

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**

**A INCIDÊNCIA DE ITCMD NAS HIPÓTESES ELENCADAS PELO INCISO
III, DO § 1º DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

FERNANDA DE CASTRO AGRA

**Rio de Janeiro – RJ
2021**

FERNANDA DE CASTRO AGRA

**A INCIDÊNCIA DE ITCMD NAS HIPÓTESES ELENCADAS PELO INCISO
III, DO § 1º DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira, Professor Adjunto de Direito Financeiro e Tributário.

Rio de Janeiro – RJ

2021

[FICHA CATALOGRÁFICA]

FERNANDA DE CASTRO AGRA

**A INCIDÊNCIA DE ITCMD NAS HIPÓTESES ELENCADAS PELO INCISO
III, DO § 1º DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira, Professor Adjunto de Direito Financeiro e Tributário.

Data da Aprovação: __ / __ / ____.

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

**Rio de Janeiro
2021**

RESUMO

O presente trabalho se dedica a analisar a problemática que gira em torno da exigência constitucional de lei complementar que disponha sobre a incidência do Imposto de Transmissão Causa Mortis e do Doações nos casos em que o fato gerador possui algum elemento de conexão com o exterior. Tendo em vista que se trata de imposto de competência estadual, foi necessário eleger um estado como base, sendo, nesse caso, o Rio de Janeiro. Para tanto, foram usadas como fontes de estudo a legislação vigente no momento, a doutrina clássica e, por fim, a jurisprudência.

Palavras-chave: Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação; Herança; Doação; Exterior; Lei complementar; Constituição Federal.

ABSTRACT

The present work aims to analyse the issue regarding the constitutional requirement for a supplementary law regarding the gift tax whenever tax triggering event is related to an element related to a foreign country. Considering that the gift tax is an estate tax, it was necessary to elect one state to our analysis. In this case, the chosen state was the Rio de Janeiro. For that, the current legislation, the classical doctrine and, finally, former court decisions were used as sources of study.

Keywords: Gift Tax; Heritage; Donation; Foreign Country; Supplementary Law; Federal Constitution.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO.....	12
1.1. Aspectos gerais	12
1.2. Base de cálculo	18
1.3. Alíquota	21
1.4. Isenções.....	25
1.5. Lançamento.....	27
1.6. Pagamento.....	28
2. COBRANÇA DE ITCMD SOBRE BENS NO EXTERIOR.....	31
3. LEI COMPLEMENTAR.....	36
3.1. Lei Complementar e o ITCMD.....	39
4. JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – UMA ANÁLISE DO RE 851.108.....	47
5. CENÁRIO ATUAL.....	58
5.1. Ausência de Lei Complementar.....	58
5.2. Projetos de Lei Complementar	60
5.3. Decisão liminar – ADI.....	63
CONCLUSÃO.....	67
REFERÊNCIAS	69

INTRODUÇÃO

A problemática sob em análise gira em torno da existência ou não de competência dos entes federativos para exigir Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (“ITCMD”) nas hipóteses previstas pelo no inciso III, do § 1º do art. 155 da Constituição Federal de 1988 (“Constituição Federal”). Para melhor compreensão da matéria, é necessário dar um passo atrás e analisar a previsão constitucional acerca do assunto.

Da leitura da Constituição Federal temos que ao tratar ITCMD, imposto de competência dos estados e do Distrito Federal, o legislador constituinte se preocupou em determinar quando os fatos geradores estariam relacionados a cada ente federativo.

No inciso I, do § 1º do art. 155 o texto constitucional determina que no caso dos bens imóveis o imposto será devido ao estado onde o bem estiver localizado¹, enquanto no caso dos bens móveis, o inciso II, do § 1º do art. 155 prevê que deverá ser recolhido em favor do estado onde for processado o inventário ou, ainda, no estado onde o doador estiver domiciliado².

Ocorre que, no inciso III, do § 1º do art. 155, a Magna Carta determinou que: “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;”³. Dessa forma, verifica-se que, diferentemente dos casos anteriores, a Constituição Federal deixou de delimitar a competência nos casos em que há um elemento de conexão com o exterior, caso em que fez expressa reserva da matéria para lei complementar.

¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: 1988

² BRASIL, 1988, op. cit.

³ BRASIL, 1988, op. cit.

Importante esclarecer desde já que o ITCMD, assim como o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (“IPVA”) até o momento não foi contemplado como a sua respectiva lei complementar que, nos termos do art. 146, inciso III da Constituição Federal, deverá estabelecer as normas gerais em matéria de direito tributário, especialmente quando a definição dos tributos e suas espécies, seus elementos fundamentais como fato gerador, base de cálculo, contribuintes⁴, por exemplo.

Sendo assim, no caso do ITCMD existem duas discussões envolvendo a pendência da lei complementar, pois ele carece tanto da lei complementar prevista pelo art. 146, inciso III do quanto da prevista pelo inciso III, do § 1º do art. 155, ambos da Constituição Federal⁵.

Parcela da doutrina defende que há a necessidade de lei complementar para que o ITCMD possa ser instituído nas hipóteses em que guarda algum elemento de conexão com o exterior, mais especificamente quando (i) o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou (ii) o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

De acordo com Ives Gandra da Silva Martins, o STF já se posicionou em precedentes vinculados a outros tributos no sentido de que quando prevista pela Constituição Federal a necessidade de lei complementar para tratar de determinados assuntos, como dirimir controvérsias entre os estados, não é possível que os estados legislem sobre a matéria enquanto a lei complementar não for editada⁶.

Cabe aqui destacar a razão pela qual é delegada a lei complementar a determinação dos aspectos gerais envolvendo o direito tributário. O papel dela é unificar e evitar conflitos entre

⁴ BRASIL, 1988, op. cit.

⁵ BRASIL, 1988, op. cit.

⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins; NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR PARA A CONFORMAÇÃO DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E POR DOAÇÃO DE BENS E RECURSOS RECEBIDOS DO EXTERIOR – INTELIGÊNCIA DO ART. 155, § 1º, III, DA CF – OPINIÃO LEGAL. Revista dos Tribunais, volume 821, março de 2004, pág. 116.

os entes federativos, motivo pelo qual ocupa patamar superior na hierarquia normativa quando comparada as leis ordinárias. Ou seja, no âmbito nacional temos as normas gerais, a partir da qual podem os estados legislar sobre os aspectos específicos.⁷

No caso em análise existe, ainda, um agravante, pois há a necessidade de compatibilizar a legislação brasileira com o direito estrangeiro. Como no caso dos incisos I e II, do § 1º do art. 155 a matéria é apenas de direito interno, a Constituição Federal previamente delimita a competência entre os estados e delega a lei complementar o caso que envolve o direito estrangeiro.⁸

Diante do cenário exposto, o presente trabalho se dedica analisar os aspectos envolvendo a possibilidade ou impossibilidade de instituição do ITCMD diante de transações gratuitas que envolvam algum elemento de conexão com o exterior.

Para tanto, foram usados como fontes de pesquisas as legislações que tratam do assunto, a doutrina clássica de direito tributário brasileiro, a jurisprudência, especialmente um recente julgado do Supremo Tribunal Federal (“STF”), que após o reconhecimento de repercussão geral da matéria, teve o julgamento concluído em 2021, após pedido de vistas.

Adicionalmente, teve como objeto de análise o movimento da Procuradoria Geral da República que, após o julgamento do RE 851.108/SP⁹ propôs uma série de Ações Diretas de Inconstitucionalidade tendo como objeto as previsões estaduais que vão em desconformidade do recente posicionamento do STF.¹⁰

⁷ MARTINS, 2004, p. 116 e 117, op. cit.

⁸ MARTINS, 2004, p. 124, op. cit.

⁹ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de abril de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>. Acesso em: 13 set. 2021.

¹⁰ STF: PGR ajuíza ações contra leis estaduais que regulamentam ITCMD. tributario, 2021. Disponível em: <https://tributario.com.br/a/stf-pgr-ajuiza-aco-es-contra-leis-estaduais-que-regulamentam-itcmd/>. Acesso em: 19 set. 2021.

Por fim, foram, ainda, analisados os Projetos de Lei Complementar que se propõem a tratar da matéria e, assim, por um fim nessa questão que há anos vem trazendo muito debate e, principalmente, insegurança jurídica para os contribuintes. ¹¹

¹¹ Atualmente, na Câmara dos Deputados tramita o Projeto de Lei Complementar nº 363/2013 e no Senado Federal o Projeto de Lei do Senado nº 432, de 2017.

1. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO

1.1. Aspectos gerais

O Sistema Tributário Nacional tem suas características principais delimitadas pela Constituição Federal que, não cria em si os tributos, mas outorga competência para que os entes federativos o façam. Para tanto, o texto constitucional se encarregou de elencar os tributos que compõem o Sistema, distribuir a competência para sua instituição entre os entes federados bem como os limites que por eles devem ser observados.

Seguindo esse padrão, o legislador constituinte elencou nos incisos do artigo 155 da Constituição Federal os impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal, sendo eles: (i) o ITCMD, (ii) o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e (iii) o IPVA¹².

Sendo assim, podemos concluir que, a competência para tributar transações a título gratuito, quais sejam: doação e transmissão *causa mortis* fora delegada aos Estados e ao Distrito Federal.

Leandro Paulsen nos ensina que:

Transmissão é transferência jurídica, implicando sucessão na titularidade do bem ou direito. Será causa mortis quando ocorra por força do falecimento real ou presumido do titular. (...) A doação também implica a transferência de titularidade de bem ou direito, mas decorrente ato jurídico inter vivos a título gratuito.¹³

¹² BRASIL, 1988, op. cit.

¹³ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 12. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. Pag. 409.

No caso da transmissão *causa mortis*, o direito brasileiro aplica o antigo princípio francês da *saisine* que foi muito bem resumido por Paulo Lobo:

Adquire-se a herança, automaticamente, com a abertura da sucessão. (...). Ainda que o herdeiro não tenha conhecimento da abertura da sucessão, a transmissão dá-se a seu favor, desde o preciso momento da morte do autor da herança. A transmissão é por força de lei. O que uma pessoa herdou e ainda não sabe, ou não aceitou, já ingressou em seu patrimônio, conquanto não definitivamente.¹⁴

Sendo certo que, a previsão do art. 1.784 do Código Civil¹⁵ traz impactos à cobrança do ITCMD.

Como veremos adiante, nos casos de transmissão *causa mortis*, o fato gerador é a própria transmissão que, de acordo com o princípio da *saisine*, ocorre com o óbito. Dessa forma, de acordo com o art. 144, § 1º, do Código Tributário Nacional¹⁶, a legislação aplicável será aquela vigente na data do fato gerador, que nesse caso é o óbito.

Além disso, o mesmo racional deve ser aplicado para fins de determinação da alíquota, como indicado pela Súmula nº 112, do STF: “O imposto de transmissão "causa mortis" é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.”¹⁷

Contudo, para fins de determinação da base de cálculo do tributo sob análise, não aplicamos essa mesma lógica, o que já foi inclusive objeto de súmula do STF, que entende que:

¹⁴ LÔBO, Paulo. Direito Civil - Sucessões. Volume 6. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 22

¹⁵ BRASIL. Código Civil. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Brasília, DF: Poder Executivo. 2002

¹⁶ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF: Poder executivo. 1966

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 112. O imposto de transmissão "causa mortis" é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 1964. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula112/false>. Acesso em: 13 set. 2021.

“O imposto de transmissão "causa mortis" é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação”¹⁸.

A doação, por sua vez, nos termos do art. 538 do Código Civil deve ser compreendida como “o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra”¹⁹.

No caso da doação, a transmissão de bens móveis se opera com a tradição, nos termos do Código Civil, enquanto nos casos dos bens imóveis ela se consolida por meio do registro²⁰.

Como bem pontuado por Leandro Paulsen: “A ausência de onerosidade é o traço comum entre tais transmissões. Ao referir-se a quaisquer bens ou direitos, o dispositivo constitucional dá enorme abrangência a tal base econômica, alcançando inclusive a transmissão de bens imóveis”²¹.

Cumprido destacar que, naturalmente, o ITCMD não incide nos casos de renúncia, ou seja, quando o herdeiro abdica. A doutrina normalmente classifica a renúncia em renúncia abdicativa e renúncia translativa. De acordo com Caio Mario:

(...) costuma-se distinguir da renúncia abdicativa a chamada renúncia translativa, que implica a transmissão a determinada pessoa, designada pelo renunciante. A primeira (abdicativa) é verdadeira renúncia (v. nº 81, supra, vol. I), ao passo que a segunda (translativa ou translaticia) envolve duas declarações de vontade, importando em aceitação e alienação simultânea ao favorecido. Daí dizer-se que é renúncia de nome, mas em verdade é aceitação.²²

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 113. O imposto de transmissão "causa mortis" é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 1962. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula113/false>. Acesso em: 13 set. 2021.

¹⁹ BRASIL, 2002. op. cit.

²⁰ BRASIL, 2002. op. cit.

²¹ PAULSEN, 2021. op. cit. p. 409.

²² PEREIRA. Caio Mario da Silva. Instituições de Direito Civil. 24. ed. v. VI. Rio de Janeiro: Forense, 2017, pág. 72.

Com base nos ensinamentos de Caio Mario, devemos tomar cuidado, pois apenas as renúncias classificadas como abdicativas não serão alcançadas pelo ITCMD, isso porque nesses casos o fato gerador não ocorre. Na renúncia translativa, por sua vez, é certo que o herdeiro recebeu o patrimônio para que pudesse renunciar em favor de alguém, o que não ocorre quando a renúncia é feita na sua forma pura e simples.²³

Ainda sobre a renúncia, Caio Mario entende que:

A renúncia não pode ser feita antes de aberta a sucessão. E não vale depois de praticar o herdeiro qualquer ato equivalente à aceitação da herança.

Uma vez realizada, retroage à abertura da sucessão, no sentido de que o renunciante é tratado como se nunca fosse a ela chamado. 141 O atual Código Civil, a propósito, dispõe que a transmissão pela saisine “tem-se por não verificada quando o herdeiro renuncia à herança” (art. 1.804, parágrafo único).²⁴

Em síntese, temos que a renúncia afastará a incidência do ITCMD quando (i) o herdeiro não demonstrar aceitação e (ii) quando feita em favor do monte.

Voltando nossa análise para as previsões constitucionais acerca do tributo sob análise, devemos nos dedicar a entender qual é o papel ou quais são os papéis das leis complementares na cobrança do ITCMD.

Como regra geral, nos termos do art. 146, I da Constituição Federal. “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;”²⁵. Contudo, especificamente no caso

²⁴ PEREIRA, 2017, p. 72. op. cit.

²⁵ BRASIL, 1988, op. cit.

do ITCMD o próprio texto constitucional se encarregou de delimitar critérios iniciais para evitar conflitos de competência entre os Entes competentes quanto aos bens móveis e imóveis e reservou expressamente à lei complementar a competência nas hipóteses elencadas no art. 155, § 1º, inciso III da Constituição Federal²⁶.

