

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO**

PAULO FRANCISCO LEITE GODINHO

**A REFORMA TRIBUTÁRIA E SEU IMPACTO NA INCIDÊNCIA DO ITCMD
SOBRE BENS E HERANÇAS ADVINDOS DO EXTERIOR**

**SÃO PAULO
2024**

PAULO FRANCISCO LEITE GODINHO

**A REFORMA TRIBUTÁRIA E SEU IMPACTO NA INCIDÊNCIA DO ITCMD
SOBRE BENS E HERANÇAS ADVINDOS DO EXTERIOR**

Trabalho de Conclusão de Curso como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel em Direito. Área de concentração: Direito Tributário. Orientadora: Professora Doutora Isabela Bonfá de Jesus.

SÃO PAULO
2024

AGRADECIMENTOS

À Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica que, por meio do seu corpo docente e seu ambiente propulsor do conhecimento e do raciocínio jurídico, contribuiu para o desenvolvimento do meu gosto pelo Direito e pela advocacia.

Ao Professor Roque Carraza, pela orientação na elaboração do meu Projeto de Trabalho de Conclusão de Curso, e pela sua paciência, humildade, e por toda a sua contribuição para o aprofundamento do estudo do Direito Tributário.

À Professora Isabela Bonfá, pela orientação na elaboração do meu Trabalho de Conclusão de Curso, e pela sua paciência, disposição e generosidade para entender a minha situação, me dando todo o suporte necessário para a finalização do meu Trabalho.

À Professora Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa e ao Professor Lauro Tércio Bezerra Câmara, pela oportunidade de poder auxiliá-los como Monitor Acadêmico, pelas suas lições, e por terem sido responsáveis para a minha predileção na área do Direito Tributário

À minha família, por todo o amor, força e apoio incondicional nesse meu percurso na Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica, composto de muitas fases e nuances. Sem o seu apoio diário, não posso afirmar com a certeza que teria reunido todas as forças para a conclusão do curso.

A todos meus amigos, sejam aqueles que compartilharam dessa jornada comigo, seja aqueles que foram motivo de descontração e alegria fora do ambiente da Faculdade. Como diz o provérbio popular: *“Amigos são a família que escolhemos”*.

Minha eterna gratidão!

RESUMO

O presente estudo pretende realizar uma análise da incidência do Imposto sobre Transmissões *Causa Mortis* e Doações (“ITCMD”) nas hipóteses em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior e o de *cujus* possuir bens, ser residente ou domiciliado ou ter o seu inventário processado no exterior, previstas no artigo 155, §1º, inciso III, alíneas a) e b) da Constituição Federal, e como a aprovação da EC 132/2023 (“Reforma Tributária”), no final de dezembro de 2023, irá impactar essa regra consagrada na nossa Constituição Federal de 1988 (“CFRB/88”).

Para tanto, serão analisados os conceitos sedimentados pela doutrina quanto à hipótese de incidência tributária do ITCMD, a tentativa de regulamentação despendida pelos Estados e o Distrito Federal para a superação da ausência de Lei Complementar endereçando o assunto, e as evoluções jurisprudenciais sobre o tema, até chegarmos à recente aprovação da Reforma Tributária.

Por fim, será feita a análise de como a Reforma Tributária impactou essa hipótese de incidência do ITCMD nas doações e heranças advindos do exterior, sobre a possibilidade das leis estaduais julgadas inconstitucionais recuperarem sua eficácia, e sobre a necessidade da edição de novas normas legislativas pelos Estados e o Distrito Federal endereçando o tema, em prol da segurança jurídica dos contribuintes.

Palavras-chave: Direito Público; Direito Tributário; Direito Constitucional; ITCMD; Código Tributário; Reforma Tributária; Lei Complementar; Efeitos Repristinatórios; Exterior; Transmissão *Causa Mortis* e Doações; Artigo 155 da Constituição Federal.

ABSTRACT

This study aims to analyze the levy of the Brazilian Estate Tax named ITCMD in cases where the donor is domiciled or resident abroad and the deceased has assets, is resident or domiciled or has his inventory processed abroad, provided for in article 155, paragraph 1, item III, letters a) and b) of the Federal Constitution, and how the approval of EC 132/2023 ("Brazilian Tax Reform"), at the end of December 2023, will impact this rule that has been enshrined in the Brazil Federal Constitution ("CFRB/88").

To this end, the concepts established by the doctrine regarding the ITCMD assessment hypothesis enshrined in the CFRB/88 will be analyzed, as well as the attempts made by the states and the Federal District to regulate it in order to overcome the lack of a Complementary Law addressing the issue, and the case law developments on the subject, up until the recent approval of the Tax Reform.

Finally, an analysis will be made of how the Brazilian Tax Reform has impacted this hypothesis of ITCMD levy on donations and inheritances from abroad, on the possibility of state laws judged unconstitutional recovering their effectiveness, and on the need for the issuance of new legislative rules addressing the issue by the States and the Federal District, in favor of taxpayers' legal certainty.

Keywords: Public Law; Tax Law; Constitutional Law; ITCMD; Tax Code; Tax Reform; Complementary Law; Repristinatory Effects; Abroad; Donation; Inheritance; Article 155 of the Federal Constitution.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	16
1. Imposto de Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doações (ITCMD)	18
1.1 Contexto histórico.....	19
1.2 Competência tributária.....	23
1.3 Hipótese de incidência do ITCMD	23
1.4 Aspectos da hipótese de incidência.....	26
1.5 Conflitos de Competência.....	28
1.6 Art. 155, § 1º, inc. III, CFRB/88.....	29
2. ITCMD nas heranças e doações advindas do exterior (Art. 155, § 1º, III, “a” e “b”)	30
2.1 Evolução da jurisprudência e da legislação	30
2.1.1 A regulamentação por meio de leis estaduais.....	32
2.1.2 RE nº 851.108 (Tema 825) do STF	34
2.1.3 As 24 ADIs	38
2.1.4 ADO nº 67	40
3 REFORMA TRIBUTÁRIA (EC nº 132/23) e o ITCMD	42
3.1 Contexto geral da Reforma Tributária	42
3.2 Reforma tributária e o ITCMD	44
3.3 Heranças e doações advindas do exterior	44
4 APLICAÇÃO NO TEMPO DAS MUDANÇAS NO ITCMD SOBRE BENS E HERANÇAS ADVINDOS DO EXTERIOR IMPOSTAS PELA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	46
4.1 Existência, Validade, e Eficácia das normas jurídicas.....	47
4.2 Repristinação e efeitos repristinatórios: a retomada de validade das normas revogadas	48
4.3 O art. 16 da EC 132/23: efeitos repristinatórios vs. constitucionalidade superveniente	50
4.4 O art. 16 da EC 132/23 e sua eficácia no ordenamento jurídico.....	53
4.5 O art. 16 da EC 132/23 e o Princípio da Segurança Jurídica.....	55
5 CONCLUSÃO	56
BIBLIOGRAFIA	58

INTRODUÇÃO

Não há dúvidas que o fenômeno da globalização acentua-se a cada dia que passa, seja por conta da evolução da internet, seja pela evolução das tecnológicas nos últimos anos, em especial da Inteligência Artificial (IA), que facilitaram em muito a internacionalização das relações interpessoais, sejam elas relações econômicas, sociais ou patrimoniais.

Diante dessa nova realidade, é visível o crescimento de famílias que estão envolvidas em transações patrimoniais que ultrapassam as fronteiras nacionais. Cada vez vemos aumentar os casos de famílias que estão em busca de uma mudança de domicílio fiscal, de uma proteção patrimonial veiculada por diferentes jurisdições, ou em busca de serem agraciadas por um planejamento patrimonial e sucessório mais eficiente, tendo em vista as oportunidades que as diferentes jurisdições podem oferecer.

E o Direito, como produto cultural de uma dada sociedade, há de acompanhar e prescrever, por meio de processos de racionalização, valorização e escolha, as relações e interações sociais que se verificam na sociedade. Em outras palavras, o Direito acompanha os anseios e valores prestigiados pela sociedade na qual está inserido, com a finalidade de trazer equilíbrio social para as relações humanas. Como disciplinam Augusto Neves dal Pozzo e Sílvio Luis Ferreira da Rocha¹:

O Direito, ou o conjunto de normas vigentes numa dada sociedade, é um produto cultural ou o resultado de um caminho que recolhe nos fatos, no aspecto do dado, os elementos materiais, biológicos, psicológicos, fisiológicos e, a partir de processos de racionalização, valorização e escolha, os transforma numa dada norma jurídica

Isto é, como estabelece José Roberto de Castro Neves², para viver em sociedade, o homem estabeleceu uma série de regras imperativas. Essas normas de conduta impõem determinados comportamentos. O nome desse conjunto de regras é o Direito.

Por conseguinte, na sociedade na qual estamos inseridos atualmente, o Direito tem o dever de manifestar-se sobre o fenômeno da globalização, e endereçar, por exemplo, os dilemas contemporâneos que tangem a tributação de bens e direitos que acabam por verificar elementos

¹ DAL POZZO, Augusto Neves e FERREIRA DA ROCHA, Sílvio Luís. *Curso de direito administrativo*. 1ª. Ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2024, p. 59

² NEVES, José Roberto de Castro. *Como os advogados salvaram o mundo: a história da advocacia e sua contribuição para a humanidade*. 3ª. Ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, p. 25.

de conexão em mais de um Estado.

Nessa seara, surge o Direito Tributário Internacional, o qual, sem termos a pretensão de nos aprofundarmos, mas com o intuito de trazermos luz ao debate proposta no presente trabalho, é definido nas palavras do mestre português Alberto Xavier, como o Direito que surge diante do contexto de situações internacionais (*cross-border situations*), ou seja, situações da vida que têm contacto, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotada do poder de tributar.³

Sob esse viés, o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), previsto em nossa CFRB/88, nas hipóteses de doação e heranças advindas do exterior, acaba assumindo importância fundamental ao disciplinar os casos em que o patrimônio a ser transmitido possui elementos de conexão em mais de uma jurisdição.

Esta pesquisa, portanto, propõe-se a explorar essas questões, analisando a importância do ITCMD no contexto contemporâneo das relações internacionais e da globalização financeira.

E ainda, como combustível para a análise do assunto, nosso estudo também utilizará como fonte de indagações as recentes mudanças e efeitos provenientes da recém promulgada Reforma Tributária do Consumo no Brasil no final de 2023 (“EC 132/23”).

Para tanto, serão abordados aspectos como a legislação brasileira aplicável ao ITCMD, e os efeitos dessa exação tributária constitucional com os novos paradigmas decorrentes da Reforma Tributária.

Dessa forma, esta pesquisa busca contribuir para o debate acadêmico e profissional dessa temática inserida na seara do Direito Tributário, fornecendo subsídios para uma compreensão mais ampla e aprofundada das questões relacionadas ao ITCMD nos casos de heranças e doações advindos do exterior.

³ XAVIER, Alberto Pinheiro, 1942. *Direito Tributário Internacional*. 2ª Ed. Coimbra: Almedina, Atualizada até 31.12.2006. Pg. 3

1. Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doações (ITCMD)

Para que possamos endereçar o tema proposto pelo presente trabalho, há que se trazer à luz, primeiramente, a conceituação do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD), previsto pela nossa CFRB/88 em seu artigo 155, inciso I, e § 1º, incisos I, II III, IV, V, VI, VII:

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 era domiciliado o **de cujus**, 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;

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

V - não incidirá sobre as doações destinadas, no âmbito do Poder Executivo da União, a projetos socioambientais ou destinados a mitigar os efeitos das mudanças climáticas e às instituições federais de ensino.

VI - será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação;

VII - não incidirá sobre as transmissões e as doações para as instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos, e por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais, observadas as condições estabelecidas em lei complementar.”

