

## **ANÁLISE SOBRE A INCIDÊNCIA DE IMPOSTO TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E DOAÇÃO (ITCMD) SOBRE DOAÇÕES ORIUNDAS DO EXTERIOR CONSIDERANDO O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 851.108**

Brenda Karoline Alves Cantanhede<sup>1</sup>  
Thiago Perez Rodrigues da Silva<sup>2</sup>

### **RESUMO**

Por meio da presente pesquisa buscou-se analisar os reflexos jurídicos oriundos do julgamento do Recurso Extraordinário nº 851.108, com repercussão geral (Tema 825) pelo Supremo Tribunal Federal, no qual se debate a inconstitucionalidade da competência dos Estados-Membros em instituir sobre o Imposto Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), nas hipóteses de doações e heranças instituídas do Exterior, com base e fundamentação legal no artigo 24, §3º, da Constituição Federal de 1988 e artigo 34, § 3º, do ADCT. Desta feita, o estudo em comento se funda em primeiro momento em retratar sobre a evolução dos tributos, bem como preocupou-se em enfatizar o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, e firmando o entendimento, buscou-se compreender a competência para legislar sobre os entes da federação, seguido da base de discussão do Recurso Extraordinário nº 851.108. Por fim, o objeto da pesquisa em foco foi desenvolvido baseado em metodologia bibliográfica e jurisprudencial.

**Palavras-chave:** ITCMD; Competência; Recurso Extraordinário; Repercussão Geral; Doação Internacional.

### **1 INTRODUÇÃO**

O presente estudo tem como foco principal abordar sobre a análise do Imposto Transmissão *Causa Mortis* e Doações (ITCMD) sobre doações oriundas do exterior, no que se dispõe a repercussão geral tratada através do Recurso Extraordinário nº 851.108/SP.

Não menos importante, constata-se obstáculo à concretização da norma da universalidade da sucessão nas relações internacionais, decorrente do “princípio geralmente aceito, de que a competência judiciária para decidir sobre bens, particularmente imóveis, é privativa dos tribunais da respectiva situação”. Sendo assim, identificar os motivos que levam à possível cobrança do imposto tem sido alvo de discussão jurisdicional que, empiricamente, buscam corroborar com importantes obtidos (VALLADÃO, 2004, p. 727).

---

<sup>1</sup> Acadêmico do Curso de Direito do CEULP/ULBRA. E-mail: [brendakarolineac@gmail.com](mailto:brendakarolineac@gmail.com)

<sup>2</sup> Docente do Curso de Direito do CEULP/ULBRA.

O objetivo central reside em discutir sobre a análise de Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) sobre doações oriundas do exterior, pois há uma constante discussão em relação ao poder dos Estados-Membros em se tributar ou não, decorrente da omissão do Congresso Nacional em relação à falta de lei complementar prevista na Constituição Federal, gerando relevantes impactos judiciais e inseguranças jurídicas.

Assim, é possível notar que a análise de Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) sobre doações oriundas do exterior pode impactar direta ou indiretamente na arrecadação do Fisco, pois decorre da individualidade de cada Estado, através de ocasionar complexidade do tema, bem como gerar um conflito de competência, decorrendo de uma carga fiscal desnecessária, ocorrendo à implicação do princípio da celeridade processual.

Dito isto, o presente trabalho partiu da necessidade de entender sobre a importância desse imposto no que diz respeito a negócios jurídicos da seara internacional, bem como apresentar o viés geral sobre a competência para legislar sobre as doações oriundas do exterior, através da análise do RE nº 851.108/SP, e dispor sobre a legalidade desta referida competência.

Sendo assim, a problemática de pesquisa suscitada no presente estudo é saber, a partir do julgamento do Recurso Extraordinário nº 851.108/SP como o ITCMD é visto em relação a doações oriundas do exterior? E como objetivo geral, transparecer uma apreciação crítica da referida análise do imposto com observância ao julgado em apreço.

E por fim, afim de melhor adequar ao objetivo geral, delineou-se a presente pesquisa em conceituar o ITCMD; apresentar quem possui competência para legislar e analisar o RE nº 851.108/SP. Outrossim, o método de pesquisa utilizado foi o dedutivo e a pesquisa bibliográfica com base em revisão jurisprudencial, a partir da coleta de informações de sites, fontes de artigos e revistas científicas, incluindo a análise do recurso em questão, bem como estudos em referenciais teóricos necessários para embasar as análises e discussões sobre o presente assunto.

## **2 IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS (ITCMD)**

A genealogia do tributo é referendada como toda prestação em pecúnia e compulsoriamente, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constituía sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Tanto é verdade que Josiane Minardi (2019, p. 27) ao comentar sobre o tributo, colaciona a seguinte definição:

O tributo é uma prestação pecuniária arrecadada pelo Estado, no uso de seu Poder de Império (Poder Extroverso), com a finalidade de atender aos gastos públicos. O legislador se preocupou em estabelecer a definição de tributo, conforme se observa no artigo 3º do Código Tributário Nacional – CTN: *“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade plenamente vinculada.”*

Portanto, os tributos são de caráter obrigatório, devendo ser pagos em dinheiro, ou valor correspondente que o faça representar e mediante atividade administrativa vinculada. Porém, o tributo não possui definição infundida, ou seja, o tributo é apenas um gênero que se subdivide em espécies tributárias que ganham contornos distintos a depender do fato gerador.

Seguidamente, o ordenamento jurídico hodierno reconhece cinco espécies tributárias, sendo que três delas são facilmente localizadas no texto constitucional e infraconstitucional, quais sejam, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Por sua vez, as contribuições sociais, especiais e os empréstimos compulsórios são frutos da jurisprudência itinerante e da doutrina majoritária.

E assim, os impostos são apenas uma parte integrante do tributo que é gênero e que fornece elementos concêntricos a todas as espécies. O seu fato gerador reside, a partir de uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Nesse sentido, Leandro Paulsen (2021, p. 26) argumenta que:

Os impostos são tributos que incidem necessariamente sobre revelações de riqueza do contribuinte. ”, partindo-se da premissa que os fatos geradores estarão diretamente ligados ao contribuinte, e não ao Estado, se considerado o disposto no artigo 16 do CTN, dada a redação de que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Não é por outra razão que os impostos pressupõem uma situação independente, e assim, tão somente é necessário o fato gerador da obrigação tributária, para que ocorra o recolhimento do referido imposto, causando assim uma obrigação unilateral (SABBAG, 2019).

