

VOTO

O Senhor Ministro **Ricardo Lewandowski** (Relator): Bem examinados os autos, entendo que é o caso de procedência da ação.

Conforme relatado, trata-se de ação direta de inconstitucionalidade com pedido de cautelar ajuizada pela Procuradoria-Geral da República – PGR, em desfavor do art. 4º, parágrafo único, da Lei 13.974/2009, do Estado de Pernambuco, que disciplina o imposto sobre transmissão *causa mortis* e de doação de quaisquer bens ou direitos – ITCMD.

Por oportuno, transcrevo o teor do dispositivo impugnado:

“Art. 4º Considera-se local da operação:

[...]

Parágrafo único. No caso de transmissão de bens móveis de qualquer natureza, inclusive títulos, créditos, ações, quotas, valores e outros, bem como dos direitos a eles relativos, o imposto é devido a este Estado, se nele tiver domicílio:

I - o donatário, na hipótese em que o doador tenha domicílio ou residência no exterior;

II - o herdeiro ou legatário:

a) se a sucessão tiver sido processada no exterior;

b) se o autor da herança:

1. era domiciliado ou residente no exterior;

2. possuía bens no exterior, independentemente de onde residia o mencionado autor” (págs. 3-4 do documento eletrônico 4).

Na espécie, a questão fundamental a ser examinada por esta Suprema Corte é saber se a instituição do ITCMD por lei estadual está ou não em consonância com a Constituição Federal, nas hipóteses em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, bem como naquelas em que o *de cujus* possuía bens, direitos, títulos e créditos, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior.

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, § 3º, da Constituição Federal, em conjunto com o art. 34, § 3º, do ADCT. Aquela decisão transitou em julgado em 12/8/2010.

Ocorre que, nos termos do art. 155, 1º, III, **a e b**, da Constituição Federal, nas hipóteses em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, bem como naquelas em que o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, a competência para a instituição do ITCMD será disciplinada por lei complementar. Confira-se:

“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 domicílio 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 ser claro 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”, sem que o referido ato normativo possa alterar a competência privativa dos Estados e Municípios para instituir o tributo.

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, 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 intelectual 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** ” (grifei).

No mesmo sentido, Roque Antonio Carraza assevera que

“[...] se o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou se o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, **é a lei complementar que, desempenhando a função que lhe foi atribuída pelo art. 146, I, da Carta Magna** (‘dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária’, entre as pessoas políticas), **vai disciplinar o assunto, dando critérios para que se saiba, com exatidão, a qual unidade federativa competem os impostos em tela** . Observamos que regular a competência para a instituição do imposto, como consta do art. 155, § 1º, III, da CF, não é modificá-la ou transferi-la para outras pessoas políticas, mas, simplesmente, declará-la” (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 tributária’ 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).

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 díspares 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, 1º, III, **a** e **b**, da CF, não podem os Estados e o Distrito Federal exercerem a competência plena prevista no art. 24, § 3º, da CF, para disciplinar o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação proveniente do exterior.

Diante do quadro até aqui exposto, observo que no julgamento do paradigmático RE 851.108-RG/SP (Tema 825), de relatoria do Ministro Dias Toffoli, ocorrido na Sessão Virtual de 19 a 26/2/2021, o Plenário desta Suprema Corte aprovou 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”. O acórdão de julgamento foi assim ementado:

“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 legislares 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.”

Posteriormente, na Sessão Virtual de 27 a 3/9/2021, o Plenário do STF acolheu parcialmente os embargos de declaração opostos, em acórdão assim ementado:

“Dois embargos de declaração no recurso extraordinário. Caráter alternativo ou cumulativo dos itens (1) e (2) da ressalva quanto à modulação dos efeitos da decisão. Embargos de declaração acolhidos para sanar a obscuridade do acórdão embargado.

1. Exceto quanto aos itens (1) e (2) da ressalva quanto à modulação dos efeitos da decisão, verifica-se não haver omissão, contradição, obscuridade ou erro material no acórdão embargado.

