

RDIET, Brasília, V. 13, nº 1, p. 1 – 44, Jan-Jun, 2018

OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL PODEM COBRAR O IMPOSTO
SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES EM SITUAÇÕES INTERNACIONAIS
ANTES DA EDIÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR
PREVISTA NA CONSTITUIÇÃO?

*CAN THE STATES AND THE FEDERAL DISTRICT LEVY THE ESTATE
AND GIFT TAX IN INTERNATIONAL SITUATIONS BEFORE THE
EDITION OF THE COMPLEMENTARY LAW
MENTIONED BY THE CONSTITUTION?*

Marciano Seabra de Godoi*

Melody Araújo Pinto Furman**

RESUMO: O artigo analisa as diversas orientações doutrinárias e jurisprudenciais a respeito da possibilidade ou não de os Estados e o Distrito Federal exigirem, na ausência de lei complementar nacional, o imposto sobre doações no caso de doador domiciliado ou residente no exterior, e o imposto sobre heranças nos casos em que o *de cujus* possuía bens, era residente/domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior (art. 155, § 1.º, III da Constituição). Conclui-se que a exigência do imposto será inconstitucional somente nos casos em que se verificar clara e inequivocamente um conflito de competência entre dois Estados. Nas hipóteses em que não houver elementos de conexão em mais de um Estado, não se coloca a necessidade de prevenir conflitos de competência e é possível a cobrança do imposto mesmo antes da edição da lei complementar prevista na Constituição.

Palavras-chave: Imposto sobre heranças e doações; situações internacionais; conflitos de competência; lei complementar.

Artigo recebido em: 21 de agosto de 2018.

Artigo aceito em: 29 de dezembro de 2018.

* Doutor (Universidade Complutense de Madri) e Mestre (Universidade Federal de Minas Gerais) em Direito Tributário. Pós-doutorado na Universidade Autônoma de Madri (bolsista CAPES). Professor da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Advogado. Endereço para contato: marciano@pucminas.br

** Bacharel em Direito (Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais). “Tax Associate” PwC Belo Horizonte. Endereço para contato: melodybrasil@hotmail.com

ABSTRACT: The article analyzes doctrinal opinions and the case law regarding the possibility of States and the Federal District levy, in the absence of a national complementary law, the gift tax in the case where the donator is resident or domiciled abroad, and the estate tax in the case where the decedent owned property, was resident/domiciled or had his probate processed abroad (article 155, § 1.º, III of the Constitution). The authors conclude that the levy of the tax is void only if there is a clear and unequivocal competence conflict between two States. If there are no connection elements in more than one State, than there is no real necessity of preventing competence conflict and the levy of the gift and estate tax is lawful even in the absence of the complementary law mentioned by the Constitution.

Keywords: Estate and Gift Tax; international situations; competence conflicts; complementary law.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. A NÍTIDA DIFERENÇA DE POSTURA ENTRE A CARTA DE 1967/69 E A CONSTITUIÇÃO DE 1988 COM RELAÇÃO À TRIBUTAÇÃO DAS HERANÇAS E DOAÇÕES. A EXECRÁVEL OMISSÃO DO CONGRESSO NACIONAL SOBRE A MATÉRIA; 3. CRITÉRIOS CONSTITUCIONAIS PARA DIVIDIR ENTRE OS ESTADOS/DF A COMPETÊNCIA PARA COBRAR O IMPOSTO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES; 4. A LEI COMPLEMENTAR PREVISTA NO ART. 155, § 1º, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E MAIS UMA LAMENTÁVEL NEGLIGÊNCIA DO CONGRESSO NACIONAL; 5. JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE A POSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE IMPOSTOS ESTADUAIS ANTES DA EDIÇÃO DE LEIS COMPLEMENTARES MENCIONADAS NA CONSTITUIÇÃO; 6. ANÁLISE CRÍTICA DAS OPINIÕES DOUTRINÁRIAS SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS ESTADUAIS QUE EXIGEM O ITCMD EM SITUAÇÕES INTERNACIONAIS. NOSSA POSIÇÃO SOBRE A MATÉRIA; 7. COMO O STF DEVE JULGAR O *LEADING CASE* DO RE Nº 851.108/SP?; 8. CONCLUSÕES; 9. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, regulando a competência estadual para a instituição do imposto sobre heranças e doações, dispõe que, quando o doador seja residente no exterior, ou o quando o *de cujus* tenha sido domiciliado, residente, tenha bens ou tenha seu inventário processado no exterior, a

instituição do imposto será regulada por lei complementar (art. 155, § 1.º, III da Constituição).

30 anos após a promulgação da Constituição, o Congresso Nacional permanece omissivo e a lei complementar prevista na Constituição ainda não foi editada. Essa falta de lei complementar não impediu que os Estados e o Distrito Federal editassem leis ordinárias que promovem a instituição e cobrança do imposto sobre heranças e doações em situações internacionais.

A questão a ser examinada no presente artigo é saber se há óbice para que os Estados e o Distrito Federal, diante da lacuna da lei complementar, exerçam provisoriamente sua competência legislativa e instituem a cobrança do imposto em situações internacionais.

Após o exame da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e uma apreciação crítica das principais posições defendidas pela doutrina sobre a questão, o presente artigo proporá uma solução para o tema investigado, cujo mérito encontra-se pendente de análise pelo Supremo Tribunal Federal desde 2015, quando se reconheceu sua repercussão geral no Recurso Extraordinário (RE) nº 851.108/SP.

2. A NÍTIDA DIFERENÇA DE POSTURA ENTRE A CARTA DE 1967/69 E A CONSTITUIÇÃO DE 1988 COM RELAÇÃO À TRIBUTAÇÃO DAS HERANÇAS E DOAÇÕES. A EXECRÁVEL OMISSÃO DO CONGRESSO NACIONAL SOBRE A MATÉRIA

A tradição republicana brasileira, desde a Constituição de 1891, sempre havia sido a de tributar integralmente as heranças, englobando os bens móveis e os bens imóveis, os bens corpóreos e os bens incorpóreos.

Nas Constituições de 1934, 1937 e 1946, havia na competência estadual um imposto sobre a transmissão de qualquer tipo de propriedade *causa mortis* e outro imposto específico sobre a transmissão de propriedade imobiliária *inter*

vivos. A Constituição de 1934 ainda dispunha que o imposto sobre heranças devia ser progressivo (art. 128)¹.

O golpe de Estado de 1964 contrariou frontalmente essa tradição. De forma socialmente retrógrada, a Emenda Constitucional 18/1965 aboliu a tributação ampla das heranças, restringindo-a unicamente à tributação dos bens imóveis. Aliomar Baleeiro registrou: “É política tanto mais estranha quanto, no atual estado do desenvolvimento econômico do Brasil, a riqueza mobiliária [...] cada vez mais sobrepuja o vulto das terras e edifícios”².

Com a EC 18/1965, aboliu-se a tributação dos bens móveis transmitidos *mortis causa* e passou a haver um único imposto estadual sobre a transmissão de propriedade exclusivamente imobiliária, com suas normas gerais estabelecidas nos artigos 35 a 42 do Código Tributário Nacional. Além de Aliomar Baleeiro, Sampaio Dória também criticou duramente o retrocesso da medida, denunciando os graves efeitos do “emasculamento” ou “eliminação, em termos práticos, do imposto de transmissão de propriedade *causa mortis*, potente alavanca para nivelar riquezas e efetuar repartição mais equitativa dos custos públicos”³.

A saudável progressividade da tributação das heranças, praticada até então em função dos valores dos quinhões e das relações de parentesco com o *de cujus*⁴, restou abolida pela reforma tributária (EC 18/1965) adotada no ano seguinte ao golpe de Estado de 1964.

Além de abolir a tributação sobre os bens móveis e incorpóreos havidos por herança, o regime militar também diminuiu consideravelmente a intensidade

¹ Cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**, São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 74 et seq.

² BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 12.^a edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 343.

³ DÓRIA, op. cit., 197.

⁴ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Volume IV, Os Tributos na Constituição**, Rio: Renovar, 2007, p. 219-229.

da tributação da transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, tendo o Senado fixado alíquotas máximas extremamente baixas, de 1% para transmissões a título oneroso e 2% para as demais transmissões⁵.

Essa profunda aversão do regime militar e de seus tecnocratas pela tributação das heranças e, de resto, por toda e qualquer tributação sobre transferências imobiliárias, registrada em diversos documentos produzidos por ocasião da reforma tributária de 1965, era um prenúncio da política econômica de forte concentração de renda que seria praticada ao longo de duas décadas. Sampaio Dória, escrevendo em 1972, denunciou que eram “especiosas” as justificativas pretensamente técnicas e neutras para abolir a tributação das transferências *mortis causa* de bens móveis, abolição que, aliada à baixíssima tributação das transferências imobiliárias, tornava o Brasil, em termos de tributação patrimonial, uma espécie de “paraíso fiscal”⁶. Ricardo Lobo Torres tinha toda razão ao criticar a “virada ideológica” retrógrada da Emenda Constitucional 18 e de sua aversão à tributação das heranças, que buscava se aferrar a argumentos economicistas, utilitaristas e protoliberais.⁷

A Constituição de 1988, com seu projeto – até hoje ainda irrealizado – de criar um Estado decidido a reduzir drasticamente a desigualdade social, alterou em profundidade a distribuição de competências para a tributação das transmissões de propriedade. Por um lado, retomou a tradição republicana de

⁵ Cf. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Imposto Estadual Sobre Doações, In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, 5º volume, São Paulo: Dialética, 2001, 319. O professor da Universidade de São Paulo afirma com toda razão que a reforma tributária de 1965 “não foi a melhor e coartou as potencialidades da tributação da herança e das doações, seja pela exclusão dos bens móveis, seja pela baixa e inexpressiva tributação permitida pela alíquota máxima” – *ibid.*, p. 320.

⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**, São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 197.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Volume IV, Os Tributos na Constituição**, Rio: Renovar, 2007, p. 220.

autorizar aos Estados a tributação por completo das heranças (bens móveis e imóveis)⁸; por outro lado, incluiu no alcance da tributação estadual as transmissões por doação de quaisquer bens ou direitos. A inclusão das doações no campo de incidência do imposto é providência das mais sensatas, visto que evita as manobras, conhecidas na experiência prática de outros países, de recorrer às doações em adiantamento de legítima para escapar ao imposto sobre heranças⁹.

Ocorre que o Congresso Nacional ainda não se dignou a fixar, por lei complementar, as normas gerais definindo o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do imposto sobre heranças e doações, mesmo diante da expressa determinação do art. 146, III, *a* da Constituição. Aqui se expressa mais uma vez a notória e persistente preferência dos parlamentares brasileiros pela tributação indireta em detrimento da tributação direta: em relação aos impostos sobre o consumo, como o ICMS e o ISSQN, o Congresso Nacional tardou em torno de uma década para definir suas normas gerais por meio de lei complementar (8 anos para o ICMS – LC 87/1996 e 15 anos para o ISSQN – LC 116/2003). Em relação a tributos diretos sobre o patrimônio, tais como o imposto sobre heranças e doações e o imposto sobre veículos automotores, deputados federais e senadores nunca se dignaram a definir suas normas gerais por lei complementar, provocando que cada Estado e o DF legisle provisoriamente sobre a matéria, nos termos da regulamentação constitucional da competência legislativa concorrente (art. 24, §§ 1.º a 4.º).

⁸ Misabel Derzi observa com propriedade que “a Constituição de 1988, mais igualitária do que as anteriores, cedeu ao fato de que as grandes fortunas no Brasil e alhures são preponderantemente mobiliárias e não centradas em bens imóveis, razão pela qual pôs de lado o argumento de que a incidência do imposto pulverizaria o capital realizado em ações ou cotas, ou provocaria a desintegração de empresas” - BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 12.ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 342.

⁹ TORRES, op. cit., p. 221.

Como podem os parlamentares brasileiros permanecer omissos por 30 anos com relação ao estabelecimento das normas gerais sobre o imposto de heranças e doações, universalmente reconhecido como um importante instrumento de equidade e justiça social? Explicita-se aqui, como em muitas outras omissões parlamentares, a trágica contradição entre um texto constitucional com normas tributárias com claro potencial de transformação social igualitária e uma legislação infraconstitucional (ou a ausência dela) de orientação política oposta¹⁰.

3. CRITÉRIOS CONSTITUCIONAIS PARA DIVIDIR ENTRE OS ESTADOS/DF A COMPETÊNCIA PARA COBRAR O IMPOSTO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES

As Constituições brasileiras desde 1934 vêm estabelecendo, elas mesmas, critérios para definição da competência territorial para tributar as transmissões de propriedade. Na Constituição de 1934, os bens eram divididos em corpóreos e incorpóreos, e a regra para divisão da competência tributária era a seguinte (art. 8.º, § 4.º): o imposto sobre transmissão *mortis causa* ou *inter vivos* de bens corpóreos cabia ao Estado em cujo território os bens se encontrassem situados; o imposto sobre a transmissão *mortis causa* de bens incorpóreos cabia ao Estado de abertura da sucessão. Caso a sucessão fosse aberta no exterior, o imposto era devido ao Estado em cujo território os valores da herança fossem liquidados ou transferidos aos herdeiros.

A Constituição de 1946 manteve a regra de que o imposto sobre transmissão *mortis causa* ou *inter vivos* de bens corpóreos cabia ao Estado em cujo território os bens se encontrassem situados; contudo, com relação à transmissão *mortis causa* de bens incorpóreos (aí incluídos os títulos e créditos),

¹⁰ Cf. GODOI, Marciano Seabra de. Tributação e Orçamento nos 25 anos da Constituição de 1988, **Revista de Informação Legislativa**, n.º 200, 2013, p. 137-151.

abandonou-se a regra do local da abertura da sucessão e adotou-se a regra de que o imposto cabia ao Estado em cujo território os valores da herança fossem liquidados ou transferidos aos herdeiros (art. 19, §§ 2.º e 3.º).

Nas Cartas de 1967/69, como a única incidência permitida era sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos, a regra era única: o imposto cabia ao Estado onde estivesse situado o imóvel, ainda que a transmissão resultasse de sucessão aberta no estrangeiro (art. 23, § 2.º).

A Constituição de 1988, como visto acima, recuperou a tradição republicana, interrompida pela reforma tributária de 1965, de tributar tanto os bens móveis quanto os bens imóveis havidos por herança, e ainda acrescentou à competência dos Estados a possibilidade de tributação ampla das doações, regulando a competência territorial com as seguintes regras:

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

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

(...)

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

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

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

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

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

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

Quanto à transmissão de bens imóveis e respectivos direitos, mantém-se a velha regra da situação do bem (*locus rei sitae*), que vale tanto para o caso de doação quanto para o caso de transmissão *causa mortis*. Já para o caso de bens móveis, títulos e créditos, a Constituição de 1988 elegeu o critério do domicílio:

o domicílio do doador e o último domicílio do *de cuius*, que é onde se deve processar o inventário ou o arrolamento segundo o Código Civil (cf. art. 1.785).

A Constituição de 1988, ao contrário das anteriores, decidiu delegar a uma lei infraconstitucional (lei complementar) a definição das regras de competência do imposto naqueles casos em que houver alguma conexão com o exterior: o doador tem domicílio ou residência no exterior; o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior. Lembre-se que, nestes casos, as Constituições de 1934 e 1946 estabeleciam elas mesmas os critérios para definição das competências. As controversas consequências jurídicas da ausência dessa lei complementar serão estudadas nas seções seguintes deste artigo.

4. A LEI COMPLEMENTAR PREVISTA NO ART. 155, § 1º, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E MAIS UMA LAMENTÁVEL NEGLIGÊNCIA DO CONGRESSO NACIONAL

Em mais uma evidência do desleixo e da má vontade do Congresso Nacional para com uma efetiva e socialmente avançada tributação direta sobre o patrimônio, não se aprovou nos longos 30 anos desde 1988 a lei complementar mencionada no artigo 155, § 1.º, III do texto constitucional. Um projeto de lei complementar foi apresentado no Senado em 1989 e, após tramitar por 14 anos, foi rejeitado na Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados¹¹.

Como se explica que os parlamentares não tenham chegado em 30 anos a um acordo sobre uma questão relativamente simples? A nosso ver, a julgar pela política tributária socialmente perversa praticada pelo Congresso Nacional nas últimas décadas¹², a explicação mais verossímil é que a maioria dos deputados e

¹¹ Cf. XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**, Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 196.

¹² Cf. GODOI, Marciano Seabra de. **Tributo e Solidariedade Social**, In: GRECO, Marco Aurelio e GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**, São Paulo: Dialética, 2005, p. 141-167.

senadores simplesmente não querem fornecer segurança jurídica a uma incidência tributária que tende a atingir quase que exclusivamente as camadas mais abastadas da população brasileira, algo muito semelhante ao que se passa com a não-instituição do imposto sobre grandes fortunas. A retórica retrógrada do regime militar de que a tributação da herança é nociva ao desenvolvimento econômico foi abandonada pelo texto constitucional de 1988, mas segue certamente hegemônica entre os parlamentares do Congresso Nacional, que permanecem omissos quanto ao dever de aprovarem lei complementar para as normas gerais do imposto e para a regulamentação prevista no art. 155, § 1.º, III da Constituição.

Seja como for, a questão jurídica que se coloca é a seguinte: podem os Estados, na ausência de lei complementar, definir em suas próprias legislações os critérios para regular a competência tributária mencionada no art. 155, § 1.º, III da Constituição¹³? Seria válida a cobrança do ITCMD nessas hipóteses ou deve-se necessariamente aguardar a edição de lei complementar pela União Federal?

Nas próximas seções, serão examinados a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e os entendimentos doutrinários publicados sobre o tema, para, ao final, defendermos nossa própria posição sobre a matéria, que atualmente está sob análise do STF no RE 851.108/SP¹⁴, com repercussão geral já reconhecida e aguardando julgamento de mérito.

¹³ São vários os Estados que preveem a cobrança do ITCMD nas hipóteses acima transcritas: Minas Gerais (inciso II do § 2º do art. 1º da Lei nº 14.941/2003), Rio de Janeiro (art. 5º da Lei nº 7.174/2015), São Paulo (art. 4º da Lei nº 10.705/2000), Distrito Federal (art. 2º da Lei nº 3.804/2006), Santa Catarina (art. 3º da Lei estadual nº 13.136/2004), Bahia (art. 8º da Lei nº 4.826/89), Mato Grosso (art. 3º da Lei nº 7.850/2002), entre outros.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli. Data do Julgamento sobre existência de repercussão geral: 19 ago. 2015. Brasília, **DJe**, 01 mar. 2016.

5. JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE A POSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE IMPOSTOS ESTADUAIS ANTES DA EDIÇÃO DE LEIS COMPLEMENTARES MENCIONADAS NA CONSTITUIÇÃO

Não é nova na jurisprudência do STF a discussão sobre a possibilidade de os Estados exigirem impostos sem que lei complementar prévia previna possíveis conflitos de competência (art. 146, I da Constituição), ou sobre a possibilidade de os Estados suprirem a lacuna de leis complementares de normas gerais sobre fato gerador, base de cálculo e contribuintes dos impostos previstos na Constituição. A questão já foi apreciada na década de 90 no âmbito do IPVA, do ICMS e do extinto adicional estadual de até 5% do imposto sobre a renda e, numa decisão monocrática de 2010, no âmbito específico do próprio ITCMD (art. 155, § 1.º, III da Constituição).

5.1. Adicional estadual do imposto sobre a renda e necessidade de prévia lei complementar para prevenir conflitos de competência

A Constituição de 1988, em sua redação original, previa na competência estadual um adicional de até cinco por cento do que fosse pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a título do imposto sobre a renda, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital (art. 155, II da Constituição de 1988 em sua redação original). Os Estados logo legislaram sobre o tema e começaram a exigir o tributo, motivando o ajuizamento de ações individuais e de dezenas de ações diretas de inconstitucionalidade que argumentavam que a cobrança da exação deveria ser necessariamente precedida de lei complementar que prevenisse possíveis conflitos de competência entre os Estados.

Em fevereiro de 1993, o plenário do STF acolheu a tese dos contribuintes no julgamento do RE 140.887¹⁵ e do RE 136.215¹⁶ e decidiu que as legislações estaduais eram inconstitucionais, sendo necessária a edição prévia de lei complementar que prevenisse possíveis conflitos de competência entre os Estados.

Da leitura do acórdão de ambos os recursos *supra*, extrai-se claramente a seguinte *rationale*: os Estados/DF podem, em princípio, mesmo diante da omissão da União em baixar lei complementar sobre as normas gerais dos impostos estaduais (art. 146, III, *a*), instituir em sua própria legislação a cobrança dos impostos de sua competência, por força do artigo 24, § 3.º da Constituição¹⁷ e do artigo 34, §§ 3.º e 4.º do ADCT¹⁸. Contudo, essa competência estadual só poderá ser exercida em relação a tributos estaduais autônomos e desde que não existam claros conflitos de competência entre os Estados. No caso concreto, não se tratava de um tributo autônomo e sim de um adicional de um tributo federal; além disso, o tribunal considerou que os diferentes critérios eleitos pelas legislações estaduais para cobrança do adicional conduziam a claros conflitos e sobreposições de competência.

Poucos meses após o julgamento do STF, o Congresso Nacional aprovou a Emenda 3/1993, que extinguiu o adicional estadual do imposto federal sobre a renda. Ou seja, diante do desafio de estabelecer as normas gerais do imposto, o

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 140.887-1/RJ. Relator: Moreira Alves. Brasília, **DJ**, 14 mai. 1993.

¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 136.215-4/RJ. Relator: Octavio Gallotti. Brasília, **DJ**, 16 abr. 1993.

¹⁷ “Art. 24, § 3.º CF. Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades”.

¹⁸ “Art. 34, §§ 3.º e 4.º ADCT. 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. As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição”.

Congresso preferiu aboli-lo, em mais uma evidência de sua má vontade para efetivamente colocar em prática as normas da Constituição de 1988 relacionadas mais de perto a uma tributação progressiva da renda do capital (o adicional somente se referia à tributação dos lucros, ganhos e rendimentos de capital).

5.2. ICMS transporte aéreo e confirmação da *rationale* de que se exige lei complementar prévia se as legislações estaduais geram conflitos e sobreposições de competência tributária

No acórdão que julgou procedente, em 1996, à unanimidade, a ADI 1.089¹⁹, um dos argumentos adotados pela maioria dos ministros para declarar inválida a incidência de ICMS sobre o transporte aéreo voltou a deixar clara a necessidade de lei complementar prévia que previna conflitos de competência entre os Estados.

Segundo esse argumento, exposto no voto do ministro Ilmar Galvão (fl.270) e seguido pela maioria dos demais ministros, o Convênio 66/1988, não obstante ostentasse validade formal para disciplinar as normas gerais do ICMS por força do art.34, § 8.º do ADCT, não se desincumbira do dever de baixar normas destinadas a prevenir conflitos de competência entre os entes federativos, visto que, no caso do transporte aéreo, haveriam de surgir diversos choques de interesses entre os Estados em torno da competência impositiva e da partilha do produto da arrecadação.

Nessa linha de raciocínio, o voto do Ministro Ilmar Galvão fez menção aos acórdãos por nós comentados na seção anterior e argumentou que a invalidade do Convênio ICMS 66/1988 era similar à invalidade da legislação estadual que

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.089. Relator: Ministro Francisco Rezek, j. 12.9.1996, **DJ** 27 jun.1997.

instituíra a exigência do adicional do imposto de renda previsto no antigo inciso II do art.155 da Constituição.

Apesar de o voto proferido pelo Ministro Ilmar Galvão não ter explicado²⁰ por que as normas do Convênio 66/1988 geravam efetivamente conflitos de competência e eram incapazes de determinar a competência impositiva nos casos em que o serviço de transporte de passageiros envolve a passagem pelo território de diversos Estados, o fato é que a *rationale* do julgamento da ADI 1.089 foi idêntica à dos julgamentos anteriores relativos ao adicional estadual sobre o imposto de renda: exige-se lei complementar prévia se as legislações estaduais geram conflitos e sobreposições de competência tributária.

5.3. Possibilidade de os Estados instituírem o IPVA mesmo na ausência de lei complementar definindo as normas gerais do imposto

Em mais um sinal do descaso do Congresso Nacional para com a regulamentação de impostos sobre o patrimônio, nunca se aprovou em Brasília a lei complementar de normas gerais do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). Como os Estados instituíram o tributo em suas legislações, os contribuintes argumentaram que a cobrança seria inconstitucional, por violação ao artigo 146, III, *a* da Constituição.

Pelos precedentes vistos nas duas seções acima, julgados em 1993 e 1996, era provável que o pleito dos contribuintes relativamente à invalidade do IPVA fosse indeferido pelo STF, haja vista que nenhum conflito de competência foi explicitado no caso da regulamentação estadual do IPVA. Primeiro na Segunda

²⁰ Cf. GODOI, Marciano Seabra de. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a curiosa diferença de tratamento tributário no transporte de passageiros por vias aérea e terrestre. **Revista de Estudos Institucionais**, v. 2, 2016, p. 443-466.

Turma (1997)²¹ e depois na Primeira Turma (1999)²², decidiu o STF por unanimidade que os art. 24, § 3.º da Constituição e 34, § 3.º do ADCT permitem que os Estados instituem e cobrem o IPVA mesmo na ausência da lei complementar que discipline as normas gerais do imposto.

Portanto, analisando-se os precedentes do adicional estadual do imposto de renda, do ICMS sobre o transporte aéreo de passageiros e do IPVA, identifica-se a mesma *rationale* nos julgamentos do STF: os Estados/DF podem, em princípio, mesmo diante da omissão da União em baixar lei complementar sobre as normas gerais dos impostos estaduais, instituir em sua própria legislação a cobrança dos impostos de sua competência, a não ser que da regulamentação estadual resultem claramente conflitos de competência. No caso do IPVA, o STF não identificou qualquer risco de conflito de competência, o que, de resto, nem chegou a ser alegado pelos recorrentes. No caso do adicional estadual do imposto de renda e do ICMS sobre transporte aéreo, o tribunal julgou que a cobrança do imposto traria sobreposições e conflitos de competência, e por isso julgou inválidas as cobranças.

5.4. Decisão monocrática validando a cobrança de imposto sobre doações provenientes do exterior mesmo na ausência de lei complementar

No ano de 2010, o ministro Ricardo Lewandowski proferiu decisão monocrática considerando válida a exigência de imposto sobre doações

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Agravo de Instrumento nº 167.777-5/SP. Relator: Min. Marco Aurélio, Segunda Turma. Data do Julgamento: 04 mar. 1997. Brasília, **DJ**, 09 mai. 1997.

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 236.931/SP. Relator: Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma. Data do Julgamento: 10 ago. 1999. Brasília **DJ**, 29 out. 1999.

provenientes do exterior mesmo antes da edição de lei complementar. Não houve recurso contra a decisão monocrática, que transitou em julgado²³.

Segundo referida decisão, a legislação fluminense que instituiu o imposto sobre doações provenientes do exterior encontra fundamento constitucional nos art. 24, § 3.º da Constituição e 34, § 3.º do ADCT, já comentados nas seções acima. O ministro Lewandowski menciona em sua decisão os precedentes das duas turmas sobre o IPVA (comentados na seção acima) e também se refere a um dos acórdãos em que se declarou a inconstitucionalidade da cobrança do adicional estadual sobre o imposto de renda (RE 140.887/RJ). Segundo a decisão, a jurisprudência do STF considera que a **regra** é a possibilidade de os Estados legislares provisoriamente sobre normas gerais de impostos de sua competência caso a União se omita a respeito e não edite lei complementar, e somente em algumas **exceções** o STF considera essencial a edição prévia de lei complementar. As exceções seriam os casos de tributos não autônomos e as situações em que a exigência do tributo dá margem a conflitos federativos. Eis a conclusão da decisão:

Pelo exposto, o caso dos autos, instituição de imposto sobre doação proveniente do exterior, enquadra-se nas hipóteses em que esta Corte admite aos estados-membros suprir a omissão legislativa da União, pelo exercício da competência plena prevista no art. 24, § 3º, da Constituição em conjunto com o art. 34, § 3º, do ADCT. Isso posto, nego seguimento ao recurso.

