

ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DE COBRANÇA DO ITCMD SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES COM ELEMENTOS DE CONEXÃO NO EXTERIOR

Analysis of constitutionality of ITCMD collection over inheritance and donations with overseas connection

Gervásio Hiroshi Katata¹

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. O tema frente aos novos paradigmas e categorias da interpretação constitucional. 2.1. Considerações iniciais. 2.2. Modalidades de eficácia dos princípios constitucionais. 2.3. A colisão de normas constitucionais. 2.4. A técnica da ponderação. 2.5. A argumentação jurídica. 3. Sobre os potenciais conflitos de competência envolvidos na questão. 3.1. Análise dos potenciais conflitos de competência. 3.2. As posições doutrinárias divergentes quanto ao tema. 3.3. Legislação de alguns Estados que regulamentaram a questão. 3.4. Análise jurisprudencial. 4. Análise da constitucionalidade de cobrança do ITCMD sobre heranças e doações com elementos de conexão no exterior sob a ótica dos novos paradigmas e categorias da interpretação constitucional. 5. Considerações finais. Referências bibliográficas.

RESUMO

O presente artigo analisa a constitucionalidade de cobrança do ITCMD sobre heranças e doações com elementos de conexão no exterior previsto no artigo 155, §1º, inciso III, alíneas “a” e “b” da CF/88. Alguns Estados atualmente fazem a cobrança do tributo valendo-se da competência legislativa plena prevista no artigo 24, §3º da CF/88 e artigo 34, §3º do ADCT. As posições doutrinárias e jurisprudenciais demonstram que o caso admite soluções para ambos os lados, denotando elevado nível de dificuldade na análise a ser elaborada. Foi constatado que os métodos de interpretação utilizados nas posições doutrinárias pesquisadas, apesar de terem apontadas as soluções, não condiziam com a maior complexidade da vida moderna, marcada pela pluralidade de projetos existenciais e de visões de mundo. Diante da situação, foram considerados os novos paradigmas da interpretação constitucional proposta por Luís Roberto Barroso para se indicar uma solução contemporânea por meio da utilização da técnica da ponderação. A análise realizada demonstra que não é razoável restringir a competência dos Estados e do DF para a instituição do tributo, devido à inércia de outro ente federativo (30 anos em 2018), em nome de uma certeza do direito e de uma segurança jurídica que em tese beneficiariam situações casuísticas. Conclui-se que é constitucional a cobrança do ITCMD em questão. Assim, as leis estaduais editadas regulamentando o assunto não apresentam antinomia com o texto constitucional, de modo que não necessitam ser retiradas do ordenamento jurídico vigente.

Palavras-chave: ITCMD; Constitucionalidade; Heranças e doações; Elementos de conexão no exterior; Novos paradigmas de interpretação constitucional.

¹ Graduado em Direito na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP. Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo – Representante Fiscal.

ABSTRACT The following article analyses constitutionality of ITCMD collection over inheritance and donations with overseas connection contemplated in article 155, §1º, clause III, subparagraph “a” and “b” from CF/88. Nowadays, some States collect the tax invoking full legislative competence contemplated in article 24, §3º from CF/88 and article 34, §3º from ADCT. Doctrinaire and jurisprudence positions show the case acknowledge solutions for both situations denoting a real struggle in elaborating an analysis. Interpretation methods used in the researched doctrinaire positions, despite having indicated the solutions, were observed not to conform to great complexity of modern life, characterized by the plurality of existential projects and perception of the world. In face of the situation, new paradigms of constitutional interpretations proposed by Luis Roberto Barroso were considered, in order to indicate a contemporary solution with weighting technique. The analysis shows that is not reasonable to restrict the jurisdiction of States and DF to institute the tax due to inactivity of a federal entity (30 years in 2018), in the name of a certainty of the right and judicial security which in thesis would benefit eventual situations. The conclusion is that collection of ITCMD is constitutional. Therefore, edited state laws regulating such subject do not present antinomy against the constitutional text. Hence, they do not need to be removed from current judicial order.

Keywords: ITCMD. Constitutionality. Inheritance and donations. Overseas connection. New paradigms of constitutional interpretations.

1. INTRODUÇÃO

A análise da constitucionalidade de cobrança do ITCMD sobre heranças e doações com elementos de conexão no exterior envolve basicamente a discussão sobre conflito de regras existentes na própria Constituição Federal. De um lado, o artigo 155, § 1º, inciso III, letras “a” e “b” da CF/88 diz que o ITCMD terá competência para sua instituição regulada por lei complementar quando envolverem heranças e doações com elementos de conexão no estrangeiro. Abrange especificamente as hipóteses em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou quando o “de cujus” possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior. De outro, o artigo 24, § 3º da CF/88 e o artigo 34, § 3º do ADCT dizem sobre a possibilidade de os estados exercerem competência legislativa plena ante a omissão do legislador nacional, conferindo aplicabilidade imediata ao Sistema Tributário Nacional.

O estrito cumprimento do disposto no artigo 155, no sentido da necessidade de lei complementar, está basicamente associado àqueles que defendem a inconstitucionalidade de cobrança do tributo. De outro lado, os artigos 24 da CF e 34 do ADCT estão associados aos que defendem a constitucionalidade de tal cobrança.

Um estudo preliminar das posições doutrinárias acerca do assunto mostra que o caso poderia admitir as duas situações contrapostas como soluções possíveis e razoáveis e demonstra elevado nível de dificuldade na análise a ser elaborada. Constatou-se que os métodos de interpretação utilizados nas posições doutrinárias pesquisadas, apesar de terem apontado as soluções, não condiziam com a maior complexidade da vida moderna, marcada pela pluralidade de projetos existenciais e de

visões de mundo, que comprometem as sistematizações abrangentes e as soluções unívocas para os problemas. Pretende-se assim a utilização dos novos paradigmas da interpretação constitucional proposta por Luís Roberto Barroso² para se apontar a uma solução contemporânea por meio da utilização da técnica da ponderação.