Os impostos classificam-se em diretos e indiretos, sendo que os primeiros são aqueles cujo fato gerador incide diretamente sobre o contribuinte, tendo por obrigação o recolhimento do tributo aos cofres públicos. Já os impostos indiretos são aqueles em que o contribuinte de direito é diferente do contribuinte de fato. São aqueles que incidem sobre o contribuinte de direito que, por sua vez, transfere o encargo fiscal a uma pessoa alheia à relação jurídica tributária, usualmente chamada de contribuinte de fato (CARNEIRO, 2015).

De certo, é possível concluir que os impostos são de natureza não vinculada, sendo pagos por qualquer pessoa física ou jurídica para o custeio dos investimentos governamentais, e, conseqüentemente, o não pagamento acarreta em multas e sanções com previsão legal.

Noutro sentido, os impostos são delimitados segundo a sua localização geográfica e impacto no setor econômico, e principalmente são delimitados aos Entes Políticos distintos pela Constituição Federal de 1988. Qual seja, a impostos que são cobrados pela União, Estados, Municípios e cumulativamente pelo Distrito Federal. Isso porque, “a competência tributária é a outorga de poder concedida pela Constituição Federal aos Entes Federativos para que eles possam instituir e majorar tributos” (MINARDI, 2019, p. 54)

Conquanto aos Impostos Estaduais, a Constituição Federal outorgou aos Estados a instituição do imposto sobre circulação de mercadorias, imposto sobre a propriedade de veículos automotores e sobre o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação. A despeito disso, o art. 155, inciso I da Magna Carta assim dispõe:

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; IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.

Ademais, cumpre salientar a importância do inciso III do § 1º do art. 155, no qual estabelece a competência regulada por lei complementar nos casos em que o doador possua domicílio ou residência no exterior, ou o de cujus possuir bens, bem como ser residente ou domiciliado ou ter o seu inventário processado no exterior.

Por conseguinte, o ITCMD é o imposto incidente sobre transmissões de bens e doações a título gratuito, é necessariamente, uma transferência jurídica de titularidade do

direito sobre o bem. Nesse ínterim, a transmissão é transferência jurídica, implicando a sucessão na titularidade do bem ou direito. Será causa mortis quando ocorra por força do falecimento real ou presumido do titular. [...] A doação também implica transferência de titularidade de bem ou direito, mas decorrente ato jurídico intervivos a título gratuito (PAULSEN, 2021).

Ainda, considera-se doação à entrega da coisa de maneira espontânea de bens ou direitos, sem que ocorra contraprestação por parte do beneficiário. Conforme estabelece o Código Civil, em seu artigo 538, “Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra”.

Portanto, partilham-se as hipóteses de incidência decorrendo de duas situações, sendo i) em face do falecimento do titular de direitos; ou ii) pela doação feita a terceiros de forma gratuita.

As principais características do Imposto Transmissão Causa Mortis e Doação, perpassam de ser um tributo: a) fiscal: tem como objetivo a captação de recursos para o Estado ou Distrito Federal; b) direto: recai o ônus econômico diretamente e absolutamente ao contribuinte; c) real: cobrado devido à ocorrência objetiva de fato tributáveis considerando o valor dos bens transmitidos ou decorrente da doação; d) proporcional: a alíquota do ITCMD não sofrerá alteração na base de cálculo; e) não vinculado: sua obrigação tem fato gerador independente de qualquer atividade específica estatal relacionada ao indivíduo; f) incidência instantânea: o fato gerador refere-se a duas circunstâncias de fato: falecimento e doação (CARNEIRO, 2019).

Já o fato gerador do ITCMD ocorre de forma distinta para cada herdeiro, legatário ou cessionário, ou seja, se houver dois ou mais herdeiros, o fato gerador ocorrerá separadamente em suas respectivas transmissões. Não é por outra razão que, ante a denominação do elemento espacial, subentende-se como o local onde ocorre o fato gerador, que por sua vez, compreende na transmissão não onerosa, mediante contrato de doação, ou em razão do falecimento.

Neste sentido, conforme se estabelece no Código Civil, em seu artigo 1.784, aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários. Além do mais, a Constituição Federal determinou as regras para a competência deste imposto, prevista no artigo 155 §1º, conforme pode se ver:

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,

competete 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; IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.

No que refere ao elemento quantitativo, ou seja, a base de cálculo, o ITCMD adotou o valor do mercado dos bens ou direitos concedidos na data da herança ou doação. De acordo com índices da UFESP, haverá correção monetária no momento da abertura da sucessão ou doação, em que pese à data de pagamento do imposto previsto na legislação (SHINGAKI, 2016).

Nesse sentido, segundo Ricardo Alexandre (2014, p. 97) ensina que:

Chegou-se à conclusão de estarem sujeitas à legalidade ou, de maneira mais estrita, à reserva legal: I – a instituição de tributos, ou a sua extinção; II – a majoração de tributos, ou sua redução; III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal e do seu sujeito passivo; IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo; [...]

Em tais situações, relativamente ao aumento da base de cálculo, o Código Tributário Nacional estipula que, se a majoração resultar no aumento do tributo, em regra, o procedimento será positivado mediante lei, pois tal aumento equivale a sua modificação, e somente por meio desta que é possível a majoração do tributo.

Nesta esteira, em que pese a discussão sobre a definição da base de cálculo, em sede do Tema 1014 – STF, discute-se que:

À luz dos artigos 5º, caput e inc. II; 18; 25 a 28; 150, incs. I e II; e 155, inc. I, da Constituição Federal, a possibilidade de utilização, na apuração do valor Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), da base de cálculo obtida com base na legislação local que prevê a adoção do valor de mercado do bem como base de cálculo do imposto.

Logo, reconhecida a inexistência de Repercussão Geral, e com base nos apontamentos feitos, não há no que se falar na controvérsia no tocante a base de cálculo, pois, encontra-se em princípio da legalidade, e fundamentada na legislação local e o Código Tributário Nacional.

