilíbrio no exercício do poder (THOMAS MCINTYRE COOLEY. *The general principles of constitutional law in the United States of America.* 3. ed. Boston: Little, Brown and Company, 1898. p. 52; DONALD L. ROBINSON. *To the best of my ability:* the presidency the constitution . New York: W. W. Norton & Company, 1987. p. 18-19). Em 1887, em seu centenário, o estadista inglês WILLIAM GLADSTONE, um dos mais influentes primeiros-ministros ingleses, afirmou que a Constituição dos Estados Unidos "*era a mais maravilhosa obra jamais concebida num momento dado pelo cérebro e o propósito do homem*", por equilibrar o exercício do poder.

É importante salientar, dentro dessa perspectiva da "*mais maravilhosa*



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

*obra jamais concebida"*, que a questão do federalismo e do equilíbrio entre o Poder Central e os Poderes Regionais foi das questões mais discutidas durante a Convenção norte-americana, pois a manutenção do equilíbrio Democrático e Republicano, no âmbito do Regime Federalista, depende do bom entendimento, definição, fixação de funções, deveres e responsabilidades entre os três Poderes, bem como da fiel observância da distribuição de competências legislativas, administrativas e tributárias entre União, Estados e Municípios, característica do Pacto Federativo, consagrado constitucionalmente no Brasil, desde a primeira Constituição Republicana, em 1891, até a Constituição Federal de 1988.

A Federação, portanto, nasceu adotando a necessidade de um poder central, com competências suficientes para manter a união e coesão do próprio País, garantindo-lhe, como afirmado por HAMILTON, a oportunidade máxima para a consecução da paz e liberdade contra o facciosismo e a insurreição (*The Federalist papers*, no IX) e permitindo à União realizar seu papel aglutinador dos diversos Estados-Membros e de equilíbrio no exercício das diversas funções constitucionais delegadas aos três poderes de Estado.

Durante a evolução do federalismo, passou-se da ideia de três campos de poder mutuamente exclusivos e limitadores, segundo a qual a União, os Estados e os Municípios teriam suas áreas exclusivas de autoridade, para um novo modelo federal baseado principalmente na cooperação, como salientado por KARL LOEWENSTEIN (*Teoria de la constitución*. Barcelona: Ariel, 1962. p. 362).

O legislador constituinte de 1988, atento a essa evolução, bem como sabedor da tradição centralizadora brasileira, tanto obviamente nas diversas ditaduras que sofremos, quanto nos momentos de normalidade democrática, instituiu novas regras descentralizadoras na distribuição formal de competências legislativas, com base no princípio da predominância do interesse, e ampliou as hipóteses de competências concorrentes, além de fortalecer o Município como polo gerador de normas de interesse local.

O princípio geral que norteia a repartição de competência entre os



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

entes componentes do Estado Federal brasileiro, portanto, é o princípio da predominância do interesse, não apenas para as matérias cuja definição foi preestabelecida pelo texto constitucional, mas também em termos de interpretação em hipóteses que envolvem várias e diversas matérias, como na presente ação direta de inconstitucionalidade.

A própria Constituição Federal, presumindo de forma absoluta para algumas matérias a presença do princípio da predominância do interesse, estabeleceu, *a priori*, diversas competências para cada um dos entes federativos, União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios, e, a partir dessas opções, pode ora acentuar maior centralização de poder, principalmente na própria União (CF, art. 22), ora permitir uma maior descentralização nos Estados-Membros e Municípios (CF, arts. 24 e 30, I).

Atuando dessa maneira, se, na distribuição formal de competências, houve um maior afastamento do federalismo centrípeto que sempre caracterizou a república brasileira, na distribuição material, nossas tradições históricas, político-econômicas e culturais, somadas ao próprio interesse do legislador constituinte, que permaneceria como poder constituído (Congresso Nacional), após a edição da Constituição de 1988, acabaram por produzir grande generosidade do texto constitucional na previsão dos poderes enumerados da União, com a fixação de competência privativa para a maioria dos assuntos de maior importância legislativa.

Consequentemente, concordemos ou não, no texto da Constituição de 1988, as contingências históricas, político-econômicas e culturais mantiveram a concentração dos temas mais importantes no Congresso Nacional, em detrimento das Assembleias locais, como salientado por JOSÉ ALFREDO DE OLIVEIRA BARACHO (*Teoria geral do federalismo.* Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 317), e facilmente constatado ao analisarmos o rol de competências legislativas da União estabelecidas no artigo 22 do texto constitucional.

Essa opção inicial do legislador constituinte, ao centralizar, nos poderes enumerados da União (CF, artigo 22), a maioria das matérias legislativas mais importantes, contudo, não afastou da Constituição de



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

1988 os princípios básicos de nossa tradição republicana federalista, que gravita em torno do princípio da autonomia, da participação política e da existência de competências legislativas próprias dos Estados/Distrito Federal e Municípios, indicando ao intérprete a necessidade de aplicá-los como vetores principais em cada hipótese concreta em que haja a necessidade de análise da predominância do interesse, para que se garanta a manutenção, fortalecimento e, principalmente, o equilíbrio federativo (GERALDO ATALIBA. *República e constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 10), que se caracteriza pelo respeito às diversidades locais, como bem salientado por MICHAEL J. MALBIN, ao apontar que a intenção dos elaboradores da Carta Constitucional Americana foi justamente estimular e incentivar a diversidade, transcendendo as facções e trabalhando pelo bem comum (*A ordem constitucional americana*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1987, p. 144), consagrando, ainda, a pluralidade de centros locais de poder, com autonomia de autogoverno e autoadministração, para que se reforçasse a ideia de preservação da autonomia na elaboração do federalismo, como salientado por ALEXIS DE TOCQUEVILLE, ao comentar a formação da nação americana (*Democracia na América: leis e costumes*. São Paulo: Martins Fontes, 1988. p. 37 e ss.), que serviu de modelo à nossa Primeira Constituição Republicana em 1891.