Desse modo, da leitura do texto constitucional, temos que:

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

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

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

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

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

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;²⁷

Com base nas previsões supratranscritas, podemos concluir que nas transmissões de bens imóveis a competência é reservada para os Estados onde o bem estiver localizado, enquanto na transmissão de bens móveis, a competência é outorgada aos Estados onde está domiciliado o doador.

No trecho transcrito acima já é possível notar que o inciso III trata de uma questão mais complexa, que envolve a tributação de fatos geradores que possuem conexão com o exterior, ou seja, um elemento de estraneidade, sendo ou por conta da residência do doador ou *de cujus*.

²⁶ BRASIL, 1988, op. cit.

²⁷ BRASIL, 1988, op. cit.

Esse ponto será aprofundado ao longo dos próximos capítulos. Por enquanto, vamos nos ater às características básicas do tributo.

Partindo para a instituição dos impostos pelos entes competentes, precisamos ter em mente que, para instituí-los os Estados devem observar as características gerais previstas por lei complementar federal, como previsto no inciso III do art. 146 da Constituição Federal²⁸.

Como mencionado, até o momento não foi editada a Lei Complementar para a regência do ITCMD. Sendo assim, como bem resumido por Marilene Talarico Martins Rodrigues:

Na ausência de lei complementar para regular inteiramente o “imposto de transmissão de bens” de competência dos Estados têm sido aplicados, pelo princípio da recepção, os dispositivos do Código Tributário Nacional e da legislação existente, que regem a matéria, não conflitantes com a Constituição Federal.²⁹

Ao analisar a previsão do Código Tributário Nacional é possível notar que quando da sua edição não existia a distinção que temos hoje entre o ITCMD e o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (“ITBI”), imposto de competência dos municípios cujo fato gerador é a transferência onerosa de bens imóveis. Por esse motivo o Código Tributário Nacional não faz menção expressa ao ITCMD.

Iniciando pela análise do fato gerador, de acordo com o Código Tributário Nacional: “Art. 113. [...] § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”, sendo o fato gerador a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência³⁰.

²⁸ BRASIL, 1988, op. cit.

²⁹ MARTINS, Ives Granda da Silva (coord.). MARTINS, Rogério Gandra da Silva Martins (coord.). NASCIMENTO, Carlos Valder (coord.). RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Tratado de Direito Tributário. 1. ed. 1. v. São Paulo: Editora Saraiva, 2011. Pag. 530.

³⁰ BRASIL, 1966, op. cit.

Tendo em vista que o ITCMD é instituído por legislação estadual, foi necessário eleger um Estado para uma análise mais profunda do imposto. Por esse motivo, esse trabalho usará como base a legislação do Estado do Rio de Janeiro que versa sobre o ITCMD, mais especificamente a Lei nº 7.174 de 28 de dezembro de 2015 (“Lei nº 7.174/2015”)³¹.

Sabe-se, a partir da leitura do art. 2º da Lei nº 7.174/2015 que o ITCMD tem como fato gerador:

Art. 2º O imposto tem como fatos geradores:

I - a transmissão causa mortis de quaisquer bens ou direitos; e

II - a doação de quaisquer bens ou direitos.

Parágrafo único - Nas transmissões causa mortis e doações ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os beneficiários, usufrutuários, cessionários, fiduciários, herdeiros, legatários ou donatários.³²

O sujeito passivo da obrigação tributária, o contribuinte, é o beneficiário, ou seja, a pessoa que é favorecida seja pelo recebimento de herança, seja pelo recebimento de uma doação, como previsto pelo art. 10 da Lei nº 7.174/2015³³.

1.2. Base de cálculo

³¹ RIO DE JANEIRO (ESTADO). Lei nº 7.174, de 28 de dezembro de 2015. DISPÕE SOBRE O IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS (ITD), DE COMPETÊNCIA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Rio de Janeiro, RJ: Poder Executivo: 2015. Disponível em http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afzLoop=50607362436998815&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC205839&_adf.ctrl-state=me7fpe0yf_36. Acesso em 13 set. 2021.

³² RIO DE JANEIRO (ESTADO), 2015, op. cit.

³³ RIO DE JANEIRO (ESTADO), 2015, op. cit.

A base de cálculo do ITCMD, de acordo com o art. 14 da Lei 7.174/2015 é o valor de mercado do bem ou do direito transmitido que é determinado por avaliação judicial ou administrativa (Rio de Janeiro (Estado), 2015)³⁴.

Sabe-se, a partir da leitura do art. 15 da lei sob análise, que é facultado à Secretário de Estado de Fazenda estabelecer limites mínimos por meio de resolução. Com base nesse dispositivo, foi editada a Resolução SEFAZ nº 182 de 26 de dezembro de 2017³⁵, que traz previsões importantes para a determinação da base de cálculo do ITCMD nos casos de bens imóveis:

Art. 17. A base de cálculo do ITD para imóvel urbano ou direito a ele relativo, sempre que disponível em consulta pública, será o valor atribuído pela Prefeitura para cálculo do Imposto sobre Transmissão Inter Vivos, a Qualquer Título, por Ato Oneroso, de Bens Imóveis, por Natureza ou Acesso Física, e de Direitos Reais sobre Imóveis, Exceto os de Garantia, bem como de Direitos a Sua Aquisição - ITBI.

Art. 18. Apenas na indisponibilidade de consulta pública da base de cálculo do ITBI, será adotado o valor venal fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, **multiplicado por índice registrado no Sistema Corporativo da SEFAZ para o imposto**, conforme § 1º do art. 20 desta Resolução.³⁶ (g.n)

Com base nos artigos transcritos temos que, sempre que disponível, será usado como base de cálculo para bens imóveis o valor venal para fins do Imposto sobre Transmissão Inter Vivos, a Qualquer Título, por Ato Oneroso, de Bens Imóveis (“ITBI”). Contudo, caso não esteja disponível para consulta pública, será considerado como base de cálculo o valor venal do imóvel para fins do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (“IPTU”), multiplicado por índice indicado pela SEFAZ, que varia de acordo com o município.

³⁴ RIO DE JANEIRO (ESTADO), 2015, op. cit.

³⁵ RIO DE JANEIRO (ESTADO). SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO RIO DE JANEIRO. Resolução SEFAZ nº 182 de 26 de dezembro de 2017. Rio de Janeiro, RJ: SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO RIO DE JANEIRO: 2017. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=50607489869454149&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC205313&_adf.ctrl-state=me7fpe0yf_67. Acesso em: 13 set. 2021.

³⁶ RIO DE JANEIRO (ESTADO), 2017, op. cit.

O índice vigente consta na Portaria Suar nº 27 de 23 de julho de 2019³⁷ e varia entre 1 e 5 para imóveis urbanos. No caso do município do Rio de Janeiro existe um convênio com a prefeitura que fornece o valor indicado para fins de ITBI para determinação da base de cálculo.

No caso dos bens móveis, a base de cálculo varia de acordo com o ativo transferido, nos casos de doação de moeda ou de aplicações financeiras, a legislação prevê que:

Art. 18. **Na transmissão de moeda nacional**, seja em espécie, saldo em conta-corrente ou aplicação financeira, inclusive na forma de quotas de fundo de investimento, **a base de cálculo é o valor do montante na data do fato gerador**, nas transmissões causa mortis, ou na data do lançamento, nos casos de doação.

Art. 19. **Na transmissão de moeda estrangeira, a base de cálculo é o valor do montante convertido para a moeda nacional pela taxa de câmbio disponibilizada pelo Banco Central do Brasil na data do fato gerador**, nas transmissões causa mortis, ou na data imediatamente anterior à do lançamento, nos casos de doação. ³⁸(g.n)

Seguindo a mesma lógica imposta para a base de cálculo no caso dos imóveis, nos casos de automóveis, a base de cálculo do ITCMD será a mesma base de cálculo adotada pelo estado para a cobrança do IPVA.³⁹

Nos casos de transferência de participação societária, a legislação faz uma distinção entre as empresas que tem ações negociadas em bolsa e aquelas que não são. De acordo com o inciso I do art. 20 da Lei nº 7.174/2015, a base de cálculo das ações negociadas em bolsa será: “é o valor de cotação média do pregão realizado na data do fato gerador, nas transmissões causa mortis, ou do último pregão realizado antes da data de lançamento, nos casos de doação.”⁴⁰.

³⁷ RIO DE JANEIRO (ESTADO). SUPERINTENDENTE DE ARRECADAÇÃO. Portaria Suar nº 27 de 23 de julho de 2019. Rio de Janeiro, RJ: SUPERINTENDENTE DE ARRECADAÇÃO: 2019. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/sitestructure/render.jsp?datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC40366473000&_afLoop=50607656342951365&_afWindowMode=0&_afWindowId=unnzsl1i0e&_adf.ctrl-state=me7fpe0yf_95. Acesso em: 13 set. 2021.

³⁸ RIO DE JANEIRO (ESTADO), 2015, op. cit.

³⁹ RIO DE JANEIRO (ESTADO), 2015, op. cit.

⁴⁰ RIO DE JANEIRO (ESTADO), 2015, op. cit.

Esse mesmo artigo, indica no seu inciso II que, nos casos de títulos de dívida pública, a base de cálculo “é o valor da cotação oficial na data do fato gerador, nas transmissões causa mortis, ou do lançamento, nos casos de doação.”⁴¹.

Por outro lado, no caso de participação societária, que não admite negociação em bolsa de valores, tais como ações de empresas de capital fechado ou quotas, por exemplo, temos que a base de cálculo irá variar de acordo com o balanço da empresa. Nesse caso, o valor adotado será o valor do patrimônio líquido registrado no balanço anula da empresa registrado no ano calendário anterior, como previsto no art. 22 da lei sob análise ⁴².

Importante destacar nesse caso que o Estado ressalva, no inciso I deste artigo que caso o valor indicado como patrimônio líquido da empresa não corresponda ao valor de mercado, a autoridade fiscal “proceder aos ajustes necessários à sua determinação, conforme as normas e práticas contábeis aplicáveis à apuração de haveres e à avaliação patrimonial”.⁴³

Por fim, a lei traz a previsão acerca da base de cálculo aplicada nos casos de transmissão de planos de previdência privada, será adotado:

I - o valor total das quotas dos fundos de investimento, vinculados ao plano de que o falecido era titular na data do fato gerador, se o óbito ocorrer antes do recebimento do benefício; ou
II - o valor total do saldo da provisão matemática de benefícios concedidos, na data do fato gerador, se o óbito ocorrer durante a fase de recebimento da renda.⁴⁴

1.3. Alíquota

⁴¹ RIO DE JANEIRO (ESTADO), 2015, op. cit.

⁴² RIO DE JANEIRO (ESTADO), 2015, op. cit.

⁴³ RIO DE JANEIRO (ESTADO), 2015, op. cit.

⁴⁴ RIO DE JANEIRO (ESTADO), 2015, op. cit.

A Constituição Federal quando outorgou a competência aos Estados e ao Distrito Federal determinou que a alíquota máxima deve ser fixada pelo Senado Federal. Com base nessa previsão temos a Resolução nº 9, de 1992⁴⁵ que limitou a alíquota a, no máximo, 8%.

Observa Luís Eduardo Schoueri que:

A fixação de alíquotas percentuais de um tributo pode dar-se de modo proporcional, **progressivo** ou regressivo. No primeiro caso, a alíquota percentual será idêntica, pouco importando o valor da base de cálculo. **Nos dois últimos casos a alíquota percentual crescerá ou decrescerá, respectivamente, conforme cresça a base de cálculo.** (g.n.)⁴⁶

Importante ressaltar que, diferentemente do Imposto de Renda, a Constituição Federal não prevê a aplicação do princípio da progressividade para o ITCMD, contudo, o STF quando do julgamento do RE 562.045/RS com o reconhecimento de repercussão geral, definiu a seguinte tese: “É constitucional a fixação de alíquota progressiva para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação — ITCD⁴⁷.”

Nessa oportunidade a Corte entendeu que a aplicação do princípio da progressividade não iria de encontro com a Constituição Federal e que não estaria ferindo o princípio da capacidade contributiva.

Tendo o acórdão mencionado restado assim ementado:

⁴⁵ BRASIL. Senado Federal. Resolução do Senado Federal nº 9, de 1992. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de que trata a alínea 'a', inciso 1 e parágrafo 1, inciso 4 do artigo 155 da Constituição Federal. Brasília, DF: Senado Federal, 1992. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em 13 set. 2021.

⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 395.

⁴⁷ BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 562.045. Relator: RICARDO LEWANDOWSKI, Relatora p/ Acórdão: CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2013, publicado em 27/11/2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em 13 set. 2021.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO⁴⁸

Quanto da análise da legislação do Estado do Rio de Janeiro, é possível notar que esse adotou o princípio da progressividade no caso do ITCMD apenas após a decisão proferida pelo STF⁴⁹, pois antes da edição da Lei nº 7.174/2015, o ITCMD era regido pela Lei nº 1.427/1989⁵⁰, que não aplicava o referido princípio, apenas previa que a alíquota seria de 4%.

De acordo com a previsão do art. 26 da Lei nº 7.174/2015⁵¹, a alíquota aplicável é progressiva variando de acordo com o valor da base de cálculo indicado em UFIR-RJ, de acordo com a tabela abaixo:

Alíquota	UFIR	R\$ (UFIR 3,7053 para 2021)⁵²
4%	até 70.000	até 259.371,00
4,50%	de 70.000 até 100.000	de 259.371,00 até 370.530,00
5%	de 100.000 até 200.000	de 370.530,00 até 741.060,00
6%	de 200.000 até 300.000	de 741.060,00 até 1.111.590,00
7%	de 300.000 até 400.000	de 1.111.590,00 até 1.482.120,00
8%	acima de 400.000	acima de 1.482.120,00

⁴⁸ BRASIL, 2013, op. cit.

⁴⁹ RIO DE JANEIRO (ESTADO), 2015, op. cit.

⁵⁰ RIO DE JANEIRO (ESTADO), Lei nº 1.427 de 13 de fevereiro de 1989. INSTITUI O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO "CAUSA MORTIS" E POR DOAÇÃO, DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS. Rio de Janeiro, RJ: Poder Executivo: 1989. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/sitestructure/render.jspx?datasource=UCMServer%23dDocName%3A98836&_afzLoop=50607797256499716&_afzWindowMode=0&_afzWindowId=11p5hujsx6&_adf.ctrl-state=me7fpe0yf_118. Acesso em: 13 set. 2021.

⁵¹ RIO DE JANEIRO (ESTADO), 2015, op. cit.

⁵² RIO DE JANEIRO (ESTADO). SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO RIO DE JANEIRO. Resolução SEFAZ nº 190 de 28 de dezembro de 2020. FIXA O VALOR DA UFIR-RJ PARA O EXERCÍCIO DE 2021. Rio de Janeiro, RJ: Poder Executivo: 2020. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afzLoop=50608219643689510&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC42000014474&_adf.ctrl-state=me7fpe0yf_172. Acesso em: 13 set. 2021.

É, assim, possível notar que a Lei nº 7.174/2015, não só trouxe a aplicação do princípio da progressividade, como também elevou as alíquotas, pois anteriormente, independentemente do valor, a alíquota aplicável era de 4%, que agora passou a ser a alíquota base, podendo alcançar até 8%, a depender do valor da base de cálculo.