A fim de efetuar a análise, expomos a forma com que a doutrina e a jurisprudência enfrentam o tema. A doutrina apresenta posições para ambos os lados, não havendo aparente preponderância de uma tese sobre a outra. Observa-se em linhas gerais que a corrente doutrinária que defende a inconstitucionalidade das leis estaduais que instituíram o tributo, o faz com fundamentos em métodos clássicos (subsuntivo fundado na aplicação de regras) de interpretação dos dispositivos constitucionais envolvidos, auxiliadas com a aplicação da hierarquia das leis. A corrente doutrinária oposta basicamente justifica a constitucionalidade da cobrança com fundamentos em elementos tradicionais (interpretações sistemáticas) que conduzam à aplicação das regras e dos princípios constitucionais vigentes.

A jurisprudência também apresenta decisões para ambos os lados, tanto no TJSP quanto no STF. Convém destacar que o STF enfrentou temas que levaram a discussões semelhantes nos casos do Adicional do Imposto sobre a Renda e do IPVA, inclusive, tendo sido citados como precedentes nas argumentações de ambos os lados da doutrina.

Essas considerações preliminares reforçam a necessidade de se estudar a constitucionalidade da cobrança do ITCMD em questão sob a ótica de novos paradigmas, considerando-se a normatividade dos princípios jurídicos envolvidos no tema, o que auxilia a compreender a discussão que se fará no STF no julgamento do processo RE 851.108 RG/SP³ em que foi reconhecida a repercussão geral dessa matéria.

2. O TEMA PERANTE OS NOVOS PARADIGMAS E CATEGORIAS DA INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL

Para efetuar a análise pretendida no presente artigo, faremos uma abordagem do tema sob a ótica dos novos paradigmas e categorias da interpretação constitucional proposta por Luís Roberto Barroso⁴. Serão apresentadas a seguir as principais ideias trazidas pelo autor para posteriormente realizarmos a análise do tema em estudo. Consideramos que o pensamento proposto pelo autor é bastante adequado para a solução que pretendemos demonstrar.

² BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.

³ RE 851.108 RG/SP, rel. Min. Dias Toffoli, Plenário, publicado em 25/06/2015.

⁴ *Ibidem*, p. 306.

2.1. Considerações iniciais

A Constituição passou a ser compreendida no Direito contemporâneo como um sistema aberto de princípios e regras, permeável a valores jurídicos supra positivos, em que as ideias de justiça e de realização dos direitos fundamentais desempenham um papel central. O modelo jurídico tradicional fora concebido apenas para a interpretação e aplicação de regras. Prevalece modernamente a concepção de que o sistema jurídico ideal unifica-se em uma distribuição equilibrada de regras e princípios, nos quais as regras desempenham o papel referente à segurança jurídica (previsibilidade e objetividade das condutas) e os princípios dão margem à realização da justiça do caso concreto com sua flexibilidade⁵.

Dentro dessa perspectiva, por meio da análise das posições doutrinárias divergentes, pode-se constatar em nosso estudo que as regras estritas estão associadas aos que entendem pela inconstitucionalidade da cobrança do ITCMD sobre heranças e doações com elementos de conexão no exterior, na ausência da lei complementar, em prol da segurança jurídica, enquanto os princípios, aliados às regras, estão associados aos que defendem a constitucionalidade, visando realização da justiça do caso concreto por intermédio de uma interpretação sistemática.

Os princípios jurídicos viveram um vertiginoso processo de ascensão, especialmente os de natureza constitucional, que os levou de fonte subsidiária do Direito ao centro do sistema jurídico nas hipóteses de lacuna legal. Os princípios constitucionais se transformam na porta de entrada dos valores dentro do universo jurídico no ambiente pós-positivista de reaproximação entre o Direito e a Ética. Existe consenso na dogmática jurídica contemporânea de que princípios e regras desfrutam igualmente do status de norma jurídica, distinguindo-se uns dos outros por critérios variados, entre os quais foram destacados os seguintes no estudo de Luís Roberto Barroso: a) quanto ao conteúdo, regras são relatos objetivos descritivos de condutas a serem seguidas enquanto princípios expressam valores ou fins a serem alcançados; b) quanto à estrutura normativa, regras normalmente se estruturam no modelo tradicional das normas de conduta: previsão de um fato – atribuição de um efeito jurídico; princípios indicam estados ideais e comportam realização por meio de variadas condutas; c) quanto ao modo de aplicação, regras aplicam-se mediante subsunção, ou seja, operam por via do enquadramento do fato no relato normativo, com enunciação da consequência jurídica daí resultante; princípios podem entrar em rota de colisão com outros princípios ou encontrar resistência por parte da realidade fática, hipóteses em que serão aplicados mediante ponderação⁶.

⁵ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*, p. 316.

⁶ *Ibidem*, p. 317.

2.2. Modalidades de eficácia dos princípios constitucionais

A eficácia jurídica, ou seja, a pretensão de atuar sobre a realidade, é consequência do fato de que toda norma destina-se à produção de algum efeito jurídico, sendo assim atributo das normas de Direito. A consumação de tais efeitos, a coincidência entre o dever ser normativo e o ser da realidade, é identificada como efetividade da norma. É passível de sanção judicial o descumprimento de uma norma jurídica, que equivale à não-produção dos efeitos a que se destina. Quando afetado em algum direito seu, tanto o poder público (de maneira geral) quanto o particular podem exigir a observância das normas que tutelam seus interesses, judicialmente quando for o caso. Já não é controvertida modernamente a tese de que não apenas as regras, mas também os princípios são dotados de eficácia jurídica⁷.

Princípios constitucionais incidem sobre o universo jurídico e sobre a realidade fática de diferentes modos. Às vezes, o princípio será fundamento direto de uma decisão. Outras vezes, sua incidência será indireta, condicionando a interpretação de determinada regra ou paralisando sua eficácia. Embora alguns autores se refiram a uma hierarquia axiológica, devido ao fato de os princípios condicionarem a compreensão das regras e até mesmo poderem afastar sua incidência em certas hipóteses, há que se lembrar que entre regras e princípios constitucionais não há hierarquia jurídica, como decorrência do princípio instrumental da unidade da Constituição⁸.