Nos regimes federalistas, respeitadas as opções realizadas pelo legislador constituinte e previamente estabelecidas no próprio texto constitucional, quando surgem dúvidas sobre a distribuição de competências e, consequentemente, a necessidade de definição do ente federativo competente para legislar sobre determinado e específico assunto, que engloba uma ou várias matérias com previsão ou reflexos em diversos ramos do Direito, caberá ao intérprete priorizar o fortalecimento das autonomias locais e o respeito às suas diversidades como pontos caracterizadores e asseguradores do convívio no Estado Federal, que garantam o imprescindível equilíbrio federativo (JUAN FERRANDO BADÍA. *El estado unitário: El federal y El estado regional*. Madri: Tecnos, 1978, p. 77; MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

*O Estado federal brasileiro na Constituição de 1988*. Revista de Direito Administrativo, n. 179, p. 1; RAUL MACHADO HORTA. *Tendências atuais da federação brasileira*. Cadernos de direito constitucional e ciência política, n. 16, p. 17; e, do mesmo autor: Estruturação da federação. Revista de Direito Público, n. 81, p. 53 e ss.; CARLOS MÁRIO VELLOSO. *Estado federal e estados federados na Constituição brasileira de 1988: do equilíbrio federativo*. Revista de Direito Administrativo, n. 187, p. 1 e ss.; JOSAPHAT MARINHO. *Rui Barbosa e a federação*. Revista de Informação Legislativa, n. 130, p. 40 e ss.; SEABRA FAGUNDES. *Novas perspectivas do federalismo brasileiro*. Revista de Direito Administrativo, n. 99, p. 1 e ss.).

Temos, portanto, historicamente, dentro do federalismo brasileiro, não um federalismo cooperativo, mas, como já disse, um federalismo centrípeto, em que a União, tradicionalmente, não só fica com as matérias mais importantes, mas também, nas demais, com as normas gerais. E, por cultura jurídica nossa, no embate entre leis federais, leis estaduais e leis municipais, há uma tendência de valorar mais a legislação federal. Então, quando verifico a possibilidade de uma interpretação pela autonomia dos Estados, que isso configure realmente uma das finalidades da Constituição de 1988, que ampliou a repartição de competências. Tenho por princípio, portanto, interpretar mais extensivamente aos Estados.

Em várias oportunidades, venho defendendo uma interpretação que privilegia a cooperação federativa, no sentido de permitir aos Estados a possibilidade de legislar nos exatos termos da previsão constitucional estabelecida no artigo 24 (competência concorrente).

A respeito da competência concorrente entre a União, os Estados e o Distrito Federal, a qual inclui também normas de natureza tributária (art. 24, I, da Constituição Federal), tenho defendido, em sede doutrinária (*Direito constitucional* - 36. ed. - São Paulo : Atlas, 2020. p. 352 ss), que a Constituição Federal de 1988 adotou a competência concorrente não cumulativa ou vertical, ou seja, a competência da União está adstrita ao estabelecimento de normas gerais, devendo os Estados e o Distrito Federal especificá-las, através de suas respectivas leis, fazendo uso da competência suplementar (CF, art. 24, § 2º).



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

Doutrinariamente, costuma-se dividir a competência suplementar dos Estados-membros e do Distrito Federal em duas espécies: a complementar e a supletiva.

A primeira (competência complementar) dependerá de prévia existência de lei federal, a ser detalhada pelos Estados-membros e Distrito Federal.

Por sua vez, a segunda (competência supletiva) é desencadeada em face da inércia da União em editar a lei federal, quando então os Estados e o Distrito Federal, temporariamente, adquirirão competência plena tanto para edição das normas de caráter geral, quanto para normas específicas (CF, art. 24, §§ 3º e 4º).

Desse modo, a inércia da União em editar normas gerais a respeito das matérias constantes no art. 24 da Constituição Federal não impede os Estados-membros ou o Distrito Federal de regulamentarem a disciplina constitucional (competência supletiva), no entanto, a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual ou distrital, no que lhe for contrário.

Nesse sentido, manifestei-me, recentemente, no âmbito do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, no julgamento das ADIs 4629/RS e 5077/DF, sendo acompanhado à unanimidade pelos demais Ministros desta CORTE:

> "AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONSTITUCIONAL E AMBIENTAL. FEDERALISMO E RESPEITO ÀS REGRAS DE DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIA LEGISLATIVA. LEI 3.213/2013 DO ESTADO DE RONDÔNIA. MINERAÇÃO E GARIMPAGEM. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA PRIVATIVA DA UNIÃO (ART. 22, XII, DA CF). LICENCIAMENTO AMBIENTAL. COMPETÊNCIA CONCORRENTE. PRIMAZIA DA UNIÃO PARA FIXAR NORMAS GERAIS (ART. 24, VI, VII E VII, § 1º, 30, I E II, E 225, § 1º, IV, DA CF). EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA AMBIENTAL. SEPARAÇÃO DOS PODERES (ART. 2º DA CF). RESERVA DE ADMINISTRAÇÃO (ART. 2º, 61, § 1º, II, "E", 84, II E VI, "A", DA CF). COBRANÇA DE TAXA PELO



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA (ART. 145, II, DA CF), POR MEIO DE LEI DE INICIATIVA DO LEGISLATIVO. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE INICIATIVA RESERVADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. PARCIAL PROCEDÊNCIA.

1. Compete privativamente à União legislar sobre jazidas, minas, outros recursos minerais e metalurgia (CF/1988, art. 22, XII), em razão do que incorre em inconstitucionalidade a norma estadual que, a pretexto de regulamentar o licenciamento ambiental, impede o exercício de atividade garimpeira por pessoas físicas.

2. A diretriz fixada pelo constituinte, de favorecimento da organização da atividade garimpeira em cooperativas (art. 174, § 3º, da CF), não permite o extremo de limitar a prática de garimpagem apenas aos associados a essas entidades, sob pena de violação à garantia constitucional da liberdade de iniciativa e de livre associação (art. 1º, IV, art. 5º, XX, e art. 170, parágrafo único, da CF).

3. **A competência legislativa concorrente 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).**

4. O licenciamento para exploração de atividade potencialmente danosa, como é o caso da lavra de recursos minerais, insere-se no Poder de Polícia Ambiental, cujo exercício é atividade administrativa de competência do Poder Executivo e, portanto, submetida à reserva de administração (art. 61, § 1º, II, e, c/c art. 84, II e VI, "a", da CF).

5. A definição do valor cobrado a título de taxa pelo exercício do poder de polícia (art. 145, II, da CF) pode ser



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

estabelecida em sede legislativa, por iniciativa concorrente dos Poderes Executivo e Legislativo, pois não há falar em iniciativa reservada em matéria tributária (ARE 743480, Rel. Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado sob o rito da repercussão geral, DJe de 19/11/2013).