A decisão do ministro Lewandowski refletiu com fidelidade a jurisprudência do STF sobre a matéria, tal como explicamos nas seções acima. Contudo, a fundamentação da decisão do ministro Lewandowski apresenta uma falha, ao não explicitar *por que* existe possibilidade de conflito ou sobreposição

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Agravo de Instrumento nº 805.043/RJ. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Data do Julgamento: 23 jun. 2010. Brasília, **DJe**, 30 jun. 2010.

de competência tributária no caso da cobrança de imposto sobre doações provenientes do exterior. Além disso, a decisão somente se refere a uma possível vulneração do art. 146, III, *a* da Constituição, não se referindo em momento algum à exigência específica de lei complementar pelo art. 155, § 1.º, III da Constituição.

6. ANÁLISE CRÍTICA DAS OPINIÕES DOUTRINÁRIAS SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS ESTADUAIS QUE INSTITUÍRAM O ITCMD NA AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR

Como vimos nas seções acima, o Congresso Nacional omitiu-se duplamente quanto à regulamentação do imposto sobre transmissões *causa mortis* e doações (ITCMD). A primeira omissão se refere à não edição da lei complementar prevista no art. 146, III, *a* da Constituição (normas gerais sobre fato gerador, base de cálculo e contribuintes do imposto). A segunda omissão se refere à não edição da lei complementar prevista no art. 155, § 1.º, III da Constituição (competência para instituição do imposto em contextos internacionais).

Desta forma, há duas questões distintas a resolver. A primeira questão é saber se as legislações estaduais que instituíram o ITCMD mostram-se integralmente inválidas por terem violado o art. 146, III, *a* da Constituição. A segunda questão é saber se as legislações estaduais que instituíram o ITCMD especificamente sobre doações provenientes do exterior e sobre heranças em que o *de cujus* possuía bens, era residente/domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior são inválidas por violação ao art. 155, § 1.º, III da Constituição.

6.1 Ausência de lei complementar sobre normas gerais do ITCMD (art.146, III, *a* da Constituição)

Quanto à primeira questão acima colocada, a generalidade dos autores²⁴ admite expressa ou implicitamente a validade das legislações estaduais que instituíram o ITCMD mesmo na ausência de lei complementar, tomando por fundamento os art. 24, § 3.º da Constituição e 34, § 3.º do ADCT, já comentados nas seções acima. De fato, a situação é em tudo semelhante à do IPVA, em que tampouco há lei complementar de normas gerais e o STF admitiu à unanimidade (vide seção 5.3 *supra*) a validade das legislações estaduais que instituíram o imposto.

Luís Eduardo Schoueri considera inválida a instituição e cobrança do imposto sobre as doações de bens móveis por pessoa física, visto que, em sua opinião, seria necessária lei complementar prévia para prevenir o potencial conflito de competência (art. 146, I da Constituição) resultante de que as pessoas físicas podem ter mais de um domicílio²⁵. Discordamos desse posicionamento. Se a própria Constituição elegeu o critério do domicílio do doador para repartir a competência de instituição do imposto sobre doação de bens móveis, não cabe defender a invalidade em abstrato de toda a legislação estadual relativa ao tema em função de um conflito de competência que é apenas potencial e muito pouco provável de ocorrer. Nos pouquíssimos casos concretos em que se verificar que um doador de bens móveis possui dois ou mais domicílios em Estados diferentes do país, a providência correta será deferir ao Estado do principal domicílio do doador o direito de tributar a transmissão. O máximo de que se poderia cogitar

²⁴ Vide, p.ex., CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 31.ª ed., São Paulo: Malheiros, 2017, p. 1.149; XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7.ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 195; MELO, José Eduardo Soares de & PAULSEN, Leandro. **Imposto Federais, Estaduais e Municipais**. 10.ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 170; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Imposto Estadual Sobre Doações, In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, 5º volume, São Paulo: Dialética, 2001, p. 323.

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, 3.ª edição, São Paulo: Saraiva, 2013, p. 267.

seria considerar inválida *em cada caso concreto* a exigência do imposto por qualquer dos Estados envolvidos, o que é bem distinto de considerar inconstitucional, no plano abstrato, “toda a tributação que ora se presencia nos diversos Estados quando, versando sobre a doação de bens móveis, títulos e créditos, adotam os legisladores o critério constitucional do domicílio do doador”²⁶.

6.2 Ausência de lei complementar que regule a competência para cobrança do ITCMD em situações internacionais (art. 155, § 1.º, III da Constituição)

No que diz respeito às consequências da omissão do Congresso Nacional em editar a lei complementar prevista no art. 155, § 1.º, III da Constituição, a controvérsia doutrinária é intensa. Autores como Ives Gandra Martins²⁷, Alberto Xavier²⁸, César Seijas de Andrade e Clóvis Panzarini Filho²⁹, Nycolas Colucci e Diogo Ferraz³⁰ defendem a inconstitucionalidade das legislações estaduais que definem critérios e exigem o ITCMD nestas situações internacionais. Em posição

²⁶ Ibid., p. 267.

²⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. 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 artigo 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 99, 2003, p. 152-161.

²⁸ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**, 7.ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 195-197.

²⁹ ANDRADE, César Augusto Seijas de & PANZARINI FILHO, 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.º 16, jul. 2011, p. 63-85.

³⁰ COLUCCI, Nycolas Martins & FERRAZ, Diogo. Incidência do ITCMD na sucessão de bens moveis, títulos e créditos decorrente de inventário processado no exterior, **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 22, n. 116, 2014, p. 203-213.

oposta, autores como Paulo Bonilha³¹, Fernando Weiss³², Roberto Biava Júnior³³ e Adriano Vidigal Martins³⁴ defendem a constitucionalidade das legislações estaduais que, mesmo na ausência de lei complementar, definiram critérios para exigir o ITCMD no caso de transmissões envolvendo elementos de conexão com o território de outros países.

6.2.1 Posicionamentos pela inconstitucionalidade das legislações estaduais

Ives Gandra da Silva Martins³⁵ fundamenta sua posição pela inconstitucionalidade das legislações estaduais em dois argumentos básicos: (1) é necessária lei complementar prévia porque a aplicação das legislações estaduais sobre o ITCMD em situações internacionais provoca conflitos de competência entre os Estados e o Distrito Federal; (2) é necessária lei complementar prévia para “compatibilizar a legislação pátria com a de outros países”³⁶.

Em relação ao primeiro argumento, o problema é que o autor não demonstra nem indica, em momento algum de seu artigo, quais são especificamente as situações de conflitos ou sobreposições de competência entre

³¹ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Imposto Estadual Sobre Doações, In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, 5º volume, São Paulo: Dialética, 2001, p. 317-335.

³² WEISS, Fernando Lemme. O imposto de transmissão causa mortis e a partilha extrajudicial. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 146. São Paulo: Dialética, 2007, p. 18-34.

³³ BIAVA JUNIOR, Roberto. A incidência do ITCMD quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou quando, o 'de cujus' possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior - Análise de Constitucionalidade das Leis Estaduais que instituíram o ITCMD nestas hipóteses. **Direito Tributário Atual**, v. 26, 2011, p. 311-340.

³⁴ MARTINS, Adriano Vidigal. Constitucionalidade das Leis Estaduais que Instituem a Incidência do ITCMD sobre Doações Provenientes do Exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 223, 2014, p. 7-16.

³⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. 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 artigo 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 99, 2003, p. 152-161.

³⁶ *Ibid.*, p. 159.

os Estados na imposição do ITCMD em situações internacionais. O autor não se dá conta de que há muitas situações em que não se apresenta o risco de conflito ou sobreposição. Por exemplo: na doação proveniente de doador domiciliado no exterior, em que o bem (móvel ou imóvel) doado também se encontra no exterior, o único elemento de conexão com o território nacional é o domicílio do donatário, não havendo possibilidade de mais de um Estado exigir o imposto.

O segundo argumento do autor não procede em absoluto. A lei complementar para prevenir conflitos de competência (art. 146, I da Constituição) e a lei complementar para regular a instituição do ITCMD em situações internacionais (art. 155, § 1.º, III) não objetivam “compatibilizar o direito pátrio com o direito estrangeiro”.

Se a União Federal ou um Estado brasileiro tributa um fato que é também previsto como tributável por outro país, não há conflito normativo propriamente dito. O fenômeno de uma eventual dupla tributação internacional não configura conflito e sim um concurso ou sobreposição de pretensões fiscais³⁷.

Para solucionar eventual concurso de tributação, os países podem celebrar acordo internacional (art. 98 do CTN) ou adotar medidas internas que prevejam isenções, créditos, deduções e outras técnicas de desoneração³⁸.

Os conflitos de competência tributária que a lei complementar busca prevenir são conflitos entre os entes federativos, e não entre entes internacionais³⁹. Por outro lado, mesmo que a lei complementar prevista no art. 155, § 1.º, III da Constituição quisesse “compatibilizar o direito pátrio com o

³⁷ Cf. TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**, 2.^a edição, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 115-116.

³⁸ Cf. BORGES, Antônio de Moura. Possíveis soluções para o problema da dupla tributação internacional, **Revista Fórum de Direito Tributário**, n.º 27, Belo Horizonte, 2007, p. 37-62.

³⁹ ANDRADE, César Augusto Seijas de & PANZARINI FILHO, 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.º 16, jul. 2011, p. 81.

direito estrangeiro”, isso resultaria sem sentido, visto que o direito estrangeiro sobre a tributação de heranças e doações não é um só, mas um mosaico de centenas de direitos domésticos regulando o tema, cada um à sua maneira.