2.3. A colisão de normas constitucionais

A existência de colisões de normas constitucionais, tanto as de princípios como as de direitos fundamentais, passou a ser percebida como um fenômeno natural no constitucionalismo contemporâneo. As Constituições modernas são documentos dialéticos que consagram bens jurídicos que se contrapõem⁹.

São relativamente recentes no Direito contemporâneo a identificação e o equacionamento das colisões de normas constitucionais. Valores, interesses e direitos variados, que eventualmente entram em choque, foram levados ao abrigo da Constituição pela complexidade e o pluralismo das sociedades modernas. Os critérios tradicionais de solução dos conflitos entre normas infraconstitucionais não são próprios para esse tipo de situação, tendo em vista que tais antinomias não se colocam no plano de validade, tampouco no da vigência das proposições normativas. O entrechoque de normas constitucionais é de três tipos: a) colisão entre princípios constitucionais;

⁷ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*, p. 318.

⁸ *Ibidem*, p. 318.

⁹ *Ibidem*, p. 310.

b) colisão entre direitos fundamentais; c) colisão entre direitos fundamentais e outros valores e interesses constitucionais¹⁰.

Conforme mencionado, a colisão entre princípios constitucionais decorre do pluralismo, da diversidade de valores e de interesses que se abrigam no documento dialético e compromissório que é a Constituição. Não existe hierarquia em abstrato entre tais princípios, devendo a precedência relativa de um sobre o outro ser determinada à luz do caso concreto. Alguns exemplos podem ser citados: a promoção do desenvolvimento nacional gera tensão constante com a preservação do meio ambiente; a livre iniciativa pode ser contraposta pelos princípios que legitimam a repressão ao abuso do poder econômico ou a proteção do consumidor¹¹. A repetição de colisões de tais naturezas apenas denuncia que os valores tutelados pela Constituição não são absolutos e devem coexistir. Quando duas normas de igual hierarquia colidem em abstrato, parece claro que não possam fornecer a solução do problema pelo seu relato. A atuação do intérprete criará o Direito aplicável ao caso concreto a partir dos limites contidos nos elementos normativos em jogo¹².

No caso concreto em análise, pode-se dizer que os princípios republicano, federativo e da igualdade, vinculadas à desnecessidade de lei complementar e consequente constitucionalidade das normas estaduais sobre o ITCMD em questão, estão em colisão com os princípios da certeza do direito e da segurança jurídica, vinculadas à necessidade da lei complementar para evitar potenciais conflitos de competência. Tal colisão entre princípios deve ser solucionada pela atuação do intérprete.

Nas situações de colisões de normas constitucionais, existem as seguintes características comuns: a) insuficiência dos critérios tradicionais de solução de conflitos para resolvê-los; b) inadequação do método subsuntivo para formulação da norma concreta que irá decidir a controvérsia e c) necessidade de ponderação para encontrar o resultado constitucionalmente adequado¹³.

2.4. A técnica da ponderação

A subsunção foi por muito tempo o raciocínio padrão na aplicação do Direito. Ela se desenvolve por via de um raciocínio silogístico no qual a premissa maior (a norma) incide sobre a premissa menor (os fatos), produzindo um resultado, fruto da aplicação da norma ao caso concreto. Apesar de tal raciocínio jurídico continuar a ser fundamental para a dinâmica do Direito, não é suficiente para lidar com as situações

¹⁰ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*, p. 328-329.

¹¹ *Ibidem*, p. 329.

¹² *Ibidem*, p. 310.

¹³ *Ibidem*, p. 331.

que envolvam colisões de princípios ou de direitos fundamentais. Assim, nas hipóteses em que mais de uma norma postula aplicação sobre os mesmos fatos, a subsunção, na sua lógica unidirecional, não seria constitucionalmente adequada, em razão do princípio da unidade da Constituição, que nega a existência de hierarquia jurídica entre normas constitucionais. A interpretação constitucional viu-se na possibilidade de desenvolver técnicas capazes de produzir uma solução dotada de racionalidade e de controlabilidade diante de normas que entrem em rota de colisão¹⁴.

A ponderação passa a ser necessária na existência de colisões de normas constitucionais. Por não ser possível enquadrar o mesmo fato em normas antagônicas, a subsunção não é capaz de resolver o problema. Os critérios tradicionais de solução de conflitos normativos (hierárquico, cronológico e da especialização) tampouco podem ser úteis quando a colisão se dá entre disposições da Constituição originária. São os chamados casos difíceis por comportarem mais de uma solução possível e razoável, em tese. A técnica a ser utilizada pelo intérprete em tal cenário é a ponderação de normas, bens ou valores por meio do qual: a) fará concessões recíprocas, pretendendo preservar o máximo possível de cada um dos interesses em disputa ou, no extremo, b) executará a escolha do bem ou direito que irá prevalecer em concreto, por realizar a vontade constitucional mais adequadamente. O princípio instrumental da razoabilidade é o conceito-chave na matéria¹⁵.

Simplificadamente, é possível descrever a ponderação como um processo em três etapas: identificação das normas pertinentes, seleção dos fatos relevantes e atribuição geral de pesos, com a produção de uma conclusão¹⁶.

2.5. A argumentação jurídica

A argumentação consiste na razão prática, no controle da racionalidade das decisões, especialmente as proferidas mediante ponderação. As decisões que envolvem a atividade criativa do juiz reforçam o dever de fundamentação, por não estarem inteiramente legitimadas pela lógica da separação de Poderes, por meio da qual o juiz estaria limitado a aplicar no caso concreto a decisão abstrata tomada pelo legislador. Em meio a outras considerações, para certificar-se da legitimidade e da racionalidade de sua interpretação nessas situações, o intérprete deverá: a) sempre reconduzi-la ao sistema jurídico, a uma norma constitucional ou legal que lhe sirva de fundamento (a legitimidade de uma decisão judicial decorre de sua vinculação a uma deliberação majoritária, quer do constituinte, quer do legislador); b) utilizar-se de um

¹⁴ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*, p. 333.