No Código Tributário Nacional (“CTN”), entretanto, salienta-se que o ITCMD é carente de disciplina específica, porquanto, conforme será mais bem analisado no recorte do seu contexto histórico, à época de sua edição (CTN), a Constituição de 1946 não completava o imposto com tal perfil, mas somente o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos, de competência estadual, previsto no CTN pelos arts. 35 a 42, de modo que nem todas as normas nesses artigos do CTN são aplicáveis ao ITCMD. Nas palavras

da atual Ministra do STJ e Professora Regina Helena Costa⁴:

Deste modo, nem todas as normas contidas no CTN são aplicáveis ao ITCMD. Dentre elas, cabe destacar as dos arts. 35, parágrafo único (“Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários”); 38 (“A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”); e 42 (“Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei”)

Assim sendo, o estudo do ITCMD no presente trabalho terá como ponto de partida a análise majoritária das normas expressas na nossa CFRB/88, fazendo a ressalva das normas dos arts. 35, parágrafo único, 38 e 42 do CTN⁵, que continuam sendo aplicáveis ao ITCMD, *in verbis*:

Art. 35. O impôsto, de competência dos Estados, sôbre a transmissão de bens imóveis e de direitos a êles relativos tem como fato gerador:

Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

Art. 42. Contribuinte do impôsto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

1.1 Contexto histórico

Conforme estabelece Milton Delgado Soares⁶ em sua obra o “Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações e as suas hipóteses de incidência nos procedimentos sucessórios”, há notícias de que a origem do ITCMD remonta aos tempos mais remotos, passando por diversas fases, onde se verificou a sua abolição em determinados momentos, com o seu posterior retorno, até chegarmos à sua forma atual no Estado Democrático de Direito.

⁴ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 1ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.366.

⁵ BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: [L5172COMPILADO \(planalto.gov.br\)](http://L5172COMPILADO(planalto.gov.br)) Acesso em 19/05/2024

⁶ SOARES, Milton Delgado. O IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCMD) E AS SUAS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA NOS PROCEDIMENTOS SUCESSÓRIOS. 1ª ed. Rio de Janeiro: Editoria Lumen Juris, 2006, pág. 26

Não obstante a dificuldade para a consolidação das informações produzidas nos tempos mais remotos da humanidade, sabe-se que já foi constatada a existência de um papiro, datado do ano de 117 Antes de Cristo (“A.C”), no qual mencionava-se a existência de uma lei prevendo embrionariamente a cobrança do ITCMD sobre heranças, como disciplina o referido autor da obra dedicada ao estudo do ITCMD:

Apesar da escassez de informações sobre este período, sabe-se da existência de um papiro datado do ano 117 antes de Cristo, no qual é mencionada a existência de uma lei tornando obrigatória a inscrição das heranças nos registros públicos, mediante o pagamento de uma “taxa” de 10 a 15% (dez a quinze por cento) do valor total dos bens transmitidos.

Feita as considerações iniciais sobre a origem histórica do ITCMD, faremos um salto história e nos debruçaremos sobre a origem do imposto em nosso país, haja vista que o esgotamento do tema sobre a origem histórica do ITCMD nos demandaria uma pesquisa aprofundada, a qual não se justifica por não ser esse o objeto do nosso presente trabalho.

Passando-se para a análise da origem do ITCMD no Brasil, iniciaremos pelo período histórico quando ocorreu a invasão de Napoleão Bonaparte em Portugal e culminou na vinda de D. João VI com sua corte real para o Brasil no início do Século XIX.

Durante tal período foi baixado um Alvará real, inspirado no Direito Português, pelo qual foi criado um incipiente sistema tributário brasileiro. Por meio desse Alvará, foram instituídos diversos tributos, dentre os quais, e objeto do presente estudo, o imposto sucessório, então denominado “*décima das heranças e dos legados*” e o qual previa alíquotas de 10 a 20%.

Nas palavras de Milton Delgado⁷:

foram instituídos diversos tributos, dentre os quais podemos destacar o imposto sucessório, com a denominação “*décima das heranças e dos legados*”, instituído através do Alvará de 17 de junho de 1809, que previa alíquotas de 10% (dez por cento) e 20% (vinte por cento), dependendo do grau de parentesco e tipo de sucessão.

Tal imposto continuou vigente no sistema tributário brasileiro pelos anos seguintes, inclusive em 1824, quando o Brasil proclamou-se independente de Portugal, tornando-se um Império, laureado pela conhecida “Constituição da Mandioca”. Ressalta-se, entretanto, que por

⁷ SOARES, Milton Delgado. *Op, cit*, p. 29.

meio de tal Constituição, a arrecadação do imposto sucessório concentrava-se unicamente nas rendas gerais do Império. Realidade que não permeou por muitos anos, haja vista que restou alterada após alguns anos, tendo em conta a elaboração de uma lei que previa a divisão entre as receitas gerais do Império e as receitas provinciais (poderes locais).⁸

Com o passar do tempo, em 1867, a denominação do então imposto sucessório sobre a décima das heranças e legados foi substituída por uma denominação muito próxima da utilizada hoje em dia, passando a ser intitulado “Imposto de Transmissão de Propriedade Causa Mortis”, nas lições de Milton Delgado:

Após alguns anos, no ano de 1832, foi elaborada uma divisão entre as receitas gerais (poder central) e as receitas provinciais (“poderes” locais), e a lei de 24 de outubro acabou por incluir as receitas advindas das “décimas das heranças e legados” nas províncias. Cumpre ressaltar que a denominação “décima das heranças e legados” foi substituída pela denominação próxima da atual de “Imposto de Transmissão de Propriedade Causa Mortis” pelo art. 19 da Lei nº 1.507, de 26 de setembro de 1867.

Passando-se à análise das Constituições seguintes, na Constituição de 1891, ao ser prevista a repartição das receitas tributárias entre a União e os Estados, foi consagrada a competência exclusiva destes últimos para a imposição do imposto sobre a transmissão de propriedades. Como disciplina Ricardo Lacaz Martins⁹:

A Constituição Republicana de 1891 traz pela primeira vez, em nível constitucional, a repartição das receitas tributárias entre a União e os Estados, atribuindo a estes últimos a competência para a tributação das transmissões de propriedade tanto inter vivos como causa mortis.

No que tange as Constituições de 1934 e 1937, manteve-se em ambas o disposto na Constituição de 1891 que previa ser de competência dos Estados o imposto sucessório. Porém, com a diferença de que na Constituição de 1934 procedeu-se uma divisão do então imposto sobre a transmissão de propriedades entre o imposto *causa mortis* e o imposto *inter vivo*. Além disso, na referida Constituição também passou a ser prevista a resolução dos conflitos entre os entes federativos, pela qual restou decidido que a competência para tributar nas transmissões *causa mortis* é do Estado do óbito, e nas transmissões ocorridas no estrangeiro, a competência

⁸ SOARES, Milton Delgado. *Op, cit*, p. 30.

⁹ MARTINS, Ricardo Lacaz. *Tributação das heranças e doações*. 1ª ed. São Paulo: IBDT, 2021, p. 168

para tributar é do Estado onde ocorre a transferência aos herdeiros¹⁰.

Em seguida, na Constituição de 1937, foi acrescentada a previsão de que a transmissão *causa mortis* de bens incorpóreos (até mesmo títulos e créditos), caberá ao Estado em que estiverem situados, o que gerou certa confusão sobre os critérios definidores da competência tributária dos Estados. A qual fez com estabelecesse duas categorias de bens incorpóreos, nas palavras de Ricardo Lacaz Martins, pautando-se nas lições de Petronio Baptista de Araújo¹¹:

Haveria assim, duas classes de bens incorpóreos: aqueles que necessitam de “formalidades substanciais” para se proceder à sua transferência, por exemplo, ações nominativas, que teriam a competência para a sua tributação deslocada para o Estado da transferência ou liquidação; e aqueles que se transmitem sem qualquer formalidade, por exemplo, ações ao portador, que se subjugariam ao imposto do Estado do último domicílio do de cujus.

Na Constituição de 1946, a competência do ITCMD foi mantida aos Estados, vide o seu o art. 19. Inovação ocorreu, entretanto, quanto aos elementos definidores da competência tributária, ampliando o princípio da tributação do local onde o bem estiver localizado para os bens corpóreos.¹²

Por sua vez, a Constituição de 1967, mantendo as alterações previstas pela EC n.18/95, passou a prever um único imposto incidente exclusivamente sobre a transmissão da propriedade imobiliária, por ato *inter vivos* e por *causa mortis*, limitando-se a incidência do imposto estadual sucessórios sobre bens móveis, consoante as lições do referido autor *verbis*¹³:

É de se ressaltar que as transmissões imobiliárias, a exemplo do que ocorreu com a EC n. 18/1965, era passível de tributação PR um imposto com dois fatos geradores distintos: um, incidente sobre as transmissões imobiliárias, e outro, também incidente sobre as transmissões imobiliárias, mas por ocorrência da morte. A substancial modificação efetuada em relação às Constituições de 1934, 1937 e 1946, antes da EC n. 18/1965, não foi quanto à unificação dos dois impostos, mas sim com relação à limitação da incidência do imposto sucessório, de competência estadual, sobre os bens móveis.

Por fim, com o advento da Constituição Cidadã de 1988 foi restabelecida a competência dos Estados e do Distrito Federal para a tributação da transmissão *causa mortis* e *inter vivos* a doação (título gratuito) de bens móveis e imóveis. Oportuno trazer à luz o fato de que a

¹⁰MARTINS, Ricardo Lacaz Op, cit, p. 170

¹¹MARTINS, Ricardo Lacaz Op, cit, p. 174

¹² MARTINS, Ricardo Lacaz Op, cit, p. 175

¹³ MARTINS, Ricardo Lacaz Op, cit, p. 181

transmissão onerosa de bens imóveis, até então de competência dos Estados, passou a ser de competência dos Municípios, vide o art. 156, II, CFRB/88. Assim, os Estados ganharam competência com relação à tributação *causa mortis*, que volta a incluir bens móveis, mas perderam espaço com relação à transmissão de bens imóveis.¹⁴

1.2 Competência tributária

Preliminarmente, insta salientar que a CFRB/88 atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência tributária para a instituição do ITCMD, isto é, conforme as lições de Roque Antonio Carraza¹⁵, atribuiu a estes entes a faculdade de editarem leis que criem, *in abstracto*, tributos.

Desse modo, a criação e posterior cobrança desse imposto estão sujeitas à edição de leis estaduais por cada um dos entes federativos competentes (Estados e Distrito Federal). Em outras palavras, cada Estado ou Distrito Federal estabelece regras próprias para sua cobrança, podendo legislar sobre base de cálculo, alíquota, prazo para pagamento, contribuinte e responsáveis tributários¹⁶. Como bem destaca Hugo de Brito Machado¹⁷:

A Constituição Federal de 1988 atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direito (art. 155, inc. I)

1.3 Hipótese de incidência do ITCMD

Em seguida, feita as devidas considerações sobre a competência tributária do ITCMD, nos debruçaremos sobre o seu fato gerador, hipótese de incidência, regra-matriz de incidência, suporte fático, situação-base, pressuposto de fato do tributo, fato imponible - diversas locuções utilizadas pelos doutrinadores do Direito Tributário que consistem na descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídica tributária, conforme estabelece Paulo Barros de

¹⁴ MARTINS, Ricardo Lacaz Op, cit, p. 185.

¹⁵ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 34ª Ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024, p. 453.

¹⁶ KIGNEL, Luiz, Planejamento sucessório. Luiz Kignel, Márcia Setti, José Henrique Longo. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2023, p.427;

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 368-369

Carvalho¹⁸.

Não obstante o nosso Código Tributário Nacional utilizar a expressão **fato gerador**, vide o seu art. 114¹⁹, seguiremos a posição de Geraldo Ataliba²⁰, que propôs a adoção de **hipótese de incidência** para denominar a descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídica tributária.

Desse modo, agora passando para a análise da hipótese de incidência tributária do ITCMD, ressaltamos esta consiste na transmissão não onerosa, de quaisquer bens e direitos. Em outras palavras, consiste no fato jurídico pelo qual ocorre a sucessão na titularidade de um bem ou direito sem uma contraprestação para tanto.

Porém, tal transmissão não onerosa de bens ou direitos, que resulta na tributação do ITCMD, conforme prevê nossa *Carta Magna*, ocorre em duas situações distintas: na transmissão causa mortis e na doação (artigo 155, inciso I, da CFRB/88), cabendo-nos diferenciá-las para o entendimento do tema.

A **transmissão não onerosa por doação** se verifica quando ocorrer a sucessão na titularidade de um bem ou direito decorrente de ato inter vivos a título gratuito. Isto é, quando ocorre uma transferência de patrimônio entre pessoas por liberalidade, conforme estabelecido pelo nosso Código Civil de 2002, vide o seu Art. 538²¹: “Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.”

A título de esclarecimento, ressaltamos que continua verificando-se a hipótese de incidência do ITCMD mesmos nos casos de doação com encargo, modalidade do ato jurídico, que aparece, ordinariamente nos negócios gratuitos, restringindo a vantagem do beneficiado, por força de uma obrigação que se lhe impõe²². Nesses casos, ainda que seja imposta uma obrigação ao donatário para que se efetive a transferência do patrimônio, imprimindo certa onerosidade ao ato jurídico, não se desnatura o conceito de doação, pelo que, também nessa hipótese, o único tributo devido será o ITCMD.

