

VOTO

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (Relatora):

1 . Como relatado, o autor sustenta que as normas impugnadas previstas nos incs. I e II, parágrafo único do art. 115 da Lei Complementar n. 19, de 29.12.1997, do Amazonas, pelas quais instituiu-se a cobrança de Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD quando o doador ou o falecido era residente ou domiciliado no exterior ou quando o de *cujus* possuía bens ou teve o seu inventário processado no exterior, ofendem o inc. I, al. *a* do inc. III do art. 146 e inc. III do § 1º do art. 155 da Constituição da República. Anota inexistir lei complementar nacional a regular a matéria. Afirma que esse tema teria sido objeto de julgamento deste Supremo Tribunal Federal, em recurso com repercussão geral (Recurso Extraordinário n. 851.108/SP, Relator o Ministro Dias Toffoli, DJe 19.4.2021).

2. No julgamento do Recurso Extraordinário n. 851.108/SP, paradigma de repercussão geral (Tema 825), este Supremo Tribunal Federal, por maioria e nos termos do voto do Relator, o Ministro Dias Toffoli, concluiu pela impossibilidade de Estados e Distrito Federal exercerem a competência legislativa plena, nos termos do § 3º do art. 24 da Constituição da República, e no § 3º do art. 34 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, para a instituição do imposto de transmissão causa mortis e doação - ITCMD, nas hipóteses previstas na al. *a* do inc. III do § 1º do art. 155 (“*doador tiver domicílio ou residência no exterior*”) e al. *b* (“*o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior*”). Concluiu-se, então, que a matéria dependeria de prévia regulamentação por Lei Complementar nacional.

Naquele precedente, fixou-se a tese de ser “*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*”. Tem-se na ementa daquele julgado :

“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 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. 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, ressaltando 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.”

4. No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.821, o Plenário deste Supremo Tribunal referendou a Medida Cautelar deferida monocraticamente pelo Ministro Alexandre de Moraes, Relator, para suspenderem-se normas do Maranhão, pelas quais fixada a instituição de imposto sobre transmissão *causa mortis* ou de doação de quaisquer bens ou direitos – ITCMD em situação na qual o doador tivesse domicílio ou residência no exterior. É a ementa do acórdão:

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

concorrente, a qual inclui também normas de natureza tributária, cria o denominado 'condomínio legislativo' entre a União e os Estados-Membros, cabendo à primeira a edição de normas gerais sobre as matérias elencadas no art. 24 da Constituição Federal; e, aos segundos, o exercício da competência complementar – quando já existente norma geral a disciplinar determinada matéria (CF, art. 24, § 2º) – e da competência legislativa plena (supletiva) – quando inexistente norma federal a estabelecer normatização de caráter geral (CF, art. 24, § 3º). Precedentes. 2. Diante da omissão da União em exercer seu munus constitucional em matéria tributária, admite-se o exercício da competência plena pelos entes federados, ressalvada posterior suspensão da eficácia dos pontos em que houver contrariedade com superveniente legislação de âmbito nacional. Precedentes. 3. Nada obstante, e ressalvado meu convencimento, no julgamento do Recurso Extraordinário 851.108/SP (Tema 825), o TRIBUNAL concluiu ser “vedado aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a edição da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”. 4. O risco de que a administração tributária local continue a exigir ITCMD nas hipóteses do art. 155, § 3º, III, da Constituição Federal, fundamenta a suspensão da eficácia do inciso II do § 2º do art. 106 da Lei 7.799/2002 do Estado do Maranhão, de modo a impedir eventual afronta à atual interpretação do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 5. Medida cautelar referendada” (ADI 6821 MC-Ref, Plenário, DJe 17.6.2021)

Também em recentes julgamentos (Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 6.824 e 6.826), o Plenário desse Supremo Tribunal, em sessão virtual, por decisão unânime, referendou as medidas cautelares deferidas pelo Ministro Relator Alexandre de Moraes para suspender os efeitos de normas análogas às impugnadas nesta ação, sendo aquelas do Estado do Rio de Janeiro e de Rondônia.

No voto condutor proferido na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.826, o Ministro Alexandre de Moraes assinalou:

“(…) no julgamento do Recurso Extraordinário 851.108/SP, paradigma de repercussão geral (Tema 825), este SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, por maioria e nos termos do voto reajustado do Relator, o eminente Min. DIAS TOFFOLI, concluiu pela impossibilidade de os Estados-Membros e o Distrito Federal usarem da competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição Federal e no art. 34, § 3º, das suas disposições

transitórias, para a instituição do ITCMD nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, alíneas a (“ doador tiver domicílio ou residência no exterior ”) e b (“ o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior ”), casos em que ficaria ela condicionada à prévia regulamentação mediante Lei Complementar Federal. No referido precedente, fixou-se a tese de que “é vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional” (...) Nesse contexto, considerada a recente posição firmada pelo TRIBUNAL no julgamento do referido Recurso Extraordinário, faz-se necessário suprimir, até o julgamento final da demanda, o eventual risco de que os órgãos da administração tributária do Estado do Rio de Janeiro continuem a exigir o ITCMD nas hipóteses do art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, mesmo sem a edição de Lei Complementar, de modo a impedir eventual afronta à atual interpretação do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL em relação ao dispositivo constitucional em questão. Diante do exposto, reiterando os fundamentos da decisão monocrática que proferi, VOTO no sentido de REFERENDAR A MEDIDA CAUTELAR concedida, para suspender a eficácia do art. 5º, II, da Lei 7.174/2015, do Estado do Rio de Janeiro.”