6. Medida Cautelar confirmada e Ação Direta julgada parcialmente procedente." (ADI 5077/DF, Rel. Min. ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, DJe de 23/11/2018 – grifo nosso)

"CONSTITUCIONAL. DIREITO FINANCEIRO E ORÇAMENTÁRIO. EMENDA CONSTITUCIONAL 59/2011 DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. ALTERAÇÃO DOS PRAZOS DE ENCAMINHAMENTO DE LEIS ORÇAMENTÁRIAS. OFENSA AOS ARTS. 165 E 166 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E AO PRINCÍPIO DA SIMETRIA. NÃO OCORRÊNCIA. **AUTONOMIA DOS ESTADOS-MEMBROS. AUSÊNCIA DE NORMAS GERAIS DA UNIÃO. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA PLENA DOS ESTADOS (ART. 24, § 3º, CF).** IMPROCEDÊNCIA.

1. O legislador constituinte deixou a cargo da lei complementar a regulamentação sobre "o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual" (CF, art. 165, § 9º). No plano federal, enquanto não editadas as normas gerais, aplica-se o disposto no art. 35, § 2º, incisos I, II e III, do ADCT.

2. O art. 35, § 2º, I, do ADCT dispõe que a lei do plano plurianual tem vigência até "o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente", com início no segundo ano de mandato. Assim, no ano em que for editado o PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias deve ser compatível com o plano então vigente (CF, art. 166, § 4º).

3. No caso da Emenda Constitucional 59/2011 do Estado do Rio Grande do Sul, o legislador estadual manteve a mesma sistemática aplicada à União, embora com prazos próprios de



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

> tramitação das leis orçamentárias. Respeito ao Princípio da Simetria.
>
> 4. Além disso, **no tocante à distribuição de competências, a Constituição Federal instituiu um "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 CF.**
>
> **5. Competência legislativa plena dos Estados-Membros quando inexistente norma federal a estabelecer normatização de caráter geral (CF, art. 24, § 3º)**.
>
> 6. Ação Direta julgada improcedente." (ADI 4629/RS, Rel. Min. ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, DJe de 03/10/2019 – grifo nosso)

Destaco, ainda, outros precedentes da CORTE sobre a possibilidade do exercício da competência legislativa supletiva (plena) pelos Estados e Distrito Federal na ausência de lei complementar federal que estabeleça normas gerais, também julgados por unanimidade: ADI 429/CE, Rel. Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, DJe de 30/10/2014; e ADI 2818/RJ, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, DJe de 01/08/2013. Este último recebeu a seguinte ementa:

> "Ação direta de inconstitucionalidade. Lei nº 3.874, de 24 de junho de 2002, do Estado do Rio de Janeiro, a qual disciplina a comercialização de produtos por meio de vasilhames, recipientes ou embalagens reutilizáveis. Inconstitucionalidade formal. Inexistência. Competência concorrente dos estados-membros e do Distrito Federal para legislar sobre normas de defesa do consumidor. Improcedência do pedido. 1. A Corte teve oportunidade, na ADI nº 2.359/ES, de apreciar a constitucionalidade da Lei nº 5.652/98 do Estado do Espírito Santo, cuja redação é absolutamente idêntica à da lei ora questionada. Naquela ocasião, o Plenário julgou improcedente a ação direta de inconstitucionalidade, por entender que o ato normativo se insere no âmbito de proteção do consumidor, de competência legislativa concorrente da União e dos estados (art.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

> 24, V e VIII, CF/88). 2. As normas em questão não disciplinam matéria atinente ao direito de marcas e patentes ou à propriedade intelectual – matéria disciplinada pela Lei federal nº 9.279 -, limitando-se a normatizar acerca da proteção dos consumidores no tocante ao uso de recipientes, vasilhames ou embalagens reutilizáveis, sem adentrar na normatização acerca da questão da propriedade de marcas e patentes. 3. Ao tempo em que dispõe sobre a competência legislativa concorrente da União e dos estados-membros, prevê o art. 24 da Carta de 1988, em seus parágrafos, duas situações em que compete ao estado-membro legislar: (a) quando a União não o faz e, assim, o ente federado, ao regulamentar uma das matérias do art. 24, não encontra limites na norma federal geral – que é o caso ora em análise; e (b) quando a União edita norma geral sobre o tema, a ser observada em todo território nacional, cabendo ao estado a respectiva suplementação, a fim de adequar as prescrições às suas particularidades locais. **4. Não havendo norma geral da União regulando a matéria, os estados-membros estão autorizados a legislar supletivamente no caso, como o fizeram os Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro, até que sobrevenha disposição geral por parte da União.** 5. Ação direta julgada improcedente." (ADI 2818/RJ, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, DJe de 01/08/2013 – grifo nosso)

A possibilidade do exercício da competência plena pelos Estados e pelo Distrito Federal, ante a ausência de legislação complementar federal, especialmente no que se refere à matéria finaceiro-tributária, cuida-se de tema sensível ao pacto federativo, por envolver o equilíbrio financeiro e a autonomia das Unidades da Federação.

A Federação se caracteriza pela tríplice autonomia dos Estados-membros, que, embora não sejam dotados de soberania, tem garantida constitucionalmente sua autonomia financeira, a partir da previsão de suas competências tributária e da repartição constitucional de receitas.

A fonte das receitas pode ser originária ou derivada. Originária



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

ocorre nos casos em que o Estado explora seu próprio patrimônio "como ocorre com países árabes, por exemplo, que possuem fontes naturais de petróleo, consistindo essa receita a mais importante para a manutenção do Estado" (*Manual de direito financeiro.* HARRISON LEITE. 9ª ed. Salvador: Juspodivm, 2020. p. 309). No Brasil, cita-se como exemplo de receita originária aquela decorrente de aluguéis de imóveis públicos. Aqui, o regime jurídico é de direito privado.

Por sua vez, nas receitas derivadas o Estado atua com poder de império, coercitivo, impondo ao particular, através de lei, o recolhimento de determinado valor aos cofres públicos, independente de sua vantagem, sob pena de incorrer em sanções. Aqui entram os tributos, principal fonte de arrecadação estatal.

A importância da instituição dos tributos na efetivação das políticas orçamentarias é tanta que o artigo 162 da Constituição Federal prevê ampla publicização e transparência dos dados referentes à arrecadação dos tributos, de forma que devem ser divulgados até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação.