Ainda, no caso de doações de bens imóveis com encargo, ressaltamos que tal fato jurídico não se confunde com o a hipótese de incidência do ITBI, o qual incide na transmissão,

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 33ª Ed. São Paulo: Noeses, 2023, p. 280.

¹⁹ CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Art. 114. *O fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

²⁰ ATALIBA, Geraldo. Hipóteses de incidência tributária. 2ª ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1975. p. 51.

²¹ BRASIL. Código Civil 2002. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm/ Acesso em: 14.05.2024

²² Referência à ALVIM, Agostinho. Da Doação. Saraiva, São Paulo, 3ª ed. 1980, p.45., em CARRAZA, Roque Antonio. Reflexões sobre a obrigação tributária. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 152

inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (Art. 156, II, da CFRB/88)²³. Nas palavras de Roque Carraza²⁴:

Há quem se sustente que a doação de bem imóvel, se feita com encargo, deve ser tributada por meio de ITBI. Sem razão, porém. Desde que o encargo, por sua onerosidade (v.g. se o encargo for o pagamento do preço do imóvel “doado”), não esconda uma verdadeira compra e venda (simulação que caberá ao fisco provar, pelos meios em Direito admitidos), ele não desnatura a doação, pelo que, também nesta hipótese, o único tributo devido será o estadual, vale dizer, o ITCMD.

Por sua vez, a **transmissão não onerosa *causa mortis*** se verifica quando ocorrer a sucessão na titularidade de um bem ou direito em razão do falecimento do então titular desse bem ou direito. Conforme dispõe o Art. 1.784 do Código Civil de 2002²⁵, essa sucessão na titularidade ocorre no exato momento do falecimento, quando ocorre a abertura da sucessão, consagrando-se, destarte, o princípio inspirado na Lei Francesa - “princípio da *saisine*”. Nas palavras de Carlos Roberto Gonçalves²⁶:

“Embora não se confundam a morte com a transmissão da herança, sendo aquele pressuposto e causa desta, a lei, por uma ficção, torna-as coincidentes em termos cronológicos, presumindo que o próprio de cujus investiu seus herdeiros no domínio e na posse indireta de seu patrimônio, porque este não pode restar acéfalo (...)

“O Código Civil acolheu o princípio da *saisine* no art. 1.784, fazendo referência à transmissão da herança, subentendendo a noção abrangente de propriedade.”

Quanto a essa hipótese, cumpre salientar ainda a existência da Súmula 331 do STF²⁷, a qual estatui que é legítima a cobrança do imposto também nos casos de morte presumida.

Em síntese, o elemento comum em ambas as situações (doação e transmissão *causa*

²³ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: II - transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição

²⁴ CARRAZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 152 e 153.

²⁵ Art. 1.784. Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentário. BRASIL. Código Civil 2002. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406compilada.htm/ Acesso em: 14.05.2024

²⁶ GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil 3: Responsabilidade Civil – Direito de Família – Direito de Sucessões; coordenado por Pedro Lenza. 10ª Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 828.

²⁷ BRASIL. Súmula 331 STF. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=3294#:~:text=%C3%89%20leg%C3%ADtimaX%20a%20incid%C3%A4ncia%20do,no%20invent%C3%A1rio%20por%20morte%20presumida.> Acesso em: 14.05.2024

mortis), e o qual delimitam o aspecto material do ITCMD, é a ausência de uma contraprestação, i.e, na falta de uma onerosidade para que se consolide a transferência da titularidade de um bem ou direito.

Nessa senda, o ITCMD é um tributo que tem como hipótese de incidência a **transferência não onerosa, por meio de doações ou transmissões *causa mortis*, de bens e direitos**.

Devidamente feita a exposição de sua moldura constitucional, implica reforçar, para fins introdutórios e para a clarificação do fenômeno da relação jurídico-tributária que pautará o deslinde do presente trabalho, que a cobrança do ITCMD pelos entes competentes só será possível quando verificada a subsunção do fato (fato este que ocorre no mundo fenomênico) à norma. Em outras palavras, para a cobrança do ITCMD ser possível, devem ocorrer, no mundo dos fatos, todos os elementos previstos pela legislação que instituiu a cobrança do imposto. Nas palavras de Roque Antonio Carraza²⁸:

“Para que nasça in concreto o tributo, deve um fato corresponder fielmente à figura delineada na lei (Tatbestand), o que implica tipicidade (Typizität). Escandindo a ideia, a tipicidade pressupõe que o tributo só seja exigível quando se realiza, no mundo fenomênico (mundo real), a hipótese, a cuja ocorrência a lei que minudentemente a descreve vincula o nascimento da exação. Se não se realiza o fato imponible, isto é, se não se cumprem integralmente os elementos da hipótese, traçada pela lei, não há falar em tributo, sendo inválidos, pois, seu lançamento e cobrança.”

1.4 Aspectos da hipótese de incidência

Preliminarmente, insta salientar, que para efeitos didáticos, a hipótese de incidência pode ser cindida em cinco aspectos ou critérios: no antecedente, figuram os **aspectos material, espacial e temporal**; e no **consequente**, os **critérios pessoal e quantitativo**.²⁹ Nas palavras de Regina Helena Costa:³⁰

“A hipótese de incidência tributária desdobra-se em antecedente e consequente. No antecedente, descreve o fato, apontando as coordenadas de espaço e tempo de sua ocorrência. No consequente, prescreve uma relação jurídica dela decorrente, indicando

²⁸ CARRAZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 27

²⁹ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 186.

³⁰ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 186.

seus sujeitos, bem como o seu objeto.”

Iniciando a análise dos aspectos inseridos no antecedente da hipótese de incidência tributária do ITCMD, o **aspecto material**, ao descrever a conduta que ensejará a cobrança do tributo traduz-se na transmissão, *causa mortis* ou por doação, de quaisquer bens ou direitos.

Por sua vez, o **aspecto espacial**, é o território do Estado ou do Distrito Federal. Importante destacar que, a depender do tipo de bem (móvel ou imóvel), a competência da pessoa política tributante poderá variar. Para os bens imóveis, por exemplo, a competência será o local de situação do bem (Art. 155, §1º, I, CRFB/88). E, por outro lado, na hipótese de bens móveis, a competência do ente tributante será fixada pelo local onde se processar o inventário ou arrolamento, ou onde tiver domicílio o doador. (Art. 155, §1º, II, CFRB/88).

E por fim, o **aspecto temporal**, ao referir-se ao momento em que o aspecto material da hipótese de incidência encontra-se verificado, ocorre quando a transmissão de bens e direitos se concretiza, seja pela morte ou pela doação. Se se tratar de bem imóvel, tal transmissão se dá mediante o respectivo registro; se móvel, basta a tradição, conforme dispõe o Código Civil (Arts. 1.245 e 1.267).³¹

Passando-nos para a análise do conseqüente, quanto ao **aspecto pessoal**, o polo ativo será ocupado pelo Estado ou Distrito Federal, e o polo passivo pelo transmitente ou o beneficiário da transmissão, a depender de como cada pessoa política estabeleceu a pessoa que figura no pólo passivo da relação jurídico-tributária, conforme autoriza o art. 42, CTN. Nas lições de Regina Helena Costa³²:

Em relação ao aspecto pessoal, no pólo ativo estará o Estado-Membro ou o Distrito Federal, e no pólo passivo, o transmitente ou o beneficiário da transmissão, conforme autoriza o art. 42, CTN. Na transmissão *causa mortis*, por evidente, o sujeito passivo será o herdeiro ou o legatário. Na transmissão por doação, registre-se que, usualmente, as leis estaduais elegem como sujeito passivo o donatário, apontando o doador como responsável. Também, podem ser responsáveis, na hipótese, o tabelião, escrivão e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de sue ofício (Art. 134, VI, CTN)

Por fim, quanto ao **aspecto quantitativo**, a base de cálculo, vide o art. 38 do CTN³³, será o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, assim entendido o valor do bem em condições

³¹ COSTA, Regina Helena. *Op, cit*, p. 367.

³² COSTA, Regina Helena. *Op, cit*, p. 367.

³³ Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

de mercado em uma possível negociação da qual ocorra o pagamento à vista. E as alíquotas, expressas em percentuais, será fixada por cada ente federativo, cabendo ao Senado Federal estabelecer as alíquotas máximas (art. 155, 1, IV), as quais, conforme Resolução do Senado 9/92³⁴, é de 8%.

Oportuno salientar que as alíquotas, conforme será melhor aprofundado ao decorrer do trabalho, por conta da aprovação da EC 132/2023, serão obrigatoriamente progressivas em relação ao valor do patrimônio transmitido, em consonância com o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, 1, CRFB/88. Conforme dispõe o art. 155, 1, IV, acrescentado pela EC 132/2023:

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:

VI - será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação;

1.5 Conflitos de Competência

Feita as considerações gerais sobre a figura do ITCMD, passaremos a uma análise mais detida das normas definidoras da competência tributária para exigir o ITCMD, as quais buscam evitar o conflito de competência entre os Estados e o Distrito Federal.

Vamos debruçar-nos, destarte, sobre os incisos I, II e III do parágrafo 1º do art. 155, da CFRB/88, os quais entabulam regras delimitadoras de possíveis conflitos de competência entre os Estados e o Distrito Federal.

Primeiramente, quanto à hipótese do inc. I do parágrafo 1º do art. 155, da CFRB/88, a qual disciplina a incidência do ITCMD sobre os *bens imóveis e respectivos direitos*, ressaltamos que o imposto sempre pertencerá ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal. Por exemplo, estando o imóvel localizado no Estado do Amazonas, irrelevante será o fato de o inventário que transmitirá esse bem ser processado no Estado de São Paulo, ou se o doador desse bem era residente ou domiciliado no Estado do Rio de Janeiro:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

34 BRASIL. Resolução do Senado Federal nº 9/92. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-publicacaooriginal-1-pl.html>

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

Em seguida, nos atentando sobre a hipótese do inc. II do parágrafo 1º do art. 155, da CFRB/88 o qual disciplina a incidência do ITCMD sobre os *bens móveis, títulos e créditos*, ressaltamos que o ITCMD sempre será devido ao Estado ou ao Distrito Federal onde era domiciliado o de *cujus*, ou tiver domicílio o doador:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde era domiciliado o **de cujus**, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

E por fim, ao tratarmos da hipótese do inc. III do parágrafo 1º do art. 155, da CFRB/88, o qual disciplina a incidência do ITCMD nas hipóteses em que se o doador tiver 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, nos debruçaremos em um capítulo específico, haja vista ser um dos temas de maior discussão dentre aqueles que envolvem o ITCMD e sobre o qual o nosso trabalho busca trazer reflexões.

1.6. Art. 155, § 1º, inc. III, CFRB/88

O Art. 155, §º 1, inc. III, ‘a’ e ‘b’ da CFRB/88 estabelece que será a competência para a instituição do ITCMD 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;

Isto é, tal norma constitucional definidora de competência tributária tem como objetivo

fixar a competência para a cobrança do ITCMD, evitando-se destarte o conflito entre os Estados e o Distrito Federal nos casos em que a transmissão do patrimônio possui um elemento de conexão com o exterior, seja nos casos de o doador ter domicílio ou residência no exterior, seja nos casos em que o de *cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

Contudo, ocorre que a fixação de tal competência para a instituição do ITCMD, pré-medida pela edição de uma lei complementar, como estabelece a Constituição, nunca verificou-se na prática, porquanto a referida lei complementar nunca foi objeto de regulação pelo Congresso Nacional.

Diante de tal omissão legislativa, diversas discussões começaram a surgir em relação a competência dos Estados e do Distrito Federal, vide a ausência de lei complementar, para preverem a cobrança do ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, 1, III, ‘a’ e ‘b’.

Objeto do presente trabalho, o conflito de competência abordado nesse capítulo e os seus deslindes serão abordados de maneira mais detalhada nos capítulos seguintes.

2. ITCMD nas heranças e doações advindas do exterior (Art. 155, § 1º, III, “a” e “b”)

Como já abordado no Capítulo 1.4.1, a incidência do imposto sobre herança e doações (ITCMD), quando verificado um elemento de conexão com o exterior tangenciando o respectivo fato gerador, é objeto de um conflito de competência entre os Estados e o Distrito Federal, a ser dirimido, segundo a redação da nossa Carta Magna, por meio de uma lei complementar (Art. 155, 1, III, “a” e “b”).