¹⁵ *Ibidem*, p. 311.

¹⁶ *Ibidem*, p. 334-335.

fundamento jurídico que possa ser generalizado aos casos equiparáveis, que tenha pretensão de universalidade, ou seja, as decisões judiciais não devem ser casuísticas; c) levar em consideração as consequências práticas que a decisão produzirá no mundo dos fatos¹⁷.

Feitas as considerações sobre os novos paradigmas da interpretação constitucional, serão apresentados a seguir os potenciais conflitos de competência envolvidos na questão.

3. SOBRE OS POTENCIAIS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENVOLVIDOS NA QUESTÃO

Para entendermos os potenciais conflitos de competência envolvidos na questão apresentamos a seguir um estudo sobre as situações que poderiam gerar bitributação para depois discorrermos sobre as posições doutrinárias divergentes específicas sobre o tema. Apresentamos também a legislação de alguns estados que regulamentaram a questão e fazemos em seguida um breve estudo jurisprudencial para finalmente realizar a análise do tema sob a ótica dos novos paradigmas e categorias da interpretação constitucional.

3.1 Análise dos potenciais conflitos de competência

Quanto aos potenciais conflitos de competência entre os estados, Marcelo Uchôa da Veiga Junior¹⁸ lista em seu trabalho algumas situações que podem materializar-se, por exemplo, quando uma pessoa física residente no exterior doa ou transmite por sucessão: a) bens móveis corpóreos situados no Brasil ou em outro país, a outra pessoa com vários domicílios no Brasil; b) os bens anteriores, tais como veículos automotores, gados de raça e cavalos de corrida que se encontram em um estado brasileiro, mas estão registrados em outro, a beneficiário residente no exterior ou em um terceiro estado brasileiro; c) bens incorpóreos transferidos ou liquidados em São Paulo, a beneficiário residente em outro estado que elege o donatário como contribuinte do imposto; d) bens incorpóreos transferidos ou liquidados no exterior, a beneficiário com vários domicílios no país. Segundo o autor, tais situações resultarão em litígios judiciais entre os herdeiros do “de cujus” e/ou o doador de um lado e os estados interessados de outro, pois cada ente desses julgar-se-ia competente para cobrar o imposto.

¹⁷ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*, p. 311.

¹⁸ VEIGA JÚNIOR, Marcelo Uchôa da. Imposto sobre transmissões *causa mortis* e doações: inconstitucionalidade parcial da legislação paulista. *Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo*. v.5, n.10, p. 141, jul./dez., 2002.

Sobre a análise do artigo 155, §1º, verifica-se que a Constituição de 1988 elegeu como critério geral para a tributação dos bens móveis o “foro do inventário” ou o “domicílio do doador”, que estão efetivamente ligados ao domicílio do “de cujus” ou do doador, ou seja, o domicílio determina o foro competente. Assim sendo, para o caso em que o “de cujus” ou o doador é residente, tem domicílio ou tem o inventário processado em algum estado brasileiro e possua bens fora do país, aplica-se o critério geral do “foro do inventário” ou do “domicílio do doador” para definir a competência para tributar os bens móveis¹⁹.

Já na hipótese em que o doador tem domicílio ou residência no exterior e nas hipóteses em que o “de cujus” era residente ou domiciliado fora do país ou teve seu inventário processado no estrangeiro, teoricamente ocorreria a impossibilidade de adoção do critério do domicílio para determinação do estado competente para tributar os bens móveis, tendo em vista que o doador ou o “de cujus” não teria para essas situações residência, domicílio nem inventário processado no Brasil, ficando teoricamente indefinida a determinação do estado competente. Também seria incerta a situação quando eventualmente houver bens imóveis no exterior, que em princípio também provocaria a impossibilidade de aplicação dos critérios do “foro do inventário” e do “locus rei sitae” para fins de determinação do estado competente para a tributação, particularmente em caso concreto no qual o herdeiro resida em estado brasileiro diverso do “de cujus”²⁰.

Sobre essa mesma análise, de acordo com Luis Eduardo Schoueri²¹, mostra-se pela leitura dos dois primeiros incisos do artigo 155, §1º que o constituinte adotou o critério real em relação à transmissão de bens imóveis e o critério pessoal para os bens móveis, títulos e créditos. O terceiro inciso do mesmo dispositivo constitucional exige lei complementar para regular sua instituição quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou se o “de cujus” possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

Entende o autor que nem sempre caberá à lei complementar regular a instituição do tributo se os incisos anteriores já resolverem o tema do conflito de competência. Cita como exemplo o caso de uma sucessão envolvendo dois bens, sendo um imóvel situado em Pernambuco e uma conta bancária na Suíça. Admitindo-se que o inventário foi processado em Alagoas, onde residia o “de cujus”, não será necessária lei complementar já que as normas dos dois primeiros incisos do §1º do artigo 155

¹⁹ BIAVA JÚNIOR, 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. In: *Direito tributário atual*, n.26, São Paulo, p. 326.

²⁰ *Ibidem*, p. 326.

²¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p.257.

da CF/88 resolvem por completo o conflito, assegurando a Pernambuco a tributação da transmissão do imóvel e a Alagoas a da conta corrente no exterior²².

Situação diferente ocorreria em exemplo inverso de sucessão em que o imóvel estivesse localizado na Suíça e a conta bancária em Alagoas, sendo o “de cujus” residente na Suíça, onde se processou seu inventário. Nesse caso faz-se necessária a lei complementar porque as duas primeiras normas não resolvem a competência²³.