Ives Gandra da Silva Martins afirma, na defesa de seu segundo argumento, que o STF teria decidido que, no caso do ICMS sobre transporte aéreo de passageiros, a legislação tributária nacional deveria respeitar o direito estrangeiro⁴⁰. As situações são bem distintas. No caso do transporte aéreo de cargas, o Brasil é signatário de dezenas de tratados bilaterais que preveem deveres concretos a serem cumpridos por cada uma das partes contratantes, por isso o tema foi ventilado no julgamento da ADI 1.600⁴¹. No caso da tributação sobre heranças e doações, não há tratado internacional em vigor assinado pelo Brasil, sendo que o modelo de convenção bilateral da OCDE sobre o tema, de 1982, é muito menos utilizado do que o modelo de dupla tributação relativa ao imposto sobre a renda⁴².

Alberto Xavier defende sua posição pela inconstitucionalidade das legislações estaduais com um só argumento: é necessária lei complementar prévia porque a aplicação das legislações estaduais sobre o ITCMD em situações

⁴⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. 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 artigo 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 99, 2003, p. 159.

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.1.600. Redator para o acórdão: Ministro Nelson Jobim. DJ, 26 nov. 2001. **Diário da Justiça**, 20 jun. 2003. Lê-se na ementa deste acórdão: “Inconstitucionalidade da exigência do ICMS na prestação de serviços de transporte aéreo internacional de cargas pelas empresas aéreas nacionais, enquanto persistirem os convênios de isenção de empresas estrangeiras”.

⁴² Cf. ANDRADE, César Augusto Seijas de & PANZARINI FILHO, 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.º 16, jul. 2011, p. 81-85.

internacionais provocará conflitos de competência entre os Estados e o Distrito Federal⁴³:

[...] não se está aqui perante a lei complementar no seu papel constitucional de veiculadora de “normas gerais”, atribuído pelo inciso III do art. 146, mas sim na sua imprescindível função de “norma sobre competência”, conferido pelo inciso I do mesmo artigo, reguladora, por via preventiva, de conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes políticos da União.

Alberto Xavier afirma que “gravíssimos” conflitos de competência “certamente advirão” da aplicação das legislações estaduais, gerando-se uma pluralidade de incidências sobre o mesmo fato gerador. Contudo, assim como Ives Gandra da Silva Martins, Xavier não indica as situações concretas em que essa pluralidade de incidências de fato ocorrerá. Veja-se mais um exemplo de situação não considerada pelos autores: no caso em que o *de cuius* residia no exterior, aí teve aberta sua sucessão e transmite a um residente no Brasil um bem também situado no exterior, que conflito de competências poderá ocorrer, se o único elemento de conexão com o território nacional é o domicílio do herdeiro/legatário? Se nessa situação nenhum conflito poderá ocorrer, por que declarar inconstitucional toda a legislação estadual que instituiu o ITCMD sobre situações internacionais?

Nycolas Colucci e Diogo Ferraz defendem a invalidade das legislações estaduais com os mesmos fundamentos utilizados por Alberto Xavier, mas em seu estudo indicam uma situação específica em que, de fato, surge um conflito ou sobreposição de competências:

Veja-se, por exemplo, uma transmissão causa mortis de bens móveis situados no Estado de São Paulo, cujo inventário é processado no exterior e os herdeiros são

⁴³ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**, 7.^a edição, Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 196.

residentes no Estado do Rio de Janeiro. Diante de tal situação fática, em tese, a cobrança de tributos poderia ser feita por ambos os Estados, isto é, tanto o Estado onde estão localizados os bens (São Paulo), como o Estado de residência dos herdeiros (Rio de Janeiro), a depender do elemento de conexão eleito por cada Estado para ensejar a tributação pelo imposto *causa mortis*.⁴⁴

O que os autores não reconhecem é que, assim como a situação por eles descrita gera de fato um conflito de competências, há várias outras situações (vide os dois exemplos que demos *supra*) de exigência de ITCMD em situações internacionais em que o único elemento de conexão com o território brasileiro encontra-se em somente um Estado, e, portanto, não se pode falar em risco de dupla ou múltipla exigência do imposto.

A inconstitucionalidade das leis estaduais que instituem o ITCMD sobre situações internacionais foi defendida também por César Seijas de Andrade e Clóvis Panzarini Filho⁴⁵ em excelente artigo, sob dois argumentos básicos: (1) a *ratio* do art. 155, § 1.º, III da Constituição é a prevenção de “potenciais conflitos de competência entre os entes subnacionais; (2) como as legislações estaduais atualmente em vigor adotam distintos elementos de conexão para exigir o ITCMD em situações internacionais, a aplicação dessa legislação levará a bitribuições internas, o que se mostra inconstitucional, daí resultando a invalidade das legislações estaduais.

O argumento (1) é procedente: de fato, ao remeter à legislação complementar a definição da competência para a cobrança do ITCMD em

⁴⁴ COLUCCI, Nycolas Martins & FERRAZ, Diogo. Incidência do ITCMD na sucessão de bens moveis, títulos e créditos decorrente de inventário processado no exterior, **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 22, n. 116, 2014, p. 206.

⁴⁵ ANDRADE, César Augusto Seijas de & PANZARINI FILHO, Clóvis. A bitribuição do imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos - ITCMD em Situações Internacionais, **Revista de Direito Tributário Internacional**, n.º 16, jul. 2011, p. 63-85.

situações internacionais, o art. 155, § 1.º, III da Constituição busca evitar sobreposições ou conflitos de competência tributária entre os entes da federação, sendo que Andrade & Panzarini Filho reconhecem que isso nada tem a ver com uma pretensa compatibilização do direito brasileiro com o direito pátrio (argumento de Ives Gandra da Silva Martins).

Por outro lado, o argumento (2) nos parece parcialmente equivocado. É verdade que as legislações estaduais adotam mais de um elemento de conexão para instituir o ITCMD sobre situações internacionais (essa questão será melhor explicada na seção 6.3 adiante); contudo, em boa parte dos casos em que uma transmissão gratuita ou *mortis causa* é oriunda do exterior inexistirá conflito de competência tributária, visto que somente um Estado brasileiro terá alguma relação/elemento de conexão com o fato. Diante disso, é muito mais adequado afastar a tributação somente nos infrequentes casos concretos em que se verifica efetivamente o conflito tributário do que declarar a inconstitucionalidade em abstrato de todas as legislações estaduais que instituíram há décadas o ITCMD em situações internacionais.

Em síntese, o grande problema da argumentação dos autores que defendem a inconstitucionalidade da legislação estadual que exige o ITCMD em situações internacionais⁴⁶ é não perceber ou reconhecer que há várias hipóteses em que não se coloca o risco de conflitos de competência, visto que o único elemento de conexão com o território brasileiro encontra-se em somente um Estado. Ao não perceberem isso, os autores não se dão conta de que a solução defendida por eles – a inconstitucionalidade em abstrato de todas as legislações estaduais que instituíram há décadas o ITCMD em situações internacionais – é

⁴⁶ Também defendem a imprescindibilidade de lei complementar prévia para instituir o ITCMD sobre situações internacionais Roque Antonio Carrazza (**Curso de Direito Constitucional Tributário**, 21.ª edição, São Paulo: Malheiros, 2005, 468) e Luís Eduardo Schoueri (**Direito Tributário**, 3.ª edição, São Paulo: Saraiva, 2013, 267).

desnecessária, havendo outra solução que, ao mesmo tempo, afasta a possibilidade de conflitos de competência e preserva na maior medida possível a competência tributária estadual.

6.2.2 Posicionamentos pela constitucionalidade das legislações estaduais

Na defesa da constitucionalidade das legislações estaduais que instituíram o ITCMD inclusive nas situações internacionais mencionadas no art. 155, § 1.º, III da Constituição, encontramos basicamente duas argumentações.

Na primeira argumentação, utilizada por Paulo Bonilha⁴⁷, Fernando Weiss⁴⁸ e Adriano Vidigal Martins⁴⁹, os autores afirmam que princípios como o federalismo cooperativo, a capacidade contributiva, a igualdade e a máxima efetividade da Constituição exigem que os Estados possam definir as normas gerais do ITCMD e cobrá-lo inclusive nas situações internacionais mencionadas no art. 155, § 1.º, III da Constituição. Os autores mencionam a jurisprudência do STF sobre o IPVA (comentada na seção 5.3 acima) e a consideram aplicável ao caso, no sentido de que o art. 24, § 3º da Constituição Federal e o art. 34, § 3º do ADCT autorizariam que os Estados suprissem a omissão do Congresso Nacional e instituíssem o ITCMD nas situações internacionais.

O problema dessa primeira linha de argumentação é que os autores parecem não se dar conta de que, em alguns casos de exigência do ITCMD em situações internacionais, há evidente risco de conflito de competências e, nesses

⁴⁷ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Imposto Estadual Sobre Doações, In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, 5º volume, São Paulo: Dialética, 2001, p. 317-335.

⁴⁸ WEISS, Fernando Lemme. O imposto de transmissão causa mortis e a partilha extrajudicial. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 146. São Paulo: Dialética, 2007, p. 18-34.

⁴⁹ MARTINS, Adriano Vidigal. Constitucionalidade das Leis Estaduais que Instituem a Incidência do ITCMD sobre Doações Provenientes do Exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 223, 2014, p. 7-16.

casos, a jurisprudência do STF afirma que é necessária uma lei complementar prévia para que os Estados possam exercer sua competência. Os autores centram sua argumentação no problema da competência estadual concorrente para estabelecer normas gerais dos impostos, deixando à sombra o problema real da necessária prevenção de conflitos de competência por meio de lei complementar.