Corrobora a importância da instituição/arrecadação dos tributos o artigo 11 da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que prevê que a responsabilidade na gestão fiscal somente será garantida com a efetiva previsão e arrecadação de todos os tributos da competência do ente federativo, impondo, ainda, graves consequências aqueles que forem inertes:

> "Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.
>
> Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos".

Diante da autonomia financeira dos entes federados, bem como da importância da arrecadação tributária para se fazer frente à efetivação de



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

políticas orçamentárias, nota-se que a inércia da União em editar normas gerais sobre determinado tributo de competência dos Estados importa grave violação ao pacto federativo, impactando, inclusive, na implementação de políticas sociais em prol de toda a população.

Exatamente para impedir essas situação – onde a inércia da União poderia prejudicar o pleno exercício da autonomia financeira dos Estados-membros – a Constituição Federal previu, expressamente, a matéria tributária como de competência legislativa concorrente, admitindo a atuação plena dos Estados-membros nas hipóteses onde a União silencia em exercer seu *munus* constitucional.

Diante desse cenário de omissão da União, por diversas vezes, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL se manifestou no sentido de que a ausência de lei complementar nacional autoriza o exercício da competência legislativa tributária plena pelos Estados e o Distrito Federal, como no caso do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e das custas dos serviços forenses. Nesse sentido, indico os seguintes precedentes:

> "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 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



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

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 de 13/06/2012 - grifo nosso)

"RECURSO - AGRAVO DE INSTRUMENTO - COMPETÊNCIA. A teor do disposto no artigo 28, § 2º, da Lei nº 8.038/90, compete ao relator a que for distribuído o agravo de instrumento, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, bem como no Superior Tribunal de Justiça, com o fim de ver processado recurso interposto, o julgamento respectivo. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES - DISCIPLINA. Mostra-se constitucional a disciplina do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores mediante norma local. **Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena - § 3º do artigo 24, do corpo permanente da Carta de 1988 -, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação - § 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988.**" (AI 167.777 AgR, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, DJ 09-05-1997 PP-18134 EMENT VOL-01868-04 PP-00796 – grifo nosso)

"I. Taxa Judiciária: sua legitimidade constitucional, admitindo-se que tome por base de cálculo o valor da causa ou da condenação, o que não basta para subtrair-lhe a natureza de taxa e convertê-la em imposto: precedentes (ADIn 948-GO,



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

9.11.95, Rezek; ADIn MC 1.772-MG, 15.4.98, Velloso).

II. Legítimas em princípio a taxa judiciária e as custas ad valorem afrontam, contudo, a garantia constitucional de acesso à jurisdição (CF, art. 5º, XXXV) se a alíquota excessiva ou a omissão de um limite absoluto as tornam desproporcionadas ao custo do serviço que remuneraram: precedentes (Rp 1.077-RJ, 28.3.84, Moreira, RTJ 112/34; Rp 1.074- , 15.8.84, Falcão, RTJ 112/499; ADIn 948-GO, 9.11.95, Rezek; ADIn MC 1.378-5, 30.11.95, Celso, DJ 30.5.97; ADIn MC 1.651-PB, Sanches, DJ 11.9.98; ADIn MC 1.772-MG, 15.4.98, Velloso).

III. ADIn: medida cautelar: não se defere, embora plausível a argüição, quando - dado o conseqüentes restabelecimento da eficácia da legislação anterior - agravaria a inconstitucionalidade denunciada: é o caso em que, se se suspende, por aparentemente desarrazoada, a limitação das custas judiciais a 5% do valor da causa, seria restabelecida a lei anterior que as tolerava até 20%.

IV. **Custas dos serviços forenses: matéria de competência concorrente da União e dos Estados (CF 24, IV), donde restringir-se o âmbito da legislação federal ao estabelecimento de normas gerais, cuja omissão não inibe os Estados, enquanto perdure, de exercer competência plena a respeito (CF, art. 24, §§ 3º e 4º).**

V. Custas judiciais são taxas, do que resulta - ao contrário do que sucede aos impostos (CF, art. 167, IV) - a alocação do produto de sua arrecadação ao Poder Judiciário, cuja atividade remunera; e nada impede a afetação dos recursos correspondentes a determinado tipo de despesas - no caso, as de capital, investimento e treinamento de pessoal da Justiça - cuja finalidade tem inequívoco liame instrumental com o serviço judiciário." (ADI 1926MC, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ 10-09-1999 PP-00002 EMENT VOL-01962-01 PP-00022 – grifo nosso)

Logo, verifica-se que a regra é o exercício de competência plena pelos entes federados ante a ausência de normas gerais da União,



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

conforme artigo 24, §3º, da CF/1988 e artigo 34, §3º, do ADCT (*§ 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto*), ressalvada a posterior suspensão daqueles pontos em que houver contrariedade com superveniente legislação de âmbito nacional.

Especificamente a respeito da instituição e cobrança do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD pelos Estados e o Distrito Federal, não obstante a ausência de lei complementar nacional que estabeleça normas gerais a respeito da matéria, os eminentes Ministros da Segunda Turma do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL já se manifestaram pelo reconhecimento do exercício da competência supletiva (plena) dos Estados e do Distrito Federal.

Nesse exato sentido, julgamento do Recurso Extraordinário 607.546, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI:

> "AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A DOAÇÃO DE BENS MÓVEIS. 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 CONSTITUIÇÃO E DO ART. 34, § 3º, DO ADCT. PRECEDENTES. JULGAMENTO DA MATÉRIA NOS TERMOS DO ART. 557, CAPUT, DO CPC. 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 e art. 34, § 3º, do ADCT. Precedentes. II – Agravo regimental improvido." (RE 607.546-AgR, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, DJe de 06/09/2011)



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

Trata-se de hipótese absolutamente semelhante à prevista no art. 155, § 1º, III, 'a' e 'b', da Lei Maior (o doador tiver domicilio ou residência no exterior, ou o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior); que, portanto, merece igual tratamento, no sentido de prevalecer a competência plena dos Estados e do Distrito Federal para instituição do ITCMD, sem prejuízo de que posterior edição de lei complementar nacional venha a regulamentar a matéria.

A ausência de lei complementar nacional tem se prolongado por mais de três décadas, sendo, portanto, inadmissível que as Unidades da Federação permaneçam reféns dessa omissão e deixem de arrecadar os valores correspondentes ao ITCMD, nas hipóteses do art. 155, § 1º, III, 'a' e 'b', da Constituição Federal – ressaltando-se, novamente, que a própria Constituição Federal outorgou o exercício da competência supletiva aos Estados e ao Distrito Federal (art. 24, § 3º, da CF/88, e art. 34, § 3º, do ADCT).