Os exemplos, segundo o autor, permitem constatar que em relação a bens imóveis o próprio constituinte optou pela territorialidade real, ou seja, o estado onde se situar o bem será competente para a tributação independentemente da residência do doador ou de onde se processar o inventário ou arrolamento. Da mesma forma, para bens móveis, direitos e créditos, basta que o doador tenha domicílio no estado ou ali se processe o inventário ou arrolamento para que tal estado seja competente para a tributação. Por outro lado, conclui o autor que caberá à lei complementar definir a competência para a tributação quando houver bem imóvel no exterior, ou processando-se no exterior o inventário pelo qual se transmite bens móveis, direitos e créditos, ou ali residindo seu doador²⁴.

Alberto Xavier²⁵ tem entendimento análogo na interpretação do artigo 155, §1º, I da CF/88 no sentido de vigorar o princípio da territorialidade estrito, ou seja, em relação a bens imóveis e respectivos direitos, a única conexão relevante é o “locus rei sitae”, em que o imposto é devido ao estado da situação dos bens, ainda que a herança tenha sido aberta no exterior, ou o doador, o donatário, o herdeiro, ou o legatário sejam domiciliados no exterior. Em relação ao art. 155, §1º, II da CF/88, estaria em vigor como elemento de conexão para determinar o estado competente para tributação o lugar do processamento da sucessão e o domicílio do doador. Já em relação ao art. 155, §1º, III da CF/88, o autor entende que a lei complementar prevista seria necessária para tributação nas hipóteses em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou em que o “de cujus” possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, tendo em vista que teria função de norma sobre competência preventiva de conflitos de competência em matéria tributária entre os entes da União²⁶.

Roberto Biava Júnior²⁷ também chegou à conclusão semelhante em seu estudo no sentido de que há situações do art. 155, §1º, III da CF/88 em que há clara

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 257-258.

²³ *Ibidem*, p. 258.

²⁴ *Ibidem*, p. 258.

²⁵ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 195.

²⁶ *Ibidem*, p. 196.

²⁷ BIAVA JÚNIOR, 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*, p. 327.

impossibilidade de haver qualquer conflito de competência entre os estados brasileiros uma vez que as regras constitucionais, por meio dos dois primeiros incisos do §1º do artigo 155, já resolveriam expressamente a questão do estado competente para tributar. Assim, para o caso do “de cujus” não residente com bens imóveis localizados em um estado brasileiro ocorreria a aplicação da regra “locus rei sitae”, ou no caso do “de cujus” brasileiro com inventário no Brasil e bens móveis no exterior ocorreria a aplicação da regra do “foro do inventário”.

Para o autor, só se poderia cogitar em verdadeiro conflito de competências em termos constitucionais caso houvesse três elementos de conexão possíveis: um no exterior, um em um estado brasileiro e outro em outro estado brasileiro. Entende o autor que tais hipóteses são casuisticamente isoladas e seria bastante absurdo que os estados se abstivessem da tributação com elementos de conexão no exterior simplesmente por não haver lei complementar. O Judiciário deverá apontar a melhor interpretação da CF/88 caso tal situação ocorra, impedindo o conflito de competência enquanto não for editada uma lei complementar capaz de resolver o problema²⁸.

3.2. As posições doutrinárias divergentes quanto ao tema

Trazemos inicialmente o posicionamento de Alberto Xavier²⁹ em relação às hipóteses do artigo 155, §1º, III da CF/88 no sentido de que nem a autorização do art. 34, §3º do ADCT nem a competência concorrente do art. 24, §3º da CF/88 podem ser invocadas para fundamentar a existência de um direito dos estados e do Distrito Federal de legislar imediatamente sobre a matéria sem a interposição necessária da lei complementar. Tal entendimento é justificado sob o argumento de que a lei complementar nesse caso não tem a função de “normas gerais” do inciso III do artigo 146 da CF/88 e sim a função reguladora de “conflitos de competência” entre os entes políticos do inciso I do artigo 146 da CF/88. Para o autor, tal função seria matéria privativa da União, de maneira que a própria existência da competência impositiva dos estados e do Distrito Federal dependeria da edição de uma lei complementar prévia reguladora dos limites para seu exercício³⁰.

²⁸ BLAVA JÚNIOR, 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*, p. 329-330.

²⁹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 195-196.

³⁰ *Ibidem*, p. 196.

Entendimento semelhante têm Nycolas Martins Colucci e Diogo Ferraz³¹ sobre o tema no sentido de que o art. 24, §3º da CF/88 e o art. 34, §3º do ADCT regulamentam a competência suplementar dos entes federativos para editar leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional, principalmente em relação às normas gerais em matéria tributária que dependam de uma eventual lei federal inexistente. Tal competência suplementar pode ser dividida em complementar ou supletiva, em que a primeira dependerá de prévia existência de lei federal e a segunda, por sua vez, aparecerá em virtude da inércia da União em editar a lei federal, ocasião em que os estados e o Distrito Federal irão adquirir competência plena, temporariamente, tanto para edição das normas de caráter geral quanto de normas específicas.

O trabalho dos citados autores procura demonstrar que a aplicação do art. 24, §3º da CF/88 e do art. 34, §3º do ADCT não significa a abolição de lei complementar nos casos em que a própria CF/88 atribui a incumbência de delimitar as competências tributárias a essa espécie normativa, especialmente nas hipóteses em que é necessária a prévia solução de potenciais e inevitáveis conflitos de competência entre os entes da Federação³². Defendem os autores que o art. 24, §3º da CF/88 é expresso ao vincular essa autorização a normas gerais enquanto o art. 34, §3º do ADCT também é expresso ao relacionar tal autorização à necessidade de viabilizar a aplicação do sistema tributário nacional. Assim, na opinião dos autores, a CF/88 não conferiu um cheque em branco para os entes federativos legislarem sobre qualquer matéria reservada à lei complementar por meio da edição de atos normativos, mas somente aquela concernente às normas gerais e à aplicação do sistema tributário nacional³³.