No que tange a alíquota, entende-se como o valor a ser pago pelo sujeito ativo em detrimento do cumprimento da obrigação, haja vista a ocorrência do fato gerador. O art. 155, §1º, inciso IV, determina a responsabilidade do Senado Federal diante da fixação máxima, a qual definiu que a alíquota máxima seria de 8%, determinada pela Resolução nº 9/92.

Da mesma forma, consoante determina o art. 2º da referida Resolução, as alíquotas serão progressivas conforme a capacidade contributiva de cada herdeiro, ou seja, quanto maior a riqueza, maior será a tributação sobre ela.

Insta observar que, no Estado do Tocantins, as alíquotas são determinadas pela Lei estadual do Tocantins, nº 1.287, de 28/12/2001, *in verbis*:

Art. 61. As alíquotas do ITCD são:

I – 2%, quando a base de cálculo for superior a R\$ 25.000,00 e até R\$ 100.000,00; (Redação dada pela Lei 3.019 de 30.09.15). efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

Redação Anterior: (1) Lei 1.287 de 28.12.01.

I – 2%, quando a base de cálculo for igual ou inferior a R\$ 20.000,00;

II – 4%, quando a base de cálculo for superior a R\$ 100.000,00 e até R\$ 500.000,00; (Redação dada pela Lei 3.019 de 30.09.15). efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

Redação Anterior: (1) Lei 1.287 de 28.12.01.

II – 3%, quando a base de cálculo for superior a R\$ 20.000,00 e até R\$ 100.000,00;

III – 6%, quando a base de cálculo for superior a R\$ 500.000,00 e até R\$ 2.000.000,00; (Redação dada pela Lei 3.019 de 30.09.15). efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

Redação Anterior: (1) Lei 1.287 de 28.12.01.

III – 4%, quando a base de cálculo for superior a R\$ 100.000,00.

IV – 8%, quando a base de cálculo for superior a R\$ 2.000.000,00. (Redação dada pela Lei 3.019 de 30.09.15). efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

No tocante ao adimplemento do respeito tributo, o mesmo diploma estadual, dispõe sobre os prazos, instituindo-se que nos casos de:

- 1) Transmissão *Causa Mortis* (herança): 180 dias contados da data do óbito (abertura da sucessão);
- 2) Excedente de meação decorrente de dissolução de sociedade conjugal (divórcio/separação): até 30 dias contados da data em que transitar em julgado a sentença (se o processo for judicial), ou antes da lavratura da escritura pública (se o procedimento tramitar em cartório);
- 3) Excedente de meação decorrente de dissolução de união estável: até 15 dias contados da data da assinatura do instrumento próprio ou do trânsito em julgado da sentença (se o processo for judicial), ou antes da lavratura da escritura pública (se o procedimento tramitar em cartório);
- 4) Doação de bem, título ou crédito que se formalizar por escritura pública: antes da lavratura da escritura pública.

- 5) Doação de bem, título ou crédito que se formalizar por escrito particular: 15 dias contados da data da assinatura do contrato.
- 6) Nas transmissões por doação de bem, título ou crédito não referidas acima: 15 dias contados da ocorrência da doação.
- 7) Cessão de direitos de forma gratuita:
  - a. antes da lavratura da escritura pública, se tiver por objeto bem, título ou créditos determinados; b. 180 dias contados da data do óbito (abertura da sucessão), quando a cessão se formalizar nos autos do inventário, mediante termo de desistência ou de renúncia com determinação de beneficiário;

No que se refere à abertura do processo, conforme estabelece o art. 983 do Código de Processo Civil, o processo inicia-se no prazo de 60 dias a contar da abertura da sucessão, não ultrapassando 12 meses subsequentes, podendo o juiz prorrogar o prazo, de ofício ou a requerimento de parte.

Diante de tais informações, é válido complementar que, o imposto de transmissão *causa mortis* e doação, não se aplica aos bens pertencentes à viúva meeira, decorrendo do fato de não ser herdeira, então somente é efetuada a cobrança sobre a meação compartilhável.

Cabe destacar que a não abertura do prazo acarreta em multa, com acréscimo de 10% sobre o valor do imposto, quando em se tratando de abertura do inventário ultrapassados 60 dias para abertura da sucessão e, se resultar em mais de 180 dias, será aplicada multa de 20%. (LEI Nº 10.705, 2000).

Por fim, resta esclarecer que somente após a homologação da sentença dos direitos de cada herdeiro, é possível apurar as características pessoais, materiais e quantitativas da hipótese normativa, possibilitando a arrecadação e cobrança de tributos.

Em linhas gerais, essas são as características básicas do imposto de transmissão *causa mortis* e doação, pontos estes importantes para a compreensão advinda sobre os aspectos da competência tributária no ordenamento jurídico.

### **3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PARA LEGISLAR SOBRE OS ENTES DA FEDERAÇÃO**

A competência tributária se deriva da manifestação da autonomia do ente político, isto é, se sujeita ao ordenamento jurídico constitucional, dependendo das normas constitucionais advindas das obrigações tributárias corretas.

Conforme se depreende no art. 6º do Código Tributário Nacional, consta que, nenhuma pessoa jurídica de direito público, por si, dependa de outro ente federado para instituição de tributos.

Para Carvalho (2014, p. 218) “uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico do sujeito ativo”. Diante disso, busca-se compreender o conceito de competência legislativa, formada por pessoas políticas dotadas de poder para expedir regras no ordenamento jurídico.

Noutro modo não poderia ser, já que a competência é exclusivamente constitucional, partindo-se do entendimento que, o constituinte, é detentor de poder soberano, partilha deste poder com pessoas jurídicas de direito público, passando a exercê-lo de maneira exclusiva (SCHOUERI, 2021).

Portanto, a competência é um instrumento de outorga conferida pela Marga Carta aos Entes Políticos, declina-se do próprio princípio da legalidade que pontifica a ingerência tributária e delimitação por lei.

Neste sentido que Carvalho (2012), compreende-se a competência tributária como um privilégio legal das pessoas políticas, consolidado na posição de legislar sobre a produção de normas jurídicas voltada a natureza dos tributos. Por conseguinte, é um poder indelegável atribuído, pela Constituição Federativa, aos entes que as compõem, para a devida instituição, mediante lei específica de determinado tributo.