Importante comentar que tramita no Senado Federal a PEC nº 96/2015⁵³, que visa a “Outorga competência à União para instituir adicional sobre o imposto de que trata o inciso I do art. 155, destinado ao financiamento da política de desenvolvimento regional.”, nos termos da ementa do projeto. A explicação da ementa por sua vez, indica que: “Cria o Imposto sobre Grandes Heranças e Doações, que será destinado à Política Nacional de Desenvolvimento Regional.”

A PEC mencionada propõe o acréscimo de um artigo no texto constitucional com a seguinte redação:

Art. 153-A. A União poderá instituir adicional ao imposto previsto no inciso I do art. 155, a ser denominado Imposto sobre Grandes Heranças e Doações, de forma a tributar a transmissão causa mortis e doação, de bens e direitos de valor elevado.

§ 1º O produto da arrecadação do adicional de que trata o caput será destinado ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, para o financiamento da política de desenvolvimento regional.

§ 2º O adicional de que trata o caput terá alíquotas progressivas em função da base de cálculo, e sua alíquota máxima não poderá ser superior à mais elevada do imposto de renda da pessoa física.

§ 3º Não se aplica ao adicional de que trata o caput o disposto no inciso IV do § 1º do art. 155, e no inciso IV do art. 167.⁵⁴

⁵³ BRASIL. SENADO FEDERAL. Proposta de Emenda à Constituição nº 96, de 2015. Outorga competência à União para instituir adicional sobre o imposto de que trata o inciso I do art. 155, destinado ao financiamento da política de desenvolvimento regional. Brasília: Senado Federal, 2015. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122230>. Acesso em: 13 set. 2021.

⁵⁴ BRASIL, 2015. op. cit.

Nos termos da proposta, uma vez aprovada, poderia ser instituído o Imposto sobre Grandes Heranças e Doações, que seria de competência da União e não dos Estados, como no caso do ITCMD. Pontua o projeto que:

Atualmente, as grandes fortunas transmitidas sofrem incidência de alíquotas bastante inferiores às praticadas no restante do mundo. Somente a título de comparação, as alíquotas desse imposto, no Reino Unido, vão de 0 a 40%; nos Estados Unidos, de 0 a 60%, na França, de 5% a 60%, na Itália, de 3% a 27%, e na Alemanha, de 0 a 70%.⁵⁵

O último andamento da PEC destacada data do ano de 2019.

1.4. Isenções

A isenção é prevista pelo Código Tributário Nacional, em seu art. 175, inciso I⁵⁶, como uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário, assim como a anistia, o que nos leva a conclusão de que o crédito tributário existe nos casos isentos, mas é excluído por previsão legal.

Segundo Luís Eduardo Schoueri:

a isenção não se confunde com a não incidência, mas pressupõe a incidência. É por isso que a isenção é incluída no art. 175 do Código Tributário Nacional, como hipótese de exclusão do crédito tributário. Ou seja: no modelo teórico ali inserido, o crédito tributário surge, mas o pagamento é dispensado por conta da isenção. Assim é que a isenção está compreendida dentro do campo da incidência da norma, já que o legislador contemplou a hipótese (e por isso não seria o caso de falar-se em não incidência), mas isentou o contribuinte do pagamento.)⁵⁷

No caso da legislação do Rio de Janeiro, o art. 8º da Lei nº 7.174/2015 indica em seus incisos um rol isenções. Dentre elas podemos destacar: “VIII - a doação, em dinheiro, de valor

⁵⁵ BRASIL, 2015. op. cit.

⁵⁶ BRASIL, 1966, op. cit.

⁵⁷ SCHOUERI, 2018. op. cit. p. 244.

que não ultrapasse a quantia equivalente a 11.250 (onze mil, duzentas e cinquenta) UFIRs-RJ por ano civil, por donatário;”⁵⁸

Considerando que, de acordo com a Resolução SEFAZ 190/2020⁵⁹ o valor da UFIR-RJ para o ano de 2021 é de R\$3,7053. Dessa forma, temos que doações que não ultrapassem, durante o mesmo ano civil e destinadas ao mesmo donatário, o valor de R\$41.684,62 serão isentas.

Nesse ponto, é importante transcrever o parágrafo único do art. 175 do Código Tributário Nacional: “Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.”⁶⁰ Ou seja, a dispensa do pagamento não significa a dispensa do cumprimento das obrigações acessórias.

Especificamente no caso do estado sob análise, temos que:

Art. 27. O sujeito passivo deverá prestar ao Fisco declaração relativa à ocorrência do fato gerador do ITD e aos bens e direitos transmitidos, contendo todas as informações indispensáveis à efetivação do lançamento, conforme previsto na legislação. (...) **§2º A declaração é obrigatória também nos casos de imunidade, não incidência, isenção ou suspensão do imposto**, ressalvados os casos previstos no §2º do art. 9º.⁶¹

Sendo assim, podemos concluir que, mesmo que isenta a transação, o contribuinte não se desincumbe do ônus de prestar declaração ao Fisco, sob pena de multa por descumprimento de obrigação acessória, como previsto no inciso II do art. 37 da Lei nº 7.174/2015:

⁵⁸ RIO DE JANEIRO (ESTADO), 2015. op. cit.

⁵⁹ RIO DE JANEIRO (ESTADO), 2020. op. cit.

⁶⁰ BRASIL, 1966, op. cit.

⁶¹ RIO DE JANEIRO (ESTADO), 2015. op. cit

II - a quem não prestar a declaração nos prazos previstos no §4º do art. 27, quando não exigível o imposto, **será aplicada MULTA de valor equivalente a 450 (quatrocentas e cinquenta) UFIRs-RJ por bem ou direito**, cobrada em dobro quando constatada a infração no curso de procedimento fiscal, não superior às multas previstas no inciso I do caput deste artigo, caso fosse exigível o imposto;⁶²

1.5. Lançamento

O lançamento do ITCMD, assim como o do ITBI se dá por meio do lançamento por declaração, previsto pelo Código Tributário Nacional em seu art. 147⁶³. Modalidade na qual o contribuinte, por meio de uma declaração, presta informações.

A Lei nº 7.174/2015 traz no caput do art. 28 a previsão do lançamento por declaração: “Art. 28. O ITD é tributo lançado pela autoridade fiscal com base na declaração do sujeito passivo e na avaliação judicial ou administrativa dos bens e direitos transmitidos.”⁶⁴

Para o envio da declaração, deverá o contribuinte respeitar os prazos previstos pelo parágrafo quarto do art. 28, que indica que: §4º O sujeito passivo deverá prestar a declaração:

I - no prazo máximo de 60 (sessenta) dias contados da intimação:

- a) da decisão homologatória do cálculo, na transmissão causa mortis que se processe sob o rito de inventário;
- b) da sentença homologatória, quando o inventário se processar sob a forma de arrolamento; ou
- c) da sentença de partilha judicial de bens, em especial nos casos de dissolução conjugal, alteração do regime de bens ou extinção de condomínio.

II - no prazo máximo de 90 (noventa) dias contados da data:

- a) do óbito, nas sucessões processadas de forma extrajudicial;
- b) em que os bens se tornem passíveis de serem sobrepartilhados, desde que comprovados os requisitos previstos no Código de Processo Civil; ou

⁶² RIO DE JANEIRO (ESTADO), 2015. op. cit

⁶³ BRASIL, 1966, op. cit.

⁶⁴ RIO DE JANEIRO (ESTADO), 2015. op. cit

c) em que ocorrer o fato ou ato jurídico determinante da consolidação da propriedade, exceto no caso de doação da nua-propriedade.

III - antes da ocorrência da doação, com ou sem a lavratura de instrumento público ou particular, ainda que fora do estado; ou

IV - na forma e prazos estabelecidos em resolução do Secretário de Estado de Fazenda, nos casos previstos no art. 13.⁶⁵

Das previsões acima transcritas, destaco a do III que determina que, nos casos de doação, a declaração deverá ser transmitida antes da ocorrência do fato gerador, a saber: a doação.

Sendo transmitida a declaração, o tributo será lançado pela autoridade competente com base nas informações prestadas.

Importante destacar que, caso o contribuinte informe por meio de declaração fato gerador que não venha a acontecer, a declaração deverá ser cancelada, como previsto pelo art. 28, parágrafo quarto: “§2º Não ocorrido o fato gerador, o contribuinte deverá requerer o cancelamento da guia de lançamento, no prazo de 60 (sessenta) dias a contar da data de vencimento do imposto, sob pena de aplicação da multa prevista no inciso VI do caput do art. 37.”.⁶⁶

1.6. Pagamento

Por fim, devemos analisar as questões atinentes ao pagamento do imposto sob análise.

Entendo que merece atenção o prazo para pagamento no caso das doações. Enquanto o Imposto de Renda, no caso das pessoas físicas, passa a ser devido após o ingresso do valor no

⁶⁵ RIO DE JANEIRO (ESTADO), 2015. op. cit

⁶⁶ RIO DE JANEIRO (ESTADO), 2015. op. cit.

patrimônio do contribuinte, por aplicarmos o regime de caixa, no ITCMD, aplicamos outra lógica.

Da leitura do art. 30, parágrafo primeiro, temos que:

Art. 30. O imposto deverá ser pago, a critério do contribuinte: (...)

§1º No caso de doação realizada com ou sem a lavratura de instrumento público ou particular, ainda que fora do Estado, o imposto deverá ser **pago antes da ocorrência do fato gerador**, dentro dos prazos estabelecidos no caput deste artigo. ⁶⁷(g.n)

Sendo assim, diante do exposto, para seguir fielmente as previsões legais acerca da declaração e do pagamento do ITCMD, o contribuinte deverá enviar a declaração, recolher o ITCMD por meio de um Documento de Arrecadação (“DARJ”), para que então a doação ocorra.

Como mencionado anteriormente, caso o sujeito passivo transmita uma declaração e, por qualquer motivo, o fato gerador não se concretize, a declaração transmitida deverá ser por ele cancelada, sob pena de multa prevista no art. 37, inciso II, da Lei nº 7.174/2015⁶⁸.

Por outro lado, nos casos de transmissão causa mortis, a legislação em questão indica que:

Art. 30. O imposto deverá ser pago, a critério do contribuinte:

I - integralmente, **no prazo de 60 (sessenta) dias contados da ciência do lançamento**; ou

II - em quatro parcelas mensais, iguais e sucessivas, sem acréscimo, vencida a primeira no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência do lançamento, não se aplicando o disposto no §5º do art. 173 do Decreto-Lei nº 05, de 15 de março de 1975.

(...)

§2º Nas hipóteses referidas no art. 13, o imposto será retido e recolhido na forma e prazos estabelecidos em Resolução do Secretário de Estado de Fazenda.

⁶⁷ RIO DE JANEIRO (ESTADO), 2015. op. cit.

⁶⁸ RIO DE JANEIRO (ESTADO), 2015. op. cit.

§3º Quando constituído por meio de auto de infração, o prazo para pagamento do crédito tributário é de 30 (trinta) dias contados da intimação.

§4º O crédito tributário não pago nos prazos previstos neste artigo sofrerá os acréscimos moratórios previstos no art. 173 do Decreto-Lei nº 05 de 15 de março de 1975.

§ 5º Em caso de inventário judicial, os herdeiros poderão se utilizar do montante constante do espólio para fins de quitação do ITD.⁶⁹

Por fim, importante destacar que, caso o contribuinte não envie a declaração antes da ocorrência do fato gerador, é possível enviá-la em atraso, caso em que o contribuinte deverá pagá-lo com os devidos acréscimos legais, nos termos dos artigos 37 da Lei nº 7.174/2015⁷⁰.

⁶⁹ RIO DE JANEIRO (ESTADO), 2015. op. cit.

⁷⁰ RIO DE JANEIRO (ESTADO), 2015. op. cit.

2. COBRANÇA DE ITCMD SOBRE BENS NO EXTERIOR

Após uma breve análise dos aspectos gerais do tributo em questão, passamos ao estudo acerca da incidência do ITCMD sobre bens no exterior. Tema que, certamente, se mostra mais complexo do que a tributação de bens situados dentro do território nacional, isso porque quando tratamos de tributação de bens no exterior, naturalmente, teremos que enfrentar os elementos de conexão.

De acordo com o Professor Alberto Xavier:

O elemento de conexão é o elemento da previsão normativa que, determinando a “localização” de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, **tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação.**

Os elementos de conexão consistem nas relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objetos e os fatos com os ordenamentos tributários, distinguindo-se em subjetivos, se se reportam às pessoas (como a nacionalidade ou a residência) ou, objetivos, se se reportam às coisas e aos fatos (como fonte de produção ou pagamento da renda o lugar do exercício da atividade, o lugar da situação dos bens, o lugar do estabelecimento permanente, o lugar de celebração de um contrato.⁷¹

Como mencionado anteriormente, a própria Constituição Federal ao conferir aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituição do ITCMD, reservou à lei complementar a competência para regular a instituição do imposto sob análise nos seguintes termos: “Art. 155 (...) 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;**”⁷²

Dessa forma, temos que o legislador deverá analisar tanto elementos de conexão objetivos quanto subjetivos para legislar sobre a matéria em questão.

⁷¹ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 8. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 213.

⁷² BRASIL, 1988. op. cit.

Considerando que o texto constitucional nos remete aos seguintes elementos de conexão: (i) domicílio e residência do doador e (ii) residência, domicílio e processamento do inventário do de cujus, nossa análise deverá considerar alguns princípios, quais sejam: princípio do domicílio e princípio da territorialidade.

Acerca do tema, Cesar Augusto Seijas de Andrade e Clóvis Panzarini Filho, entendem que:

“O princípio do domicílio conduz a um princípio da universalidade (ou da tributabilidade ilimitada), pois abrange bens e direitos situados no exterior. Já o princípio do *locus rei sitae* conduz a um princípio da territorialidade em sentido estrito (ou da tributabilidade limitada), pois restringe o poder tributário do Estado aos bens e direitos localizados em seu território. Os Estados, em geral, adotam sistemas complexos, com regras inspiradas em ambos os princípios, tributando os não residentes em relação aos bens e direitos situados em seu território e os residentes em relação à totalidade das transmissões em que participam, incluindo as relativas a bens situados no exterior.”⁷³

Para Luís Eduardo Schoueri enquanto

Princípio informador do Direito Tributário Internacional, **a territorialidade relaciona-se com o aspecto espacial do fato gerador do tributo**. Dada a afirmação de que "não existe Estado sem território", a noção de territorialidade guarda uma conexão estrita com a própria evolução da teoria do Estado e suas relações internacionais.

Em linhas gerais, a territorialidade em matéria tributária é um princípio geral que delimita a soberania fiscal dos Estados, de modo que estes somente possam tributar fatos que guardem um elemento de conexão com o seu território. No entanto, o próprio significado que se veio emprestando ao vocábulo é ambíguo', sendo isso uma das causas que levam alguns autores a afirmar a existência da territorialidade enquanto outros a afastam, sem se notar que uns e outros podem estar se referindo a conceitos diversos, a diferentes aspectos, ou visualizando-a sob diferentes ângulos.⁷⁴

⁷³ ANDRADE, Cesar Augusto Seijas. FILHO PANZARINI, Clóvis. A Bitributação do Imposto Sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD – Em Situações Internacionais. Revista de Direito Tributário Internacional, n. 16, 2001. P. 68.