Afastar a efetiva incidência do artigo 24 da Constituição Federal à presente situação, condicionando taxativamente a incidência do ITCMD nas hipóteses em que o doador tiver domicilio ou residência no exterior ou o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, à prévia edição de lei complementar nacional, subverteria a distribuição constitucional de competências, desrespeitando a *razão da criação dessa norma* pela Assembleia Nacional Constituinte, qual seja, fortalecer os entes federativos e sua própria autonomia financeira.

No Congresso Nacional, o projeto de lei destinado a regulamentar a competência para a instituição e cobrança do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD com fundamento no inciso III do § 1º do art. 155 da Constituição Federal atualmente em trâmite na Câmara dos Deputados (PLP 363/2013, de iniciativa da Deputada Érika Kokay - PT/DF), reconhece, textualmente, a existência de competência concorrente entre os entes federativos:



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

> "A lei complementar preconizada pelo inciso III do parágrafo primeiro do artigo 155, da Constituição Federal, não foi editada até hoje, já consumidos vinte e cinco anos da promulgação da apelidada constituição cidadã, de 1988.
>
> **Pode-se alegar que tal medida legislativa, se não for supérflua, não seria tão premente, tanto que em vinte e cinco anos aparentemente não chegou a fazer muita falta, já que os Estados e o Distrito Federal podem exercer a competência plena, na ausência de lei complementar, no uso da competência outorgada pelo artigo 24, parágrafo terceiro, da Constituição Federal, e pelo artigo 34, parágrafo terceiro, do ADCT – ato das disposições constitucionais transitórias.**
>
> Mas a lacuna permanece e seu suprimento é de toda conveniência para uniformizar o tratamento da questão em nível nacional e para prevenir o abuso da criatividade de legisladores estaduais ou distritais na elaboração de normas eventualmente de discutível constitucionalidade, propiciadoras de litígios desnecessários." (disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=E721FD9327990F1ADB7A0AFB27C89DE8.proposicoesWebExterno2?codteor=1200985&filename=PLP+363/2013 > acesso em 21/10/2020 – grifo nosso).

Ressalto, aqui, os argumentos do Estado de São Paulo em sua sustentação oral, na qual asseverou que, apenas no âmbito daquele Estado, as perdas na arrecadação fiscal decorrentes da manutenção da decisão recorrida pelo STF é estimada em valores superiores a 5 (cinco) bilhões de reais nos próximos anos, com impacto negativo imediato de mais de 2 (dois) bilhões em decorrência de diversas ações judiciais atualmente em trâmite.

Está claro que as Unidades da Federação suportariam individualmente sérios prejuízos em sua arrecadação fiscal, caso esta SUPREMA CORTE venha a manter o entendimento do Tribunal de origem pela impossibilidade do exercício da competência tributária plena pelos Estados e o Distrito Federal nas situações estabelecidas pelo inciso



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

III do § 1º do art. 155 da Constituição Federal.

Ressalto, ainda, ser indiscutível que a movimentação internacional de bens e valores está fortemente concentrada nas mãos das grandes empresas multinacionais e de seus respectivos sócios e administradores - ou seja, daqueles que possuem maior capacidade para dispersar mundialmente seu patrimônio, em busca de condições fiscais mais favoráveis.

Deste modo, inibir a cobrança do ITCMD nas hipóteses em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior oficializaria a vantagem de manter patrimônio fora do País, a fim de eximir-se da incidência do ITCMD nas hipóteses de doações e heranças, beneficiando aqueles que possuem condições de manter bens e valores no exterior, em detrimento daqueles que possuem patrimônio integralmente localizado em território nacional, o que ensejaria grave ofensa à isonomia tributária.

Por fim, em seu substancioso voto, o Eminente Relator, Min. DIAS TOFFOLI, aponta a possibilidade de conflito federativo como fundamento para obstar a competência legislativa plena dos Estado para instituição do ITCMD nas hipóteses do artigo 155, § 1º, III, letras 'a' e 'b', da Constituição Federal,. *Data venia*, ouso discordar de Sua Excelência.

Entendo não se tratar de hipótese de conflito entre os Estado, pois quando o constituinte originário vislumbrou tal possibilidade, tratou de trazer ampla regulamentação da matéria, como ocorreu, por exemplo, com o ICMS.

No caso do ITCMD, não há margem para se cogitar o conflito, haja vista que aos Estados compete apenas instituir o tributo nas hipóteses em que houver alguma conduta dentro de seu território. Veja-se novamente, por exemplo o teor da Lei 10.705/2000 do Estado de São Paulo, que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD:

> "Artigo 4º - O imposto é devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

no exterior, e, no caso de morte, se o "de cujus" possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país:

I - sendo corpóreo o bem transmitido:

a) quando se encontrar **no território do Estado**;

b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário **tiver domicilio neste Estado**;

II - sendo incorpóreo o bem transmitido:

a) quando o ato de sua transferência ou liquidação **ocorrer neste Estado**;

b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário **tiver domicílio neste Estado**." (grifou-se)

Não vislumbro, portanto, qualquer hipótese de violação do pacto federativo pela instituição do tributo pelos Estados no mesmo molde acima citado. Pelo contrário, o que põe em risco o pacto federativo é negar a competência legislativa plena dos Estados diante da omissão da União em editar a norma geral, afetando, seriamente, a autonomia financeira desses entes federativos.

Por fim, relembro que o exercício da competência plena pelos Entes Federados será apenas temporário, de modo que, uma vez sancionada norma complementar nacional, as leis locais perderão sua eficácia naquilo que lhe contrariar, conforme se depreende do parágrafo 4º do art. 24 da Constituição Federal:

"§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário."

Diante do exposto, com as devidas vênias ao eminente Ministro relator, DIVIRJO para DAR PROVIMENTO ao Recurso Extraordinário e denegar a segurança concedida na origem.

Proponho seja fixada a seguinte tese para o Tema 825 da Repercussão Geral:

" Nos termos do art. 24, § 3º, da CF/88 e no art. 34, § 3º, do



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

> 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."

Caso a posição sustentada neste voto acabe vencida, registro desde logo que acompanho a proposta de modulação dos efeitos do julgado, apresentada pelo Ilustre Relator.