Ives Gandra da Silva Martins³⁴ posiciona-se pela inconstitucionalidade de cobrança do ITCMD sobre bens e recursos recebidos do exterior devido à necessidade de lei complementar nas hipóteses do artigo 155, §1º, III da CF/88. Ampara seu entendimento em manifestação do STF na ADI nº 28-4/SP³⁵, que considera que tratou sobre idêntica matéria de competência impositiva quando decidiu pela inconstitucionalidade do Adicional do Imposto sobre a Renda. Considera assim que se a

³¹ COLUCCI, Nycolas Martins; FERRAZ, Diogo. Incidência do ITCMD na sucessão de bens móveis, títulos e créditos decorrentes de inventário processado no exterior. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 22, nº 116, maio/junho, 2014, p. 205.

³² *Ibidem*, p. 205-206.

³³ *Ibidem*, p. 209.

³⁴ 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*, nº 99. São Paulo: Dialética, 2003, p. 153.

³⁵ ADI nº 28-4/SP, Rel. Ministro Sydney Sanches, TRIBUNAL PLENO, julgado em 06/10/1993, DJ 12/11/1993, Ementário 1.725-1.

Constituição exige lei complementar para a veiculação de normas gerais sobre tributos de competência de mais de uma unidade da Federação, com objetivo de extinguir conflitos, o legislador ordinário não pode se lhe sobrepor para regular livremente a matéria como se fosse tratar de assunto exclusivo de sua alçada. Assim, a lei complementar objetiva manter o sistema tributário unificado, não permitindo sua dessistematização por meio de múltiplos tratamentos legais por cada unidade federativa³⁶.

Entende também o autor que o § 3º do artigo 24 da CF/88, que permite aos estados legislarem na ausência de lei federal, necessariamente ordinária em sua interpretação, não se aplica sempre que a matéria apenas possa ser regulada por lei complementar aplicável a todas ou algumas entidades federativas e não apenas à União. A lei complementar é lei nacional na qual a União Federal apenas empresta seu aparelho legislativo em proveito das diversas unidades federativas, com objetivo de manter o sistema tributário uniforme e não desfigurado. O legislador supremo deverá impor tal veículo legislativo sempre que houver necessidade do mesmo para regular, de maneira uniforme, tributo que poderia ser desfigurado por disciplina normativa com procedência das demais entidades federativas³⁷.

Reforça assim seu posicionamento no sentido de que as citadas ADIs referentes ao Adicional do Imposto sobre a Renda consagraram jurisprudência do STF de que matéria reservada à lei complementar não poderia ser objeto do § 3º do artigo 34 do ADCT³⁸, assim como o § 3º do artigo 24 da CF/88 é imprestável para a hipótese, pois trata de lei federal, necessariamente ordinária, e não de lei complementar de caráter nacional, nos moldes do referido no artigo 155, § 1º, III da CF/88³⁹.

No mesmo sentido dos autores citados anteriormente, Marcelo Uchôa da Veiga Junior⁴⁰ conclui em seu estudo que o artigo 4º da Lei Paulista nº 10.705/2000, que disciplinou a situação prevista no artigo 155, § 1º, III da CF/88, é claramente inconstitucional, tendo em vista que: a) a existência prévia de lei complementar de atuação direta é imprescindível, sendo pressuposto essencial para regular o assunto de modo nacional; b) tanto o artigo 24, I e seus §§ 1º a 4º da CF/88 quanto os §§ 3º e 4º do artigo 34 do ADCT/88 não se aplicam a essa hipótese.

³⁶ 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*, nº 99. São Paulo: Dialética, 2003, p. 154.

³⁷ *Ibidem*, p. 155.

³⁸ *Ibidem*, p. 161.

³⁹ *Ibidem*, p. 158.

⁴⁰ VEIGA JÚNIOR, Marcelo Uchôa da. Imposto sobre transmissões *causa mortis* e doações: inconstitucionalidade parcial da legislação paulista. *Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo*. v.5, n.10, p. 141, jul./dez., 2002, p. 143.

Fundamenta sua conclusão em trechos do acórdão RE nº 136.215/RJ referente ao Adicional Estadual do Imposto de Renda entre os quais destacou que a lei complementar (art. 146 da CF/88) é materialmente indispensável para extinguir os conflitos de competência entre os estados da federação e que os permissivos inscritos no artigo 24, § 3º da CF/88 e no artigo 34 e seus parágrafos do ADCT não bastam para dispensar a sua edição⁴¹.

Em posição contrária aos autores citados até aqui, Fernando Lemme Weiss⁴² entende que os estados podem cobrar o ITCMD em relação às hipóteses de incidência previstas no artigo 155, § 1º, III da CF/88, independentemente da edição da lei complementar nele referida.

Para o autor, o fato de não ter sido editada tal lei não significa que os estados devam esperá-la para cobrar o imposto. Justifica seu entendimento com os seguintes argumentos: a) o CTN foi recepcionado pela CF/88 como lei complementar, segundo jurisprudência pátria unânime, e o seu artigo 41 estabelece que o titular do imposto é o estado de situação do imóvel transmitido, mesmo que o inventário tenha sido aberto no exterior; b) a Constituição deve ser interpretada de forma sistemática e com respeito aos princípios basilares de cada matéria, sendo que a igualdade de tratamento entre os contribuintes imposta pelo artigo 150, II da CF/88 não justificaria admitir tratamento anti-isonômico (alguém no Brasil ter o privilégio de receber herança sem pagar ITCMD apenas porque o “de cujus” tinha residência no exterior; ou admitir que a doação de um bem não gere a incidência do imposto porque o doador não reside no país, enquanto outras doações são normalmente tributadas), interpretação ratificada pelo princípio da capacidade contributiva do artigo 145, § 1º, pois o domicílio do “de cujus” no exterior não faz os herdeiros menos capazes tributariamente; c) sendo que o único conteúdo da lei complementar prevista no inciso III do § 1º do artigo 155 da CF/88 é regular a competência para instituição do ITCMD, é possível realizar uma interpretação sistemática que conduza à aplicação analógica dos incisos I e II do próprio dispositivo constitucional: se os bens forem imóveis, o ITCMD é devido ao estado onde se localizarem; se forem móveis, ao estado onde o doador ou “de cujus” por último teve domicílio; se nunca teve domicílio no Brasil e se tratar de partilha extrajudicial, entende razoável admitir a competência dos estados onde os bens estiverem localizados, atendendo ao princípio do federalismo⁴³.