2. O caráter dos citados itens é alternativo, e não cumulativo. Faltaria equidade à decisão embargada se nela fossem ressalvadas da modulação de seus efeitos apenas as ações judiciais que preencheram ambas as condições mencionadas naqueles itens, deixando-se de fora dessa ressalva aquelas ações que preencheram somente a condição do item (1) ou somente a condição do item (2).

3. Embargos de declaração parcialmente acolhidos, sanando-se a obscuridade em questão.”

Como se vê, esta Suprema Corte sedimentou o entendimento no sentido da inconstitucionalidade de leis estaduais e distritais que instituem o

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

Na espécie, não vislumbro particularidades que autorizem deliberação dissonante daquela anteriormente mencionada, a qual retrata a posição amplamente majoritária e atual do Supremo Tribunal Federal a respeito da matéria.

Assim, ainda que não tenha sido proferida decisão em controle concentrado, entendo que não há razões para superar o entendimento firmado no julgamento do RE 851.108-RG/SP, já que “os precedentes constitucionais devem ter eficácia obrigatória, não importando se há controle concentrado”, sob pena de debilitar a força normativa da Constituição, a qual está ligada à estabilidade das decisões do STF.

Digo isso porque não se poderá falar em segurança jurídica, previsibilidade e coerência desta Suprema Corte se pudermos, a todo momento, superar os precedentes consolidados pelo Colegiado maior, sobretudo quando, na espécie, passados apenas pouco mais de 8 meses do paradigmático julgamento do RE 851.108-RG/SP.

Por oportuno, reputo necessário transcrever trecho da manifestação do Advogado-Geral da União, segundo a qual:

“Da mesma forma, na espécie, cabe à lei complementar federal, e não aos Estados e ao Distrito Federal, disciplinar a tributação do ITCMD quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou quando o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

[...]

Desse modo, nos termos da jurisprudência dessa Suprema Corte, não é permitido 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 cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, sem que haja a prévia edição de lei complementar federal que regule a competência para a sua instituição.

Vale registrar que, no âmbito das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6821, 6824 e 6826, o Plenário dessa Suprema

Corte, em decisão unânime proferida em julgamento virtual a pouco finalizado, referendou as medidas cautelares deferidas pelo Ministro Relator ALEXANDRE DE MORAES para suspender os efeitos de diplomas análogos editados, respectivamente, pelos Estados do Maranhão, de Rondônia e do Rio de Janeiro.” (págs. 7-10 do documento eletrônico 19)

Assim, forçoso reconhecer a inconstitucionalidade do dispositivo legal aqui questionado.

Proponho, todavia, restringir os efeitos desta declaração de inconstitucionalidade, nos termos do art. 27 da Lei 9.868/1999, segundo o qual o Supremo Tribunal Federal pode modular os efeitos da declaração com o objetivo de preservar a segurança jurídica e o excepcional interesse social envolvidos no julgamento de determinado caso.

Referido expediente foi utilizado, *v.g.*, no julgamento do RE 851.108-RG /SP, no qual o Plenário do STF decidiu pela modulação dos

“[...] 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.”

Nesse caso, entendo estar evidenciada a necessidade da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, uma vez que se cuida de decisão que implicará sérias repercussões aos contribuintes do tributo e à Fazenda Pública do Estado de Pernambuco, que experimentará abalos na sua arrecadação e ainda ser compelido a devolver valores adimplidos.

Considerando, destarte, a segurança jurídica e o excepcional interesse social envolvidos na questão, entendo ser cabível a limitação dos efeitos da inconstitucionalidade a ser eventualmente declarada por esta Corte, a fim de que esta decisão tenha eficácia após a publicação do acórdão do presente julgamento, ressalvando as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discuta: (i) a qual estado o contribuinte deve

efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e (ii) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.

Isso posto, voto pela procedência do pedido formulado na presente ação direta de inconstitucionalidade.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/11/2021 00:00