Contudo, diante da ausência de edição de lei complementar mediando o conflito de competência, tal hipótese de incidência recentemente foi objeto de diversas discussões, as quais serão objeto de análise no presente capítulo.

2.1 Evolução da jurisprudência e da legislação

Conforme disciplina Ricardo Lacaz Martins, é bastante antiga a discussão envolvendo a necessidade da lei complementar para definir as competências estaduais em contraposição à autonomia dos Estados de impor livremente a tributação *causa mortis* e de doações sobre as

situações que envolvem algum elemento de conexão com o exterior.³⁵

Segundo o autor, os Estados, a partir da Constituição de 1988, frente a ausência da lei complementar prevista no inciso III do art. 155, passaram a editar normas internas visando a imposição da tributação do ITCMD, com base nas previsões dos arts. 24, §º3º, da *CFRB/88* e 34, §º3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)³⁶. Referidos artigos prevêm o seguinte:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades³⁷

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 n.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.³⁸

Não obstante a atuação dos Estados baseada nos referidos artigos de estatura constitucional, tal conflito, tornou-se objeto de julgamento no STF em abril de 2021, no Tema de Repercussão Geral 825 (RE 851.108/SP), restando decidido, por maioria de votos, ser necessária lei complementar nos casos previstos no art. 155, III, da CF, impossibilitando aos Estados impor a tributação por lei própria antes de definida a competência interna.

Em seguida, o mesmo STF julgou procedente em junho de 2022 a ADO nº 67/DF. E por fim, a *Corte Suprema* julgou procedentes 24 ADIs contra os Estados para declarar inconstitucionais os dispositivos das respectivas legislações que previam a cobrança do ITCMD sobre doação por residente no exterior e sobre herança de ativos localizados no exterior.

Como desfecho da discussão, o tema ganha novo contorno com a aprovação da Reforma

³⁵ MARTINS, Ricardo Lacaz Op, cit, p. 211

³⁶ MARTINS, Ricardo Lacaz Op, cit, p. 211

³⁷ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Art. 24, §º3º. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

³⁸ BRASIL. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Art. 34, §º3º. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

Tributária no final de dezembro de 2023 (EC 132/23), a qual estabelece em seu art. 16 que na ausência de lei complementar, os Estados e o Distrito Federal poderão legislar sobre o ITCMD nas hipóteses de doação por residente no exterior e sobre herança de ativos localizados no exterior:

Referidas leis estaduais legislando sobre o assunto, o julgamento do Tema 825 pelo STF, da ADO nº 67 e o julgamento das 24 ADIs, dado a sua respectiva importância para o estudo do assunto, serão objeto de uma análise mais detida, conforme delineado nos sub-capítulos dispostos a seguir.

2.1.1 A regulamentação por meio de leis estaduais

Consoante já explicado acima, os Estados, a partir da Constituição de 1988, frente a ausência da lei complementar prevista no inciso III do art. 155, passaram a editar suas próprias normas prevendo a tributação do ITCMD nas heranças e doações advindas no exterior, com base nos já citados arts. 24, §3º, da CFRB/88 e 34, §3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Para não aprofundarmos em demasiado sobre as disposições das legislações estaduais de cada ente federativo competente, focaremos na análise das disposições da legislação paulista (Lei nº 10.705/00), no que tange a cobrança de ITCMD sobre heranças e doações advindas do exterior. Vide os Arts. 3º, §º 1º e 4º, I, “a” e “b”, e II, “a” e “b”, da Lei nº 10.705/00:

Artigo 3º - Também sujeita-se ao imposto a transmissão de:

§ 1º - A transmissão de propriedade ou domínio útil de bem imóvel e de direito a ele relativo, situado no Estado, sujeita-se ao imposto, ainda que o respectivo inventário ou arrolamento seja processado em outro Estado, no Distrito Federal ou no exterior; e, no caso de doação, ainda que doador, donatário ou ambos não tenham domicílio ou residência neste Estado.

Artigo 4º - O imposto é devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o "de cujus" possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país:

I - sendo corpóreo o bem transmitido:

a) quando se encontrar no território do Estado;

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

II - sendo incorpóreo o bem transmitido:

- a) quando o ato de sua transferência ou liquidação ocorrer neste Estado;
- b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado.³⁹

Analisando-se o artigo supracitado, verifica-se que a legislação paulista faz uma distinção entre **bens corpóreos** e **incorpóreos** nos casos de incidência do ITCMD nas hipóteses em 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.

Isto é, prevê que a competência para a cobrança do imposto nas referidas hipóteses e no caso de **bens corpóreos**, será do Estado de São Paulo quando o bem (corpóreo) se encontrar em seu território.

E no caso de **bens incorpóreos**, prevê que a competência para a cobrança será do Estado de São Paulo quando o ato de sua transferência ou liquidação ocorrer em seu território; ou quando este ato ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio no Estado.

Ressalta-se, contudo, que a expressão “no exterior”, presente no parágrafo 1º do artigo 3º, e o artigo 4º, *in totum*, foram julgados inconstitucionais pela ADI nº 6830, a qual, como já prometido no capítulo 2.1.1, será abordada em sub-capítulo específico.

Ademais, ressalta-se que o próprio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo em 2011, por meio do seu Órgão Especial Órgão Especial, nos autos da Arguição de Inconstitucionalidade, já havia declarado inconstitucional a alínea “b”, do inciso II, do art. 4º, da Lei Estadual nº 10.705/2000:

I - Arguição de inconstitucionalidade. A instituição de imposto sobre transmissão 'causa mortis' e doação de bens localizados no exterior deve ser feita por meio de Lei Complementar. Inteligência do art. 155, §1º, inciso III, Aline b, da Constituição Federal. II - O Legislador Constituinte atribuiu ao Congresso Nacional um maior debate político sobre os critérios de fixação de normas gerais de competência tributária para instituição do imposto sobre transmissão de bens - móveis/imóveis, corpóreos/incorpóreos - localizados no exterior, justamente com o intuito de evitar conflitos de competência, geradores de bitributação, entre os Estados da Federação, mantendo uniforme o sistema de tributos. III - Inconstitucionalidade da alínea 'b' do inciso II do art. 4o da Lei paulista nº 10.705, de 8 de dezembro de 2000,

³⁹ SÃO PAULO. Lei 10.705/00. Art. 3º, §1º, e Art. 4º, I e II. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lei10705.aspx>

reconhecida. Incide/te de inconstitucionalidade procedente. (TJSP; Incidente De Arguição de Inconstitucionalidade Cível 0004604-24.2011.8.26.0000; Relator (a): Guerrieri Rezende; Órgão Julgador: Órgão Especial; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 8ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 30/03/2011; Data de Registro: 07/04/2011)

O Tribunal Paulista, antecipando-se ao entendimento futuramente a ser adotado pelo STF no julgamento do Tema 825, entendeu ser inconstitucional a referida alínea sob o argumento da ausência de lei complementar para a fixação de normas gerais para a competência tributária no caso de heranças e doações de bens corpóreos/incorpóreos localizados no exterior.

2.1.2 RE nº 851.108 (Tema 825) do STF

No julgamento do RE nº 851.108 do STF (Tema 825 de Repercussão Geral), de relatoria do Min. Dias Toffoli, ficou consignado, por maioria de votos, que é necessária lei complementar para a cobrança do ITCMD nas hipóteses previstas no art. 155, III, da CF, impossibilitando a tributação pelos Estados na ausência da referida lei complementar.

Primeiramente, insta salientar as funções da lei complementar em matéria tributária, análise fundamental para o desfecho do julgamento. Prevista no art. 146, incs. I, II e III, da CFRB/88⁴⁰, a lei complementar possui as seguintes funções em matéria tributária segundo a nossa *Carta Magna*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (...)

Dessa forma, e como restou decidido pelo Min. Relator Dias Toffoli, a lei complementar possui função de lei nacional, de tal modo que delimita os institutos jurídicos básicos da tributação, capazes de assegurar a unidade e racionalidade do sistema tributário, encontrando seus limites nos princípios constitucionais, dentre eles os da autonomia das pessoas políticas e do próprio pacto federativo.⁴¹

⁴⁰ BRASIL. Constituição de 1988. Acesso em 31 de maio de 2024: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

⁴¹ STF, RE n. 851.108, de 1º de março de 2021.

Nessa senda, salienta-se que o julgamento do RE nº 851.108 tem como origem o balanceamento entre a autonomia dos Estados *versus* a observância do pacto federativo em matéria tributária, regulamentado pelas aludidas leis complementares.

Balanceamento este que, na hipótese de incidência analisada pelo julgamento, impõe que a competência estadual não pode ser exercida em relação à matéria tributária, haja vista tratar-se de situações que fatalmente compreende o inter-relacionamento de mais de um Estado, não sendo assim possível, na ausência de lei complementar, instituir o imposto que poderá ter reflexos em outros Estados da Federação.”⁴² Consoante restou definido na ementa do julgamento:

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,

⁴² MARTINS, Ricardo Lacaz Op, cit, p. 212.

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.⁴³

Isto é, como restou definido na ementa e no voto do Min. Relator Dias Toffoli, apesar de prescindir de lei complementar a instituição do ITCMD sobre bens imóveis – e respectivos direitos -, móveis, títulos e créditos no contexto nacional, nas hipóteses em que há um elemento de conexão com o exterior, a Constituição estabelece ser necessária lei complementar para se estabelecerem os elementos de conexão, fixando-se a qual unidade federada caberá o imposto para assim evitar-se um conflito de competência entre os Estados.

No julgamento também restou estabelecida a modulação dos efeitos do acórdão. Em síntese, a decisão foi atribuída com efeitos ex nunc, abrangendo os fatos geradores da data do

⁴³ STF, RE n. 851.108, de 1º de março de 2021.

juízo – 20 de abril de 2021 - em diante, e ressalvados os casos em que o contribuinte já tivesse entrado com medida judicial discutindo-se: (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.

Por fim, cumpre salientar que o entendimento consolidado no julgamento seguiu o entendimento da melhor doutrina pátria, a qual entende que o referido assunto deve estar presente no rol de matérias necessárias à edição de lei complementar, a fim de evitar-ser um conflito de competência entre os Estados e o Distrito Federal. Nas palavras do ilustre professor Luis Eduardo Schoueri⁴⁴:

Também foi o potencial conflito de competência que motivou o constituinte a prever a lei complementar para regular a competência para a instituição do imposto sobre transmissão causa mortis e doação, quando o doador tiver residência ou domicílio no exterior ou se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior (alíneas “a” e “b” do inciso III, do §1º, do art. 155)

Isto é, no entendimento do referido autor, quando as normas tributárias tiverem a capacidade de gerar conflito de competência entre os entes tributantes, necessário será a regulamentação de lei complementar endereçando o assunto e definindo a qual ente tributante caberá a competência para a cobrança do imposto. Caso contrário, os Estados e o Distrito Federal, ao legislarem, poderiam se estabelecer competente para o mesmo fato gerador, havendo uma cumulação de tributação, que é vedada pelo nosso ordenamento jurídico.

No mesmo sentido, destaca-se ainda o entendimento do finado autor português Alberto Xavier⁴⁵ o qual, ao debruçar-se sobre o tema, afirmou que os Estados e o Distrito Federal só podem exercer a sua competência para a instituição de norma geral de direito tributário quando não for imprescindível lei complementar prévia endereçando o assunto e prevenindo conflito de competência entre os entes tributantes:

[...] 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 tiver domicílio ou residência no exterior ou em que o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior, nem a autorização do art. 34, §3º do ADCT, nem a competência concorrente do art. 24, §3º, da Constituição, podem ser invocadas para fundamentar a existência de um direito dos Estados e do Distrito Federal de

⁴⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. Saraiva, São Paulo, 2014, p. 90.

⁴⁵ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Editora Forense: 2010, p. 195/196

legislar imediatamente sobre a matéria, sem a interposição necessária da lei complementar. 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.