⁷⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. FERRAZ, Roberto. (coord.). Princípios e Limites da Tributação. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2005. P. 326.

Podemos, então, concluir que caso dos bens temos a regra do *locus rei sitae*, de acordo com a qual temos que os bens sejam eles móveis ou imóveis serão regidos pela legislação do território do Estado no qual se encontrem.

Por mais que essa seja a regra, é importante destacar que já foi reconhecida pela Corte Internacional de Justiça a possibilidade de aplicação de direito interno fora dos limites territoriais do Estado, no julgamento do que ficou conhecido como “Caso Lotus”.

Partindo para o exame da legislação brasileira aplicável nos casos em que possuem algum elemento de contato com o exterior, um elemento de estraneidade. De início o tema nos leva ao exame do Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, a Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (“LINDB”).

Ao longo do referido diploma, é possível notar que alguns dos seus dispositivos visam solucionar conflitos de leis no espaço, ou seja, determinar qual será legislação prevalecerá quando houver um conflito no qual podem ser aplicadas tanto a legislação brasileira quanto a estrangeira.

Podemos usar como exemplo o caso da sucessão hereditária de *de cujus* que era domiciliado no exterior, caso em que, aplicando-se a LIND, temos que “Art. 10. A sucessão por morte ou por ausência **obedece à lei do país em que domiciliado o defunto ou o desaparecido, qualquer que seja a natureza e a situação dos bens**”⁷⁵ e, ainda, a previsão do art. 12 da mesma lei, de acordo com o qual: “Art. 12. É competente a autoridade judiciária brasileira, quando for o réu domiciliado no Brasil ou aqui tiver de ser cumprida a obrigação. § 1o Só à autoridade judiciária brasileira compete conhecer das ações relativas a imóveis situados no Brasil”⁷⁶. Ou seja, nesse caso, a legislação aplicável será a legislação do país de domicílio

⁷⁵ BRASIL. Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Brasília, DF: Poder Executivo, 1942. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm. Acesso em: 13 set. 2021.

⁷⁶ BRASIL, 1942. op. cit.

do *de cuius*, independentemente da natureza do bem, mas caso o de cuius tenha deixado algum imóvel no Brasil, apenas o Poder Judiciário terá poderes para conhecer de ações relacionadas a esse bem.

Ainda sobre o mesmo tema, cabe o estudo da previsão do Código de Processo Civil (“CPC”) que reitera a previsão contida no texto da LINDB. Nos termos do art. 23 do CPC: “Art. 23. Compete à autoridade judiciária brasileira, com exclusão de qualquer outra: I - conhecer de ações relativas a imóveis situados no Brasil;”⁷⁷.

Após a leitura dos dispositivos já destacados, não restam dúvidas sobre quem será competente para tratar de ações envolvendo bens imóveis em solo brasileiro. Contudo, ainda, com base na análise desses artigos, podemos concluir também, através de uma interpretação a *contrario sensu* que a autoridade judiciária brasileira não tem competência para conhecer de ações relativas a bens imóveis situados no exterior.

Nesse sentido, observa Ana Luiza Maia Nevares que:

(...) apesar do disposto no art. 10 da LINDB, é amplamente aceito na jurisprudência que o Brasil adota o princípio da pluralidade dos juízos sucessórios quando se constata a existência de bens situados no exterior, **não se admitindo a competência do juízo brasileiro para decidir sobre bens situados fora do território nacional.** (...) (g.n.)⁷⁸

Ou seja, a depender dos bens deixados pelo de cuius, pode ser que sua sucessão demande a atuação de mais de um juízo sucessório, o que seria o “princípio da pluralidade dos juízos sucessórios” destacado anteriormente por Ana Luiza Maia Nevares.

⁷⁷ BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Poder Executivo. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 13 set. 2021.

⁷⁸ NEVARES, Ana Luiza Maia. A sucessão hereditária com bens situados no exterior. Pen-sar. Fortaleza, abr/jun de 2019, p. 2.

Pois bem. Para melhor elucidação da matéria aqui tratada, volto a me referir ao exemplo do *de cujus* que tinha domicílio fora dos limites do território nacional. Quando conjugamos as previsões da LINDB, do CPC e da Constituição Federal, temos uma questão de ordem prática. A Constituição Federal prevê a possibilidade, desde que tratada por lei complementar, de tributar a transmissão de bens, à título gratuito no exterior, enquanto o Poder Judiciário, nos termos do CPC e da LINDB não é competente para atuar em questões envolvendo bens no exterior e, ainda, de acordo com a LINDB a legislação aplicável é a do outro país.

Acerca da conjugação dessas previsões, analisa Ana Luiza Maia Nevares:

Em que pese a pluralidade dos juízos sucessórios no plano internacional, verificam-se situações nas quais o Brasil conhece dos bens situados no exterior diante de uma sucessão hereditária. É o que ocorre, por exemplo, com a previsão do imposto de transmissão causa mortis quanto a bens situados no exterior, bem como com decisões judiciais nas quais são computados ditos bens para a realização de uma partilha.⁷⁹

Diante de tamanha complexidade, mostra-se mais do que justificada a decisão do legislador constituinte de designar o legislador complementar como responsável por delimitar as competências nesse caso, por meio de uma única lei complementar, ao invés de 26 legislações estaduais, como muito bem observado por Ives Gandra da Silva Martins.⁸⁰

⁷⁹ NEVARES, Ana Luiza Maia. A sucessão hereditária com bens situados no exterior. Pen-sar. Fortaleza, abr/jun de 2019, p. 4.

⁸⁰ MARTINS, 2004, op. cit. p. 122.

3. LEI COMPLEMENTAR

As leis complementares são conceituadas por José Afonso da Silva como “leis integrativas de normas constitucionais de eficácia limitada, contendo princípio institutivo ou de criação de órgãos, e sujeitas à aprovação pela maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional”⁸¹.

Dessa forma, como descrito por Gustavo Carvalho Chehab, sobre os dois elementos constitutivos das leis complementares, temos que:

O elemento material é o campo de atuação que foi reservado à lei complementar pela Constituição, é o espaço (ou vazio) legislativo destinado pela Constituição para a atuação suplementar ou integrativa do legislador, eleito por este, segundo um juízo de relevância.

O aspecto formal refere-se ao quórum especial (e diferenciado) para a votação e aprovação do projeto de lei complementar. Em face da relevância da matéria e do aspecto integrativo da lei complementar, o constituinte procurou dificultar as alterações no ordenamento pátrio.⁸²

Ou seja, as leis complementares diferem das leis ordinárias em um aspecto material e em um aspecto formal. Quanto ao aspecto formal, a diferença está na exigência do quórum qualificado para aprovação de projeto de lei complementar, conforme previsto no art. 69 da Constituição Federal⁸³, o que significa dizer que para sua aprovação, precisam contar com o voto da maioria dos deputados e senadores federais.

Enquanto isso, as leis ordinárias podem ser aprovadas por maioria simples, desde a maioria absoluta dos deputados esteja presente, nos termos do art.47 da Constituição Federal⁸⁴.

⁸¹ SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das normas constitucionais. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 314.

⁸² CHEHAB, Gustavo Carvalho. A lei complementar no direito brasileiro. Revista de Informação Legislativa. Brasília a. 49 n. 193 jan./mar. 2012. p. 194.

⁸³ BRASIL, 1988. op. cit.

⁸⁴ BRASIL, 1988. op. cit.

Desse modo, como bem resumido por Leandro Paulsen, podemos concluir, em síntese, sobre o aspecto material que:

Para sabermos se é necessária lei complementar para dispor sobre determinada matéria, temos de analisar o texto constitucional. O conteúdo da lei complementar não é arbitrário. Não se presume a necessidade de edição de lei complementar. Só é necessária lei complementar quando a Constituição expressamente a requer.⁸⁵

É importante destacar, ainda, que não há que se falar em hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, pois, como observa Leandro Paulsen “a lei ordinária não pode afrontar lei complementar nas matérias a essa reservada, porquanto não constituirá, nesse caso, veículo legislativo apto para discipliná-la”.⁸⁶

Especificamente em matéria tributária, as leis complementares exercem três funções: (i) dispor sobre conflitos de competência, (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, e (iii) estabelecer normas gerais.

Acerca da delimitação da competência determinou o legislador constituinte que: “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;”⁸⁷.

Sendo assim, não restam dúvidas de que no que tange a delimitação da competência em matéria tributária, existe expressa reserva de lei complementar. Sobre esse ponto, podemos extrair das lições de Luís Eduardo Schoueri que:

Esta importantíssima função de lei complementar na delimitação positiva e negativa de competências espraia-se por outros momentos do texto constitucional. (...) o tema das competências e seus conflitos é extremamente caro ao constituinte. Cuidou ele de disciplinar

⁸⁵ PAULSEN, Leandro. 2021. op. cit. p. 197.

⁸⁶ PAULSEN, Leandro. 2021. op. cit. p. 198.

⁸⁷ BRASIL, 1988. op. cit.

com bastante rigor as esferas de tributação de cada pessoa jurídica de direito público, encarregando o legislador complementar de concretizar a divisão.⁸⁸

Sua segunda função, como mencionado, é a prevista no inciso II do art. 146 da Constituição Federal: “II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;”⁸⁹. A própria Constituição Federal ao longo de seu texto já se ocupou de impor alguns limites ao poder de tributar, contudo, como pontua Luís Eduardo Schoueri:

Em certos casos o constituinte, deixando claro que não queria certa incidência tributária, baixou regra completa sobre o assunto, noutros casos, a limitação constitucional não é autoaplicável: o constituinte apenas indicou a limitação, deixando para momento posterior sua regulação.⁹⁰

São nesses casos que necessitam de posterior regulação que a matéria ficou reservada a lei complementar.

Por sua vez, no inciso III do art. 146 da Constituição Federal, temos a previsão de que:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

⁸⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. 2018. op. cit. 86.

⁸⁹ BRASIL, 1988. op. cit.

⁹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. 2018. op. cit. 86.

Após a leitura do artigo acima transcrito, podemos concluir que cabe a elas versar sobre os aspectos gerais relacionados aos tributos. Nas palavras de Leandro Paulsen “cabe à lei complementar definir o arquétipo possível dos principais aspectos dos diversos impostos, o que é feito pelo CTN (para a maior parte dos impostos) (...). A validade da legislação ordinária instituidora de tais tributos fica condicionada, não podendo extrapolar o previsto (...)”⁹¹.

Além do Código Tributário Nacional que atende a maioria dos impostos, como o Imposto Predial Territorial Urbano e o Imposto Territorial Rural, por exemplo, temos também a Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003⁹² que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996⁹³ que, por sua vez, trata do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

Contudo, como já foi aqui mencionado, impostos como o ITCMD e o IPVA aguardam até hoje a edição de leis complementares que versem sobre os principais aspectos relativos a eles.

3.1. Lei Complementar e o ITCMD

Como já mencionado algumas vezes ao longo do presente trabalho, o ITCMD conta com duas previsões constitucionais para reserva da matéria à lei complementar. A primeira, como

⁹¹ PAULSER, Leandro. 2021. op. cit. p. 199.

⁹² BRASIL. Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Poder Executivo, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 13 set. 2021.

⁹³ BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Poder Executivo, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 13 set. 2021.

no caso de qualquer outro tributo, se encontra no art. 146, inciso III da Constituição Federal⁹⁴. Contudo, o imposto em questão, também conta com a reserva de lei complementar para sua instituição nos casos em que o fato gerador guarda algum elemento de conexão com o exterior.

Sendo assim, quando analisamos a matéria reservada a lei complementar para fins de ITCMD devemos sempre ter em mente que são duas as discussões, pois podemos nos questionar acerca do cenário atual do imposto enquanto uma ausência que concretize a previsão do art. 146 da Constituição Federal, mas também temos a previsão expressa feita pelo inciso III, do § 1º do art. 155 do mesmo diploma legal⁹⁵.

Acerca do primeiro ponto, entende Alberto Xavier que da análise da doutrina e da jurisprudência, podemos concluir que:

(...) na ausência de disposição de lei complementar definidora de normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146, III, da Constituição Federal), legislar sobre a matéria, instituindo em concreto os impostos sobre transmissão de bens móveis, títulos e créditos”.

A resposta tem sido positiva, baseada na autorização constante do art. 34, § 3º do Ato das Disposições Transitórias, segundo o qual “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”, bem como na competência concorrente conferida aos Estados pelo art. 24, § 3º da Constituição, podem ser invocadas para fundamentar a existência de um direito dos Estados e do Distrito Federal de legislar imediatamente sobre a matéria, sem a interposição necessária de lei complementar.⁹⁶

Sendo assim, para melhor análise da matéria, devemos começar pelo exame do art. 24, § 3º da Constituição Federal, que transcrevo a seguir:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (...)

⁹⁴ BRASIL. 1988. op. cit.

⁹⁵ BRASIL. 1988. op. cit.

⁹⁶ XAVIER, Alberto. 2015. op. cit. p. 222 a 223.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a **competência legislativa plena**, para atender a suas peculiaridades.⁹⁷

No julgamento do RE 851.108/SP⁹⁸, que será objeto de análise do presente trabalho, o STF demonstrou entendimento de que:

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.**

A questão fica mais complicada quando analisamos a previsão de reserva legal incluída especificamente para os casos que envolvem os elementos de estraneidade. Alberto Xavier, ao analisar esse ponto entende que: “nem a autorização do art. 34, § 3, 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 legislar imediatamente sobre a matéria (...)”⁹⁹.

Ainda nesse ponto, complementa o doutrinador:

É que, repare-se, 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 “normas 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.¹⁰⁰

⁹⁷ BRASIL. 1988. op. cit.

⁹⁸ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de abril de 2021, p. 1. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>. Acesso em: 13 set. 2021.

⁹⁹ XAVIER, Alberto. 2015. op. cit. p. 222.

¹⁰⁰ XAVIER, Alberto. 2015. op. cit. p. 222.

Como podemos notar, o ponto chave dessa discussão está na questão de aqui não estarmos diante de um assunto que afetará apenas os estados ao instituir os tributos, pois o que a Constituição reservou para uma análise mais detida pelo legislador por meio da exigência de uma lei que demanda um quórum mais elevado para sua aprovação foi a definição de limites de competência.

Ainda com base nas lições de Alberto Xavier, podemos notar que: “Se é admissível o exercício supletivo pelos Estados, de uma competência concorrente em matéria de “normas gerais”, já não o é em matéria de “conflitos de competência” em que a competência normativa não é concorrente, mas privativa da União.”¹⁰¹

Isso porque nesses casos é importante delimitar está ou não dentro da competência de cada Estado. Luís Eduardo Schoueri ao observar a importância dada ao tema pelo legislador constituinte indica que: “Cuidou ele de disciplinar com bastante rigor as esferas de tributação de cada pessoa jurídica de direito público, encarregando o legislador complementar de concretizar a divisão”¹⁰².