Uma segunda linha de argumentação, contudo, reconhece que em alguns casos de exigência do ITCMD em situações internacionais pode efetivamente ocorrer um conflito de competências levando a uma dupla exigência tributária. Roberto Biava Júnior⁵⁰ afirma corretamente que, para se configurar um conflito, seriam necessários três elementos de conexão: um no exterior e dois no território nacional, sendo que a lei complementar tem como objetivo evitar a bitributação nacional (entre os Estados-membros e DF) e não a internacional. Desta forma, o conflito se daria somente quando duas legislações estaduais incidem ao mesmo tempo e exigem o imposto para as respectivas unidades federativas.

O calcanhar de Aquiles dessa argumentação é sua conclusão final de que, nos casos em que há dupla incidência no plano estadual, caberia ao Poder Judiciário “apontar a melhor interpretação da Constituição”:

Se isto vier a ocorrer [conflito de competência entre os Estados], então entendemos que o judiciário deverá apontar a melhor interpretação da Constituição de 1988, dirimindo o conflito de competência, enquanto não advier uma lei complementar capaz de tratar mais especificamente deste conflito de competência.⁵¹

Ora, configura clara ofensa à Constituição reconhecer a existência de um conflito de competência tributária a ser dirimido previamente por lei

⁵⁰ BIAVA JUNIOR, Roberto. A incidência do ITCMD quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou quando, o 'de cujus' possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior - Análise de Constitucionalidade das Leis Estaduais que instituíram o ITCMD nestas hipóteses. **Direito Tributário Atual**, v. 26, 2011, p. 311-340.

⁵¹ BIAVA JUNIOR, op. cit., p. 330.

complementar e, não obstante, delegar ao Poder Judiciário a prerrogativa de escolher qual das legislações estaduais deve prevalecer em detrimento da outra. Essa não foi a solução aplicada pelo STF no caso do adicional estadual do imposto sobre a renda, nem no caso do ICMS sobre transporte aéreo. Como indicaremos na seção seguinte, a solução para a hipótese em que se constata um real conflito de competências na instituição do ITCMD em situações internacionais é julgar ambas as legislações incompetentes para exigir o imposto no caso concreto.

6.3 Nossa posição sobre o tema

Em primeiro lugar, é preciso deixar clara a relação dos incisos I e II do art. 155, § 1.º da Constituição com o inciso III do mesmo dispositivo. Relembre-se o teor dessas normas:

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

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

(...)

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

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

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

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

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

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

Como bem apontam diversos autores, os incisos I e II já definem, eles mesmos, os elementos de conexão a serem aplicados em algumas situações

internacionais. No caso de sucessão aberta no exterior, a transmissão de bens imóveis situados no Brasil deve ser tributada pelo Estado de localização do bem, o mesmo ocorrendo quando doador domiciliado no exterior transmite bens imóveis situados no Brasil. Nestes casos, o inciso I já resolve o conflito⁵², não se devendo considerar necessária a edição da lei complementar prevista no inciso III.

Portanto, a regra geral prevista no inciso I se aplica à transmissão de todos os bens imóveis localizados no Brasil, mesmo que envolvam algumas das hipóteses previstas inciso III, § 1º, art. 155, da CF/88: *de cuius* residente ou domiciliado no exterior, inventário processado fora do país e doador domiciliado no exterior⁵³.

Neste sentido, aliás, é o art. 41 do CTN, dispondo que o antigo imposto sobre transmissão de bens imóveis a qualquer título “compete ao Estado da situação do imóvel transmitido, ou sobre que versarem os direitos cedidos, mesmo que a mutação patrimonial decorra de sucessão aberta no estrangeiro”.

Por outro lado, se a sucessão é processada no Brasil, o ITCMD sobre bens móveis do *de cuius* situados no exterior cabe ao Estado onde se abriu a sucessão, aplicando-se o inciso II e não o inciso III do § 1.º do art. 155 da Constituição⁵⁴.

Portanto, há diversas situações em que a sucessão ou doação envolve elementos no exterior e os próprios incisos I e II do § 1.º do art. 155 do texto constitucional já indicam o elemento de conexão apropriado.

⁵² Cf. AMARO, Luciano. Imposto de transmissão causa mortis e doação na Constituição Federal, In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira & PASIN, João Bosco Coelho (Coords.). **Tributos em Espécie, Fundamentos e Elementos**, Rio: Elsevier, 2010, p. 319.

⁵³ Neste sentido, ANDRADE, César Augusto Seijas de & PANZARINI FILHO, 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.º 16, jul. 2011, p. 63-85.

⁵⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, 3.ª edição, São Paulo: Saraiva, 2013, p. 266.

Outro ponto que deve ser ressaltado é que a Constituição não autoriza a tributação, pelo ITCMD, de imóveis no exterior doados por doador domiciliado no Brasil. Esta situação, que conta com um elemento de conexão internacional (o local do imóvel), não se encaixa em nenhum dos incisos do art. 155, § 1.º da Constituição, e, portanto, encontra-se fora do alcance do imposto. Contudo, se o doador do imóvel estrangeiro for domiciliado no exterior, então é o caso de aplicação do inciso III, *a* do referido dispositivo constitucional, que se refere a “bens” em sentido lato, alcançando tanto bens móveis como imóveis⁵⁵.

Feitas essas considerações prévias, passemos à análise dos possíveis casos concretos de conflito de competência na instituição do ITCMD sobre situações internacionais. Nosso entendimento é que, somente nesses casos reais e concretos de conflito de competência, se poderá falar em necessidade prévia de lei complementar. Sempre que não houver efetivo conflito de competência, com duas ou mais exigências de ITCMD por Estados distintos, não caberá obstar a plena aplicação das legislações estaduais.

Vejamos, por exemplo, como a legislação de Minas Gerais regulou o ITCMD sobre situações internacionais⁵⁶:

Art. 1º O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD - incide:

[...]

§ 2º O imposto incide sobre a transmissão de bens móveis, inclusive semoventes, direitos, títulos e créditos, e direitos a eles relativos, quando:

I - o doador tiver domicílio no Estado;

II - o doador não tiver residência ou domicílio no País, e o donatário for domiciliado no Estado;

⁵⁵ Em sentido contrário, sustentando que os Estados não podem tributar a doação de bens imóveis estrangeiros nem mesmo quando o doador é domiciliado no exterior, vide ANDRADE & PANZARINI FILHO, op. cit., p. 69-73.

⁵⁶ MINAS GERAIS. Lei nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD. Belo Horizonte, **Diário Oficial**, 30 dez. 2003.

III - o inventário ou o arrolamento judicial ou extrajudicial se processar neste Estado;

IV - o herdeiro ou legatário for domiciliado no Estado se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior. (grifos nossos).

Da leitura do artigo supracitado, depreende-se que, no que versa à tributação conexa com o exterior, Minas Gerais adota como único elemento de conexão o domicílio do donatário, herdeiro ou legatário. Assim, se o beneficiário for domiciliado neste Estado, o imposto sobre os bens transmitidos é devido a Minas Gerais, valendo notar que a hipótese de transferência de bens imóveis localizados no exterior não foi tida como tributável pela legislação mineira.

Por sua vez, a legislação de São Paulo⁵⁷ assim dispõe sobre o mesmo tema:

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. (grifos nossos).

Atentando para as hipóteses que se vinculam aos fatos no exterior, é possível observar que São Paulo (SP) adota uma sistemática distinta da de Minas Gerais. Em São Paulo, bens corpóreos são tratados diferentemente de bens

⁵⁷ SÃO PAULO. 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. São Paulo, **Diário Oficial**, 29 dez. 2000.

incorpóreos, distinção que inexiste na legislação de Minas Gerais (MG). Na legislação de São Paulo, há três possíveis elementos de conexão: domicílio do beneficiário, local onde se situa o bem corpóreo e local onde ocorre a transferência/liquidação de bem incorpóreo.

Neste contexto, é possível identificar as situações concretas de conflito de competência, em que ambos os Estados exigiriam o imposto em suas legislações: (i) doador domiciliado no exterior, donatário domiciliado em MG e bem corpóreo localizado em SP; (ii) doador domiciliado no exterior, donatário domiciliado em MG e bem incorpóreo com transferência/liquidação realizada em SP; (iii) *de cujus* domiciliado com abertura de sua sucessão no exterior, herdeiro ou legatário domiciliado em MG e bem corpóreo localizado em SP; e (iv) *de cujus* domiciliado com abertura de sucessão no exterior, herdeiro ou legatário domiciliado em MG e bem incorpóreo com transferência/liquidação realizada em SP.

Visto que, de fato, há situações de conflitos de competência entre os dois Estados, a solução mais adequada seria considerar inconstitucional, no plano abstrato, a legislação de ambos os Estados? É claro que não. Com efeito, os casos acima referidos serão certamente excepcionais, pois a ordem natural das coisas indica que, na maioria dos casos, o bem transmitido por doador estrangeiro ou *de cujus* residente no exterior está no exterior e o beneficiário é domiciliado em um dos Estados brasileiros. Caso se declare a inconstitucionalidade em abstrato de todas as legislações estaduais, ficaria frustrada a tributação desse grande contingente de casos internacionais, em que não existe possibilidade alguma de conflito e dupla tributação interna.

Figure-se a situação concreta do *leading case* que aguarda julgamento no STF. No RE nº 851.108/SP, com repercussão geral já reconhecida, discute-se a tributação da transmissão de imóvel localizado no exterior (Itália), que pertencia a *de cujus* estrangeiro, em benefício de pessoa residente e domiciliada no Estado

de São Paulo. Nesta hipótese, que é a situação típica presente na grande maioria dos casos, podemos identificar apenas um elemento de conexão no território nacional: o domicílio do beneficiário. Não há nem poderia haver, no caso, qualquer conflito de competência, ou qualquer possibilidade de dupla tributação. Nenhum outro Estado da federação poderia exigir o imposto, como de fato não exige. Portanto, o STF incidirá em grave erro se frustrar a exigência do imposto em casos como este, pois não procede, em absoluto, o argumento de que seria necessária lei complementara para prevenir conflitos de competência.