Em síntese, conforme o entendimento da melhor doutrina e consoante a ementa e os argumentos que fundamentaram a tese do Tema 825, ficou decidido 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.”⁴⁶

2.1.3 As 24 ADIs

Primeiramente, referindo-nos novamente ao julgamento do RE 851.108/SP, insta salientar que o referido originou-se de um caso concreto em que estava sendo analisadas as disposições da legislação paulista (art. 4º da Lei nº 10.705/00) que prevêm a cobrança do ITCMD no exterior. E tais disposições, juntamente com a fixação da tese do Tema 825, restaram entendidas como de eficácia contida, em decorrência da ausência de lei complementar. Vide o voto do Min. Relator Dias Toffoli⁴⁷:

O art. 4º da Lei paulista nº 10.705/2000, deve ser entendido, em particular, como de eficácia contida, para se utilizar a expressão do Professor José Afonso da Silva, pois ele depende de lei complementar nacional 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, da CF. A lei complementar referida não tem o sentido único de norma geral ou de diretrizes, mas de diploma necessário à fixação nacional da exata competência dos estados, como amplamente exposto.

Ocorre que, apesar de o julgamento ter feito a ressalva considerando a eficácia contida das disposições da legislação paulista, o aludido não se debruçou sobre as outras normas

⁴⁶ STF, RE n. 851.108, de 1º de março de 2021.

⁴⁷ Brasil. STF. RE 851.108. Acesso em 04 de junho de 2024: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur444598/false>

estaduais que previam a cobrança do ITCMD nas heranças e doações advindas do exterior, gerando-se discussões e questionamento.

Diante de tal omissão, contudo, a Procuradoria Geral da República distribuiu 24 Ações Diretas de Inconstitucionalidade⁴⁸ contra os Estados que tinham essa previsão relativa à cobrança do ITCMD sobre doação por residente no exterior e sobre herança de ativos localizados no exterior, a fim de que tais disposições sejam declaradas inconstitucionais, e, portanto nulas de pleno efeito, encerrando-se a discussão.

A título de exemplo, destacamos a ADI 6830, de Relatoria do Min, Gilmar Mendes, julgada em 10 de novembro de 2022, declarando a inconstitucionalidade formal da expressão “no exterior”, constante do §1º do art. 3º e da integralidade do art. 4º da Lei 10.705/00 do Estado de São Paulo, in verbis:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS OU DE DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS – ITCMD. HIPÓTESES PREVISTAS NO ART. 155, § 1º, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR FEDERAL. INEXISTÊNCIA DE COMPETÊNCIA LEGISLATIVA PLENA DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL. PRECEDENTES. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL DA EXPRESSÃO “NO EXTERIOR”, CONSTANTE DO §1º DO ART. 3º E DA INTEGRALIDADE DO 4º DA LEI 10.705, DE 28.12.2000, DO ESTADO DE SÃO PAULO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO.

Com base na mesma fundamentação do julgamento do Tema 825 pelo STF, restou entendido que o Estado de São Paulo não pode instituir a cobrança do imposto em razão da ausência da lei complementar nacional mediando a matéria, declarando-se inconstitucionais as disposições da legislação paulista que previam essa cobrança.

E ainda, no julgamento dos Embargos de Declaração⁴⁹ do referido ADI 6830/SP,

⁴⁸ No total, foram julgadas procedentes 24 ADIs: ADIs 6836/AM, 6839/MG, 6821/MA, 6824/RO, 6817/PE, 6829/AC, 6832/ES, 6822/PB, 6827/PI, 6831/GO, 6825/RS, 6835/BA, 6837/AP, 6826/RJ, 6819/PA, 6818/PN, 6820/TO, 6823/SC, 6840/MS, 6834/CE, 6833/DF, 6830/SP, 6828/AL, 6838/MT.

⁴⁹ Embargos de Declaração em Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Ação conhecida e julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade formal da expressão “no exterior”, constante do § 1º do art. 3º, e a integralidade do art. 4º da Lei 10.705, de 28.12.2000, do Estado de São Paulo, atribuindo a este julgamento eficácia ex nunc a contar da publicação do acórdão do julgamento do Recurso Extraordinário n. 851.108 (20.4.2021), ressalvadas 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. 3. Lei nº 10.705, do Estado de São Paulo,

seguiu-se a mesma modulação de efeitos do RE 851.108/SP, estabelecendo-se efeitos *ex nunc*, de modo a abranger os fatos geradores da data do julgamento do RE 851.108/SP – 20 de abril de 2021 - em diante, e ressalvados os casos em que o contribuinte já tivesse entrado com medida judicial discutindo-se: (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.

2.1.4 ADO nº 67

Importante destacar, por fim, o julgamento realizado pelo STF em 29 de junho de 2022 da ADO nº 67, de relatoria do Min. Dias Toffoli, que, tratando do mesmo assunto relativo à cobrança do ITCMD sobre doação por residente no exterior e sobre herança de ativos localizados no exterior, reconheceu a inconstitucionalidade por omissão por ausência de lei complementar regulamentando o assunto.

Em síntese, no julgamento da ADO nº 67, ficou estabelecido que o Congresso Nacional teria o prazo de 12 meses, a contar da data da publicação da ata de julgamento do mérito (09 de junho de 2022) para a edição da aludida lei complementar, haja vista que, desde a promulgação da Constituição de 1988 há mais de três décadas, tal lei complementar nunca foi editada:

Ação direta de inconstitucionalidade por omissão. Direito tributário. ITCMD. Mora legislativa na edição da lei complementar a que se refere o art. 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal. Inconstitucionalidade. Estabelecimento de prazo para que o Congresso Nacional adote as medidas legislativas necessárias para suprir a omissão. 1. No julgamento do RE nº 851.108/SP, Tema nº 825, a Corte fixou 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”. 2. Passados mais de trinta e três anos do advento da Constituição Federal, não houve a edição de tal lei complementar. Ademais, a inércia deliberandi pode configurar omissão passível de ser reputada inconstitucional no caso de os órgãos legislativos não deliberarem dentro de um prazo

que dispõe sobre o instituição do ITCMD mesmo em hipóteses vedadas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal. 4. Ausência de omissão, contradição ou obscuridade. 5. Embargos de Declaração rejeitados. Acesso em 04 de junho de 2024: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSi ze=10&queryString=adi%206830&sort=_score&sortBy=desc

razoável sobre projeto de lei em tramitação. Precedente: ADI nº 3.682/DF. 3. Ação direta de inconstitucionalidade por omissão julgada procedente, declarando-se a omissão inconstitucional na edição da lei complementar a que se refere o art. 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal e estabelecendo-se o prazo de 12 (doze) meses, a contar da data da publicação da ata de julgamento do mérito, para que o Congresso Nacional adote as medidas legislativas necessárias para suprir a omissão.

Ressalta-se que o julgamento da referida ADO 67 também baseou-se no supramencionado RE 851108 (Tema 825 da repercussão geral), a qual assentou a impossibilidade de os Estados e o Distrito Federal instituírem o ITCMD sem a edição de lei complementar, a fim de evitar-se potencial conflito federativo.

Contudo, não obstante a existência de propostas de lei complementar (“PLPs”) prevendo a cobrança do ITCMD, passados os dozes meses da data da publicação da ata de julgamento do mérito, nenhuma dessas propostas foi convertida em lei, não tendo, portanto, na prática, nenhum efeito o julgamento da ADO 67.

Vale a indagação, à título de esclarecimento e para o enriquecimento do presente trabalho, sobre os efeitos da ADO (Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão) em nosso ordenamento jurídico, porquanto, tendo em vista o exemplo do julgamento da ADO 67, ser ostensiva a dificuldade de serem implementadas na prática as medidas propostas em sede de julgamento de uma ADO. Sobre a ADO, o art. 103, §2º da CFRB/88 estabelece:

Art. 103, § 2º: Declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo em trinta dias

Como dispõe o referido artigo, o STF poderá dar apenas ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias, não tendo o poder coercitivo de obrigá-lo a assim proceder, pois, caso contrário, estaria violando-se o princípio da separação de poderes (art. 2º da CFRB/88⁵⁰).

Nesse sentido, apesar do julgamento da ADO 67 estabelecer um prazo para o Congresso Nacional editar a referida lei complementar necessária para a cobrança do ITCMD em doações e heranças advindas do exterior, tal prazo não foi estabelecido compulsoriamente ao Poder Legislativo, mas meramente como um suplício de teor moral ou político. Nesse diapasão é o

50 Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário

entendimento do Min. Luis Roberto Barroso⁵¹ sobre os efeitos do julgamento de uma ADO:

“A literalidade do §2º do art. 103 e a resistência do Supremo Tribunal Federal em dar-lhe sentido mais abrangente, sob o fundamento de que não pode tornar-se legislador positivo, transformaram a ação direta de inconstitucionalidade por omissão em um remédio jurídico de baixa eficácia e, conseqüentemente, de uso limitado. A reduzida valia da mera ciência dá ao instituto um efeito essencialmente moral ou político, próprio para quem busca uma declaração de princípios, mais insuficiente para a tutela objetiva do ordenamento constitucional, quando vulnerado em sua supremacia”

I.e, apesar da ADO 67 impor um prazo para a atuação do Congresso Nacional em legislar nacionalmente sobre uma exação tributária prevista desde a promulgação da Constituição em 1988, tal diretiva teve um efeito essencialmente moral ou político, insuficiente para a tutela objetiva do ordenamento constitucional. De tal modo que, passado o prazo previsto pelo julgamento em 09 de junho de 2023, o impasse quanto à necessidade de lei complementar para a cobrança de ITCMD sobre heranças e doações advindas do exterior permaneceu-se presente em nosso ordenamento jurídico tributário.

3 REFORMA TRIBUTÁRIA (EC nº 132/23) e o ITCMD

Tecidos os comentários sobre a evolução da legislação e da jurisprudência no tocante a cobrança do ITCMD sobre heranças e doações de bens corpóreos/incorpóreos localizados no exterior, passaremos a uma análise dos impactos gerados nessa hipótese de incidência em decorrência da recém aprovada Reforma Tributária do Consumo (EC 132/23).

Primeiramente, contextualizaremos as movimentações e deslindes da aprovação da Reforma Tributária para posteriormente nos debruçarmos sobre as mudanças trazidas pela Reforma no ITCMD, até chegarmos as mudanças sobre o ITCMD incidente sobre heranças e doações advindas do exterior.

3.1 Contexto geral da Reforma Tributária

Elaborado na década de 1960, quando o Brasil ainda estava sob o regime de uma ditadura

51 BARROSO Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 290.

militar, o nosso sistema tributário foi fixado sob a premissa de um país ainda desatento à integração comercial e econômica no país, privilegiando-se o pacto federativo então vigente de modo a permitir que os entes federativos tivessem competência própria para a criação de tributos.⁵²

De tal modo que o sistema tributário nacional, nas palavras do Professor Gabriel Quintanilha⁵³, passou a ser um confuso emaranhado de normas nas diversas esferas de poder, as quais, não obstante garantirem a arrecadação para os entes federativos, colocaram o contribuinte em constante situação de risco, porquanto pode ser apenado com uma multa severa se não observar a miríade de regras tributárias instituídas pelos Estados, Municípios e a União.

Resultando-se o sistema tributário brasileiro como um sistema complexo, confuso e desarmonizado, objeto de diversas críticas por parte de toda a sociedade e fonte de uma enorme judicialização, impactando na alocação de recursos no país e na produtividade dos contribuintes que devem seguir esse mar de normas tributárias.

Em decorrência dessas premissas que as movimentações para uma Reforma Tributária do então vigente sistema tributário brasileiro passaram a ganhar força, até culminar na aprovação da EC nº 132/23, que restou apelidada de “Reforma Tributária sobre o Consumo”. A EC 132/32 ganhou esse apelido tendo em vista que teve como um dos seus principais objetivos alterar os tributos que atualmente incidem nos fatos geradores que tangenciam o consumo de produtos e serviços (ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS). Consoante matéria veiculada pelo Senado Federal⁵⁴:

O principal efeito da aprovação é a unificação, a partir de 2033, de cinco tributos — ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins — em uma cobrança única, que será dividida entre os níveis federal (CBS: Contribuição sobre Bens e Serviços) e estadual/municipal (IBS: Imposto sobre Bens e Serviços).

Ou seja, partindo-se da premissa de simplificação do então confuso e complexo sistema tributário vigente, a Reforma Tributária teve como principal evento a unificação dos tributos incidentes sobre o consumo em uma cobrança única por meio do IVA Dual (Imposto sobre Valor Agregado), dividida entre os níveis federal (CBS) e estadual (IBS).

Contudo, cumpre salientar que a Reforma Tributária, além das alterações promovidas na

⁵² QUINTANILHA, Gabriel Sant’Anna. Reforma tributária brasileira: tributos sobre o consumo. 1. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2024, Introdução.