Nesse sentido, ao analisar a reserva feita pelo inciso III, do § 1º do art. 155, da Constituição Federal, conclui o professor que “Também foi o potencial conflito de competência que motivou o constituinte a prever a lei complementar para regular a instituição do imposto de transmissão causa mortis e doação”¹⁰³.

Nesse caso, a matéria é de relevância ainda maior porque os casos que precisam ter sua competência delimitada guardam algum elemento de conexão com o exterior, seja porque o doador é não residente ou porque o inventário foi processado no exterior, por exemplo.

¹⁰¹ XAVIER, Alberto. 2015. op. cit. p. 222.

¹⁰² SCHOUERI, Luís Eduardo. 2018. op. cit. p. 86.

¹⁰³ SCHOUERI, Luís Eduardo. 2018. op. cit. p. 87.

Ao analisar o tema, Alberto Xavier expõe que:

Com efeito, nas hipóteses em questão, a Constituição faz depender a própria existência da competência impositiva dos Estados e do Distrito Federal da edição de uma lei complementar prévia reguladora dos limites para seu exercício pela definição precisa de quais as conexões atributivas da competência de cada um dos entes políticos potencialmente envolvidos numa situação. E isto decerto para evitar os gravíssimos conflitos de competência que certamente adviriam se cada um dos Estado fosse livre para estabelecer os elementos de conexão que bem entendessem, gerando uma pluralidade de incidências sobre o mesmo fato gerador¹⁰⁴.

Superando a análise das previsões legais, bem como da definição das duas discussões acerca de ausência de lei complementar que verse sobre o ITCMD, podemos passar para a problemática que o presente trabalho busca examinar.

Como mencionado, o ITCMD até o momento não foi objeto de lei complementar para a matéria a ela reservada pelo inciso III do art. 146 da Constitucional, tão pouco no que tange a previsão constitucional do inciso III, do § 1º do art. 155 da Constituição Federal¹⁰⁵.

Diante desse cenário, naturalmente, os Estados não deixaram de instituir o ITCMD, o que não seria um problema se muitos deles estivessem se absterido de instituir a cobrança do imposto não só nos casos em que bens imóveis estão localizados no seu território ou dos bens móveis que estão a eles ligados pelo processamento do inventário, nos casos em que o imposto incide sobre a transmissão *causa mortis* e quando o doador lá é residente ou domiciliado, nas transmissões *inter vivos* à título gratuito.

Especificamente no caso do Estado do Rio de Janeiro, essa previsão remota desde a edição da Lei nº 1.427 de 13 de fevereiro de 1989, que previa que:

¹⁰⁴ XAVIER, Alberto. 2015. op. cit. p. 223.

¹⁰⁵ BRASIL. 1988. op. cit.

Art. 8º O imposto é devido ao Estado do Rio de Janeiro **se nele estiver situado o imóvel transmitido**, seja por sucessão causa mortis ou por doação, **ainda que a mutação patrimonial tenha lugar ou resulte de sucessão aberta em outro Estado ou no exterior**.

Parágrafo Único - O lançamento do imposto ocorre com a emissão do documento de arrecadação, exceto na hipótese de inventário processado pelo rito convencional, em que o lançamento do imposto ocorre com a inscrição do cálculo a que se refere o artigo 13 desta lei.

Art. 9º No caso de transmissão de títulos, créditos, ações, quotas, valores e outros bens móveis de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, o imposto é devido ao Estado do Rio de Janeiro se nele tiver domicílio:

I - o doador, ou se nele ocorrer a abertura da sucessão, nos termos da legislação civil;

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

III - o herdeiro ou legatário, se a sucessão tiver sido processada no exterior;

IV - o herdeiro ou legatário, se o de cujus possuía bens, era domiciliado ou residente no exterior, ainda que a sucessão tenha sido processada no País.¹⁰⁶

No final do ano de 2015 a lei acima transcrita foi revogada pela Lei nº 7174 de 28 de dezembro de 2015¹⁰⁷, que manteve a previsão de incidência do ITCMD nos casos em que a transmissão guardam algum dos elementos de conexão já mencionados.

Desde então, até o dia 10.06.2021, por conta de uma decisão liminar¹⁰⁸ que será abordada mais afrente, vigorou no Estado do Rio de Janeiro a seguinte previsão:

Art. 5º O imposto é devido ao Estado do Rio de Janeiro:

(...) II - na transmissão de bem móvel ou de bem imóvel situado no exterior, bem como de direitos a eles relativos, se nele estiver localizado o domicílio:

a) do doador;

b) do donatário, quando o doador for domiciliado no exterior;

c) do falecido, na data da sucessão, observado o disposto no § 3º deste artigo; ou

¹⁰⁶ RIO DE JANEIRO (ESTADO), 1989. op. cit.

¹⁰⁷ RIO DE JANEIRO (ESTADO), 2015. op. cit.

¹⁰⁸ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Referendo na Medida Cautelar na Ação Direta De Inconstitucionalidade 6.826 Rio de Janeiro. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 17 de junho de 2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346720564&ext=.pdf>. Acesso em: 13 set. 2021.

d) do herdeiro ou legatário, quando o falecido, na data da sucessão, era residente ou domiciliado no exterior.

Tal previsão legal foi objeto de arguição de inconstitucionalidade julgada pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Diferentemente do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que entendeu que previsão similar seria inconstitucional, no caso do Estado do Rio de Janeiro, a decisão restou assim ementada:

Arguição de inconstitucionalidade. Direito tributário. **Imposto sobre transmissão causa mortis e doação em razão de inventário de bens processado no estrangeiro.** Suposta invalidade do artigo 9º, inciso III, da Lei Estadual nº 1.427/89, por vulneração ao dispositivo constitucional que reclama a prévia edição de lei complementar nacional para que se opere a referida exação, sendo lei estadual inidônea para suprir a ausência daquela. O Egrégio Supremo Tribunal Federal já se manifestou pela existência de matéria constitucional e pela repercussão geral do tema, submetendo o caso à apreciação do Pleno. (RE 851108 RG) (...) a despeito do transcurso de lapso temporal superior a vinte e cinco anos após a promulgação da Constituição da República, o Congresso Nacional ainda não editou a lei complementar a que alude o seu artigo 155, § 1º, inciso III. **Ocorre que essa injustificável omissão legislativa, como parece intuitivo, não pode ter o condão de comprometer a efetividade da vontade do Poder Constituinte Originário, que inequivocamente se direcionou no sentido de que a transmissão causa mortis de bens situados no exterior - assim como se dá com os bens situados no Brasil - seja suscetível de exação.** (Parecer do Ministério Público) O incidente processual da arguição de inconstitucionalidade, sob o fundamento de assegurar a uniformização dos entendimentos dos diversos órgãos e juízes de tribunal sobre a constitucionalidade dos atos normativos do Poder Público, constitui poderoso e até mesmo correntio instrumento da Hermenêutica na prática forense, garantindo a aplicabilidade das normas que gozam de supremacia sobre as demais normas do sistema jurídico. O resultado do incidente não é simplesmente afastar ou não a eficácia da norma, mas, principalmente, a essa norma inferior conferir eficácia pelo seu reconhecimento de compatibilidade com a Lei Maior ou mesmo lhe conferir uma interpretação que seja conforme a Constituição. Transição do controle de constitucionalidade incidental para os efeitos genéricos, em www.nagib.net. Caráter bifrontal dos efeitos da decisão do Pleno: normativo e jurisdicional. Improcedência da arguição. Declaração de constitucionalidade da norma ora impugnada. (g.n.)¹⁰⁹

Ou seja, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro entendeu que a omissão do legislador federal não poderia anular a vontade do legislador constituinte de que as transmissões à título gratuito que de alguma forma, guardam conexão com o exterior, fossem alcançadas pelo ITCMD.

¹⁰⁹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Arguição de inconstitucionalidade nº 0189188-24.2011.8.19.0000. Rio de Janeiro, 11 de fevereiro de 2016. Disponível em: <http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=00045E96ACE1F76F0E61D116B6574BE987DEC5044C133612>. Acesso em: 13 set. 2021

A título comparativo, destaco abaixo o posicionamento do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que me parece mais acertado e que recentemente foi adotado pelo STF, como será aqui mostrado, no sentido de que para a instituição do ITCMD nos casos com algum elemento de estraneidade, os Estados devem aguardar a edição da lei complementar pelo Congresso Nacional.

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, reconhecida. Incidente de inconstitucionalidade procedente.¹¹⁰

Foi diante do cenário aqui narrado que o STF reconheceu a repercussão geral do tema e em julgamento no plenário virtual, analisou a matéria entre os anos de 2020 e 2021, concluindo como abordaremos abaixo que nos casos do inciso III, do § 1º do art. 155 da Constituição Federal.

Interessante destacar que logo após a publicação do acórdão já foram propostos dois projetos de lei complementar que se debruçam sobre matéria.

Além disso, após decisão com modulação dos efeitos, a pedido da Procuradoria Geral da República, por meio de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade foi proferida decisão liminar que suspende os efeitos do inciso II do art. 5º da Lei nº 7.174/2015¹¹¹.

¹¹⁰ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000. São Paulo, 07 de abril de 2011. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=5040100&cdForo=0>. Acesso em: 13 set. 2021.

¹¹¹ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Referendo na Medida Cautelar na Ação Direta De Inconstitucionalidade 6.826 Rio de Janeiro. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 17 de junho de 2021.

4. JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – UMA ANÁLISE DO RE 851.108

Recentemente a Corte julgou através do plenário virtual o RE 851.108/SP, *leading case* do Tema 825, cuja repercussão geral foi reconhecida ainda em 2015, nos seguintes termos:

Possibilidade de os Estados-membros fazerem uso de sua competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, a e b, da Lei Maior.¹¹²

Na origem, tratou-se de Mandado de Segurança Repressivo, contra ato coator pelo qual buscava a autoridade fazendária cobrar o ITCMD sobre doação testamentária que a impetrante tinha recebido, após o processamento de inventário na Itália, devidamente declarados à Receita Federal do Brasil, após o recolhimento dos tributos incidentes na Itália, país onde ocorreu o processamento do inventário e, ainda, onde se localizava o bem imóvel que recebeu junto de uma quantia em euros.

A segurança foi concedida para impetrante de modo que a decisão foi objeto da apelação/reexame necessário nº 0020.249-90.2011.8.26.0032, analisada pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que por meio de acórdão que data de 12 de novembro de 2012, que manteve a decisão apelada com base nos seus fundamentos¹¹³.

O acórdão ora atacado por RE interposto pelo Estado de São Paulo, restou ementado pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo nos termos transcritos abaixo:

Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346720564&ext=.pdf>. Acesso em: 13 set. 2021.

¹¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 851.108/São Paulo. Brasília, 25 de junho de 2015. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=307505674&ext=.pdf>. Acesso em: 19 set. 2021.

¹¹³ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação/reexame necessário nº 0020.249-90.2011.8.26.0032. São Paulo, 12 de novembro de 2012.

MANDADO DE SEGURANÇA ADEQUAÇÃO Evidenciada documentalmente a questão de fato, adequada a via mandamental. Existência de direito líquido e certo é matéria de mérito. Preliminar afastada. **ITCMD. Incidência sobre doação de bem imóvel localizado no exterior. Descabimento. Exigência constitucional de lei complementar (art. 155, § 1º, III) ainda não editada. Omissão legislativa que não pode ser suprida pelos Estados-membros.** Precedentes. Recursos não providos. (g.n.)¹¹⁴

Em síntese, o caso em tela versava sobre a possibilidade de o Estado de São Paulo exigir o ITCMD sobre herança cujo inventário foi processado na Itália, com base na previsão do art. 4º da Lei Estadual nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000, de acordo com o qual:

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.¹¹⁵

O recurso foi fundamentado na possibilidade de Estados exercerem competência concorrente em matéria tributária, como previsto pela própria Constituição Federal no art. 24, inciso I e no § 3º da Carta e 34, §§ 3º e; 4º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (“ADCT”)¹¹⁶. Adicionalmente defendia que o ITCMD é um imposto de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal, de modo que, caberia a esses entes federados a instituição do imposto em questão devendo, tendo sua competência limitada apenas pelos princípios

¹¹⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação/reexame necessário nº 0020.249-90.2011.8.26.0032. São Paulo, 12 de novembro de 2012.

¹¹⁵ SÃO PAULO (ESTADO). Lei nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/lei-10705-28.12.2000.html>. Acesso em: 13 set. 2021.

¹¹⁶ BRASIL. Ato Das Disposições Constitucionais Transitórias. Brasília, DF: 1988

constitucionais e pelas limitações ao poder de tributar previstas nos artigos. 150 a 152 da Constituição Federal¹¹⁷.

O Ministério Público se posicionou contra o provimento do RE, em parecer dado pelo então Procurador Geral, Dr. Rodrigo Janot Monteiro de Barros, por entender que: “(...) imprescindível a edição prévia de lei complementar, considerados seu papel especial na atribuição da competência tributária, o patente risco de bitributação internacional e a baixa densidade normativa da previsão constitucional”¹¹⁸.

Em síntese, coube ao STF definir se, enquanto não editada a lei complementar expressamente prevista pelo texto constitucional, pelo inciso III, do § 1º do art. 155, poderiam os Estados fazer uso de sua competência concorrente para instituir a cobrança do ITCMD nos casos em que a transmissão guarda algum elemento de conexão com o exterior.

Foi diante deste cenário que o julgamento do RE, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, teve início no plenário virtual no dia 23.10.2021. Em seu voto, o Relator entende que a:

a norma constitucional do art. 146, III, deve ser encarada como uma lei de caráter nacional, cujo objetivo é delimitar os institutos jurídicos básicos da tributação capazes de assegurar a unidade e a racionalidade do sistema tributário, de modo que tais institutos jurídicos encontrem seus limites nos princípios constitucionais, dentre eles, o da autonomia das pessoas políticas e o do próprio pacto federativo.¹¹⁹

¹¹⁷ BRASIL. 1988. op. cit.

¹¹⁸ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de abril de 2021, p. 07. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>. Acesso em: 13 set. 2021.

¹¹⁹ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de abril de 2021, p. 15. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>. Acesso em: 13 set. 2021.

Nesse ponto, analisando a ausência de lei complementar que trate dos aspectos gerais do ITCMD, como fato gerador e base de cálculo, por exemplo, reconhece o Relator que não restam dúvidas quanto de que os Estados:

“fazendo uso da competência aludida no art. 24, § 3º, da Constituição, podem legislar, de maneira plena, **editando tanto normas de caráter geral quanto normas específicas**. Vide, no entanto, que **“o § 3º do art. 24 da CF só é aplicável quando a norma geral estadual tiver alcance local (‘para atender a suas peculiaridades’); não, portanto, quando estiver em jogo o inter relacionamento de vários Estados-membros”**.¹²⁰

Ou seja, podemos notar que o ponto relevante nesse caso é que, ao legislar sobre esse tema, os Estados, naturalmente, não estão apenas tratando de peculiaridades locais, pois, a depender da previsão legal, é possível que ocorram questões relacionadas a conflitos de competência, nos termos do voto do Ministro Dias Toffoli: “argumento dos estados (...) está pautado na suposição de que o art. 24, § 3º, da CF, e o art. 34, § 3º, do ADCT, autorizariam a ação dos estados **em qualquer caso de inexistência de lei nacional**, o que não corresponde à realidade.”¹²¹

É por esse motivo que se mostra relevante destacar que a lei complementar não tem apenas uma função. No texto constitucional, no inciso III, do § 1º do art. 155 a reserva de lei complementar busca que, por meio de procedimento legislativo de quórum qualificado, disponha “sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”, nos termos do art. 146, I da Constituição Federal¹²².

