

VOTO

O Senhor Ministro Luís Roberto Barroso (Relator):

1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, proposta pelo Procurador-Geral da República, em face dos arts. 11, parágrafo único, da Lei nº 5.123, de 27 de janeiro de 1989, do Estado da Paraíba, com redação dada pela Lei nº 10.136/2013, e 3º, I, a, e III, a e b; e 17, I e II, c, itens 1 e 2, do Decreto nº 33.341, de 27 de dezembro de 2012, com redação dada pelo Decreto nº 34.711/2013, do mesmo Estado, que disciplinam o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD) em casos envolvendo algum elemento de conexão com o exterior. Os dispositivos impugnados possuem a seguinte redação:

Lei do Estado da Paraíba nº 5.123, de 27 de janeiro de 1989

Art. 11. O imposto será pago: [...]

II – tratando-se de bens móveis, títulos e créditos:

a) relativamente à transmissão “causa mortis” no lugar onde se processar o inventário ou arrolamento;

b) relativamente à doação, no lugar do domicílio do doador.

Parágrafo único – Na hipótese da alínea “a”, do inciso anterior, se o “de cujus” possuía bens, era residente ou domiciliado, ou teve o seu inventário processado no exterior, ou se o doador tiver domicílio ou residência no exterior, o local do pagamento será o indicado em lei complementar. (redação dada pela Lei 10.136, de 07.11.2013)

Decreto do Estado da Paraíba nº 33.341, de 27 de dezembro de 2012

Art. 3º O imposto é devido a este Estado:

I – tratando-se de bens imóveis e respectivos direitos, quando a transmissão se referir a imóveis situados neste Estado, ainda que:

a) o respectivo inventário, arrolamento, divórcio ou dissolução de união estável seja processado em outro Estado ou no exterior; [...]

III – tratando-se de bens móveis, títulos, créditos e imóveis, bem como de direitos a eles relativos, localizados fora do território brasileiro, quando o donatário, o herdeiro ou o legatário, residente no país, tenha domicílio neste Estado, e:

a) o doador resida ou tenha domicílio no exterior;

b) o “de cujus” era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado fora do País. [...]

Art. 17. O imposto será pago:

I – tratando-se de bens imóveis e respectivos direitos, no lugar da situação dos bens, ainda que o processo de inventário, arrolamento, divórcio ou dissolução de união estável seja processado em outro Estado ou no exterior;

II – tratando-se de bens móveis, títulos e créditos: [...]

c) no lugar onde tiver domicílio o donatário, o herdeiro ou legatário residente no País, nas hipóteses em que:

1. o doador resida ou tenha domicílio no exterior;

2. o “de cujus” era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado fora do País. (redação dada pelo Decreto 34.711, de 28.12.2013)

I. Mérito

2. Quanto ao mérito, a controvérsia versa sobre a possibilidade de os Estados e de o Distrito Federal, na pendência da edição de lei complementar pela União (art. 155, § 1º, III, da CF/1988), instituírem o ITCMD nas hipóteses em que o doador tem domicílio ou residência no exterior, e em que o *de cujus* possuía bens, direitos, títulos e créditos, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior, com fundamento nos arts. 24, I e § 3º, da CF/1988, e 34, § 3º, do ADCT.

3. A controvérsia da presente ação já foi apreciada por este Supremo Tribunal Federal no RE 851.108 (Tema 825 de Repercussão Geral, Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 01.03.2021), em que se decidiu pela impossibilidade de os Estados e de o Distrito Federal instituírem o ITCMD, nas situações elencadas no art. 155, § 1º, III, da CF/1988, diante da ausência de lei complementar que estabeleça regras gerais acerca do tema. Nessa oportunidade, foi fixada a seguinte tese: “ *É vedado aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a edição da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional.* ”. Confira-se a ementa da aludida decisão:

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, 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.

4. Observe-se que a conclusão prevalente nessa oportunidade se ampara na percepção de que, nas hipóteses do art. 155, § 1º, III, da CF/1988, inexistem critérios suficientes ditados pelas próprias regras constitucionais que delimitem a competência tributária exclusiva de cada Estado da Federação. Na eventualidade de os Estados e de o Distrito Federal exercerem a competência legislativa plena, em atenção aos arts. 24, I e §3º, da CF/1988, e 34, § 3º, do ADCT, cria-se um cenário de múltiplas incidências sobre uma mesma realidade passível de tributação por mais de um ente, a despeito de haver uma única manifestação de capacidade contributiva. Trata-se de situações de bitributação, as quais contrariam o desenho constitucional de atribuição de competências tributárias exclusivas em matéria de impostos, em que a competência de um ente exclui a dos demais. Viola-se, ademais, o princípio da capacidade contributiva, em decorrência da referida sobreposição de incidências tributárias sobre uma mesma realidade.