É o voto.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C881-3358-BD1D-A664 e senha 6E4F-873C-59F1-EE9F

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 851.108 SÃO PAULO**

| | |
|---|---|
| **RELATOR** | **: MIN. DIAS TOFFOLI** |
| **RECTE.(S)** | : ESTADO DE SÃO PAULO |
| **PROC.(A/S)(ES)** | : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO |
| **RECDO.(A/S)** | : VANESSA REGINA ANDREATTA |
| **ADV.(A/S)** | : REGINA MARIA PEREIRA ANDREATTA |

V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – O julgamento deste processo foi iniciado na Sessão Virtual de 23 de outubro a 3 de novembro de 2020, sendo suspenso ante pedido de vista do ministro Alexandre de Moraes. Formalizei voto no sentido do desprovimento do recurso extraordinário, declarando inconstitucional a Lei nº 10.702/2000, alterada pela de nº 10.992/2001, ambas do Estado de São Paulo, e deixando de modular os efeitos da decisão. Confiram:

V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Tem-se recurso extraordinário interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, formalizado no julgamento de recurso em mandado de segurança, mediante o qual assentada a impossibilidade de exigência, por ato normativo, de Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* ou Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, uma vez ausente lei complementar à qual se refere o artigo 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal. Eis a síntese do pronunciamento:

> 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 610D-867C-A086-A9C8 e senha C002-1699-1836-33D4

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.

Recursos não providos.

No extraordinário, protocolado com alegada base na alínea "a" do inciso III do artigo 102 da Carta da República, o Estado de São Paulo aponta violados os artigos 24, inciso I, § 3º, e 155, inciso I, § 1º, incisos II e III, alínea "b", da Constituição Federal. Frisa atribuição plena das unidades federativas para instituir o Imposto. Sublinha desnecessária edição de lei complementar federal prévia versando a matéria.

A Procuradoria-Geral da República opina pelo desprovimento do recurso.

Atendidos os pressupostos de admissibilidade, o extraordinário merece sequência, conforme reconhecido quando, na Sessão Virtual de 20 de agosto de 2015, o Pleno entendeu configurada a repercussão geral do tema.

O Relator, ministro Dias Toffoli, pronunciou-se no sentido de ser vedado, aos Estados e ao Distrito Federal, criar, inexistindo lei complementar anterior, Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* ou Doação de Quaisquer Bens ou Direitos relativamente às circunstâncias encerradas no artigo 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal.

Assentou a pertinência de norma geral alusiva à competência tributária, presente extraterritorialidade, visando estabelecer elementos de conexão e evitar conflitos envolvendo bitributação considerados unidades da Federação e países com os quais o Brasil possui acordo comercial.

No tocante à Lei nº 10.705/2000, alterada pela de nº 10.992/2001, ambas do Estado de São Paulo, entendeu ser norma de eficácia contida, dependente de lei complementar posterior para tornar-se exigível. Cumpre divergir no ponto.

Descabe potencializar a inércia do legislador federal,



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 610D-867C-A086-A9C8 e senha C002-1699-1836-33D4

permitindo-se, à margem da Constituição Federal, a exigência de imposto sobre doação, por residente ou domiciliado no exterior, a beneficiário do Estado de São Paulo. Transcrevo o teor dos dispositivos contidos no diploma, para fins de documentação:

> Artigo 2º – O imposto incide sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido:
>
> I – por sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória;
>
> II – por doação.
>
> [...]
>
> Artigo 4º – O imposto devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o 'de cujus' possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país:
>
> I – sendo corpóreo o bem transmitido:
>
> a) quando se encontrar no território do Estado;
>
> b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado;
>
> II – sendo incorpóreo o bem transmitido:
>
> a) quando o ato de sua transferência ou liquidação ocorrer neste Estado;
>
> b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado."

A Lei estadual, ao criar imposto a partir do versado no artigo 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal, revela duas impropriedades formais: a usurpação da competência legislativa da União, a quem cabe editar norma geral nacional sobre a matéria, e a inadequação do instrumento legislativo, considerada a exigência constitucional de veiculação por lei



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 610D-867C-A086-A9C8 e senha C002-1699-1836-33D4

complementar.

A corroborar a óptica, o Plenário, no julgamento do recurso extraordinário nº 172.058, de minha relatoria, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 13 de outubro de 1995, proclamou a imprescindibilidade da espécie legislativa para disciplinar os comandos gerais em matéria tributária. Confiram trecho da ementa:

> […]
>
> TRIBUTO – RELAÇÃO JURÍDICA – ESTADO/CONTRIBUINTE – PEDRA DE TOQUE. No embate diário Estado/contribuinte, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro. Dentre as garantias constitucionais explícitas, e a constatação não excluí o reconhecimento de outras decorrentes do próprio sistema adotado, exsurge a de que somente a lei complementar cabe "a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes" alínea a do inciso III do artigo 146 do Diploma Maior de 1988.
>
> […]

É de afastar de nosso sistema jurídico o fenômeno da constitucionalização superveniente. Observados os artigos 146, inciso III, alínea "a", e 155, inciso XII, alínea "a", da Carta da República, não pode norma estadual ser precoce, prematura. Para ter validade, há de suceder, no tempo, legislação complementar pertinente.

Ante a inexistência dessa última, o Estado atuou como entendeu cabível, olvidando-se a isonomia buscada com o requisito de constarem de lei complementar linhas mestras do tributo.

Tampouco no plano da lógica surge viável a tentativa de



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 610D-867C-A086-A9C8 e senha C002-1699-1836-33D4

compatibilizar, com o sistema constitucional, o diploma estadual. A levar em conta ensinamento de Jacob Bazarian, "quando não se respeitam as leis ou princípios lógicos, o pensamento perde sua precisão, sua coerência e consequência, e torna-se incoerente e contraditório" (*O problema da verdade*. São Paulo: Alfa-Ômega, 1985. p. 117). Daí a importância, aponta o acadêmico turco radicado no Brasil na década de 1920, de recorrer-se aos princípios lógicos formais consagrados desde Aristóteles: o da identidade – a revelar ser tudo idêntico a si mesmo ("A é A") –; o da não contradição – segundo o qual uma coisa não pode ser e não ser ela mesma, ao mesmo tempo e do mesmo ponto de vista ("A não é não-A") –; e o do terceiro excluído – a demonstrar que uma coisa é ou não é, não havendo espaço para o meio termo ("A é B ou A não é B").