Não obstante, a competência tributária é privativa e exclusivamente da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Posto que só as pessoas jurídicas de Direito Público que exercita a atividade estatal específica quem pode instituir o tributo vinculado a essa atividade. Portanto, a competência é privativa do ente estatal que a exercita (MACHADO, 2007).

Por sua vez, Eduardo Sabbag (2009, p. 339) afirma que, “a competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária”. Isso significa que, os Estados têm competência pra instituir impostos e legislar sobre ele, desde que não ultrapasse os limites previstos na Constituição Federal, de modo que se um ente ultrapassa a competência a que lhe cabe outro, o mesmo implicará em invasão de competência, divergindo da função em que foi outorgada, não podendo extrapolá-la.

Nesta senda, é que se compreende a competência relativa aos entes políticos, dispostos nos artigos 153 a 156 da Constituição Federal. Dito isso, entende-se a competência da União perante os impostos de:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Além do mais, a União detém do poder de criar outros tipos de tributos, por lei ordinária, exceto para o IGF, empréstimos compulsórios, impostos e contribuições residuais, do qual sucedem de lei complementar.

Por sua vez, a competência dos Estados e ao Distrito Federal, é determinada para instituir os seguintes impostos, elencados no artigo 155 da Constituição Federal, como:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III - propriedade de veículos automotores.

Já os impostos municipais são recepcionados pelo artigo 156 da Constituição Federal:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Nota-se que, considerando os artigos mencionados, a base para outorga de competência configurou-se no critério econômico mediante a análise do fato gerador, base de cálculo, e do contribuinte em vista dos tributos sobre a riqueza.

Tais considerações são necessárias para que se entenda as classificações das competências, bem como suas características, das quais se classificam como: competência privativa, extraordinária, especial e residual.

A competência privativa se determina na própria Constituição, baseada no rol de impostos característicos a cada ente tributante. Em que pese, o artigo 153 da CF/88 enumera os impostos federais com competência exclusiva da União, a qual se transcreve em sua literalidade da seguinte forma:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Neste sentido, acrescenta Carrazza (2011, p.550) que “a União, os Estados, os Municípios o Distrito Federal, no tocante à instituição de tributos, gozam de privatividade ou se preferimos, de exclusividade”.

De certo, insta concluir que, a Constituição Federal designa as competências privativas para cada ente político, de modo que, qualquer pessoa que não detenha desta competência para criação de determinado tributo, viola às normas constitucionais.

Por outro lado, Carvalho (2014, p.221-222) diverge dessa linha de pensamento, sustentando que:

Tenho para mim que a privatividade é insustentável, levando em conta disposição expressa da Lei das Leis que, bem ou mal, é o padrão empírico para a emissão de proposições descritivas sobre o direito posto. A União está credenciada a legislar sobre seus impostos e, na iminência ou no caso de guerra externa, sobre impostos ditos “extraordinários”, compreendidos ou não em sua competência tributária, consoante o que prescreve o art. 154, II. Dirse-á que se trata de exceção, mas é o que basta para derrubar proposição afirmativa colocada em termos universais, de tal sorte que impostos privativos, no Brasil, somente os outorgados à União. A privatividade fica reduzida, assim, à faixa de competência do Poder Público Federal.

Diante da característica de indelegável e intransferível, visa o entendimento da outorga constitucional, onde direciona a competência e autonomia para a pessoa de direito político, não podendo, em hipótese alguma, a sua delegabilidade. É neste sentido que, Carrazza (2003, p. 578) aponta que: “(...) quando o Texto Magno outorga uma competência, visa a promover um interesse público, que só se considera atingível por intermédio da atuação do titular escolhido (pessoa, órgão, autoridade, etc.).”.

Portanto, caso os detentores de competência no qual lhe foram outorgadas pela Constituição Federal comutassem de liberdade entre si, o efeito da decisão perderia a força,

no sentido em que se torne modificável e assim, dissiparia a rigidez e a estabilidade que se pretende por parte do legislador.

Já a incaducabilidade é compreendida nos ensinamentos de Carvalho (2014, p. 221):

A Constituição existe para durar no tempo. Se o não uso da faixa de atribuições fosse perecível, o próprio Texto Supremo ficaria comprometido, posto na contingência de ir perdendo parcelas de seu vulto, à medida que o tempo fluísse e os poderes recebidos pelas pessoas políticas não viessem a ser acionados, por qualquer razão histórica que se queira imagina.

Neste sentido, considera-se como uma característica da função legislativa, de maneira que a função de criar tributos é parte, não podendo o Poder Legislativo impedir o ente de legislar sobre matéria de sua competência.

A inalterabilidade seguindo o entendimento da hermenêutica constitucional consolida que ficam totalmente impedidos às pessoas políticas para alterarem o âmbito do poder tributário que lhes foram conferidos. Deste modo, pode usufruir-se de toda a sua amplitude, mas não podem modificar seus termos e condições.

Consolidando o entendimento, Carrazza (2013, p. 551) afirma:

A competência tributária é improrrogável, vale dizer, não pode ter suas dimensões ampliadas pela própria pessoa política que a detém. Falta-lhe titulação jurídica para isto. O que as pessoas políticas podem fazer, sim, é utilizar, em toda a latitude, as competências tributárias que receberam da Constituição. Só ela, porém, é que, eventualmente, pode ampliá-las (ou restringi-las). Esta é, pois, uma matéria sob reserva de emenda constitucional.

Isto é, as competências não podem ser alteradas se estas não forem decorridas da própria Constituição Federal, vez que, somente detém de poder para ampliá-las ou restringi-las.

Por fim, a irrenunciabilidade reconhece que, as pessoas políticas não podem abrir mão, seja no todo, seja em parte, das atribuições que lhes competem. É nesse sentido que Carraza (2012, p. 753) leciona:

As normas constitucionais que arquitetam e partilham as competências tributárias são inalteráveis por normas infraconstitucionais, como já tratamos de demonstrar. Em resumo, o modelo tributário brasileiro não pode mudar a grado seja do Legislador ordinário de cada pessoa política, seja (o que é muito mais grave) do Fisco, ao qual só é permitido cumprir a lei que lhe diz respeito.