Vejamos, agora, como o Estado da Bahia regulou o tema⁵⁸:

Art. 8º Considera-se local da transmissão "CAUSA MORTIS" ou doação:

I - tratando-se de imóveis e de direitos a eles relativos, o da situação dos bens;

II - tratando-se de bens móveis, direitos, títulos e créditos, onde tiver domicílio:

a) o doador ou onde se processar o inventário ou arrolamento;

b) o donatário, na hipótese em que o doador tenha domicílio ou residência no exterior;

c) o herdeiro ou legatário, quando o inventário ou arrolamento tiver sido processado no exterior;

d) o herdeiro ou o legatário se o "de cujus" possuía bens, era residente ou domiciliado no exterior, ainda que o inventário ou arrolamento tenha sido processado no País. (grifo nosso).

Vê-se que a legislação baiana é idêntica à mineira, utilizando o mesmo e único elemento de conexão: o domicílio/residência do beneficiário. Portanto, ao contrário do que se verificou do confronto da legislação mineira com a paulista, no caso de situações internacionais envolvendo o território de Minas Gerais e Bahia, não há possibilidade de conflito. Ou seja, mesmo que as situações

⁵⁸ BAHIA. Lei nº 4.286, de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre Transmissão "CAUSA MORTIS" e doação de quaisquer bens ou direitos (ITD). Salvador, **Diário Oficial do Estado**, 29 jan. 1989.

internacionais envolvam elementos de conexão com o território de Minas Gerais e Bahia, não haverá conflito de competência.

Poder-se-ia argumentar que o conflito pode existir caso o beneficiário tenha dois domicílios em Estados diferentes. Contudo, a considerar que esse potencial e improvável conflito deve resultar na invalidade das legislações estaduais, então também a incidência do imposto no plano exclusivamente doméstico, em que o elemento de conexão também é o domicílio do doador de bens móveis, seria invalidada, o que não se mostra adequado. Como já afirmamos antes, nos pouquíssimos casos concretos em que se verificar que um doador de bens móveis ou um beneficiário de transmissões oriundas do exterior possui dois ou mais domicílios em Estados diferentes do país, a providência correta será deferir ao Estado do principal domicílio (centro de interesses vitais) o direito de tributar a transmissão⁵⁹. O máximo a que se poderia chegar seria considerar inválida a exigência do imposto por qualquer dos Estados envolvidos *em cada caso concreto*, o que é bem distinto de considerar inconstitucional, no plano abstrato, toda a legislação que regula a matéria⁶⁰.

7. COMO O STF DEVE JULGAR O *LEADING CASE* DO RE Nº 851.108/SP?

Conforme aludido, em 25 de junho de 2015, o STF reconheceu repercussão geral no tema ventilado no RE nº 851.108/SP (Tema 825), que analisa a constitucionalidade da lei paulista que instituiu o ITCMD sobre fatos relacionados com o exterior.

⁵⁹ Solução prevista na legislação do Distrito Federal (art. 2.º, § 4.º da Lei 3.804/2006).

⁶⁰ Em sentido oposto, SCHOUERI, Luís Eduardo, **Direito Tributário**, 3.ª edição, 2013, p. 267.

O Órgão Especial do TJSP declarou inconstitucional a alínea *b*, inciso II, artigo 4º, da Lei estadual nº 10.705/2000, que versa sobre a cobrança do ITCMD sobre fatos vinculados ao exterior.⁶¹ O caso se referia a uma transferência de quotas societárias que o *de cuius* possuía em empresa situada no exterior. O voto do Relator, seguido pelos demais desembargadores, adotou a tese de que a lei complementar prevista no inciso III, §1º, art. 155 da CF seria imprescindível para regular o ITCMD, por compreender que a legislação estadual não possui competência para regular a matéria. Entendeu o Relator, citando a opinião de Ives Gandra da Silva Martins (analisada nos tópicos anteriores), que a lei complementar seria necessária para evitar a bitributação entre os Estados-membros e também entre os entes nacionais e internacionais.

Além dessa fundamentação ser claramente errônea, visto que a lei complementar brasileira não se destina a, nem seria capaz de, evitar uma pretensa incompatibilidade entre a legislação tributária interna e a legislação tributária de terceiros países (vide seção 6.2.1 *supra*), é curioso notar que o tribunal de São Paulo não se perguntou em momento algum se o contribuinte estava de fato sujeito a uma situação de bitributação, se outro Estado da federação exigia ou poderia exigir o tributo.

Veja-se a falta de técnica e a injustiça da decisão do tribunal de São Paulo: a pretexto de evitar um conflito ou uma bitributação que não existia, e nem poderia existir por motivos lógicos, o tribunal declarou a inconstitucionalidade de toda a legislação estadual, impedindo que o Estado exerça sua competência tributária numa miríade de outras situações em que tampouco se mostra possível um conflito de competência.

⁶¹ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP). Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011. Relator: Des. Guerrieri Rezende. Data do Julgamento: 30 mar. 2011. São Paulo, **DJe**, 07 abr. 2011.

O julgamento do mérito do RE 851.108 ainda não ocorreu, nem tem dada prevista para tanto. A Procuradoria Geral da República (PGR) se manifestou em parecer, em dezembro de 2015, contra a competência legislativa estadual que verse sobre o ITCMD nas hipóteses previstas pelo inciso III, § 1º, art. 155 da Constituição, até que seja editada lei complementar. Dois foram os argumentos utilizados pela PGR: (i) a lei complementar prévia seria necessária para evitar “inafastáveis riscos” de dupla tributação interna e para evitar “conflitos com outras soberanias/bitributação internacional”; (ii) haveria “baixa densidade normativa da previsão constitucional” que remete as situações internacionais do ITCMD à regulação por lei complementar⁶².

Discordamos do parecer do Ministério Público Federal. Em primeiro lugar, porque os riscos de dupla tributação interna, como demonstramos antes, somente se colocam em algumas situações específicas, havendo um vasto campo de situações internacionais em que somente um Estado tem competência para exigir o ITCMD, não fazendo sentido frustrar a tributação em todo e qualquer caso internacional por conta de um problema que atingirá somente algumas situações específicas. Em segundo lugar, porque não cabe (nem seria factível) à lei complementar nacional prevenir “conflitos com outras soberanias”, como já explicitado *supra*. Eventual bitributação internacional não é matéria a ser tratada por lei complementar. Além disso, a bitributação internacional representa um concurso e não um conflito normativo propriamente dito, e deve ser tratada por meio de medidas internacionais ou mesmo domésticas que promovam alguma forma de desoneração tributária⁶³.

⁶² BRASIL. Ministério Público Federal. Procuradoria-Geral da República. Recurso Extraordinário 851.108/SP. **Parecer N° 247204/2015 – ASJCIV/SAJ/PGR**. Brasília, 27 nov. 2015.

⁶³ Estamos de acordo com ANDRADE & PANZARINI FILHO que, mesmo não havendo tratado internacional sobre o tema, os Estados podem, em sua legislação, prever mecanismos unilaterais para evitar ou minorar uma eventual bitributação internacional sobre as transmissões – cf.

Quanto ao argumento da baixa densidade normativa da previsão constitucional, o parecer da PGR não conseguiu demonstrar por que o caso do ITCMD no exterior seria distinto, quanto a este aspecto, do caso (mencionado no parecer da PGR) em que o STF autorizou os Estados a instituírem o IPVA mesmo antes da edição da lei complementar de normas gerais (vide seção 5.3 *supra*). Onde está a “alta densidade normativa” na previsão constitucional sobre o IPVA? Segundo a PGR, a Constituição orientaria os Estados a tomarem o “local do licenciamento” como critério único para definir o Estado competente para a cobrança, mas essa opinião, que no fundo respalda a guerra fiscal do IPVA, está longe de ser pacífica ou mesmo majoritária (o STF enfrentará essa questão no julgamento do Tema 708 – RE 1.016.605 Repercussão Geral já reconhecida).

Se tivesse examinado o caso concreto do RE nº 851.108/SP, a PGR teria verificado que se trata de uma transmissão de imóvel localizado no exterior (Itália), que pertencia a *de cuius* estrangeiro, em benefício de pessoa residente e domiciliada no Estado de São Paulo. Assim, verifica-se apenas um elemento de conexão no território nacional. Estando o bem localizado no exterior e, levando em conta o fato de que o *de cuius* possuía residência e domicílio no exterior e teve o seu inventário processado no exterior, não há fato que vincule mais de um Estado-membro a essa transmissão. Portanto, em relação a casos como esse, é evidente que o único critério possível de ser utilizado pela lei complementar a ser elaborada pelo Congresso Nacional é o mesmo critério já utilizado pelas leis estaduais: o domicílio do beneficiário da transmissão, não havendo qualquer conflito de competência tributária.

ANDRADE, César Augusto Seijas de & PANZARINI FILHO, 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.º 16, jul. 2011, p. 85.