⁵³ QUINTANILHA, Gabriel Sant’Anna. Op, cit, Introdução.

⁵⁴ SENADO FEDERAL. Reforma tributária promulgada: principais mudanças dependem de novas leis. Agência Senado, 2024: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>

tributação do consumo, também trouxe algumas alterações na tributação do patrimônio, impactando as regras então vigentes sobre o ITCMD, conforme será melhor demonstrado no sub-capítulo seguinte.

3.2 Reforma tributária e o ITCMD

A Reforma Tributária do Consumo, como esclarecido supra, não obstante ter tido como foco alterar o então vigente sistema de tributação do consumo em nosso país, acabou por trazer alterações em outros tributos previstos em nossa Constituição, como o IPVA, e objeto do presente estudo, o ITCMD.

No que tange as normas do ITCMD, a EC 132/23 trouxe alterações nas regras relativas ao local onde o imposto será devido, impôs a adoção obrigatória da progressividade nas alíquotas do imposto, passou a prever novas regras sobre imunidade específica do tributo, e por fim, objeto do nosso estudo, passou a prever novas regras sobre a tributação nos casos de doações e heranças advindas do exterior – razão pela qual tal mudança será analisada em subcapítulo específico.

3.3 Heranças e doações advindas do exterior

Conforme já devidamente delineado acima, as leis estaduais que instituíam imposto sobre doações e heranças, a partir de 2021 foram objeto de diversos julgamentos pelo STF, consolidando-se o entendimento pelo qual as referidas leis estaduais são consideradas inconstitucionais enquanto não houver prévia mediação de lei complementar endereçando essa hipótese de incidência tributária.

Entretanto, com a aprovação da EC 132/23, essas diversas decisões do STF que impediam a incidência do tributo passaram a ser questionadas pela entrada em vigor do art. 16 da EC 132/23, o qual prevê expressamente que:

Art. 16. Até que lei complementar regule o disposto no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, o imposto incidente nas hipóteses de que trata o referido dispositivo competirá:

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem,

ou ao Distrito Federal;

II - se o doador tiver domicílio ou residência no exterior:

a) ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal;

b) se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal;

III - relativamente aos bens do de cujus, ainda que situados no exterior, ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o sucessor ou legatário, ou ao Distrito Federal.

Quer dizer, o citado artigo que passou a integrar a nossa ordem constitucional tributária, passou a dispor que “até que lei complementar regule o disposto no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal”, os Estados e o Distrito Federal terão competência para tributar o ITCMD nas hipóteses de doações e heranças advindas do exterior.

Em síntese, o art. 16 passou a dispor que referidos entes tributantes terão competência para instituir o imposto da seguinte forma: (i) relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal; (ii) no caso de doador com domicílio ou residência no exterior: a) ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal; b) se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal; (iii) e relativamente aos bens do de cujus, ainda que situados no exterior, ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o sucessor ou legatário, ou ao Distrito Federal.

De modo que com a aprovação da Reforma Tributária, a cobrança do ITCMD nas hipóteses referidas acima passou a prescindir da então lei complementar necessária e imprescindível para a cobrança do imposto, contrariando o entendimento do STF manifestado nos diversos julgamentos analisados acima. Nas palavras de Gabriel Quintanilha⁵⁵:

Como se pode ver, até que seja editada a lei complementar regulamentado a possibilidade de cobrança do ITCMD caso o inventário seja processado no exterior ou caso o doador esteja no exterior, os Estados poderão cobrar o imposto por força da regra constitucional. Nesse caso, a lei complementar foi substituída pela emenda à Constituição para efetivar a possibilidade de cobrança do tributo pelos Estados.

Não obstante o advento do art. 16 pela EC 132/23 dispondo sobre a desnecessidade de lei complementar regulamentado a cobrança de heranças e doações advindas do exterior,

⁵⁵ QUINTANILHA, Gabriel Sant'Anna. Op, cit. p. 42

insurge-se o questionamento se tal disposição constitucional teria o condão de superar as várias decisões do STF, em especial as 24 ADIs que declararam inconstitucionais – e nulas de pleno direito, portanto - as disposições das leis estaduais que previam a cobrança.

Isto é, se essa nova norma constitucional (art. 16 da EC 132/23), faz com que (i) tais normas julgadas inconstitucionais automaticamente retomam a sua validade e vigência no ordenamento jurídico brasileiro. Ou, se ainda, (ii) tal norma possui eficácia plena de modo a permitir a cobrança imediata pelos entes fazendários de cada Estado e o Distrito Federal.

Tais questionamentos serão endereçados no capítulo seguinte reservado especialmente para essa discussão, analisando-se ainda essa alteração conjuntamente com os princípios tributários da anterioridade e da segurança jurídica.

4 APLICAÇÃO NO TEMPO DAS MUDANÇAS NO ITCMD SOBRE BENS E HERANÇAS ADVINDOS DO EXTERIOR IMPOSTAS PELA REFORMA TRIBUTÁRIA

Como supramencionado no capítulo anterior, nos debruçaremos sobre a aplicação no tempo do art. 16 da EC 132/23, analisando se tal disposição constitucional teria o condão de superar as várias decisões do STF, em especial as 24 ADIs que declararam inconstitucionais – e nulas de pleno direito, portanto - as disposições das leis estaduais que previam a cobrança do ITCMD nas hipóteses aqui estudadas.

Isto é, analisaremos quando e como essa nova norma constitucional (art. 16 da EC 132/23) passará a surtir efeitos em nosso ordenamento jurídico tributário. Para tanto, analisaremos brevemente os conceitos estabelecidos pela melhor doutrina sobre a existência, validade e eficácia das normas jurídicas, e sobre a repristinação e os efeitos repristinatórios das normas jurídicas, finalmente para respondermos as indagações se (i) tais normas estaduais julgadas inconstitucionais automaticamente retomam a sua validade e vigência no ordenamento jurídico brasileiro, e, se ainda, (ii) tal norma constitucional (art. 16 da EC 132/23) possui eficácia plena de modo a permitir a cobrança imediata pelos entes fazendários dos Estados e do Distrito Federal.

Por fim, faremos um paralelo com o princípio da segurança jurídica no direito tributário, analisando se as indagações mencionadas acima estariam em conformidade com o aludido princípio.

4.1 Existência, Validade, e Eficácia das normas jurídicas

Sendo as normas jurídicas o alicerce do ordenamento jurídico de uma sociedade, estabelecendo direitos e deveres entre os indivíduos, é fundamental entender o seu alcance, compreendendo os conceitos de vigência, validade e eficácia das normas. Como bem destaca Miguel Reale, é indispensável para uma norma se estruturar no ordenamento jurídico que ela cumpra os requisitos de validade – os quais, segundo o autor, classificam-se em vigência (validade formal), eficácia (validade social) e o da validade ética (fundamento). Nas palavras do mestre⁵⁶:

Não basta que uma regra jurídica se estruture, pois é indispensável que ela satisfaça a requisitos de validade, para que seja obrigatória. A validade de uma norma de direito pode ser vista sob três aspectos: o da validade formal ou técnico-jurídica (vigência), o da validade social (eficácia ou efetividade) e o da validade ética (fundamento)

Primeiramente, nos debruçando sobre a vigência de uma norma jurídica, podemos dizer que ela refere-se ao período durante o qual ela está em vigor e pode produzir efeitos no mundo jurídico. Em outras palavras, é o lapso temporal em que a norma possui eficácia e pode ser aplicada aos casos concretos.

Consoante o art. 1º⁵⁷ da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (“LIDNB”), salvo disposição em contrário, a lei começa a vigorar (leia-se, produzir efeitos no mundo jurídico) em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada. Isto é, caso a lei não especifica um prazo pelo qual ela passará a vigorar no mundo jurídico, a LIDNB estabelece um prazo mínimo de 45 dias. Passado esse prazo (de 45 dias ou outro fixado pela própria lei), a legislação começa a produzir efeitos no mundo jurídico.

Por sua vez, a validade de uma norma jurídica diz respeito à conformidade desta com os requisitos formais e materiais estabelecidos pelo ordenamento jurídico para sua criação. Em outras palavras, uma norma é válida quando for elaborada de acordo com os procedimentos e

⁵⁶ REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*, 27ª edição. São Paulo: SRV Editora LTDA, 2013, p. 132.

E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502136847/>. Acesso em: 07 jun. 2024.

⁵⁷ LIDNB. Art. 1º *Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada.*

princípios estabelecidos pela Constituição e demais leis do país. Conforme estabeleceu Norberto Bobbio⁵⁸:

A pertinência de uma norma a um ordenamento é aquilo que se chama validade. Vimos anteriormente quais são as condições pelas quais se pode dizer que uma norma é válida. Tais condições servem justamente para provar que determinada norma pertence a um ordenamento. Uma norma existe como norma jurídica, ou é juridicamente válida, enquanto pertence a um ordenamento jurídico.

E por fim, a eficácia de uma norma jurídica refere-se à capacidade da norma jurídica de produzir efeitos concretos no mundo real, ou seja, de regular, *in concreto*, as condutas e relações sociais conforme seus mandamentos. Uma norma pode ser eficaz em diferentes graus, variando de acordo com diversos fatores, como a clareza de sua redação, a existência de mecanismos de aplicação e controle, e a aceitação social.

Como brilhantemente expôs Miguel Reale⁵⁹, ao propor uma diferenciação entre o conceito de vigência e eficácia:

A eficácia, ao contrário, tem um caráter experimental, porquanto se refere ao cumprimento efetivo do Direito por parte de uma sociedade, ao “reconhecimento” (Anerkennung) do Direito pela comunidade, no plano social, ou, mais particularizadamente, aos efeitos sociais que uma regra suscita através de seu cumprimento

Em síntese, a vigência, validade e eficácia das normas jurídicas são aspectos essenciais para compreender o funcionamento, alcance e limites das normas jurídicas veiculadas em nosso ordenamento jurídico, a fim de que seja garantida a segurança jurídica e a aplicação adequada do Direito.

4.2 Repristinação e efeitos repristinatórios: a retomada de validade das normas revogadas

Num mundo em que a sociedade está em constante evolução, a dinâmica legislativa de

⁵⁸ BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. Brasília : Ed. Polis/Universidade de Brasília, 1989, p. 60.

⁵⁹ REALE, Miguel, Op, cit, p. 141.

dado ordenamento jurídico, muitas vezes, envolve a revogação de normas jurídicas anteriores para dar lugar a novas disposições legais para acompanhar os anseios sociais naquele dado momento histórico.

Dentro desse contexto de constantes mudanças legislativas que acabou surgindo o conceito da repristinação das normas jurídicas, e, em paralelo, o conceito dos efeitos repristinatórios de uma norma (inconfundíveis, conforme detalharemos a seguir), os quais estabelecem que uma norma anteriormente revogada, volte a ter vigência em decorrência da revogação, ou declaração de inconstitucionalidade, da norma que a revogou.

Em nosso ordenamento jurídico, a **repristinação** das normas jurídicas possui previsão no art. 2º, § 3º da LINDB. Referido artigo estabelece que a lei revogada somente se restaura nos casos em que a lei revogadora perde a sua vigência e houver disposição expressa nesse sentido:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.

Em síntese, a **repristinação** é um instituto previsto pela legislação brasileira (art. 2º, § 3º da LINDB) e o qual envolve a vigência de três atos normativos, todos válidos. E, como dispõe o LINDB, tal instituto deve ocorrer necessariamente de maneira expressa.

Além da repristinação propriamente dita, existe também o **efeito repristinatório**, conceito o qual possui nuances que o diferenciam da supramencionada **repristinação**. Nesse sentido, dispõem Olavo Augusto Vianna Alves Ferreira e Eduardo Alexandre Young Abrahão, em artigo intitulado “O Efeito Repristinatório no Controle Difuso de Constitucionalidade e Vedação de Decisões Supresa”⁶⁰:

(...) repristinação e efeito repristinatório são vocábulos inconfundíveis, pois “a termos diversos não se deve atribuir o mesmo conteúdo.” Clèmerson Clève aponta as diferenças entre os institutos. O efeito repristinatório é “O fenômeno da reentrada em vigor da norma aparentemente revogada. Já a repristinação, instituto distinto, substanciaria a reentrada em vigor da norma efetivamente revogada em função da revogação (mas não anulação) da norma revogadora.”