À despeito deste entendimento, da mesma forma em que um ente não pode delegar as competências para o outro, é que se configura a irrenunciabilidade, ou seja, estes entes não podem renunciar, no todo ou em parte por tratar-se de direito constitucional, a competência torna-se indisponível.

Para tanto, antes de adentrar a parte principal do presente trabalho, faz-se necessário discutir sobre a divisão da competência tributária, onde se configura em privativa, comum e residual.

Como mencionado anteriormente, a competência privativa é atribuída a um ente político em particular, dos quais detém de autonomia para instituir impostos, conforme elencados na Constituição Federal.

Neste passo, a competência comum, por sua vez, é atribuída aos entes políticos em geral, como instituir taxas ou o exercício do poder de polícia, e, para sustentar essa ideia é que Torres (2006, p. 363) defende:

Competência comum é a atribuída a cada ente político para impor os mesmos tributos, guardado, entretanto, o vínculo entre o tributo e o serviço prestado ou a atividade exercida. A competência comum se restringe aos tributos contraprestacionais (taxas, contribuições de melhoria e contribuições previdenciárias dos servidores públicos), donde se segue que é devido ao ente que houver entregue a prestação. Aparece nos arts. 145, II e III, e 149, parágrafo único.

De outro modo, a competência residual sobrevém da possibilidade dada ao constituinte originário à União, de instituir imposto que se diverge do previsto da Constituição Federal, desde que não sejam cumulativos nem tenham base de cálculo própria dos impostos já discriminados, da qual vale citar, o artigo 154, I. *in verbis*:

Art. 154. A União poderá instituir:  
I - Mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; [...]

Assim sendo, entende-se como a competência atribuída a União relativa a impostos em situações não previstas no texto constitucional. Da análise em comento, é possível inferir que a Constituição não cria ou institui qualquer tributo, apenas concede a competência ao ente para fazê-lo, e por meio dela é livre para legislar sobre o tributo a que compete.

Desta feita, a Emenda Constitucional nº42/2003, da Constituição Federal, em seu aludido artigo 146-A, dispõe que “lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”. Ou seja, os tributos devem ser aplicados uniformemente de maneira que alcance a neutralidade, incorrendo na não desigualdade de mercado, minimizando a lacuna para a inconstitucionalidade.

É nesse sentido, que busca-se compreender a disposição do inciso III, parágrafo 1º do artigo 155 da Constituição Federal, relativo a competência para se tributar o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, cuja instituição do imposto recai sobre os Estados e ao Distrito Federal, onde será positivada por lei complementar, nos casos em que o doador possuir domicílio ou residência no exterior, bem como se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o inventário processado no exterior, discussão em que será tratada no próximo capítulo.

Por fim, é de salutar importância de distinguir competência de capacidade tributária ativa, isso porque a primeira diz respeito a uma chancela constitucional dada aos Entes Federativos, e, portanto, titulares. Por sua vez, a capacidade está relacionada à fiscalização, cobrança e arrecadação tributária que é aportada por Ente a outro Ente. Embora o primeiro seja intransferível, o segundo pode, inclusive, ser transferido para uma pessoa jurídica de direito privado.

#### **4 ANÁLISE NO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) Nº 851.108**

Neste ponto será abordada a decisão jurisprudencial proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 851.108, interposto pelo Estado de São Paulo no dia 10 de novembro de 2014, considerando o fundamento na alínea “a”, artigo 102, III, da Constituição Federal de 1988. O argumento em questão baseou-se na cobrança do ITCMD relativo à transmissão de bens ou direito ocorrida no exterior.

A pertinência da discussão, originou-se a partir do critério espacial do aludido imposto, ou seja, o ITCMD com previsão no artigo 155, inciso I, da Constituição Federal de 1988, quando incidir sobre a transmissão de bens imóveis, competirá o seu recolhimento ao Estado da situação do bem (MINARDI, 2019).

Deste modo, para os Entes Federativos competentes pela instituição deste imposto até então pouco importava a origem das doações e heranças, inclusive as advindas do exterior.

Porém, o Supremo Tribunal Federal ao apreciar a constitucionalidade da lei do Estado de São Paulo (Lei nº 10.705 de 28 de dezembro de 2000 que dispõe sobre a instituição do ITCMD), mais especificamente o artigo 4º, que previa a possibilidade de cobrar o devido imposto, mesmo que o doador fosse residente no exterior, e no caso de morte, se o *de cujus*, era residente ou teve seu inventário processado fora do país.

Não é de outro modo que o aludido dispositivo assim dispunha:

Art. 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: quando se encontrar no território do Estado; 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.

Por conseguinte, o descontentamento inicial com o dispositivo em apreço, originou-se a partir da impetração de um Mandado de Segurança preventivo contra atos do Coordenador de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de Paulo e do Delegado Regional Tributário em razão do recolhimento do imposto sobre quotas societárias sediadas no exterior.

Segue, portanto, a ementa abaixo:

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.

Reconheceu-se, portanto, a violação ao direito líquido e certo da impetrante, por exigência legal de lei complementar para a instituição de ITCMD sobre operações dessa magnitude. A Colenda Corte de Justiça do Estado de São Paulo decidiu após apreciar o dispositivo em explanação, ser incompatível a supracitada alínea b do inciso II do art. 4º da Lei nº 10.705/2000 com a Constituição da República". Ainda, assentou não ser possível a cobrança do imposto, em deriva de ausência de lei complementar.

Efetivamente, a Corte assenta-se sob o argumento de que, o Constituinte atribuiu ao Congresso Nacional a instituição, mediante Lei Complementar Nacional, do imposto sobre transmissão causa mortis de bens localizados no exterior. Desse modo, inexistindo no ordenamento jurídico norma nacional a regular a matéria, não pode a legislação paulista, sem as balizas de Lei Complementar, exigir mencionado tributo. Os Estados não dispõem de competência tributária para suprir ausência de Lei Complementar exigida pela Magna Carta.

Consequentemente, originou-se o entendimento de que não poderia um legislador estadual se sobrepor por uma lei federal e regular matéria originária de lei complementar, vez que, beneficiaria o ente federativo, infringindo assim, o princípio da igualdade.