Quanto à inexistência de lei complementar, especificamente em relação ao fato gerador da doação na parte em que não é alcançado pelas antigas regras do CTN,

⁴¹ VEIGA JUNIOR, Marcelo Uchôa da. Imposto sobre transmissões *causa mortis* e doações: inconstitucionalidade parcial da legislação paulista. *Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo*. v.5, n.10, p. 141, jul./dez., 2002, p. 142.

⁴² WEISS, Fernando Lemme. O imposto de transmissão *causa mortis* e a partilha extrajudicial. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 146. São Paulo: Dialética, nov./2007, p.34.

⁴³ *Ibidem*, p. 30.

Paulo Celso Bergstrom Bonilha⁴⁴ registra que os estados justificam a promulgação das leis instituidoras do ITCMD utilizando-se do § 3º do artigo 34 do ADCT e do inciso I do artigo 24 da CF/88 e respectivos parágrafos, ou seja, que na falta de normas gerais da União haveria espaço para a legislação supletiva dos estados até que sobrevenha lei complementar federal. O autor defende assim que os estados não poderiam ficar sem essa receita tributária em razão do vácuo de lei complementar, sendo legítimas as leis estaduais sobre o ITCMD, nos moldes do que já fora decidido pelo STF em relação ao IPVA⁴⁵.

Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes⁴⁶ entende que, na ausência de lei complementar prevista no artigo 155, § 1º, III da CF/88, os estados e o DF podem instituir os impostos nas hipóteses previstas nas alíneas “a” e “b” do citado inciso, estando resguardados pelos princípios da federação e da igualdade, insculpidos nos artigos 1º, 5º, *caput e 150, II da CF/88 e também com fundamento na autorização constitucional prevista no artigo 34, parágrafos 3º e 4º do ADCT e artigo 24 e parágrafos da CF/88. Considera em seu trabalho que a própria Constituição Federal apresenta solução para a questão em discussão, por meio da interpretação sistemática de seus dispositivos, aliada ao que consagra os seus princípios norteadores, especificamente o federativo e o da igualdade*⁴⁷. Para a autora, deixar de exigir os impostos nas situações em discussão implica direta afronta ao princípio da isonomia, tendo em vista que as transmissões de bens a título gratuito (doação e *causa mortis*) dentro do território nacional estão sujeitas à tributação enquanto as estrangeiras não. Isso criaria odiosa desigualdade entre contribuintes com os mesmos direitos, sem contar que as transmissões internacionais são de vultosos valores em sua grande maioria⁴⁸.

Conclui a autora que não se pode admitir que os estados e o Distrito Federal sofressem limitação em sua competência por tanto tempo, tendo em conta que a Constituição Federal foi promulgada em outubro de 1988 e ela mesma delineou

⁴⁴ BONILHA, Imposto Estadual sobre Doações. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, v. 5, 2001, p. 322-323.

⁴⁵ “Informativo STF nº 157: Deixando a União de editar as normas gerais disciplinadoras do IPVA, os Estados exercem a competência legislativa plena (CF, art. 24, § 3º) e ficam autorizados a editarem as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional previsto na CF (ADCT, art. 34, § 3º). Com esse entendimento, a Turma, por unanimidade, manteve acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo, que rejeitava a pretensão de contribuinte do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA de eximir-se do pagamento do tributo, sob a alegação de que o Estado de São Paulo não poderia instituí-lo, dado que não possui competência para suprir a ausência de lei complementar estabelecendo as normas gerais (CF, 146, III, a). Precedente citado: AG (AgRg) 167.777-DF (DJU 09.05.97). RE 236.931-SP, rel. Min. Ilmar Galvão, 10.8.99.”

⁴⁶ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Impostos causa mortis e doação e as transmissões do exterior. Cadernos Jurídicos da Escola Paulista de Magistratura*, São Paulo, v.17, p.126, nº 45, out./dez. 2016.

⁴⁷ *Ibidem*, p. 117.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 118.

normas para a solução do impasse em caso de ocorrer demora na elaboração da lei complementar pelo Congresso Nacional. Assim, uma vez não regulada pelo legislador nacional, nos moldes do determinado pelo legislador constitucional, não pode tal omissão representar limitação à competência tributária dos estados e do Distrito Federal, que é plena, conforme pronunciado no “caput” e inciso I do artigo 155 da CF/88. Entender-se de maneira diversa significa consentir que outro ente possa constringer estados e DF em sua competência, o que com certeza não foi a vontade do legislador constituinte. Consigna, ao final, que a matéria possui importância atual em razão da globalização financeira e econômica, além de representar forma de controle e fiscalização de transferências de divisas e mecanismo para coibir simulações e fraudes⁴⁹.

Adriano Vidigal Martins⁵⁰ defende que enquanto não sobrevier lei complementar regulamentando a situação prevista artigo 155, § 1º, III da CF/88, os estados e o DF possuem competência legislativa plena para instituírem e regulamentarem a cobrança do ITCMD. Tal lei complementar possui natureza de norma geral, nos termos do artigo 24, § 3º da CF/88, e é de âmbito nacional, com validade para todos os estados-membros e para o DF. Uma vez editada, ela suspenderá a eficácia das normas estaduais incompatíveis com o seu texto, conforme § 4º do artigo 24. Não se trata de hierarquia normativa entre a lei complementar, que possui o âmbito de incidência de uma norma geral, e as leis estaduais, que possuem o âmbito de incidência de regular as peculiaridades locais não abrangidas pela norma geral⁵¹. Destaca o autor que as normas estaduais que disciplinam o assunto possuem a finalidade de preencher a lacuna existente no ordenamento jurídico nacional, sendo grave a omissão do legislador federal, tendo em vista que a Constituição Federal já possuía mais de 25 anos (na época em que fez seu estudo) sem que tivesse sido editada a lei complementar acerca da matéria⁵².