⁶⁰ ABRAHÃO, Eduardo Alexandre Young e FERREIRA ALVES, Olavo Augusto Vianna. O Efeito Repristinatório no Controle Difuso de Constitucionalidade e Vedação de Decisões Supresa. Revista de Opinião Jurídica de Fortaleza: ano 15, n. 20, p.231-254, jan./jun. 2017

Dessa forma, por sua vez, o fenômeno do **efeito repristinatório** é o instituto pelo qual estão envolvidas duas leis e uma decisão judicial do Poder Judiciário em controle de constitucionalidade. Tal efeito surge de uma decisão sem que seja mencionada qualquer retomada de efeitos da então lei revogada, de modo que é chamado também de efeito repristinatório tácito.

Tal fenômeno ocorre, como dispõem Olavo Vianna e Eduardo Young⁶¹, quando uma norma é declarada inconstitucional, de modo que considera-se não ter sido apta para revogar validamente a lei anterior que tratava da mesma matéria, uma vez que, por ser inconstitucional, nasceu nula.

Concluindo, a repristinação e os efeitos repristinatórios das normas jurídicas são conceitos, que, embora distintos, compartilham de certas semelhanças, mormente o seu poder de impactar significativamente a segurança jurídica e a estabilidade do ordenamento jurídico.

4.3 O art. 16 da EC 132/23: efeitos repristinatórios vs. constitucionalidade superveniente

Devidamente delineados os conceitos de validade, vigência e eficácia das normas jurídicas e os institutos da repristinação e dos efeitos repristinatórios, passaremos para uma análise dos referidos ao objeto do nosso estudo. Para tanto, analisaremos se o art. 16 da EC 132/23 teria o condão de trazer a vigência novamente das leis estaduais que previam a cobrança do ITCMD no exterior.

Para relembrar, o art. 16 da EC 132/23 passou a prever que **até que lei complementar regule o disposto no art. 155, §1º, III, da Constituição Federal**, o imposto incidente nas hipóteses de bens e heranças advindos competirá:

- I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;
- II - se o doador tiver domicílio ou residência no exterior:
 - a) ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal;
 - b) se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal;
- III - relativamente aos bens do de cujus, ainda que situados no exterior, ao Estado

⁶¹ ABRAHÃO, Eduardo Alexandre Young e FERREI ALVES, Olavo Augusto Vianna. Op, cit, p.234

onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o sucessor ou legatário, ou ao Distrito Federal.

Desse modo, como já mencionado acima, a cobrança do ITCMD nas hipóteses referidas acima passou, segundo a redação do art. 16, a prescindir da então lei complementar necessária e imprescindível para a cobrança do imposto, contrariando o entendimento do STF manifestado nos diversos julgamentos analisados acima – em especial nas 24 ADIs que julgaram inconstitucionais, e portanto, nulas de pleno direito, as disposições das legislações estaduais que previam a incidência do ITCMD nessas hipóteses.

Primeiramente, cumpre salientar que o advento do art. 16 da EC 132/23 não trouxe a vigência das disposições das leis estaduais pelo instituto da repristinação, porquanto esse instituto apenas verifica-se quando presentes três leis (lei revogada, lei revogadora e terceira lei revogadora).

E em segundo lugar, apesar de primeira vista parecer, também não trouxe a vigência das disposições das leis estaduais pelo instituto dos efeitos repristinatórios, porquanto, apesar de envolver decisão do poder judiciário em controle concentrado de constitucionalidade, *in casu* a lei revogadora não perdeu a sua vigência por ter sido julgada inconstitucional em sede de controle de constitucionalidade.

Na realidade, o que temos é que as normas estaduais que impuseram o ITCMD sobre heranças e doações no exterior não foram revogadas por lei, mas sim declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. De modo que temos, no D+0, leis declaradas inconstitucionais, e no D+1, uma alteração no bloco de constitucionalidade.

Dessa forma, o fenômeno que analisaremos, para entender se o art. 16 da EC 132/23 teria o condão de recuperar as disposições das legislações estaduais julgadas inconstitucionais, é o da **constitucionalidade superveniente**.

Ad Initio, já devemos consignar que é sabido que o STF já assentou inexistir, no ordenamento jurídico nacional, a constitucionalidade superveniente.⁶² Foi o que ocorreu no julgamento da ADI 2.158/PR, o qual tem um plano de fundo muito semelhante ao nosso caso. Em síntese, no aludido julgado, uma lei estadual que criou a contribuição de inativos no Estado

⁶² CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS INATIVOS – LEI Nº 6.915, DE 1995, DO ESTADO DA BAHIA – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 41, DE 2003 – CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – IMPOSSIBILIDADE. Lei estadual que instituiu contribuição de inativo, inconstitucional quando da edição, não se torna válida em razão de mudança do parâmetro normativo superior. **O Supremo já assentou inexistir, no ordenamento jurídico nacional, a constitucionalidade superveniente.** Precedentes – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.158/PR, relator ministro Dias Toffoli, Diário da Justiça de 16 de dezembro de 2010. (AI 620557 AgR, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 25-03-2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-071 DIVULG 09-04-2014 PUBLIC 10-04-2014)

do Paraná foi julgada inconstitucional ao tempo de sua edição, e posteriormente, foi aprovada uma Emenda Constitucional (EC 41/2003), permitindo a tributação nesse caso. E o Supremo entendeu que a essa lei estadual continuava sendo inconstitucional:

Ação Direta de Inconstitucionalidade. AMB. Lei nº 12.398/98-Paraná. Decreto estadual nº 721/99. Edição da EC nº 41/03. Substancial alteração do parâmetro de controle. Não ocorrência de prejuízo. Superação da jurisprudência da Corte acerca da matéria. Contribuição dos inativos. Inconstitucionalidade sob a EC nº 20/98. Precedentes. 1. Em nosso ordenamento jurídico, não se admite a figura da constitucionalidade superveniente. Mais relevante do que a atualidade do parâmetro de controle é a constatação de que a inconstitucionalidade persiste e é atual, ainda que se refira a dispositivos da Constituição Federal que não se encontram mais em vigor. Caso contrário, ficaria sensivelmente enfraquecida a própria regra que proíbe a convalidação. 2. A jurisdição constitucional brasileira não deve deixar às instâncias ordinárias a solução de problemas que podem, de maneira mais eficiente, eficaz e segura, ser resolvidos em sede de controle concentrado de normas. 3. A Lei estadual nº 12.398/98, que criou a contribuição dos inativos no Estado do Paraná, por ser inconstitucional ao tempo de sua edição, não poderia ser convalidada pela Emenda Constitucional nº 41/03. E, se a norma não foi convalidada, isso significa que a sua inconstitucionalidade persiste e é atual, ainda que se refira a dispositivos da Constituição Federal que não se encontram mais em vigor, alterados que foram pela Emenda Constitucional nº 41/03. Superada a preliminar de prejudicialidade da ação, fixando o entendimento de, analisada a situação concreta, não se assentar o prejuízo das ações em curso, para evitar situações em que uma lei que nasceu claramente inconstitucional volte a produzir, em tese, seus efeitos, uma vez revogada as medidas cautelares concedidas já há dez anos. 4. No mérito, é pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que é inconstitucional a incidência, sob a égide da EC nº 20/98, de contribuição previdenciária sobre os proventos dos servidores públicos inativos e dos pensionistas, como previu a Lei nº 12.398/98, do Estado do Paraná (cf. ADI nº 2.010/DF-MC, Relator o Ministro Celso de Mello, DJ de 12/4/02; e RE nº 408.824/RS-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Eros Grau, DJ de 25/4/08). 5. É igualmente inconstitucional a incidência, sobre os proventos de inativos e pensionistas, de contribuição compulsória para o custeio de serviços médico-hospitalares (cf. RE nº 346.797/RS-AgR, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, Primeira Turma, DJ de 28/11/03; ADI nº 1.920/BA-MC, Relator o Ministro Nelson Jobim, DJ de 20/9/02). 6. Declaração de inconstitucionalidade por arrastamento das normas impugnadas do decreto regulamentar, em virtude da relação de dependência com a lei impugnada. Precedentes. 7. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente.

(ADI 2158, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 15-09-2010,

DJe-247 DIVULG 15-12-2010 PUBLIC 16-12-2010 EMENT VOL-02452-01 PP-00010 RTJ VOL-00219-01 PP-00143 RT v. 100, n. 906, 2011, p. 410-426 RSJADV abr., 2011, p. 40-49) (grifos nossos)

Nas palavras do Min. Relator, Dias Toffoli, no caso concreto “a Lei estadual nº 12.398/98, que criou a contribuição dos inativos no Estado do Paraná, por ser inconstitucional ao tempo de sua edição, não poderia ser convalidada pela Emenda Constitucional nº 41/03”.⁶³

Portanto, fazendo paralelo com o nosso caso, as disposições das legislações estaduais que dispõem sobre bens e heranças advindos do exterior, julgadas inconstitucionais pelas 24 ADIs, segundo o entendimento do Supremo Tribunal Federal, manter-se-iam inconstitucionais, porquanto, no ordenamento jurídico brasileiro, a declaração de inconstitucionalidade de uma norma a torna nula. Nas palavras de Rodrigo Padilha⁶⁴: “Diferentemente do que acontece na Áustria, onde a inconstitucionalidade produz efeitos de anulabilidade, no Brasil e na maioria dos países do mundo a inconstitucionalidade produz efeitos de **nulidade** da norma”.

4.4 O art. 16 da EC 132/23 e sua eficácia no ordenamento jurídico

Analisaremos, adiante, se, não obstante o fenômeno da constitucionalidade superveniente ser vedado em nosso ordenamento jurídico, de modo que as legislações estaduais não voltariam a ser consideradas vigentes, o art. 16 da EC 132/23, independentemente teria eficácia plena de modo a permitir a tributação imediata pelos Estados e o Distrito Federal.

Primeiramente, insta salientar que existem três espécies de normas constitucionais, conforme estabelece George Salomão Leite ao citar o mestre José Afonso da Silva⁶⁵: (a) normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade imediata, (b) normas constitucionais de eficácia contida e aplicabilidade imediata e (c) normas constitucionais de eficácia limitada e aplicabilidade mediata.

As normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade imediata são aquelas cujo suporte fático contempla todos os elementos necessários para uma incidência direta. São, portanto, normas completas, independentemente de um auxílio supletivo da lei.⁶⁶ Por sua vez,

⁶³ STF, ADI 2158, de 15 de setembro de 2010.

⁶⁴ PADILHA, Rodrigo. Direito Constitucional. São Paulo: Grupo GEN, 2019, p. 125
E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988319/>. Acesso em: 08 jun. 2024.

⁶⁵ LEITE, George Salomão. Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais / George Salomão Leite. -- Brasília : Senado Federal, Conselho Editorial, 2020. 160 p. 64.

⁶⁶ LEITE, George Salomão. Op, cit, p. 65.

as normas de eficácia contida, apesar de também possuírem aplicabilidade imediata, diferenciam-se das normas de eficácia plena pela possibilidade de contenção dos efeitos da norma constitucional em decorrência da superveniente existência de uma norma integradora.⁶⁷

Trazendo a discussão para o nosso caso e analisando-se o art. 16 da EC 132/23, constata-se que, por sua finalidade (distribuir a competência para a cobrança do ITCMD sobre bens e heranças advindos do exterior), referido dispositivo possui eficácia direta e imediata, porquanto, cumpre a sua função de fixar as competências no Direito Tributário. Porém, restringe-se nesse ponto, concernente na delimitação das regras de competência tributária; não têm o condão de servir como norma estadual (lei ordinária), a qual permitiria a cobrança do ITCMD nas hipóteses analisadas.

Em brilhante artigo sobre o tema intitulado “Reforma tributária: quando o ITCMD poderá ser exigido sobre bens no exterior?”⁶⁸, o advogado Pedro Furtado assim dispôs:

No caso em questão, constata-se que a finalidade do artigo 16 da Emenda Constitucional nº 132/2023 é distribuir a competência para a instituição de hipótese de incidência do ITCMD sobre heranças e doações em que haja conexão geográfica – objetiva ou subjetiva – com o exterior. É o que se extrai tanto de sua própria redação, como da letra do artigo 155, § 1º, III, da CF (ainda vigente e indissociável da nova norma derivada) e da própria decisão tomada pelo STF no Tema 825.

(...)

Logo, o dispositivo em análise não tem sequer a pretensão de instituir hipótese de incidência de imposto, de modo que atribuir a ela tais efeitos seria descabido. De outra forma não poderia ser, já que as normas constitucionais em matéria tributária não são vocacionadas à instituição de imposto, “apenas fixam as competências para que os gravames sejam criados”

Assim, é de se concluir que o multicitado artigo 16 é, sim, dotado de eficácia plena e aplicabilidade direta e imediata; porém, constricto aos seus próprios limites teleológicos: delimitar a competência para que os entes federativos responsáveis instituíam o tributo.