Diante de tudo isso, consideramos que o STF, julgando o caso concreto do RE 851.108 e o tema constitucional e ele subjacente, deveria firmar a tese de que, como a *ratio* do art. 155, § 1.º, III da Constituição é evitar ou prevenir conflitos de competência e a consequente dupla exigência de ITCMD por mais de um Estado, deve-se declarar a impossibilidade jurídica de os Estados exigirem o imposto somente naqueles casos em que se evidenciar que dois ou mais Estados, seguindo os elementos de conexão previstos em suas legislações, exigem do contribuinte o mesmo tributo. Em todas as demais situações, em que só há um elemento de conexão possível com o território nacional, ou em que os possíveis elementos de conexão estão todos localizados em um só Estado ou no Distrito Federal, não há risco de conflito de competência e, portanto, não há motivo para coarctar a competência estadual.

8. CONCLUSÕES

A pergunta que dá título ao presente artigo é: os Estados e o Distrito Federal podem cobrar o imposto sobre heranças e doações em situações internacionais antes da edição da lei complementar prevista na constituição?

As respostas a essa pergunta encontradas na doutrina e na jurisprudência são inadequadas: ou se defende (1) que todas as legislações estaduais sobre o ITCMD em situações internacionais devem ser declaradas inconstitucionais em abstrato por violarem os artigos 146, I e 155, § 1.º, III da Constituição e ensejarem graves conflitos de competência tributária; ou se defende (2) que os Estados têm o direito de instituir provisoriamente o imposto nos termos dos artigos 24, § 3.º da Constituição e 34, § 3.º do ADCT e cobrá-lo em situações internacionais independentemente de haver conflito de competência tributária; ou se defende que (3) nos casos em que houver efetivo conflito de competência entre dois Estados, a exigirem ao mesmo tempo o ITCMD do contribuinte, o Poder Judiciário

deve decidir qual Estado será competente para cobrar o imposto, segundo “a melhor interpretação da Constituição”.

No presente estudo, verificou-se que, de fato, as legislações estaduais nem sempre elegem os mesmos elementos de conexão para definir a competência tributária nas situações internacionais do ITCMD. Contudo, é preciso reconhecer com toda a clareza que os casos de conflito e dupla tributação interna são excepcionais, pois a ordem natural das coisas indica que, na maioria dos casos, o bem transmitido por doador estrangeiro ou *de cuius* residente no exterior estará no exterior e o beneficiário será domiciliado em um dos Estados brasileiros. Esta é, aliás, a situação concreta do RE nº 851.108/SP, com repercussão geral já reconhecida, em que se deu a transmissão de imóvel localizado na Itália, que pertencia a *de cuius* estrangeiro, em benefício de pessoa residente e domiciliada no Estado de São Paulo. Nesta hipótese, que é a situação típica presente na grande maioria dos casos, há apenas um elemento de conexão no território nacional: o domicílio do beneficiário.

Por outro lado, a jurisprudência do STF indica que o tribunal admite o exercício provisório da competência tributária estadual concorrente até que a lei complementar de normas gerais seja editada (caso do IPVA), a não ser que se configure uma situação de claro conflito de competências e sobreposição de exigências tributárias.

Sendo assim, a conclusão a que chegamos no presente estudo é que a resposta à pergunta acima deve ser a de que, como a *ratio* do art. 155, § 1.º, III da Constituição é evitar ou prevenir conflitos de competência e a consequente dupla exigência de ITCMD por mais de um Estado, o Poder Judiciário deve declarar a impossibilidade jurídica de qualquer Estado exigir o imposto somente naqueles casos em que se evidenciar que dois ou mais Estados, seguindo os elementos de conexão previstos em suas legislações, exigem do contribuinte o

mesmo tributo. Em todas as outras situações, em que só há um elemento de conexão possível com o território nacional, ou em que os possíveis elementos de conexão estão todos localizados em um só Estado ou no Distrito Federal, não há risco de conflito de competência e, portanto, não há motivo para coarctar a competência estadual.

Nesses casos de conflito de competência caracterizado, não cabe ao Judiciário decidir, segundo sua visão subjetiva sobre a melhor interpretação da Constituição, a qual dos dois entes tributantes deve ser deferida a competência, e sim declarar a impossibilidade de qualquer dos Estados tributarem a transmissão.

9. REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Imposto de transmissão causa mortis e doação na Constituição Federal, In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira & PASIN, João Bosco Coelho (Coords.). **Tributos em Espécie, Fundamentos e Elementos**, Rio: Elsevier, 2010, 303-318.

ANDRADE, César Augusto Seijas de & PANZARINI FILHO, 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.º 16, jul. 2011, 63-85.

BAHIA. Lei nº 4.286, de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre Transmissão "CAUSA MORTIS" e doação de quaisquer bens ou direitos (ITD). Salvador, **Diário Oficial do Estado**, 29 jan. 1989.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 12.^a edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BIAVA JUNIOR, Roberto. A incidência do ITCMD quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou quando, o 'de cujus' possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior - Análise de Constitucionalidade das Leis Estaduais que instituíram o ITCMD nestas hipóteses. **Direito Tributário Atual**, v. 26, 2011, p. 311-340.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Imposto Estadual Sobre Doações, In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, 5º volume, São Paulo: Dialética, 2001, 317-335.

BORGES, Antônio de Moura. Possíveis soluções para o problema da dupla tributação internacional, **Revista Fórum de Direito Tributário**, nº 27, Belo Horizonte, 2007, 37-62.

BRASIL. Ministério Público Federal. Procuradoria-Geral da República. Recurso Extraordinário 851.108/SP. Nº **247204/2015 – ASJCIV/SAJ/PGR**. Brasília, 27 nov. 2015. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4667945>>. Acesso em: 26 jun. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Agravo de Instrumento nº 805.043/RJ. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Data do Julgamento: 23 jun. 2010. Brasília, **DJe**, 30 jun. 2010. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14827172/agravo-de-instrumento-ai-805043-rj-stf>>. Acesso em: 24 jun. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1089. Relator: Min. Francisco Rezek, Tribunal Pleno. Data do Julgamento: 29 maio 1996. Brasília, **DJe**, 20 mai. 1996. Disponível em:

<<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=1089&classe=ADI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 26 jun. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Agravo de Instrumento nº 167.777 AgR. Relator: Min. Marco Aurélio, Segunda Turma. Data do Julgamento: 09 de maio 1997. Brasília, **DJe**, 09 mai. 1997. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=279206>>. Acesso em: 26 jun. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Agravo de Instrumento nº 805.043/RJ. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Data do Julgamento: 01 jul. 2010. Brasília, **DJe**, 26 jun. 2010. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3908227>>. Acesso em: 26 jun. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 136.215/RJ. Relator: Octavio Gallotti. Publicação. Data do Julgamento: 16 abr. 1993. Brasília,

DJ, 11 mai. 1993. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28136215%2ENUME%2E+OU+136215%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ybrv4vya>>. Acesso em: 26 jun. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 236.931/SP. Relator: Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma. Data do Julgamento 10 ago. 1999. Brasília, DJ, 29 out. 1999. Disponível em:

<<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1730847>>. Acesso em: 26 jun. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli. Data do Julgamento: 19 ago. 2015a. Brasília, DJe, 01 mar. 2016. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2695602>>. Acesso em: 26 jun. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Relator: Ministro Dias Toffoli. Data do Julgamento: 25 jun. 2015. Brasília, DJe, 19 ago. 2015a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=307505674&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

COLUCCI, Nycolas Martins; FERRAZ, Diogo. Incidência do ITCMD na sucessão de bens moveis. Títulos e créditos decorrente de inventário processado no exterior. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**: RTrib, v. 22, 2014, p. 116.

DISTRITO FEDERAL. Lei nº 3.804, de 08 de fevereiro de 2006. Dispõe quanto ao Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD, e dá outras providências. Distrito Federal, **Diário Oficial do DF**, 13 fev. 2006. Disponível em <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=3804&txtAno=2006&txtTipo=5&txtParte=>>>. Acesso em: 26 jun. 2018.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**, São Paulo: José Bushatsky, 1972.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social, In: GRECO, Marco Aurelio e GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**, São Paulo: Dialética, 2005, 141-167.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributação e Orçamento nos 25 anos da Constituição de 1988, **Revista de Informação Legislativa**, n.º 200, 2013, 137-151.

GODOI, Marciano Seabra de. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a curiosa diferença de tratamento tributário no transporte de passageiros por vias aérea e terrestre. **Revista de Estudos Institucionais**, v. 2, p. 443-466, 2016.

KOKAY, Érika. **Projeto de Lei Complementar nº 363/13, 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. Disponível em: <>. Acesso em: 26 jun. 2018.

MARTINS, Adriano Vidigal. **Constitucionalidade das Leis Estaduais que Instituem a Incidência do ITCMD sobre Doações Provenientes do Exterior**. São Paulo, nº 223, página 7. Abril - 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Necessidade de lei complementar para a conformação do Imposto de transmissão 'causa mortis' e par doação de bens e recursos recebidos do exterior -inteligência do artigo 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n.º 99, p. 158, 2003.

MELO, Jose Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Imposto Federais, Estaduais e Municipais**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria Do Advogado, 2016.

MINAS GERAIS. Lei nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD. Belo Horizonte, **DO**, 30 dez. 2003.

SÃO PAULO. 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. São Paulo, **Diário Oficial**, 29 dez. 2000.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP). Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011. Relator: Des. Guerrieri Rezende. Data do Julgamento: 30 mar. 2011. São Paulo, **DJe**, 07 abr. 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3.^a edição, São Paulo: Saraiva, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** – Volume IV, Os Tributos na Constituição, Rio: Renovar, 2007.

TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**, 2.^a edição, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

WEISS, Fernando Lemme. O imposto de transmissão causa mortis e a partilha extrajudicial. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 146. São Paulo: Dialética, 2007, 18-34.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**, 7.^a edição, Rio de Janeiro: Forense, 2010.