Por este motivo, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, sob parecer do Desembargador Guerrieri Rezende, declarou a inconstitucionalidade do dispositivo tratado no art.4º da Lei Estadual nº 10.705/2000. Depois disso, devolveu-se os autos, a 7ª Câmara de Direito Público por meio de decisão, acatou o provimento ao recurso de apelação interposto, e consolidou o entendimento de que o legislador estadual não pode sobrepor ao federal e regular a matéria, criando variado tratamento tributário entre as Unidades Federativas.

Diante disso, o Estado de São Paulo interpôs Recurso Extraordinário perante o Supremo Tribunal Federal em defesa da legitimidade da cobrança do imposto de transmissão *causa mortis* e doação com fato ocorrido no exterior, em vista de sustentar que os Estados possuem competência para legislar sobre o imposto, desde que não infrinja os princípios sobre o poder de se tributar.

Nesta senda, o seguinte dispositivo foi objeto de discussão, haja vista a inexistência de lei complementar. Ainda, o recurso que ora interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, sustenta que, aplicando seus precedentes, decidido na Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000, manteve a inconstitucionalidade da alínea “b”, do inciso II do art. 4º da Lei Estadual nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000 de São Paulo.

Como fundamento entendeu-se que, com o vácuo constitucional de matéria de lei complementar, objetivou no entendimento de que não seria exigível o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), nas hipóteses em que o doador possui domicílio no exterior. Cita-se, por exemplo, e compulsando-se nos autos da presente Ação, ser o doador Italiano e os bens doados do mesmo, serem originário do País em questão deve o Ente se escusar em cobrar o respectivo imposto.

Note-se que, a Constituição Federal em seu art. 155, I define as competências para os Estados e Municípios de tributarem sobre o ITCMD, mas não compete a cobrança quando

ocorrer à transmissão não onerosa em fatos ocorridos no estrangeiro. Fato este que segundo o inciso III, somente terá sua competência regulada por lei complementar.

Entretanto, a própria lei não fora editada, carecendo de diversos entendimentos sobre a competência para dispor sobre a referida tributação. Em resposta aos argumentos abordados pelo ente federativo, na omissão do legislador nacional em estabelecer normas pertinentes ao imposto de transmissão causa mortis e doação (ITCMD), os Estados possuem competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e art. 34, § 3º, do ADCT.

É bem verdade que diante de ausência de Norma Constitucional Federal, os Estados possuem competência legislativa concorrente suplementar. Tanto é que Flavio Martins (2019, p. 1245) sustenta que:

Em se tratando de competência concorrente entre a União, Estados e DF, se a União não fizer a lei geral, poderá o Estado fazê-la supletivamente, de forma geral, até o advento da lei federal geral, que suspenderá a eficácia da lei estadual no que for contrário: “inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para a atender a suas peculiaridades.

Certamente, o Supremo Tribunal Federal, após ser provado teve que se manifestar sobre a diligência aportada. O que veio efetivamente a ocorrer. No dia 16 de junho de 2015, a matéria foi reconhecida como Repercussão Geral, conforme manifestação do Ministro Dias Toffoli, é que se entende:

Sob o ângulo da repercussão geral, assinala que a matéria versada no recurso ultrapassa os limites subjetivos da lide, mostrando-se relevante do ponto de vista econômico, jurídico e social. Sublinha a importância desse imposto para os estados e, indiretamente, para os municípios, em razão da repartição de receitas. Destaca a possibilidade de efeito multiplicador de demandas e a consequente redução da arrecadação tributária [...]

Como, até o presente momento, essa lei complementar não foi editada, surge a discussão relativa à possibilidade de os estados tributarem aquelas situações especificamente ressalvadas na Constituição Federal. A matéria de fundo é constitucional e possui repercussão geral.

Em defesa, o Estado de São Paulo aduz que o ITCMD é um imposto importante para os estados, em razão da repartição de receitas, além do mais, discorre sobre o efeito multiplicador, considerando inúmeras demandas movidas por contribuintes. Reitera que, como, até o presente momento, essa lei complementar não foi editada, surge a discussão relativa à possibilidade de os estados tributarem aquelas situações especificamente ressalvadas na Constituição Federal. Várias legislações estaduais preveem a incidência do ITCMD nesses casos, o que já demonstra a transcendência dos interesses envolvidos no litígio.

Constata-se que, a Repercussão Geral foi reconhecida como tema nº 825, que se intitulou a partir da possibilidade de os Estados-Membros fazerem uso de sua competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, “a” e “b”, da Lei Maior.

Em 27 de Novembro de 2015, subscrito pelo então Procurador-Geral da República, Rodrigo Janot Monteiro de Barros, manifestou-se no sentido de que:

Não é permitido aos Estados-Membros fazer uso de competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, “a” e “b”, da Lei Maior, pois imprescindível a edição prévia de lei complementar, considerados seu papel especial na atribuição da competência tributária, o patente risco de bitributação internacional e a baixa densidade normativa da previsão constitucional.

Posto isto, o entendimento firmado pelo douto Procurador da República, é que se mantém pelo desprovimento do presente Recurso Extraordinário. Por sua vez, em 20 de outubro de 2020, ensejando a oportunidade em fomento, é que se prestaram as sustentações orais pelas partes, e em 23 de outubro de 2020, iniciou-se o julgamento, entretanto culminou na suspensão para pedido de vistas no dia 24 de outubro de 2020, por parte do Ministro Alexandre de Moraes.

Assim, no dia 04 de novembro de 2020, a Corte Constitucional, após intensificados debates jurídicos, manifestou-se por negar provimento ao Recurso em tenda, mantendo o entendimento da Corte de Justiça do Estado de São Paulo, porém o Supremo Tribunal decisão complementadamente, sobre a modulação dos efeitos da decisão.

Assim, os efeitos da mencionada decisão estabeleceram-se aos efeitos a apenas quanto aos fatos geradores que venham a ocorrer a partir da publicação do presente acórdão. Fixando a tese (Tema 825 da Repercussão Geral) no sentido de que: “É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”.

Cabe destacar que a partir do momento em que o Supremo Tribunal Federal reconhecer a existência de repercussão geral, sendo o caso de aplicação da técnica de

juízo de recursos extraordinários repetitivos o procedimento será aquele previsto pelo art. 1.039 do CPC e a eficácia será *ultra partes* (NEVES, 2020).