Ou bem se tem, presente lei complementar, instituição do Imposto sobre doação realizada por domiciliado ou residente no exterior, ou não se tem, sendo forçoso reconhecer impróprio cogitar de terceiro grupo – disciplina até que sobrevenha norma geral da União –, ao argumento de os Estados e o Distrito Federal permanecerem à míngua de receita tributária tendo em conta desídia do legislador federal.

Desprovejo o extraordinário e declaro inconstitucional a Lei nº 10.702/2000, alterada pela de nº 10.992/2001, ambas do Estado de São Paulo.

Fixo a seguinte tese: "É incompatível, com a Constituição Federal, ato normativo estadual a instituir, uma vez ausente lei complementar, Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* ou Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD relativamente às circunstâncias encerradas no artigo 155, § 1º, inciso III, da Carta da República."

Deixo de modular os efeitos da decisão. Eis a denominada inconstitucionalidade útil. Praticamente aposta-se na morosidade da Justiça. Proclamado o conflito da norma com a Constituição Federal, mitiga-se esta sob o ângulo da higidez, como se não estivesse em vigor até então, e assenta-se, como termo inicial do surgimento de efeitos da constatação do



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 610D-867C-A086-A9C8 e senha C002-1699-1836-33D4

conflito, a data da publicação do acórdão. Lei inconstitucional é lei natimorta.

O Relator, ministro Dias Toffoli, na Sessão Virtual em curso – de 19 a 26 de fevereiro de 2021 –, reajustou o voto, para acolher a proposta, formalizada pelo ministro Luís Roberto Barroso, de modulação dos efeitos da decisão e de apelo ao legislador para que, suprindo omissão, discipline a matéria do artigo 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal.

Ausente lei complementar versando o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* ou Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, constitui passo demasiado largo efetuar apelo ao legislador federal visando apreciar o tema considerada a atuação normativa do Estado de São Paulo.

Mantenho-me fiel ao que venho sustentando, em se tratando da mora de outro Poder. Não cabe ao Supremo, sob pena de desgaste maior, fixar prazo ou rogar a atuação do Legislativo. É perigoso, em termos de legitimidade institucional, uma vez que, não legislando o Congresso Nacional, o pronunciamento se torna inócuo.

Ante os limites impostos, pelo Tribunal, ao exercício da jurisdição constitucional, divirjo do Relator também quanto ao apelo feito ao Legislativo.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 610D-867C-A086-A9C8 e senha C002-1699-1836-33D4

**01/03/2021** **PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 851.108 SÃO PAULO**

| | |
|---|---|
| **RELATOR** | **: MIN. DIAS TOFFOLI** |
| **RECTE.(S)** | : ESTADO DE SÃO PAULO |
| **PROC.(A/S)(ES)** | : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO |
| **RECDO.(A/S)** | : VANESSA REGINA ANDREATTA |
| **ADV.(A/S)** | : REGINA MARIA PEREIRA ANDREATTA |

V O T O

O Senhor Ministro **Ricardo Lewandowski** (Vogal): Trata-se de recurso extraordinário interposto com fundamento no art. 102, III, *a*, da Constituição Federal, em face de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo - TJSP, que reconheceu a incompetência daquele ente federativo para legislar sobre a incidência do imposto sobre transmissão causa mortis e doação - ITCMD na hipótese de sucessão testamentária de bem imóvel e móvel localizados no exterior, quando o *de cujus* residente e é domiciliado no exterior, em acórdão assim ementado:

> "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.
>
> Recursos não providos."

O Ministro Dias Toffoli, Relator do feito, vota pelo não provimento do recurso extraordinário e sugere a seguinte tese de julgamento:

> "É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9E1A-3AE9-118A-1885 e senha FE76-4736-6870-EB0D

> ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a edição da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional".

Propõe, ainda, a modulação dos efeitos da decisão, seguindo a seguinte sugestão formulada pelo Ministro Roberto Barroso:

> "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".

Pois bem.

Com efeito, nos autos do AI 805.043/RJ, neguei seguimento ao recurso por entender que a instituição de imposto sobre doação proveniente do exterior enquadrava-se nas hipóteses em que esta Suprema Corte admitia aos estados-membros suprir a omissão legislativa da União, pelo exercício da competência plena prevista no art. 24, § 3°, da Constituição Federal em conjunto com o art. 34, § 3°, do ADCT. Aquela decisão transitou em julgado em 12/8/2010.

Ocorre que, nos termos do art. 155, 1°, III, **a** e **b**, da Constituição Federal, nas hipóteses em que o doador tiver domicilio ou residência no exterior, bem como naquelas em que o *de cujus* possuía bens, era residente



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9E1A-3AE9-118A-1885 e senha FE76-4736-6870-EB0D

ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, a competência para a instituição do ITCMD será disciplinada por lei complementar:

> "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:
> [...]
> III - **terá competência para sua instituição regulada por lei complementar**:
> a) se o doador tiver domicilio ou residência no exterior;
> b) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;" (grifei)

A esse respeito, abalizada doutrina destaca que "nos casos em que a incidência do imposto sobre transmissão causa mortis e doações/ITCMD envolve possível conflito de competência entre o Brasil e algum País deu-se também a reserva de matéria à lei complementar" (MACHADO, Hugo de Brito. *A lei complementar tributária*. São Paulo. Malheiros, 2010, p. 211), sem que o referido ato normativo possa alterar a competência privativa dos Estados e Municípios para instituir o tributo, é claro.

Mas não só. A exigência de lei complementar também visa, dentre outras finalidades, "dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios" (art. 146, I, da CF), já que

> "[a] sua função na espécie é **tutelar do sistema e objetiva controlar**, após a promulgação da Lei Maior, **o sistema de repartição de competências tributárias, resguardando-o**. Em princípio, causa perplexidade a possibilidade de conflitos de competência, dada a rigidez e a rigorosa segregação do sistema,



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9E1A-3AE9-118A-1885 e senha FE76-4736-6870-EB0D

