

VOTO

O Senhor Ministro **Ricardo Lewandowski** (Vogal): Trata-se de recurso extraordinário interposto com fundamento no art. 102, III, a, da Constituição Federal, em face de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo - TJSP, que reconheceu a incompetência daquele ente federativo para legislar sobre a incidência do imposto sobre transmissão causa mortis e doação - ITCMD na hipótese de sucessão testamentária de bem imóvel e móvel localizados no exterior, quando o *de cuius* residente e é domiciliado no exterior, em acórdão assim ementado:

“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.”

O Ministro Dias Toffoli, Relator do feito, vota pelo não provimento do recurso extraordinário e sugere a seguinte tese de julgamento:

“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”.

Propõe, ainda, a modulação dos efeitos da decisão, seguindo a seguinte sugestão formulada pelo Ministro Roberto Barroso:

“10. 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.

11. Faço ainda um apelo ao Poder Legislativo para que supra tal omissão e discipline a matéria do art. 155, § 1º, III, da Constituição, por meio de lei complementar. Não posso deixar de destacar que estamos diante de uma situação de clara tensão entre a Justiça tributária e a reserva de lei, que demanda a atuação do legislador”.

Pois bem.

Com efeito, nos autos do AI 805.043/RJ, neguei seguimento ao recurso por entender que a instituição de imposto sobre doação proveniente do exterior enquadrava-se nas hipóteses em que esta Suprema Corte admitia aos estados-membros suprir a omissão legislativa da União, pelo exercício da competência plena prevista no art. 24, § 3º, da Constituição Federal em conjunto com o art. 34, § 3º, do ADCT. Aquela decisão transitou em julgado em 12/8/2010.

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

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

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

[...]

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

[...]

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

- a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;
- b) se o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;” (grifei)

A esse respeito, abalizada doutrina destaca que “nos casos em que a incidência do imposto sobre transmissão causa mortis e doações/ITCMD envolve possível conflito de competência entre o Brasil e algum País deu-se

também a reserva de matéria à lei complementar” (MACHADO, Hugo de Brito. *A lei complementar tributária*. São Paulo. Malheiros, 2010, p. 211), sem que o referido ato normativo possa alterar a competência privativa dos Estados e Municípios para instituir o tributo, é claro.

Mas não só. A exigência de lei complementar também visa, dentre outras finalidades, “dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios” (art. 146, I, da CF), já que

“[a] sua função na espécie é **tutelar do sistema e objetiva controlar**, após a promulgação da Lei Maior, **o sistema de repartição de competências tributárias, resguardando-o**. Em princípio, causa perplexidade a possibilidade de conflitos de competência, dada a rigidez e a rigorosa segregação do sistema, com impostos privativos e apartados por ordem de governo e taxas e contribuições de melhoria atribuídas com base na precedente competência político-administrativa das pessoas políticas componentes da Federação. Dá-se, porém, que não são propriamente conflitos de competência que podem ocorrer, **mas invasões de competência em razão da insuficiência intelectual dos relatos constitucionais pelas pessoas políticas destinatárias das regras de competência relativamente aos fatos geradores de seus tributos, notadamente impostos**. É dizer, dada pessoa política mal entende os relatos constitucional e passa a exercer a tributação de maneira mais ampla que a prevista na Constituição, ocasionado fricções, atritos, em áreas reservadas a outras pessoas políticas. **Diz-se então que há um conflito de competência**. Quando ocorrem fenômenos dessa ordem, o normal é submeter ao Judiciário o desate da questão, o que provoca maior nitidez, dando feição cada vez mais límpida ao sistema de repartição das competências tributárias. E, evidentemente, esta possibilidade existe. **Ocorre que o constituinte, para custodiar o sistema, encontra uma fórmula legislativa de resolver o conflito interpretando o seu próprio texto através de lei complementar. Na verdade, o constituinte delegou ao Congresso esta função**.” (CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro. Forense, 2010, pp. 87-88; grifei)

Nessa linha de entendimento, esta Suprema Corte já assinalou, por exemplo, em matéria de ICMS, que “o legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a ‘guerra tributaria’ entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter

subordinante”, as quais, dentre outras providências, “justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais” (ADI 1.247-MC/PA, Rel. Min. Celso de Mello)

Como se vê, também na espécie, faz-se necessário o adequado disciplinamento do tema por meio de lei complementar nacional, já que a divergência de critérios entre as legislações dos distintos entes políticos pode ensejar conflitos sobre a incidência do ITCMD.

Ora, a existência de critérios dispares nas legislações estaduais e distrital pode ensejar a ocorrência de situações nas quais mais de um ente subnacional exerça a competência para tributar a herança, por exemplo.

Por isso, evoluindo do entendimento consignado no AI 805.043/RJ, de minha relatoria, entendo que, ante a ausência da lei complementar exigida pelo art. 155, 1º, III, **a** e **b**, da CF, não podem os Estados e o Distrito Federal exercerem a competência plena prevista no art. 24, § 3º, da CF, para disciplinar o imposto sobre transmissão causa mortis e doação proveniente do exterior.

Isso posto, acompanhando o Relator, Ministro Dias Toffoli, voto pela negativa de provimento ao recurso extraordinário, assim como pela modulação dos efeitos da decisão e a favor proposta de tese de repercussão geral. Discordo, no entanto, quanto ao apelo a ser endereçado ao Congresso Nacional para que legisle neste ou naquele sentido.

É como voto.