E assim, em 19 de fevereiro de 2021, iniciou-se o julgamento virtual acerca dos efeitos e modulações do Recurso em apreço, com término no dia 27 de fevereiro de 2021. E no dia 01 de março de 2021, julgou-se o mérito de tema de Repercussão Geral, através da manifestação da petição nº 23646, tendo por procedência o seguinte entendimento:

O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 825 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes, Cármen Lúcia, Luiz Fux (Presidente) e Gilmar Mendes, que davam provimento ao recurso. Na sequência, por maioria, modulou os efeitos da decisão, atribuindo-lhes 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 discute: (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, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Edson Fachin, que reajustou seu voto nesta assentada. Tudo nos termos do voto reajustado do Relator. Foi fixada a seguinte tese: "É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional". No tocante ao apelo direcionado ao legislador, o Tribunal, por maioria, entendeu não ser o caso e divergiu do voto do Relator. Ficaram vencidos nessa proposta os Ministros Dias Toffoli (Relator), Rosa Weber, Roberto Barroso e Nunes Marques. Plenário, Sessão Virtual de 19.2.2021 a 26.2.2021.

Em seguida, decorreram nas seguintes tramitações, quais sejam: no dia 27 de abril de 2021, houve reexame da Procuradoria Geral da República, bem como dia 29 de abril de 2021, opuseram embargos de declaração, no que se faz, conclusos ao relator.

Em que pese a contestação dos embargos, o ponto de discussão cabe a obscuridade quanto à votação da modulação dos efeitos, assim é que manifesta:

Houve patente obscuridade quanto à votação da modulação dos efeitos, pois no curso do julgamento no plenário virtual não foi possível verificar o atingimento do quórum legal para a aplicação da medida excepcional, com prejuízo à publicidade e ao direito à ampla defesa.

Em complemento, preocupou-se em abordar a obscuridade quanto às exceções à modulação de efeitos. É nesse viés que segue o entendimento:

21. Foram ressalvadas as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discute: (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. 22. Ocorre que não

ficou claro, em razão do uso da conjunção “e” entre as duas orações acima, se as duas condições devem ser atendidas de forma cumulativa ou se trata de duas as hipóteses de ações judiciais ressalvadas dos efeitos prospectivos da decisão do Supremo. 23. Assim, em se tratando de decisão com efeitos gerais que excepciona a regra dos efeitos ex tunc da declaração de inconstitucionalidade, inclusive para aqueles que contestam judicialmente a validade das normas jurídicas consideradas inconstitucionais pelo Supremo, é importante que fique claro se as situações acima são cumulativas ou alternativas.

Ainda, ante a omissão quanto às exceções à modulação de efeitos, rege-se por manifesto:

39. Portanto, com a devida vênia, o v. acórdão embargado se omitiu quanto à preservação do direito dos jurisdicionados que, antes de sua publicação, formularam a contestação judicial do ITCMD e pediram a sua restituição, mesmo tendo pago o tributo.

Além de complementar sobre lançamentos futuros e as contestações administrativas, bem como sobre possíveis conflitos de competência entre o Estado brasileiro e organismos estrangeiros, nos quais detém da seguinte fala:

44. Assim, deve ser sanada omissão e obscuridade contida no acórdão embargado, quanto aos fatos geradores ocorridos anteriormente ao julgamento da repercussão geral pelo STF e que ainda não tenham sido objeto de lançamento pelo fisco ou que não estejam definitivamente constituídos.

47. Assim, contribuintes correm o risco de pagar o imposto em duplicidade em relação à sucessão ocorrida em países nos quais o fato gerador ainda não ocorreu, como explicado acima, malgrado o falecimento do de cujos tenha se dado antes da publicação do v. acórdão recorrido, o que, de acordo com leis brasileiras, é considerado o fato gerador do tributo.

Em decorrência da análise dos presentes embargos, no dia 04 de junho de 2021, iniciou-se o julgamento virtual, entretanto o mesmo foi suspenso por pedido de vistas do Ministro Roberto Barroso, consubstanciado no entendimento que segue:

**Decisão:** (ED) Após o voto do Ministro Dias Toffoli (Relator), que acolhia em parte ambos os embargos de declaração para, sanando obscuridade, esclarecer que possuem caráter alternativo, e não cumulativo, os itens (1) e (2) da ressalva quanto à modulação dos efeitos da decisão, no que foi acompanhado pelos Ministros Alexandre de Moraes e Marco Aurélio, pediu vista dos autos o Ministro Roberto Barroso. Plenário, Sessão Virtual de 4.6.2021 a 11.6.2021.

O último andamento constante no site do Supremo Tribunal Federal, em relação a repercussão geral nº 825, até o presente momento, é do dia 14 de junho de 2021, constando a decisão do pedido de vista ao Ministro Roberto Barroso.

Portanto, no que pese as tramitações, acatou-se a inconstitucionalidade dos estados e Distrito Federal de instituir a cobrança do imposto transmissão *causa mortis* e doação relativo a doações do exterior, discutida em Sessão virtual do Plenário de 19 a 26/02/2021, vencidos no mérito os ministros Alexandre de Moraes, Cármen Lúcia, Luiz Fux e Gilmar Mendes, que acolhiam o recurso do estado de São Paulo.

Ante a modulação, prevaleceu o entendimento firmado pela maioria do colegiado em razão do voto do relator, no sentido de que, para que a decisão passe a produzir efeitos, somente contará a partir da publicação do acórdão, com ressalvas a ações judiciais pendentes de conclusão, nos 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.

Já em que pese a tese consolidada, prevaleceu o voto do relator, que declarou ser inviável postular a competência concorrente do artigo 24 da Constituição Federal, nem a autorização do artigo 34, parágrafo 3º do ADCT, para fundamentar os direitos dos estados e do Distrito Federal de legislar sobre a matéria, sem a necessidade de lei complementar.

## 5 CONCLUSÃO

O conteúdo abordado ao longo do presente trabalho demonstra a importância do estudo no que se refere à legitimidade da cobrança do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação em relação à tributação por parte dos Estados sobre doações oriundas do exterior. As informações apresentadas neste trabalho contribuem de forma significativa no campo de estudo de direito tributário, pois, ao longo de anos discutiu-se a matéria em questão.