5. Portanto, conforme reconhecido por este Supremo Tribunal, nos precedentes antes mencionados, é vedado aos Estados-membros e ao Distrito Federal instituir imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos se o doador tiver domicílio ou residência no exterior, tampouco se o de *cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, sem prévia edição de lei complementar nacional que regulamente a competência para a sua instituição.

6. Na espécie vertente, as normas impugnadas instituem a cobrança de imposto de transmissão *causa mortis* e de doação de quaisquer bens ou direitos - ITCMD quando o doador ou de *cujus* era residente ou domiciliado no exterior ou quando o de *cujus* possuía bens ou teve o seu inventário processado no exterior, mesmo ausente prévia disciplina em lei complementar federal.

7. A Constituição da República, ao tratar dos tributos de competência dos Estados e do Distrito Federal, prevê, em relação ao imposto de

transmissão *causa mortis* e de doação de quaisquer bens ou direitos - ITCMD, hipóteses pelas quais podem causar eventuais conflitos de competência entre os entes federados.

No caso de transmissões patrimoniais ocorridas em território nacional, o texto constitucional prescreve que, quanto a bens imóveis e respectivos direitos, é da competência do ente federado da situação do bem e, cuidando-se de bens móveis, títulos e créditos, compete ao ente no qual se processar o inventário ou o arrolamento, ou no qual tiver domicílio o doador.

Entretanto, o constituinte optou por atribuir à lei complementar nacional a regulamentação da competência para a instituição do imposto em exame, quando houver elemento de conexão pelo qual possa decorrer tributação em País estrangeiro.

De se conferir o disposto no inc. I e incs. I, II e III do § 1º do art. 155 da Constituição da República:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (...)

§ 1º O imposto previsto no inciso I: I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal

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

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

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

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

A lei complementar de que trata o dispositivo constitucional transcrito não foi editada. Assim, não podem os Estados e o Distrito Federal tributar situações especificamente ressalvadas pela Constituição da República.

8. Ressalte-se, não se aplicar, na espécie, o disposto no § 3º do art. 24 da Constituição, pelo qual se prescreve que *“inexistindo lei federal sobre*

normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades”.

Na ausência de normas gerais pelas quais definidos os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes, consoante al. a da inc. III do art. 146 da Constituição, permite-se aos Estados e ao Distrito Federal legislar supletivamente.

Entretanto, essa competência supletiva restringe-se ao atendimento das peculiaridades do ente. Essa atribuição não se estende ao tratamento de matéria tributária que envolva conflito e interferência entre entes federados.

9. Constata-se, assim, que os incs. I e II, parágrafo único do art. 115 da Lei Complementar n. 19/1997 do Amazonas contrariam o inc. I e al. a do inc. III do art. 146 e ao inc. III do § 1º do art. 155 da Constituição da República, estando eivado de nulidade.

10. Pelo princípio da segurança jurídica, considerando-se o período de vigência da lei complementar amazonense aqui examinada, propõe-se a atribuição de efeitos *ex nunc* a declaração de inconstitucionalidade, com fundamento no art. 27 da Lei n. 9.868/1999, para que sejam resguardados atos praticados sob a égide das normas impugnadas, as quais produziram efeitos por mais largo período.

No precedente estabelecido no Recurso Extraordinário n. 851.108, foram modulados os efeitos da decisão no seguinte sentido:

“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” (Relator o Ministro Dias Toffoli, DJe 19.4.2021)

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.826, Relator o Ministro Alexandre de Moraes, a medida cautelar foi deferida com efeitos *ex nunc*, nos termos do §1º do art. 11 da Lei n. 9.868/1999 e referendada nos exatos termos pelo Plenário deste Supremo Tribunal Federal.

Portanto, consideradas as circunstâncias fáticas e suas repercussões sociais e jurídicas, concluo adequada a modulação de modo a equalizar o julgado conforme os imperativos de segurança jurídica e do excepcional interesse público.

Em voto apresentado na sessão virtual iniciada em 3.9.2021, propus a declaração de inconstitucionalidade com eficácia *ex nunc*, a partir da publicação da ata deste julgamento.

Entretanto, tendo em vista as considerações trazidas nos votos divergentes proferidos pelos Ministros Roberto Barroso, Dias Toffoli, Alexandre de Moraes e Gilmar Mendes, **reajusto o voto antes prolatado para propor a modulação de efeitos nos termos do que decidido por este Supremo Tribunal no julgamento do Recurso Extraordinário n. 851.108.**

11. Pelo exposto, julgo procedente a presente ação direta de inconstitucionalidade, para declarar inconstitucionais os incs. I e II, parágrafo único do art. 115 da Lei Complementar n. 19/1997, do Amazonas.

Proponho seja atribuído a este julgamento eficácia *ex nunc* a contar da publicação do acórdão do Recurso Extraordinário n. 851.108 (20.4.2021), ressalvando as ações judiciais pendentes de conclusão até esse marco temporal, nas quais se discuta: a) a qual Estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; b) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.