O Ministro Dias Toffoli conclui sua análise defendendo que:

¹²⁰ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de abril de 2021, p. 15. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>. Acesso em: 13 set. 2021.

¹²¹ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de abril de 2021, p. 22. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>. Acesso em: 13 set. 2021.

¹²² BRASIL, 1988. op. cit.

A alínea b do inciso III do art. 1º do art. 155 da Constituição é exceção às hipóteses previstas nos incisos I e II do mesmo parágrafo. A exceção confirma a regra. Prescinde de lei complementar a instituição do imposto sobre transmissão causa mortis e doação de bens imóveis – e respectivos direitos -, móveis, títulos e créditos no contexto nacional. **Já as alíneas a e b do inciso III especificam a necessidade de regulação por lei complementar para as hipóteses de transmissão de bens imóveis ou móveis, corpóreos ou incorpóreos localizados no exterior, bem como de doador ou de de cujus domiciliados ou residente fora do país, no caso de inventário processado no exterior.** Foi devido ao elemento da extraterritorialidade que o Constituinte ordenou ao Congresso Nacional que procedesse a um maior debate político sobre os critérios de fixação de normas gerais de competência tributária, com o intuito de se evitarem conflitos de competências geradores de bitributação entre os estados da Federação e entre países com os quais o Brasil possua acordos comerciais, mantendo-se uniforme o sistema de tributos. Resta aos estados, portanto, valer-se do extenso (g.n)¹²³

Quanto a modulação dos efeitos o Ministro Relator, com base em argumentos que consideram (i) o impacto financeiro do reconhecimento da inconstitucionalidade das leis que exigem ITCMD na pendência de lei complementar e (ii) considerando a existência de “decisões proferidas no âmbito da Corte nas quais foi reconhecida a possibilidade de os estados, com base na competência legislativa plena, editarem leis prevendo a cobrança do ITCMD sobre doações ou bens objetos de herança provenientes do exterior”¹²⁴, propôs a modulação dos efeitos da decisão de modo que só abarcariam as situações cujos fatos geradores ocorressem após a publicação do acórdão sob análise¹²⁵.

Contudo, durante o julgamento no plenário virtual, o Ministro Luiz Roberto Barroso, acompanhando o voto do Relator, sugeriu uma alteração que fora acolhida pelo Relator, qual seja:

¹²³ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de abril de 2021, p. 30. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>. Acesso em: 13 set. 2021.

¹²⁴ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de abril de 2021, p. 32. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>. Acesso em: 13 set. 2021.

¹²⁵ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de abril de 2021, p. 33. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>. Acesso em: 13 set. 2021.

Proponho a atribuição à decisão de eficácia ex nunc a contar da publicação do acórdão em questão, ressalvando as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discuta:

(1) a qual Estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e

(2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.¹²⁶

Dessa forma, nos termos do voto do Relator, a decisão restaria assim ementada:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão causa mortis. Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. Definição de competência. **Elemento relevante de conexão com o exterior. Necessidade de edição de lei complementar. Impossibilidade de os estados e o Distrito Federal legislarem supletivamente na ausência da lei complementar definidora da competência tributária das unidades federativas.** 1. Como regra, no campo da competência concorrente para legislar, inclusive sobre direito tributário, o art. 24 da Constituição Federal dispõe caber à União editar normas gerais, podendo os estados e o Distrito Federal suplementar aquelas, ou, inexistindo normas gerais, exercer a competência plena para editar tanto normas de caráter geral quanto normas específicas. Sobrevindo norma geral federal, fica suspensa a eficácia da lei do estado ou do Distrito Federal. Precedentes. 2. Ao tratar do Imposto sobre transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), o texto constitucional já fornece certas regras para a definição da competência tributária das unidades federadas (estados e Distrito Federal), determinando basicamente duas regras de competência, de acordo com a natureza dos bens e direitos: é competente a unidade federada em que está situado o bem, se imóvel; é competente a unidade federada onde se processar o inventário ou arrolamento ou onde tiver domicílio o doador, relativamente a bens móveis, títulos e créditos. 3. A combinação do art. 24, I, § 3º, da CF, com o art. 34, § 3º, do ADCT dá amparo constitucional à legislação supletiva dos estados na edição de lei complementar que discipline o ITCMD, até que sobrevenham as normas gerais da União a que se refere o art. 146, III, a, da Constituição Federal. De igual modo, no uso da competência privativa, poderão os estados e o Distrito Federal, por meio de lei ordinária, instituir o ITCMD no âmbito local, dando ensejo à cobrança válida do tributo, nas hipóteses do § 1º, incisos I e II, do art. 155. 4. Sobre a regra especial do art. 155, § 1º, III, da Constituição, é importante atentar para a diferença entre as múltiplas funções da lei complementar e seus reflexos sobre eventual competência supletiva dos estados. **Embora a Constituição de 1988 atribua aos estados a competência para a instituição do ITCMD (art. 155, I), também a limita ao estabelecer que cabe a lei complementar – e não a leis estaduais – regular tal competência em relação aos casos em que o “de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior” (art. 155, § 1º, III, b).** 5. **Prescinde de lei complementar a instituição do imposto sobre transmissão causa mortis e doação de bens imóveis – e respectivos direitos -, móveis, títulos e créditos no contexto nacional. Já nas hipóteses em que há um elemento relevante de conexão com o exterior, a Constituição exige lei complementar para se estabelecerem os elementos de conexão e fixar a qual unidade federada caberá o imposto.** 6. O art. 4º da Lei paulista nº 10.705/00 deve ser entendido, em particular, como de eficácia contida, pois ele depende de lei complementar para operar seus efeitos. **Antes da edição da referida lei complementar, descabe a exigência do ITCMD a que se refere**

¹²⁶ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de abril de 2021, p. 80. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>. Acesso em: 13 set. 2021.

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.**¹²⁷

Cumprido destacar que, durante o julgamento virtual, o Ministro Alexandre de Moraes pediu vistas do processo e quando do retorno do julgamento de posicionou a favor do provimento do recurso por entender que:

Exatamente para impedir essa situação – onde a inércia da União poderia prejudicar o pleno exercício da autonomia financeira dos Estados-membros – a Constituição Federal previu, expressamente, a matéria tributária como de competência legislativa concorrente, admitindo a atuação plena dos Estados-membros nas hipóteses onde a União silencia em exercer seu munus constitucional.

Diante desse cenário de omissão da União, por diversas vezes, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL se manifestou no sentido de que a ausência de lei complementar nacional autoriza o exercício da competência legislativa tributária plena pelos Estados e o Distrito Federal, como no caso do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e das custas dos serviços forenses.

(...)

A ausência de lei complementar nacional tem se prolongado por mais de três décadas, sendo, portanto, inadmissível que as Unidades da Federação permaneçam reféns dessa omissão e deixem de arrecadar os valores correspondentes ao ITCMD, nas hipóteses do art. 155, § 1º, III, ‘a’ e ‘b’, da Constituição Federal – ressaltando-se, novamente, que a própria Constituição Federal outorgou o exercício da competência supletiva aos Estados e ao Distrito Federal (art. 24, § 3º, da CF/88, e art. 34, § 3º, do ADCT).

Afastar a efetiva incidência do artigo 24 da Constituição Federal à presente situação, condicionando taxativamente a incidência do ITCMD nas hipóteses em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, à prévia edição de lei complementar nacional, subverteria a distribuição constitucional de competências, desrespeitando a razão da criação

¹²⁷ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de abril de 2021, p. 1 a 3. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>. Acesso em: 13 set. 2021.

dessa norma pela Assembleia Nacional Constituinte, qual seja, fortalecer os entes federativos e sua própria autonomia financeira.¹²⁸

Concluindo, destaca o Ministro Alexandre de Moraes que:

Por fim, relembro que o exercício da competência plena pelos Entes Federados será apenas temporário, de modo que, uma vez sancionada norma complementar nacional, as leis locais perderão sua eficácia naquilo que lhe contrariar, conforme se depreende do parágrafo 4º do art. 24 da Constituição Federal:

“§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.”¹²⁹

Foi com base nesse entendimento, concordando com a tese defendida pelo Estado de São Paulo que, divergiu do voto do relator, voto pelo prosseguimento do recurso e, por fim, sugeriu a fixação da seguinte tese para o Tema 825:

Nos termos do art. 24, § 3º, da CF/88 e no art. 34, § 3º, do ADCT, mediante a inércia da União na regulamentação da incidência do ITCMD nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, letras ‘a’ e ‘b’, da Constituição Federal, os Estados e o Distrito Federal adquirem competência legislativa tributária plena, até a superveniente edição de lei complementar federal.¹³⁰

Admitindo a possibilidade de seu entendimento não prevalecer ao final do julgamento, deixou consignado que acompanharia a proposta de modulação dos efeitos, nos termos do voto do Ministro Relator.

¹²⁸ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de abril de 2021, p. 55. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>. Acesso em: 13 set. 2021.

¹²⁹ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de abril de 2021, p. 62. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>. Acesso em: 13 set. 2021.

¹³⁰ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de abril de 2021, p. 62 a 63. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>. Acesso em: 13 set. 2021.

A votação no plenário virtual se deu por maioria, na qual restaram vencidos os Ministros Alexandre de Moraes, Cármen Lúcia, Luiz Fux (Presidente) e Gilmar Mendes, que votaram pelo provimento do recurso do Estado de São Paulo¹³¹.

Quanto a modulação dos efeitos, por maioria os Ministros decidiram pela modulação dos efeitos da decisão, de modo que sua eficácia teria efeitos *ex nunc*, tendo apenas a seguinte ressalva: “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 anteriormente¹³².”

Também apresentou voto, versando sobre a modulação dos efeitos o Ministro Marco Aurélio que defendeu que os efeitos da decisão não deveriam ser modulados, no seu entendimento uma lei inconstitucional deveria ser uma lei natimorta, ou seja, não poderia produzir efeitos no mundo jurídico. Ainda nesse ponto, divergiu o ministro quanto ao apelo feito ao Poder Legislativo¹³³. Por fim, também integra o acórdão o voto do Ministro Ricardo Lewandowski que acompanhou o Ministro Relator no não provimento do recurso e na modulação dos efeitos, discordando apenas no que tange ao apelo feito ao Poder Legislativo¹³⁴.

Em sede de embargos de declaração a Corte se posicionou novamente quanto a modulação dos efeitos da decisão, de modo que, atualmente, não restam dúvidas quanto ao seu

¹³¹ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de abril de 2021, p. 3 a 4. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>. Acesso em: 13 set. 2021.

¹³² BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de abril de 2021, p. 3 a 4. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>. Acesso em: 13 set. 2021.

¹³³ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de abril de 2021, p. 69. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>. Acesso em: 13 set. 2021.

¹³⁴ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de abril de 2021, p. 70 a 74. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>. Acesso em: 13 set. 2021.

alcance¹³⁵. Nos termos do voto do Relator o Supremo Tribunal Federal afirmou que os requisitos para modulação dos efeitos elencados quando da decisão do recurso extraordinário são alternativos.

Isso significa dizer que tanto os contribuintes que já discutiam judicialmente a validade da cobrança do ITCMD nos com conexão com o exterior quanto os que discutiam a bitributação do ITCMD serão beneficiados pelos efeitos da decisão proferida no julgamento do RE 851.108.

Portanto, temos ficado decidido que, (i) desde a publicação do acórdão do RE 851.108/SP, que ocorreu no dia 20.04.2021, não é possível a cobrança do ITCMD nos casos em questão enquanto não for editada a lei complementar federal versando sobre o tema, (ii) esse entendimento deve ser aplicado nas ações ajuizadas até o dia 20.04.2021 que analisem a possibilidade de cobrança do imposto em questão e as que discutissem a bitributação nesse mesmo caso.

Nota-se, portanto, que o STF não se manifestou sobre a possibilidade de cobrança do ITCMD sobre fatos gerados que ocorridos até o dia 20.04.2021 que não são objeto de discussão judicial, o que tem sido interpretado por juristas como uma “brecha para tributação de herança de forma retroativa”¹³⁶.

Por ter resumido de forma clara os efeitos da decisão, cito aqui trecho de uma matéria publicada na internet logo após a decisão tomada no plenário virtual: “Se o Estado cobrou ITCMD até o dia 20 e o contribuinte não pagou, vai ter que pagar. Se cobrou e o contribuinte

¹³⁵ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Embargos de declaração no Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli, 06 de outubro de 2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15348138166&ext=.pdf>

¹³⁶ BACELO, Joice. STF abre brecha para tributação de herança de forma retroativa. Valor Econômico, 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/09/06/stf-abre-brecha-para-tributacao-de-heranca-de-forma-retroativa.ghtml>. Acesso em: 19 set. 2021.

pagou, nada será devolvido. E o Estado ainda poderá exigir o imposto referente às doações e heranças realizadas até o dia 20 de abril.”¹³⁷.

¹³⁷ BACELO, Joice. STF abre brecha para tributação de herança de forma retroativa. Valor Econômico, 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/09/06/stf-abre-brecha-para-tributacao-de-heranca-de-forma-retroativa.ghtml>. Acesso em: 19 set. 2021.

5. CENÁRIO ATUAL

5.1. Ausência de Lei Complementar

É certo que até o presente momento não foi editada lei complementar versando sobre o tema em questão. Contudo, isso não significa dizer que a matéria nunca foi objeto de análise do Congresso Nacional. Pelo contrário, ainda na década de noventa foi apresentado o primeiro projeto e temos, atualmente, dois projetos sob análise do Poder Legislativo.

No ano de 1991 foi apresentado pelo então Senador Fernando Henrique Cardoso o PLS 164/1989 (na Câmara dos Deputados esse era o PLP 23/1991)¹³⁸. O referido projeto foi aprovado pelo Senado Federal e, naturalmente, encaminhado para a Câmara dos Deputados.

De acordo com a ementa do projeto, buscava regular “a competência para instituição do Imposto sobre Transmissão causa mortis a doação de quaisquer bens ou direitos nas condições previstas no inciso III do § 19 do art. 155 da Constituição.”, nos seguintes termos:

Art. 1º No caso em que o doador de bens móveis, títulos e créditos tiver domicílio ou residência no exterior, ou for impossível a identificação de seu domicílio no País, o imposto sobre doação respectivo competirá ao estado onde o donatário for domiciliado.

§ 1º Se forem vários os estados onde o donatário tenha domicílio, o imposto cabe a todos eles, em partes iguais.