Como principais resultados desta pesquisa, é possível elencar novos fatos, que podem provocar mudanças significativas em relação ao vácuo constitucional em deriva da inexistência da lei complementar prevista.

No introito do trabalho, preocupou-se em abordar um breve contexto sobre a origem dos tributos, bem como do ITCMD, que possui competência atribuída exclusivamente aos Estados e ao Distrito Federal.

Após, um breve estudo sobre as competências tributárias, onde se tratou de abordar o conceito, suas características e classificação, bem como a análise da Lei Complementar sobre a égide do art. 146 da Constituição Federal de 1988.

Sendo assim, é que se enseja o estudo da análise do Recurso Extraordinário nº 851.108, não qual resultou de repercussão geral tratada sob o nº 825 pelo Supremo Tribunal

Federal, onde, até o presente momento, encontra-se em tramitação, não restando, se não, a oportunidade de uma decisão baseada na equidade, para fins de atender o interesse do bem comum.

Os conteúdos aqui apresentados demonstram que muitas outras pesquisas ainda não de ser feitas, haja vista a conclusão do processo, que em se tratando de tema de alta relevância, será provido de futuros questionamentos e discussões.

Sendo assim, resta aguardar a decisão em definitivo, baseado até o presente momento no acórdão publicado em 20/04/2021, a qual determinou ser inconstitucional a cobrança dos estados sobre o imposto transmissão *causa mortis* e doação sobre doações oriundas do exterior.

Muito embora ainda não definitivamente julgado, seguindo o entendimento jurisprudencial, considera-se até o presente momento os efeitos da modulação a qual consiste na inconstitucionalidade da instituição de tributos promovidas pelo Estado enquanto não sancionada lei complementar, bem como acolheu o entendimento da eficácia *ex nunc*, garantindo o direito a contar da publicação do acórdão, com ressalvas as ações judiciais pendentes de conclusão até o momento.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 8 ed. Rio de Janeiro. Editora Método, 2014.

BRASIL. Lei 13.105, de 16 de Março de 2015. **Código de Processo Civil**. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm/](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm/) > Acesso em 20/04/2021.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm/](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm/) > Acesso em 12 de abril de 2021.

BRASIL. Lei 10.406, de Janeiro de 2002. **Código Civil**. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm/](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm/)> Acesso em 15 de abril de 2021.

BRASIL.CTN (1966). **Código Tributário Nacional**. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm/](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm/)> Acesso em 12/04/2021.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 6ª ed. Editora Saraiva, 2015.

\_\_\_\_\_. **Impostos Federais, Estaduais E Municipais**. 7ª ed. Editora Saraiva, 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª Ed. São Paulo. Editora Malheiros, 2012.

HOHMANN, Luiz Henrique Guimarães. **Características das competências tributárias no ordenamento jurídico brasileiro**. Revista Jus Navigandi, Teresina, 2007, Disponível em: <[https://jus.com.br/artigos/10631./](https://jus.com.br/artigos/10631/)> Acesso em: 27 de abril de 2021.

LEANDRO, Paulsen. **Curso de direito tributário completo**. Editora Saraiva, 2021.

MACHADO, Hugo de Brito S. **Código Tributário Nacional (anotado)**. São Paulo. Editora Atlas, 2007.

MARTINS, Flávio. **Curso de Direito Constitucional**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 6ªEd. Salvador: Juspodvim, 2019.

MINAS GERAIS (Estado).**Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais**. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/impostos/itcd/informacoes.html/> Acesso em 20/04/2021.

NEVES, Daniel Amorin Assumpção. **Manual de direito Processo Civil – Volume Único**. 12ª Ed. Salvador: Juspodvim, 2019.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. Grupo GEN, 2019.

\_\_\_\_\_. **Manual de Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo. Editora Saraiva, 2009.

SÃO PAULO (Estado). **Lei Estadual nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000**. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/alteracao-lei10705-28.12.2000.html/> Acesso em 14/04/2021.

SCHOUERI, Luis E. **Direito Tributário**. 10ª ed. Editora Saraiva, 2021.

SHINGAKI, Mário. **Gestão De Impostos - Para Pessoas Físicas E Jurídicas**. 9º ed. Editora Saint Paul Publishing (Brasil), 2016.

STF. **Recurso Extraordinário 851.108 RG/SP**, Relator: Min. Dias Toffoli, decisão em: 16 jun. 2015, 2015.

TJRO. **Tema 1014 do STF**. Disponível em: <https://www.tjro.jus.br/nugap-conteudo-atualizacoes/item/10303-tema-1014-stf-transito-em-julgado/> Acesso em 20/04/2021.

TJSP. **Apelação cível n° 0046442-50.2009.8.26.0053**, Rel. Des. Barreto Fonseca, 7ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, julgado em 18 out. 2010, publicado no DJE em 25 nov. 2010.

TJSP. **Arguição Inconstitucionalidade n° 0004604-24.2011.8.26.0000**, Rel. Des. Guerrieri Rezende, Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo, julgado em 30 mar. 2011, publicado no DJE em 07 abr. 2011.

TJSP. **Arguição Inconstitucionalidade n° 0004604-24.2011.8.26.0000**, Rel. Des. Guerrieri Rezende, Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo, julgado em 30 mar. 2011, publicado no DJE em 07 abr. 2011.

TOCANTINS (Estado). **Lei Estadual n° 1.287, de 28 de dezembro de 2001**. Disponível em: [http://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/Leis/Lei1.287-01Consolidada.htm#:~:text=2o%20Ficam%20institu%C3%ADdos%20os,Intermunicipal%20e%20de%20Comunica%C3%A7%C3%A3o%20%E2%80%93%20ICMS%3B&text=e\)%20T%20de%20Servi%C3%A7os%20de,1.754%20de%2028.12.06/](http://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/Leis/Lei1.287-01Consolidada.htm#:~:text=2o%20Ficam%20institu%C3%ADdos%20os,Intermunicipal%20e%20de%20Comunica%C3%A7%C3%A3o%20%E2%80%93%20ICMS%3B&text=e)%20T%20de%20Servi%C3%A7os%20de,1.754%20de%2028.12.06/) Acesso em 23/04/2021.