> com impostos privativos e apartados por ordem de governo e taxas e contribuições de melhoria atribuídas com base na precedente competência político-administrativa das pessoas políticas componentes da Federação. Dá-se, porém, que não são propriamente conflitos de competência que podem ocorrer, **mas invasões de competência em razão da insuficiência intelectiva dos relatos constitucionais pelas pessoas políticas destinatárias das regras de competência relativamente aos fatos geradores de seus tributos, notadamente impostos**. É dizer, dada pessoa política mal entende os relatos constitucional e passa a exercer a tributação de maneira mais ampla que a prevista na Constituição, ocasionado fricções, atritos, em áreas reservadas a outras pessoas políticas. **Diz-se então que há um conflito de competência.** Quando ocorrem fenômenos dessa ordem, o normal é submeter ao Judiciário o desate da questão, o que provoca maior nitidez, dando feição cada vez mais límpida ao sistema de repartição das competências tributárias. E, evidentemente, esta possibilidade existe. **Ocorre que o constituinte, para custodiar o sistema, encontra uma fórmula legislativa de resolver o conflito interpretando o seu próprio texto através de lei complementar. Na verdade, o constituinte delegou ao Congresso esta função**." (CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro. Forense, 2010, pp. 87-88; grifei)

Nessa linha de entendimento, esta Suprema Corte já assinalou, por exemplo, em matéria de ICMS, que "o legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a 'guerra tributaria' entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante", as quais, dentre outras providências, "justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais" (ADI 1.247-MC/PA, Rel. Min. Celso de Mello)



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9E1A-3AE9-118A-1885 e senha FE76-4736-6870-EB0D

Como se vê, também na espécie, faz-se necessário o adequado disciplinamento do tema por meio de lei complementar nacional, já que a divergência de critérios entre as legislações dos distintos entes políticos pode ensejar conflitos sobre a incidência do ITCMD.

Ora, a existência de critérios dispares nas legislações estaduais e distrital pode ensejar a ocorrência de situações nas quais mais de um ente subnacional exerça a competência para tributar a herança, por exemplo.

Por isso, evoluindo do entendimento consignado no AI 805.043/RJ, de minha relatoria, entendo que, ante a ausência da lei complementar exigida pelo art. 155, 1°, III, **a** e **b,** da CF, não podem os Estados e o Distrito Federal exercerem a competência plena prevista no art. 24, § 3°, da CF, para disciplinar o imposto sobre transmissão causa mortis e doação proveniente do exterior.

Isso posto, acompanhando o Relator, Ministro Dias Toffoli, voto pela negativa de provimento ao recurso extraordinário, assim como pela modulação dos efeitos da decisão e a favor proposta de tese de repercussão geral. Discordo, no entanto, quanto ao apelo a ser endereçado ao Congresso Nacional para que legisle neste ou naquele sentido.

É como voto.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9E1A-3AE9-118A-1885 e senha FE76-4736-6870-EB0D

**01/03/2021** **PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 851.108 SÃO PAULO**

| | |
|---|---|
| **RELATOR** | **: MIN. DIAS TOFFOLI** |
| **RECTE.(S)** | : ESTADO DE SÃO PAULO |
| **PROC.(A/S)(ES)** | : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO |
| **RECDO.(A/S)** | : VANESSA REGINA ANDREATTA |
| **ADV.(A/S)** | : REGINA MARIA PEREIRA ANDREATTA |

V O T O

**O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO:**

1. Trata-se de recurso extraordinário interposto com fundamento no art. 102, III, *a*, da Constituição, por meio do qual se 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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DC1F-DAC8-97D8-773D e senha CF8D-76DC-0EF8-5EAE

assunto.

3. Note-se que a decisão atacada do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo reconheceu a incompetência estadual 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.
>
> Recursos não providos."

4. O relator do feito, 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



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DC1F-DAC8-97D8-773D e senha CF8D-76DC-0EF8-5EAE

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 relator 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 cuja ementa é a seguinte:

> "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. 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



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DC1F-DAC8-97D8-773D e senha CF8D-76DC-0EF8-5EAE

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



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DC1F-DAC8-97D8-773D e senha CF8D-76DC-0EF8-5EAE

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 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 (i) na proteção da Federação, especialmente da autonomia financeira dos Estados em relação à União; (ii) na aplicação dos arts. 24, §



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DC1F-DAC8-97D8-773D e senha CF8D-76DC-0EF8-5EAE

3º, da CF, e 34, § 3º, do ADCT, que conferem aos Estados a competência normativa plena, diante da inércia do Congresso Nacional; (iii) na ideia de Justiça fiscal, dado que uma eventual declaração de inconstitucionalidade das leis estaduais beneficiaria, principalmente, contribuintes de maior capacidade econômica; (iv) 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.

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,



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DC1F-DAC8-97D8-773D e senha CF8D-76DC-0EF8-5EAE

**acompanho** o voto do relator em sua inteireza.

13. É como voto.



Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DC1F-DAC8-97D8-773D e senha CF8D-76DC-0EF8-5EAE

**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 851.108**
PROCED. : SÃO PAULO
**RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI**
RECTE.(S) : ESTADO DE SÃO PAULO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO
RECDO.(A/S) : VANESSA REGINA ANDREATTA
ADV.(A/S) : REGINA MARIA PEREIRA ANDREATTA (0067031/SP)

**Decisão:** Após o voto do Ministro Dias Toffoli (Relator), que negava provimento ao recurso extraordinário, propunha a modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo que ela produza efeitos apenas quanto aos fatos geradores que venham a ocorrer a partir da publicação do presente acórdão, e fixava a seguinte tese (tema 825 da 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 intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional", no que foi acompanhado pelo Ministro Edson Fachin, pediu vista dos autos o Ministro Alexandre de Moraes. Falaram: pelo recorrente, o Dr. Waldir Francisco Honorato Junior, Procurador do Estado; e, pela recorrida, a Dra. Vanessa Regina Andreatta, atuando em causa própria. Plenário, Sessão Virtual de 23.10.2020 a 3.11.2020.

**Decisão:** O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 825 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes, Cármen Lúcia, Luiz Fux (Presidente) e Gilmar Mendes, que davam provimento ao recurso. Na sequência, por maioria, modulou os efeitos da decisão, atribuindo-lhes 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, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Edson Fachin, que reajustou seu voto nesta assentada. Tudo nos termos do voto reajustado do Relator. 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 intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional". No tocante ao apelo direcionado ao legislador, o Tribunal, por maioria, entendeu não ser o caso e divergiu do voto do Relator. Ficaram vencidos nessa proposta os Ministros Dias Toffoli (Relator), Rosa Weber, Roberto Barroso e Nunes Marques. Plenário, Sessão Virtual de 19.2.2021 a 26.2.2021.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1089-4F6B-5B60-3571 e senha 65D6-EFFC-7C40-CA09

Composição: Ministros Luiz Fux (Presidente), Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Nunes Marques.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1089-4F6B-5B60-3571 e senha 65D6-EFFC-7C40-CA09