5. Não por outra razão, foi reservada à lei complementar a ser editada pela União, em conformidade com o próprio art. 146, I, da CF/1988, a fixação de normas gerais acerca da hipótese de incidência em questão, de

modo a procurar dirimir “conflitos de competência, em matéria tributária, entre [...] os Estados [e] o Distrito Federal”. Assim sendo, essa lei complementar nacional, “desempenhando a função que lhe foi atribuída pelo [aludido dispositivo,] [...] d[á] critérios para que se saiba, com exatidão, a qual unidade federativa compete o imposto em tela”.

6. Mantidas as circunstâncias fáticas e jurídicas que fundamentaram essa decisão, não há razão para mudança de entendimento. Por consequência, em linha com o entendimento consolidado no julgamento RE 851.108, impõe-se a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 11, parágrafo único, da Lei nº 5.123, de 27 de janeiro de 1989, do Estado da Paraíba, com redação dada pela Lei nº 10.136/2013, e 3º, I, a, e III, a e b; e 17, I e II, c, itens 1 e 2, do Decreto nº 33.341, de 27 de dezembro de 2012, do mesmo Estado, com redação dada pelo Decreto nº 34.711/2013.

II. Modulação dos efeitos

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

8. Em relação ao marco temporal a partir do qual esta decisão passa a ser eficaz, proponho que produza efeitos a contar da data de publicação do acórdão prolatado no RE 851.108 (20.04.2021). Isso, porque, a partir desta última decisão, este Supremo Tribunal Federal firmou a tese de repercussão geral, segundo a qual “[é] vedado aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a edição da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”. Saliente-se que a natureza objetiva do aludido processo indica o momento em que esta Corte, com efeitos gerais, concluiu pela aludida inconstitucionalidade. Por conseguinte, a ausência de uniformidade no tratamento do tema, sobretudo quanto à determinação de tal marco

temporal nas ações diretas de inconstitucionalidade, em que se discute cada uma das legislações estaduais, gera a inconsistência da jurisprudência desta Corte e a manutenção de diferentes prazos de vigência das legislações estaduais. Esses atos normativos, porém, padecem do mesmo vício já reconhecido, reitere-se, com efeitos gerais, desde o julgamento do RE 851.108.

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

10. Veja-se que, por um lado, a impossibilidade de o contribuinte, mesmo tendo ajuizado ação, obter a restituição do valor do tributo evita o comprometimento das finanças dos Estados, que já vivenciam uma grave crise fiscal e econômica. Por outro lado, a ressalva relativa às hipóteses de bitributação acompanha as razões de decidir acerca do mérito do recurso extraordinário já mencionado. Naquele julgamento, esta Corte declarou a inconstitucionalidade de norma estadual que instituía o ITCMD, em face do art. 155, § 1º, III, da CF/1988, dada a ausência de lei complementar disposta sobre a matéria. A inexistência de normas gerais nacionais permitiu a sobreposição de hipóteses de incidência tributária previstas pelos Estados, ensejando a bitributação. A cobrança de mais de um imposto sobre um mesmo fato gerador contraria o desenho constitucional rígido de competências exclusivas dos entes federados, além de afrontar o princípio da capacidade contributiva. Assim sendo, para desfazer a bitributação – e apenas nessa hipótese –, é possível ao contribuinte que tenha ajuizado ação, até a publicação do acórdão do RE 851.108 (20.04.2021), obter a restituição do valor pago indevidamente. A modulação de efeitos, nessas duas hipóteses, atende ao princípio da segurança jurídica, conservando situações já consolidadas no tempo e assegura certo equilíbrio na relação entre o Fisco e o contribuinte, pondo obstáculos a pretensões de ambos os lados.

11. Por todo o exposto, quanto à modulação dos efeitos da decisão, proponho que seja realizada nos seguintes termos:

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

III. Conclusão

12. Ante todo o exposto, voto pelo **conhecimento** da presente ação direta de inconstitucionalidade e julgo **procedente** o pedido, a fim de declarar a inconstitucionalidade dos arts. 11, parágrafo único, da Lei nº 5.123, de 27 de janeiro de 1989, do Estado da Paraíba, com redação dada pela Lei nº 10.136/2013, e 3º, I, a, e III, a e b; e 17, I e II, c, itens 1 e 2, do Decreto nº 33.341, de 27 de dezembro de 2012, do mesmo Estado, com redação dada pelo Decreto nº 34.711/2013.

13. Proponho a fixação da seguinte tese: “ *É vedado aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD, nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da CF/1988, sem a edição prévia de lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional.*” .

14. Faço ainda um apelo ao Poder Legislativo para que supra tal omissão e discipline a matéria do art. 155, § 1º, III, da CF/1988, por meio de lei complementar, uma vez que estamos diante de uma situação de clara tensão entre a Justiça tributária e a reserva de lei, que demanda a atuação do legislador.

É como voto.