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, letras 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.
> (…)
> 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;

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/02/2021 00:00

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, letras **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:

"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

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/02/2021 00:00

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."

Ainda no mesmo sentido:

> 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;

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/02/2021 00:00

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 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 dos contribuintes (art. 146, III, a, CF).

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

A corrente dicotômica, liderada por Geraldo Ataliba, 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. 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** ".

A corrente tricotômica defende que as leis complementares possuem exatamente as funções que a Constituição determinou. Para essa corrente as hipóteses de incidência, as bases de cálculo e os 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 concorda com a segunda corrente destacando a necessidade de se atribuir um conteúdo mínimo ao dispositivo

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/02/2021 00:00

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 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 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, encontrando seus limites nos princípios constitucionais, dentre eles os da autonomia das pessoas políticas e 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).

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/02/2021 00:00

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.

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 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 à 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,

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/02/2021 00:00

> "[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 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 ao 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;
>
> (…)

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/02/2021 00:00

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

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

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

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

a) se o doador tiver 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 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 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. Em princípio, portanto, nenhum prejuízo advém para o sistema de repartição de competências que os estados e o Distrito Federal exerçam a competência privativa que a Constituição lhes outorga no art. 155, I, da Constituição e, " **nas áreas duvidosas, onde haja perigo de irromper conflitos, o mecanismo da lei complementar seja acionado,** mantendo-se, assim, a rigidez da discriminação que o constituinte planejou", como leciona o Professor Paulo de Barros Carvalho.

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 móveis), a saber: (i) **relativamente a bens imóveis** e respectivos direitos, o ITCMD compete ao **estado em que 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).

Bem, 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

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/02/2021 00:00

(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, em comentários ao art. 155, I, da Constituição, anota

> "[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, para quem

> "[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. Em 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,

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/02/2021 00:00

> "[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 (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 demonstra a ementa que segue:

> "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).

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/02/2021 00:00

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, 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.

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

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/02/2021 00:00

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 destaca que, na época atual, os estados, em geral, consagram o regime de tributar os 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 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.
>
> 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,

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/02/2021 00:00

> "[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, referindo 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 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. Para ele

> " **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

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/02/2021 00:00

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 Eduardo Schoueri 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, a lei complementar a que se refere o art. 155, § 1º, III, da Constituição, ao exercer o papel de evitadora de 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

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/02/2021 00:00

> modo, à doação ou à transmissão causa 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 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 Projeto de Lei Complementar nº 363, de 2013, de autoria da Senadora 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".

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, nos incisos I e II, apenas repete o texto constitucional. No inciso III - " **nos casos em que houver conexão relevante com o exterior** ", dispõe:

> "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, 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".

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**

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/02/2021 00:00

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:

"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 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 .**

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/02/2021 00:00

> 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."

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, **por meio do art. 4º da Lei nº 10.705/2000, incidindo em inconstitucionalidade formal por afronta ao referido dispositivo 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 evitar conflitos de competências geradores de bitributação entre os estados da Federação e entre países com os quais o Brasil possui acordos comerciais, mantendo 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

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/02/2021 00:00

ao sistema tributário nacional, como destacado no parecer do Ministério Público Federal.

O art. 4º da Lei Paulista nº 10.705/2000 (alterada pela Lei Estadual nº 10.992/2001), deve ser entendida, **no particular,** como de eficácia contida, para se utilizar a expressão do Professor José Afonso da Silva, 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 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 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, **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, seja quanto a fatos passados, seja 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

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/02/2021 00:00

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 (AI nº 805.043/RJ, Relator o Ministro **Ricardo Lewandowski** , DJe de 25/6/10) e do próprio Estado de São Paulo (RE nº 879.773/SP, Relator o Ministro **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 presente tema de repercussão geral, não há dúvida de que esses julgados incutiram nas unidades federadas, em

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/02/2021 00:00

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 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".

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/02/2021 00:00

Em 20/2/21, o Ministro **Roberto Barroso** votou me acompanhando 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 transcrito.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/02/2021 00:00