§ 2º Se forem vários os donatários em relação ao mesmo bem, título ou crédito, compete o imposto aos estados do domicílio de cada um, proporcionalmente.

§ 3º Se o donatário também tiver domicílio no exterior, cabe o imposto ao estado onde for celebrado o contrato.

Art. 2º Se o doador de bens imóveis tiver domicílio ou residência no exterior, o imposto sobre doação competirá:

I - em se tratando de bens localizados no Brasil, ao estado onde estiverem situados;

¹³⁸ BRASIL. SENADO FEDERAL. Projeto de Lei do Senado nº 164, de 1989. Regula a competência para instituição do Imposto Sobre Herança e Doação, nas condições previstas no inciso III do parágrafo primeiro do artigo 155 da Constituição Federal. Brasília: Senado Federal, 1989. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/1491>. Acesso em: 13 set. 2021.

II - em se tratando de bens localizados no exterior, aplicam-se as normas do artigo anterior.

Art. 3º No caso em que o transmitente da herança ou do legado possua bens no exterior, o imposto competirá ao estado onde se processar o inventário.

Art. 4º Se o transmitente da herança ou do legado era domiciliado ou residente no exterior, a competência do imposto caberá:

I - quanto aos bens imóveis, ao estado onde estiverem situados;

II - quanto aos bens móveis, títulos e créditos, ao estado onde se processar o inventário.

Art. 5º No caso em que o inventário ou arrolamento se processar no exterior, o imposto competirá:

I - em se tratando de bens situados no Brasil, ao estado onde estiverem localizados;

II - em se tratando de bens situados no exterior, ao estado onde o herdeiro ou legatário tenha domicílio, aplicando-se, se for o caso, as regras dos §§ 1º e 2º do art. 1º desta lei. .

Art. 6º As hipóteses de tributação previstas nos arts. 1º e 5º desta lei serão aplicadas, ressalvando-se o disposto nos acordos internacionais sobre reciprocidade tributária ou bitributação firmados pelo Brasil.

Art. 7º O disposto nesta lei com relação aos estados aplica-se também ao Distrito Federal.

Art. 8º Esta lei entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 9º Revogam-se as disposições em contrário.¹³⁹

Em breve leitura do texto proposto é possível notar que o texto foi além do que previsto pela Constituição Federal, fato que foi detalhadamente exposto pelo Relator da Comissão de Constituição e Justiça e de Redação, em seu relatório.

Desse documento destaco os trechos transcritos abaixo que, na minha leitura, resumem de forma clara a conclusão do Relator:

A análise criteriosa do Projeto de Lei Complementar nº 23 de 1991, demonstra que a proposição, além de conter falhas de redação, não observou a boa técnica legislativa e, quanto ao mérito, falhou ao tentar regular a competência tributária em apreço. A esses vícios, acrescenta-se o vício supremo da inconstitucionalidade.¹⁴⁰

¹³⁹ BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 164, de 1989. Regula a competência para instituição do Imposto Sobre Herança e Doação, nas condições previstas no inciso III do parágrafo primeiro do artigo 155 da Constituição Federal. Brasília: Senado Federal, 1989. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/1491>. Acesso em: 13 set. 2021.

¹⁴⁰ BRASIL. Câmara dos Deputados. Publicação dos Pareceres das Comissões de Finanças e Tributação e de Constituição e Justiça e de Redação. Diário Oficial [da Câmara dos Deputados]: ANO LVIII- Nº 087 - TERÇA-

O relatório supracitado foi publicado no Diário da Câmara dos Deputados do dia 17 de junho de 2003 e o PLP foi encaminhado para arquivamento na sequência.

5.2. Projetos de Lei Complementar

Após o arquivamento do projeto analisado anteriormente, se passaram mais dez anos sem que a matéria fosse objeto de análise do Congresso Nacional, enquanto isso, Estados continuavam cobrando o ITCMD em questão, com poderes que defendiam ter sido delegados a eles pelos arts. 24, § 3º da Constituição Federal e do art. 34, § 3º do ADCT.

Foi só no ano de 2013 que foi apresentado o PLP 363/2013 pela Deputada Federal Erika Kokay (PT/DF). No ano de 2017 no Senado Federal, o Senador Fernando Bezerra Coelho (MDB/PE) apresentou o PLS 432/2017 que também versava sobre a matéria sob análise.

Atualmente os projetos de lei complementar que tramitam na Câmara dos Deputados (“Câmara”) foram apensados ao PLP 363/2013 que, nos termos de sua ementa: “Regula a competência para a instituição e cobrança do ITCD - imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos - com fundamento no inciso III do § 1º do art. 155, da Constituição Federal.”¹⁴¹.

FEIRA, 17 DE JUNHO DE 2001 - BRASÍLIA-DF - p. 27896 - Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD17JUN2003.pdf#page=341>. Acesso em: 19 set. 2021.

¹⁴¹ BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. Projeto de Lei Complementar nº 363, de 2013. Regula a competência para a instituição e cobrança do ITCD - imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos - com fundamento no inciso III do § 1º do art. 155, da Constituição Federal. Brasília: Câmara dos Deputados, 2013. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/602765>. Acesso em: 13 set. 2021.

De acordo com informações disponíveis no site da Câmara o projeto em questão está pronto para entrar na pauta do Plenário, em regime de prioridade, depois de mais de sete anos da sua propositura.

O PLP 363/2013 é de autoria da Deputada Federal Erika Kokay, após reproduzir a divisão de competência determinada pela Constituição Federal nos incisos I e II do § 1º do art. 155, em seu texto original propôs que a delimitação da competência para instituição do ITCMD nas hipóteses do inciso III do § 1º do art. 155 da Constituição Federal seja distribuído da seguinte forma:

Art. 1º A competência para a instituição e cobrança do ITCMD – imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos – será exercida nos seguintes termos:

I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, pelo Estado da situação do bem, ou o Distrito Federal;

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

III – nos casos em que houver conexão relevante com o exterior:

a) pelo Estado onde for domiciliado ou residir o donatário, se o doador tiver domicílio no exterior, ou o Distrito Federal;

b) pelo Estado onde tiver domicílio ou residir o herdeiro, se o de cujus tiver seu inventário ou arrolamento processado no exterior, ou o Distrito Federal;

c) pelo Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado no exterior, ou o Distrito Federal.¹⁴²

Quando da análise da Comissão de Finanças e Tributação no ano de 2015, o Deputado Relator defendeu que, como a matéria não implica nem no aumento nem na diminuição de despesas públicas, não caberia pronunciamento quanto à adequação. Contudo, aprovou a proposta com uma emenda para substituir na alínea b do inciso III do artigo primeiro do PLP o

¹⁴² BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. Projeto de Lei Complementar nº 363, de 2013. Regula a competência para a instituição e cobrança do ITCMD - imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos - com fundamento no inciso III do § 1º do art. 155, da Constituição Federal. Brasília: Câmara dos Deputados, 2013. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/602765>. Acesso em: 13 set. 2021.

termo “herdeiro” por “sucessor” por entender que, além das sucessões causa mortis existem outras formas de sucessão.¹⁴³

Na justificativa do PLP 363/2013 a deputada, após reconhecer que muito tempo se passou desde a promulgação da Constituição Federal, defende que, ainda que conveniente a uniformização do tratamento do assunto:

(...) se não for supérflua, não seria tão premente, tanto que em vinte e cinco anos aparentemente não chegou a fazer muita falta, já que os Estados e o Distrito Federal podem exercer a competência plena, na ausência de lei complementar, no uso da competência outorgada pelo artigo 24, parágrafo terceiro, da Constituição Federal, e pelo artigo 34, parágrafo terceiro, do ADCT – ato das disposições constitucionais transitórias (...) ¹⁴⁴

Adicionalmente, no Senado Federal (“Senado”) foi proposto o Projeto de Lei do Senado nº 432, de 2017 que, novamente nos termos da ementa: “Regulamenta o disposto no inciso III do § 1º do art. 155 da Constituição Federal.”¹⁴⁵. O projeto mencionado, de acordo com a tramitação disponível no site do Senado, foi recebido pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (“CCJ”) em 20.08.2019 e desde então aguarda a designação de um relator.

Diferentemente do PLP 363/2013, o PLS 432/2017, se limita a tributar os bens que se encontram dentro do território brasileiro, enquanto o primeiro apenas indica critérios relacionados ao domicílio do donatário ou sucessor, sem qualquer ressalva quanto ao local dos

¹⁴³ BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. Parecer do Relator, Dep. Helder Salomão, pela não implicação da matéria com aumento ou diminuição da receita ou da despesa públicas, não cabendo pronunciamento quanto à adequação financeira e orçamentária; e, no mérito, pela aprovação, com emenda. Brasília: Câmara dos Deputados, 2015. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1353767&filename=PRL+1+CFT+%3D%3E+PLP+363/2013. Acesso em: 19 set. 2021.

¹⁴⁴ BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. Projeto de Lei Complementar nº 363, de 2013. Regula a competência para a instituição e cobrança do ITCD - imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos - com fundamento no inciso III do § 1º do art. 155, da Constituição Federal. Brasília: Câmara dos Deputados, 2013. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/602765>. Acesso em: 13 set. 2021.

¹⁴⁵ BRASIL. SENADO FEDERAL. Projeto de Lei do Senado nº 432, de 2017. Regulamenta o disposto no inciso III do § 1º do art. 155 da Constituição Federal.”. Brasília: Senado Federal, 2017. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7264026&ts=1630441069568&disposition=inline>. Acesso em: 13 de set. 2021.

bens. Por sua relevância, transcrevo abaixo o texto proposto pelo Senador Fernando Bezerra Coelho:

Art. 1º O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de quaisquer bens ou direitos, compete:

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

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

III – ao Estado ou ao Distrito Federal onde domiciliado o donatário no Brasil, ainda que o bem esteja localizado ou licenciado em outra unidade da Federação, se o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ressalvado o disposto no inciso I do caput deste artigo;

IV – ao Estado ou ao Distrito Federal onde domiciliado o herdeiro ou legatário no Brasil, ainda que o bem esteja localizado ou licenciado em outra unidade da Federação, se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, ressalvado o disposto no inciso I do caput deste artigo.

Parágrafo único. Na hipótese de os beneficiários, a que se referem os incisos III e IV do caput deste artigo, de um mesmo bem possuírem domicílio em diferentes unidades da Federação, o imposto será devido proporcionalmente aos Estados e ao Distrito Federal envolvidos.¹⁴⁶

De acordo com os andamentos apontados pelo site do Senado Federal, atualmente, o projeto de lei aguarda a designação de relator.

5.3. Decisão liminar – ADI

Após a publicação do acórdão do RE 851.108/SP no dia 20.04.2021 a Procuradoria Geral da República protocolou 24 Ações Diretas de Inconstitucionalidade buscando a suspensão da eficácia dos dispositivos das leis estaduais que cobravam ITCMD nas hipóteses que guardam conexão com o exterior e uma Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão para

¹⁴⁶ BRASIL. SENADO FEDERAL. Projeto de Lei do Senado nº 432, de 2017. Regulamenta o disposto no inciso III do § 1º do art. 155 da Constituição Federal.”. Brasília: Senado Federal, 2017. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7264026&ts=1630441069568&disposition=inline>. Acesso em: 13 de set. 2021.

questionar a omissão do Congresso Nacional na edição da lei complementar prevista na Constituição Federal.¹⁴⁷

Quanto à análise das ADIs vamos nos ater a ADI 6826 que foi a ação protocolada para questionar a previsão do inciso II do art. 5º da Lei nº 7.174/2015.¹⁴⁸

A Procuradoria Geral da República, argumentou na referida ação constitucional que por mais que o assunto tenha sido objeto de recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, no qual foi definido o Tema 825, a referida decisão não vincula a administração pública, ainda mais, tendo em vista que a legislação estadual prevê a cobrança do imposto não hipóteses em questão.

Nos termos da própria Procuradoria, o objetivo da ADI 6826 é “extirpar do mundo jurídico dispositivos legais editados em desacordo com o art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal e, com isso, impedir que órgãos da administração pública exijam ITCMD nas hipóteses elencadas na norma constitucional, sem prévia edição de lei complementar federal”.¹⁴⁹

A ação em questão tem como relator o Ministro Alexandre de Moraes, que quando do julgamento do RE 851.108/SP retou vencido, pois dava provimento ao recurso, por entender que os Estado poderiam atuar em sua competência supletiva enquanto permanecesse a ausência de lei complementar que verse sobre a cobrança do ITCMD nos casos que envolvem elementos de estraneidade.

¹⁴⁷ STF: PGR ajuíza ações contra leis estaduais que regulamentam ITCMD. tributario, 2021. Disponível em: <https://tributario.com.br/a/stf-pgr-ajuiza-aco-es-contra-leis-estaduais-que-regulamentam-itcmd/>. Acesso em: 19 set. 2021.

¹⁴⁸ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Referendo na Medida Cautelar na Ação Direta De Inconstitucionalidade 6.826 Rio de Janeiro. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 17 de junho de 2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346720564&ext=.pdf>. Acesso em: 13 set. 2021.

¹⁴⁹ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Referendo na Medida Cautelar na Ação Direta De Inconstitucionalidade 6.826 Rio de Janeiro. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 17 de junho de 2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346720564&ext=.pdf>. Acesso em: 13 set. 2021.

Apesar de sua posição ser contrária ao que ficou decidido, por meio de uma liminar que, posteriormente, foi referendada pela Corte, o Ministro deu provimento ao pedido de suspensão da eficácia do inciso II do art. 5º da Lei nº 7.174/2015 por entender que:

Nesse contexto, considerada a recente posição firmada pelo TRIBUNAL no julgamento do referido Recurso Extraordinário, faz-se necessário suprimir o risco de que os órgãos da administração tributária do Estado do Rio de Janeiro continuem a exigir o ITCMD nas hipóteses do art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, mesmo sem a edição de Lei Complementar, de modo a impedir a perpetuação de aparente afronta à atual interpretação do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL em relação ao dispositivo constitucional em questão.”¹⁵⁰

Na decisão o Ministro deu o prazo de 10 dias para que a decisão fosse cumprida.

Posteriormente, em junho de 2021 a decisão monocrática foi levada ao plenário quando foi referendada pelos Ministros nos termos do voto do Relator. A decisão restou assim ementada:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ART. 5º, II, DA LEI 7.174/2015 DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS OU DE DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS – ITCMD. HIPÓTESES DE TRANSMISSÃO DE BEM MÓVEL OU IMÓVEL SITUADO NO EXTERIOR (ART. 155, § 1º, III, DA CF). **COMPETÊNCIA PLENA DOS ENTES FEDERADOS ANTE A AUSÊNCIA DE NORMAS GERAIS EDITADAS PELA UNIÃO (ART. 24, § 3º, DA CF; ART. 34, § 3º, DO ADCT) AFASTADA NO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 851.108/SP.** NECESSIDADE DE PRÉVIA REGULAMENTAÇÃO MEDIANTE LEI COMPLEMENTAR FEDERAL. RISCO DE EXIGÊNCIA DO IMPOSTO PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL. SUSPENSÃO DA EFICÁCIA DOS DISPOSITIVOS IMPUGNADOS.