Em síntese, o art. 16 da EC 132/23, embora dotado de eficácia plena e de aplicação imediata, não possui o condão de instituir a cobrança do ITCMD no exterior, que, como já é

⁶⁷ LEITE, George Salomão. Op, cit, p. 65.

⁶⁸ FURTADO, Pedro. *Reforma tributária: quando o ITCMD poderá ser exigido sobre bens no exterior?*. Conjur: ano 24, 28 de março de 2024. Acesso em 08 de junho de 2024: <https://www.conjur.com.br/2024-mar-28/reforma-tributaria-quando-o-itcmd-podera-ser-exigido/>

sabido, cabe somente aos entes federados competentes segundo as disposições constitucionais (Estados e o Distrito Federal).

4.5 O art. 16 da EC 132/23 e o Princípio da Segurança Jurídica

Por fim, analisaremos se uma interpretação favorável à restauração das leis estaduais julgadas inconstitucionais de modo a permitir a cobrança imediata de ITCMD sobre bens e heranças no exterior estaria em conformidade com o **princípio da segurança jurídica**, tão caro ao nosso ordenamento jurídico, e em especial, para o nosso arcabouço jurídico fiscal. Desse modo, primeiramente, faz-se mister trazer breves reflexões sobre o conceito de segurança jurídica para o Direito Tributário.

Nas lições de Leandro Poulsen *quid* Humberto Avilla⁶⁹, o princípio da segurança jurídica é imprescindível para garantir o sentimento de previsibilidade dos efeitos jurídicos (futuro) e a certeza dos fatos jurídicos já consumados, dos direitos adquiridos e da coisa julgada (passado), *in verbis*:

O princípio da segurança jurídica demanda que o Direito seja compreensível, confiável e calculável o que só ocorre quando o indivíduo conhece e compreende o conteúdo do Direito, quando tem assegurados no presente os direitos que conquistou no passado e quando pode razoavelmente calcular as consequências que serão aplicadas no futuro relativamente aos atos que praticar no presente.

Adentrando sobre o conceito do princípio da segurança jurídica no Direito Tributário, nas lições de José Francisco Bianco no artigo “Segurança Jurídica e o Princípio da Legalidade no Direito Tributário”⁷⁰, a segurança jurídica no Direito Tributário está diretamente ligada à certeza na determinação das condições de exigibilidade do tributo:

Há uniformidade na doutrina no sentido de a segurança jurídica no Direito Tributário

⁶⁹ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. São Paulo. SRV Editora LTDA, 2024, p. 42. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553620906/>. Acesso em: 08 jun. 2024.

⁷⁰ BIANCO, João Francisco. Segurança jurídica e o princípio da legalidade no Direito Tributário. Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 19, p. 16-23, 2005. Acesso em 08 de junho de 2024: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/167491>

estar intimamente ligada à certeza na determinação das condições de exigibilidade do tributo. A existência de dispositivos legais com regras claras e estáveis para a apuração e pagamento dos valores devidos ao Fisco é condição indispensável ao funcionamento de um sistema normativo tributário que garanta segurança jurídica aos contribuintes.

Dessa forma, só teremos ressalvado o princípio da segurança jurídica no direito tributário quando existir certeza sobre as condições da exigibilidade de um tributo. Em outras palavras, somente restará assegurada a segurança jurídica nas relações jurídico-tributárias quando devidamente verificadas a previsibilidade e certeza sobre a exação tributária que irá impactar o patrimônio dos contribuintes. Destarte, sem essa certeza e previsibilidade da norma tributária, não há segurança jurídica no direito tributário.

No presente caso, portanto, pelo fato de não ter sido o art. 16 da EC 132/23 veiculado no ordenamento jurídico de forma a não surgirem questionamentos sobre a sua vigência e aplicação, mormente pelo fato de diversos julgamentos do STF sobre o tema, e pelo fato do instituto da constitucionalidade superveniente ter sido vedado em nosso ordenamento jurídico, ressalta-se que uma possível retomada de vigência das disposições das leis estaduais julgadas inconstitucionais estaria em desacordo com o princípio da segurança jurídica.

Por fim, ainda ressaltamos que a EC 132/23, ao dispor que o art. 16 será aplicado as sucessões abertas à partir da data de sua aplicação, também estaria violando os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, corolários do princípio da segurança jurídica, haja vista que *“o contribuinte não pode ser surpreendido por uma carga tributária superior àquela que se programou para suportar”*⁷¹.

5 CONCLUSÃO

Após a árdua pesquisa legal, doutrinária e jurisprudencial buscando entender o instituto jurídico do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) na sua hipótese de incidência sobre bens e heranças advindos do exterior, com destaque para as conseqüências geradas pela aprovação da Reforma Tributária (EC 132/23), chegamos na conclusão do presente trabalho.

⁷¹ QUINTANILHA, Gabriel Sant'Anna. Op, cit, p. 42.

Iniciamos nosso estudo abordando a evolução histórica do ITCMD e seus aspectos da sua hipótese de incidência tributária trazidos pela CFRB/88, em seu art. 155, I, nos debruçando, ainda, sobre suas regras de competência entabuladas pela nossa Constituição (art. 155, §1º, I, II e III) e suas regras definidoras dos conflitos de competência entre os entes federados.

Em seguida, nossa análise, direcionando-se ao objetivo do nosso estudo, deu enfoque à hipótese de incidência do ITCMD sobre bens e heranças advindos do exterior, prevista no art. 155, §1º, III, “a” e “b”.

Para tanto, foi objeto de análise a evolução da jurisprudência, da doutrina e da legislação sobre o tema, em especial as disposições da legislação paulista prevendo a cobrança de ITCMD sobre bens e heranças advindos do exterior (Arts. 3º, §º 1º e 4º, I, “a” e “b”, e II, “a” e “b” da Lei nº 10.705/00); o julgamento paradigmático do RE nº 851.108 do STF (Tema 825 de Repercussão Geral); o julgamento das 24 ADIs pelo STF; e o julgamento da ADO nº 67 pelo STF; julgamentos os quais estabeleceram a necessidade de lei complementar mediando as regras de competência para a cobrança de bens e heranças vindos do exterior, declarando inconstitucionais as disposições estaduais que previam essa cobrança.

Logo adiante, analisamos os impactos da Reforma Tributária em nosso ordenamento jurídico tributário, em especial, seus impactos na materialidade do ITCMD, com enfoque sobre o seu impacto na hipótese de incidência concernente nas transmissões de bens e heranças advindos do exterior. E com destaque para os efeitos e conseqüências do art. 16 da EC 132/23, que trouxe a dispensa da lei complementar para a cobrança do ITCMD nos bens e heranças advindos do exterior

Analisando, por fim, os efeitos do art. 16 da EC 132/23 em nosso ordenamento jurídico tributário, fizemos uma breve análise dos conceitos de vigência, validade e eficácia das normas jurídicas, sobre os diferentes tipos de normas constitucionais (de eficácia plena, contida ou limitada), e sobre os fenômenos jurídicos da repristinção de efeitos das normas jurídicas, dos efeitos repristinatórios decorrentes de decisões judiciais em sede de controle concentrado, e sobre o conceito da constitucionalidade superveniente em nosso ordenamento jurídico.

Para então chegarmos a nossa conclusão de que o: (i) o art. 16 da EC 132/23, não obstante possuir eficácia plena e imediata, tem como finalidade fixar a competência para a cobrança do ITCMD, e não a finalidade de já instituir a cobrança em si do imposto, a qual é reservada para os entes competentes (Estados e Distrito Federal); (ii) o art. 16 da EC 132/23 não possui efeitos repristinatórios e tampouco traz a repristinção das disposições das normas estaduais que previam a cobrança do ITCMD sobre bens e heranças advindos do exterior julgadas inconstitucionais; (iii) o art. 16 da EC 132/23 não faz com que as normas estaduais

sejam consideradas constitucionais pela alteração do bloco de constitucionalidade, porquanto é vedado, em nosso ordenamento jurídico, o instituto da constitucionalidade superveniente; (iv) o art. 16 da EC 132/23, se de alguma forma permitir a cobrança imediata do ITCMD sobre bens e heranças no exterior, estaria em desconformidade com o princípio da segurança jurídica no Direito Tributário.

Diante das conclusões apresentadas, é imperativo que a Reforma Tributária e seus impactos no ITCMD sobre bens e heranças advindos do exterior seja objetivo de estudos mais profundos, vislumbrando-se os impactos na segurança jurídica, no âmbito dos planejamentos patrimoniais e sucessórios, e sobre as nuances do novo ambiente tributário que foi instaurado no Brasil. Para tanto, a colaboração entre diferentes atores, incluindo o estudo da doutrina, da sociedade civil, do governo e do poder legislativo será fundamental para encontrar soluções que equilibrem os interesses divergentes e promovam um sistema tributário transparente e eficiente, capaz de impulsionar o crescimento sustentável e a inclusão social

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. Hipóteses de incidência tributária. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975

BARROSO Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011

BIANCO, João Francisco. Segurança jurídica e o princípio da legalidade no Direito Tributário. Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 19, p. 16-23, 2005. Acesso em 08 de junho de 2024: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/167491>

BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. Ed. Polis/Universidade de Brasília, 1989

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 33ª Ed. São Paulo: Noeses, 2023

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 34ª Ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024

_____. Reflexões sobre a obrigação tributária. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e código tributário nacional. 1. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

DAL POZZO, Augusto Neves e FERREIRA DA ROCHA, Sílvio Luís. Curso de direito administrativo. 1ª. Ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2024

FERREIRA, Olavo Augusto Vianna Alves; ABRAHÃO, Eduardo Alexandre Young. O efeito repristinatório no controle difuso de constitucionalidade e a vedação de decisões surpresa. Revista Opinião Jurídica (Fortaleza), Fortaleza, v. 15, n. 20, p. 231–254, 2017. DOI: 10.12662/2447-6641oj.v15i20.p231-254.2017. Disponível em: <https://periodicos.unichristus.edu.br/opiniaojuridica/article/view/1320>. Acesso em: 9 jun. 2024.

FURTADO, Pedro. “Reforma tributária: quando o ITCMD poderá ser exigido sobre bens no exterior?”. Conjur: ano 24, 28 de março de 2024. Acesso em 08 de junho de 2024: <https://www.conjur.com.br/2024-mar-28/reforma-tributaria-quando-o-itcmd-podera-ser-exigido/>

GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil 3: Responsabilidade Civil – Direito de Família– Direito de Sucessões; coordenado por Pedro Lenza. 10ª Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023

KIGNEL, Luiz, SETTI Márcia, LONGO, José Henrique. Planejamento sucessório. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2023

LEITE, George Salomão. Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais / George Salomão Leite. -- Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial, 2020. 160 p. 64.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011

MARTINS, Ricardo Lacaz. Tributação das heranças e doações. 1ª ed. São Paulo: IBDT, 2021

NEVES, José Roberto de Castro. Como os advogados salvaram o mundo: a história da advocacia e sua contribuição para a humanidade. 3ª. Ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2020.

PADILHA, Rodrigo. Direito Constitucional. São Paulo: Grupo GEN, 2019, E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988319/>. Acesso em: 08 jun. 2024.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. São Paulo. SRV Editora LTDA, 2024, E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553620906/>. Acesso em: 08 jun. 2024.

QUINTANILHA, Gabriel Sant'Anna. Reforma tributária brasileira: tributos sobre o consumo. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024.

REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito, 27ª edição. São Paulo: SRV Editora LTDA, 2013, E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502136847/>. Acesso em: 07 jun. 2024

SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014

SENADO FEDERAL. Reforma tributária promulgada: principais mudanças dependem de novas leis. Agência Senado, 2024: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. Acesso em 04 jun. 2024

SOARES, Milton Delgado. O IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (TTCMD) E AS SUAS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA NOS PROCEDIMENTOS SUCESSÓRIOS. 1ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2006

XAVIER, Alberto Pinheiro. Direito Tributário Internacional do Brasil. 1ª Ed. Ed. Forense: 2010

_____. Direito Tributário Internacional. 2ª Ed. Coimbra: Almedina, Atualizada até 31.12.2006

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

DAL POZZO, Augusto Neves e FERREIRA DA ROCHA, Sílvio Luís. Curso de direito administrativo. 1ª. Ed.