¹⁵⁰ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 6.826 Rio De Janeiro. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 14 de maio de 2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346434250&ext=.pdf>. Acesso em: 19 set. 2021.

MEDIDA CAUTELAR REFERENDADA. 1. A competência legislativa concorrente, a qual inclui também normas de natureza tributária, cria o denominado “condomínio legislativo” entre a União e os Estados-Membros, cabendo à primeira a edição de normas gerais sobre as matérias elencadas no art. 24 da Constituição Federal; e, aos segundos, o exercício da competência complementar – quando já existente norma geral a disciplinar determinada matéria (CF, art. 24, § 2º) – e da competência legislativa plena (supletiva) – quando inexistente norma federal a estabelecer normatização de caráter geral (CF, art. 24, § 3º). Precedentes. 2. Diante da omissão da União em exercer seu munus constitucional em matéria tributária, admite-se o exercício da competência plena pelos entes federados, ressalvada posterior suspensão da eficácia dos pontos em que houver contrariedade com superveniente legislação de âmbito nacional. Precedentes. **3. Nada obstante, e ressalvado meu convencimento, no julgamento do Recurso Extraordinário 851.108/SP (Tema 825), o TRIBUNAL concluiu ser “vedado aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a edição da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”.** 4. O risco de que a administração tributária local continue a exigir ITCMD nas hipóteses do art. 155, § 3º, III, da Constituição Federal, fundamenta a suspensão da eficácia do art. 5º, II, da Lei 7.174/2015 do Estado do Rio de Janeiro, de modo a impedir eventual afronta à atual interpretação do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 5. Medida cautelar referendada.¹⁵¹

Sendo assim, para evitar que o entendimento da Corte confirmado no RE 851.108/SP não seja respeitado pelo Estado, ficou definido, em sede de liminar que o dispositivo estadual mencionado está com sua eficácia suspensa.

¹⁵¹ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Referendo na Medida Cautelar na Ação Direta De Inconstitucionalidade 6.826 Rio de Janeiro. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 17 de junho de 2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346720564&ext=.pdf>. Acesso em: 13 set. 2021.

CONCLUSÃO

Com base no exposto ao longo do trabalho, a matéria analisada nunca esteve tão definida quanto está hoje. Isso porque, o Supremo Tribunal Federal, após o reconhecimento de repercussão geral da matéria, finalmente concluiu o julgamento, tendo sido publicado o acórdão no dia 20.04.2021.

De modo que, é certo que, na pendência da lei complementar prevista pelo no inciso III, do § 1º do art. 155 da Constituição Federal, não é possível que seja cobrado o ITCMD nos casos que guardam conexão com o exterior, no caso dos fatos geradores que ocorreram a partir do dia 20.04.2021, tendo em vista que os efeitos da decisão foram modulados.

Especificamente no caso do Estado do Rio de Janeiro, para evitar qualquer questão com relação a inaplicabilidade da decisão por não ser vinculante à administração pública, foi proferida decisão liminar, no âmbito de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, suspendendo a eficácia do dispositivo estadual anteriormente mencionado.

Mais complexo se mostra o caso dos fatos geradores que ocorreram antes da decisão ou entre o período da decisão e a publicação do acórdão. A Corte definiu que os efeitos da decisão só seriam aplicados para os contribuintes que já estivesse discutindo judicialmente a possibilidade da cobrança por parte dos estados ou, ainda, aqueles que estivessem discutindo a bitributação do imposto por dois entes federados.

Fato é que o Supremo Tribunal Federal não se pronunciou quanto aos fatos geradores anteriores ao dia da publicação do acórdão que não foram objeto de análise do Poder Judiciário. Nesse caso, juristas tem enxergado o silêncio como uma brecha para a tributação da herança de forma retroativa.

Especificamente no caso das heranças, importante lembrar que o direito brasileiro aplica o princípio da *saisine* de acordo com o qual a herança é transmitida aos herdeiros no momento do óbito. Sendo assim, no caso da transmissão *causa mortis*, considera-se que o fato gerador data da data do óbito.

Dessa forma, a decisão do Supremo Tribunal Federal tem efeitos para doações que ocorreram a partir de 20.04.2021 e, nos casos das transmissões *causa mortis*, nos casos em que o óbito ocorreu a partir da mesma data.

Por fim, não custa lembrar que essa situação de ausência de tributação perdurará enquanto a lei complementar federal não for editada pelo Congresso Nacional que, apesar de não ter editado até o momento já conta com dois novos projetos de lei apresentados desde a decisão do Supremo Tribunal Federal que foram apensados ao PLC 363/2013 que, assim como o PLS 432/2017, visa preencher a lacuna no nosso ordenamento jurídico.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Cesar Augusto Seijas. FILHO PANZARINI, Clóvis. A Bitributação do Imposto Sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD – Em Situações Internacionais. Revista de Direito Tributário Internacional, n. 16, 2001.

BACELO, Joice. STF abre brecha para tributação de herança de forma retroativa. Valor Econômico, 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/09/06/stf-abre-brecha-para-tributacao-de-heranca-de-forma-retroativa.ghtml>. Acesso em: 19 set. 2021.

BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 562.045. Relator: RICARDO LEWANDOWSKI, Relatora p/ Acórdão: CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2013, publicado em 27/11/2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em 13 set. 2021.

BRASIL. Ato Das Disposições Constitucionais Transitórias. Brasília, DF: 1988

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. Parecer do Relator, Dep. Helder Salomão, pela não implicação da matéria com aumento ou diminuição da receita ou da despesa públicas, não cabendo pronunciamento quanto à adequação financeira e orçamentária; e, no mérito, pela aprovação, com emenda. Brasília: Câmara dos Deputados, 2015. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1353767&filenam e=PRL+1+CFT+%3D%3E+PLP+363/2013. Acesso em: 19 set. 2021.

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. Projeto de Lei Complementar nº 363, de 2013. Regula a competência para a instituição e cobrança do ITCD - imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos - com fundamento no inciso III do § 1º do art. 155, da Constituição Federal. Brasília: Câmara dos Deputados, 2013. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/602765>. Acesso em: 13 set. 2021.

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. Projeto de Lei Complementar nº 363, de 2013. Regula a competência para a instituição e cobrança do ITCD - imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos - com fundamento no inciso III do § 1º do art. 155, da Constituição Federal. Brasília: Câmara dos Deputados, 2013. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/602765>. Acesso em: 13 set. 2021.

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. Projeto de Lei Complementar nº 363, de 2013. Regula a competência para a instituição e cobrança do ITCD - imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos - com fundamento no inciso III do § 1º do art. 155, da Constituição Federal. Brasília: Câmara dos Deputados, 2013. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/602765>. Acesso em: 13 set. 2021.

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. Publicação dos Pareceres das Comissões de Finanças e Tributação e de Constituição e Justiça e de Redação. Diário Oficial [da Câmara dos Deputados]: ANO LVIII- Nº 087 - TERÇA- FEIRA, 17 DE JUNHO DE 2001 - BRASÍLIA-DF – p. 27896 – Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD17JUN2003.pdf#page=341>. Acesso em: 19 set. 2021.

BRASIL. Código Civil. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Brasília, DF: Poder Executivo. 2002

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF: Poder executivo. 1966 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 112. O imposto de transmissão "causa mortis" é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 1964. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula112/false>. Acesso em: 13 set. 2021.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: 1988

BRASIL. Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Brasília, DF: Poder Executivo, 1942. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm. Acesso em: 13 set. 2021.

BRASIL. Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Poder Executivo, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 13 set. 2021.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Poder Executivo, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 13 set. 2021.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Poder Executivo. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 13 set. 2021.

BRASIL. SENADO FEDERAL. Projeto de Lei do Senado nº 164, de 1989. Regula a competência para instituição do Imposto Sobre Herança e Doação, nas condições previstas no inciso III do parágrafo primeiro do artigo 155 da Constituição Federal. Brasília: Senado Federal, 1989. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/1491>. Acesso em: 13 set. 2021.

BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 164, de 1989. Regula a competência para instituição do Imposto Sobre Herança e Doação, nas condições previstas no inciso III do parágrafo primeiro do artigo 155 da Constituição Federal. Brasília: Senado Federal, 1989. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/1491>. Acesso em: 13 set. 2021.

BRASIL. SENADO FEDERAL. Projeto de Lei do Senado nº 432, de 2017. Regulamenta o disposto no inciso III do § 1º do art. 155 da Constituição Federal.”. Brasília: Senado Federal, 2017. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7264026&ts=1630441069568&disposition=inline>. Acesso em: 13 de set. 2021.

BRASIL. SENADO FEDERAL. Proposta de Emenda à Constituição nº 96, de 2015. Outorga competência à União para instituir adicional sobre o imposto de que trata o inciso I do art. 155, destinado ao financiamento da política de desenvolvimento regional. Brasília: Senado Federal, 2015. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122230>. Acesso em: 13 set. 2021.

BRASIL. SENADO FEDERAL. Resolução do Senado Federal nº 9, de 1992. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de que trata a alínea 'a', inciso 1 e parágrafo 1, inciso 4 do artigo 155 da Constituição Federal. Brasília, DF: Senado Federal, 1992. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em 13 set. 2021.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Embargos de declaração no Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli, 06 de outubro de 2021. Disponível em:

em:

<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15348138166&ext=.pdf>BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 6.826 Rio De Janeiro. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 14 de maio de 2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346434250&ext=.pdf>. Acesso em: 19 set. 2021.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de abril de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>. Acesso em: 13 set. 2021.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Referendo na Medida Cautelar na Ação Direta De Inconstitucionalidade 6.826 Rio de Janeiro. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 17 de junho de 2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346720564&ext=.pdf>. Acesso em: 13 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 851.108/São Paulo. Brasília, 25 de junho de 2015. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=307505674&ext=.pdf>. Acesso em: 19 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 113. O imposto de transmissão "causa mortis" é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 1962. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula113/false>. Acesso em: 13 set. 2021.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação/reexame necessário nº 0020.249-90.2011.8.26.0032. São Paulo, 12 de novembro de 2012.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação/reexame necessário nº 0020.249-90.2011.8.26.0032. São Paulo, 12 de novembro de 2012.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000. São Paulo, 07 de abril de 2011. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=5040100&cdForo=0>. Acesso em: 13 set. 2021.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Arguição de inconstitucionalidade nº 0189188-24.2011.8.19.0000. Rio de Janeiro, 11 de fevereiro de 2016. Disponível em: <http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=00045E96ACE1F76F0E61D116B6574BE987DEC5044C133612>. Acesso em: 13 set. 2021

CHEHAB, Gustavo Carvalho. A lei complementar no direito brasileiro. Revista de Informação Legislativa. Brasília a. 49 n. 193 jan./mar. 2012.

LÔBO, Paulo. Direito Civil - Sucessões. Volume 6. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 22

MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins; NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR PARA A CONFORMAÇÃO DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E POR DOAÇÃO DE BENS E RECURSOS RECEBIDOS DO EXTERIOR – INTELIGÊNCIA DO ART. 155, § 1º, III, DA CF – OPINIÃO LEGAL. Revista dos Tribunais, volume 821, março de 2004.

MARTINS, Ives Granda da Silva (coord.). MARTINS, Rogério Gandra da Silva Martins (coord.). NASCIMENTO, Carlos Valder (coord.). RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Tratado de Direito Tributário. 1. ed. 1. v. São Paulo: Editora Saraiva, 2011. Pag. 530.

NEVARES, Ana Luiza Maia. A sucessão hereditária com bens situados no exterior. Pen-sar. Fortaleza, abr/jun de 2019.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 12. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

PEREIRA. Caio Mario da Silva. Instituições de Direito Civil. 24. ed. v. VI. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

RIO DE JANEIRO (ESTADO), Lei nº 1.427 de 13 de fevereiro de 1989. INSTITUI O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO "CAUSA MORTIS" E POR DOAÇÃO, DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS. Rio de Janeiro, RJ: Poder Executivo: 1989. Disponível em:

http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/sitestructure/render.jspx?datasource=UCMServer%23dDocName%3A98836&_afLoop=50607797256499716&_afWindowMode=0&_afWindowId=11p5hujsx6&_adf.ctrl-state=me7fpe0yf_118. Acesso em: 13 set. 2021.

RIO DE JANEIRO (ESTADO). Lei nº 7.174, de 28 de dezembro de 2015. DISPÕE SOBRE O IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER

BENS OU DIREITOS (ITD), DE COMPETÊNCIA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Rio de Janeiro, RJ: Poder Executivo: 2015. Disponível em http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=50607362436998815&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC205839&_adf.ctrl-state=me7fpe0yf_36. Acesso em 13 set. 2021.

RIO DE JANEIRO (ESTADO). SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO RIO DE JANEIRO. Resolução SEFAZ nº 182 de 26 de dezembro de 2017. Rio de Janeiro, RJ: SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO RIO DE JANEIRO: 2017. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=50607489869454149&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC205313&_adf.ctrl-state=me7fpe0yf_67. Acesso em: 13 set. 2021.

RIO DE JANEIRO (ESTADO). SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO RIO DE JANEIRO. Resolução SEFAZ nº 190 de 28 de dezembro de 2020. FIXA O VALOR DA UFIR-RJ PARA O EXERCÍCIO DE 2021. Rio de Janeiro, RJ: Poder Executivo: 2020. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=50608219643689510&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC42000014474&_adf.ctrl-state=me7fpe0yf_172. Acesso em: 13 set. 2021.

RIO DE JANEIRO (ESTADO). SUPERINTENDENTE DE ARRECADAÇÃO. Portaria Suar nº 27 de 23 de julho de 2019. Rio de Janeiro, RJ: SUPERINTENDENTE DE ARRECADAÇÃO: 2019. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/sitestructure/render.jspx?datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC40366473000&_afLoop=50607656342951365&_afWindowMode=0&_afWindowId=unnzs1i0e&_adf.ctrl-state=me7fpe0yf_95. Acesso em: 13 set. 2021.

SÃO PAULO (ESTADO). Lei nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/lei-10705-28.12.2000.html>. Acesso em: 13 set. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 395.

SCHOUERI, Luís Eduardo. FERRAZ, Roberto. (coord.). Princípios e Limites da Tributação. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2005.

SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das normas constitucionais. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

STF: PGR ajuíza ações contra leis estaduais que regulamentam ITCMD. tributario, 2021. Disponível em: <https://tributario.com.br/a/stf-pgr-ajuiza-acoas-contra-leis-estaduais-que-regulamentam-itcmd/>. Acesso em: 19 set. 2021.

STF: PGR ajuíza ações contra leis estaduais que regulamentam ITCMD. tributario, 2021. Disponível em: <https://tributario.com.br/a/stf-pgr-ajuiza-acoas-contra-leis-estaduais-que-regulamentam-itcmd/>. Acesso em: 19 set. 2021.

STF: PGR ajuíza ações contra leis estaduais que regulamentam ITCMD. tributario, 2021. Disponível em: <https://tributario.com.br/a/stf-pgr-ajuiza-acoas-contra-leis-estaduais-que-regulamentam-itcmd/>. Acesso em: 19 set. 2021.

XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 8. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.