Para o autor, a norma prescrita no artigo 34, § 3º do ADCT é de aplicabilidade imediata, incidindo assim que promulgada a Constituição, sendo que a tal norma autorizou os estados a editarem as leis necessárias para a aplicação do Sistema Tributário Nacional. Dessa forma, as leis estaduais editadas regulamentando o assunto não necessitam ser eliminadas do ordenamento jurídico vigente porque não apresentam antinomia com o texto constitucional⁵³. O autor demonstrou em seu trabalho que a interpretação de que são constitucionais as leis estaduais que instituíram o ITCMD

⁴⁹ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. Impostos *causa mortis* e doação e as transmissões do exterior. *Cadernos Jurídicos da Escola Paulista de Magistratura*, p. 126.

⁵⁰ MARTINS, Adriano Vidigal. Constitucionalidade das leis estaduais que instituem a incidência do ITCMD sobre doações provenientes do exterior. *Revista Dialética de direito Tributário*, n.223, p. 8, abr. 2014.

⁵¹ *Ibidem*, p. 11.

⁵² *Ibidem*, p. 14.

⁵³ *Ibidem*, p. 15.

nas hipóteses em estudo confere aplicabilidade aos princípios da força normativa e da máxima efetividade da Constituição Federal, além de se harmonizar com o princípio da igualdade tributária por não desigualar situações que se apresentam iguais.

Assim, conclui o autor que os Estados devem instituir a tributação objeto do estudo mediante edição de lei ordinária, não aguardando a edição da lei complementar nacional prevista no artigo 155, § 1º, III da CF/88, tendo em vista que não desequilibrará o pacto federativo. Destaca, ao final, que a instituição do imposto em estudo pode se tornar uma importante fonte de receita na equalização das finanças públicas, repercutindo em melhora na prestação dos serviços públicos para os administradores, além de se apresentar como um instrumento de justiça fiscal, tendo em vista que um número maior de indivíduos contribuirá na arrecadação tributária⁵⁴.

3.3. Legislação de alguns estados que regulamentaram a questão

Roberto Biava Júnior⁵⁵ considera que, para os casos do artigo 155, § 1º, III da CF/88, são adequados os antigos dispositivos da Constituição de 1946, que determinavam as seguintes regras de competência: i) no caso de bens corpóreos, o imposto cabe ao estado em cujo território estes se acharem situados; e ii) no caso de bens incorpóreos, o imposto pertence ao estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros. Entende que tais critérios foram adotados na legislação paulista e mato grossense, por exemplo.

De acordo com o estudo feito por Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes⁵⁶, os legisladores estaduais, na omissão do legislador nacional, concretizaram a competência e instituíram os impostos valendo-se do critério do domicílio da pessoa que teve acréscimo em seu patrimônio em razão da benesse, localizado em território nacional. Legitimou-se assim o estado-membro, ou o DF, onde o donatário ou os herdeiros ou legatários estiverem domiciliados no Brasil. Consideramos que tal fato demonstra certa uniformidade de critérios por parte dos estados e que certamente pode contribuir para a redução dos eventuais conflitos de competência que possam ocorrer. Isso pode ser constatado na legislação dos seguintes estados, por exemplo: a) São Paulo, no artigo 4º da Lei nº 10.705/2000, alterada pela Lei nº 10.992/2001; b) Rio Grande do Sul, por meio do artigo 3º da Lei nº 8.821/89; c) Distrito Federal, em seu artigo 2º da Lei nº 3.804/2006; d) Santa Catarina, conforme disposto no artigo 3º

⁵⁴ MARTINS, Adriano Vidigal. Constitucionalidade das leis estaduais que instituem a incidência do ITCMD sobre doações provenientes do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.223, p. 16, abr. 2014.

⁵⁵ BIAVA JÚNIOR, 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*, p. 327-328.

⁵⁶ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Cadernos Jurídicos da Escola Paulista de Magistratura*, p. 122.

da Lei nº 13.136/2004; e) Mato Grosso, no artigo 3º da Lei nº 7.850/2002; f) Rio de Janeiro, pelo disposto no artigo 9º da Lei nº 1.427/1989.

Presume-se que a solução a ser adotada por uma futura lei complementar sobre a matéria não será muito diferente da que foi adotada pelos estados, inclusive, por já ter sido utilizada em constituições pretéritas, de forma que podemos inferir que os estados já se preocuparam com a questão sobre os potenciais conflitos de competência, para que fossem evitados nas suas próprias legislações.

3.4. Análise jurisprudencial

Citamos inicialmente o RE nº 136.215/RJ⁵⁷ no qual o STF decidiu pela impossibilidade de cobrança do Adicional Estadual do Imposto de Renda sem prévia lei complementar (art. 146 da CF/88), por ter sido considerado que ela é materialmente indispensável para extinção dos conflitos de competência dos estados da federação, não bastando os permissivos inscritos no artigo 24, § 3º da CF/88 e no artigo 34 e seus parágrafos do ADCT para dispensar a sua edição. Considerou o acórdão que a prévia edição de lei complementar jamais pode ser dispensada quando a sua existência se torne materialmente imprescindível para eliminar os conflitos entre os Estados, onde a diversidade de critérios legislativos estaduais sobre o domicílio de pessoas físicas e jurídicas (contribuintes e fontes de retenção), especialmente quando possuem mais de um estabelecimento, seria campo abundante de inaceitável bitributação.

No RE 140.887/RJ⁵⁸, também referente ao Adicional do Imposto de Renda, decidiu-se que os estados e o DF só podem instituir tributos, independentemente da lei complementar nacional tributária aludida no artigo 146 da CF, em relação a tributos autônomos de sua competência, em que esses tributos não possam ter reflexos em outros estados, no DF e na própria União. Na decisão, foi discutido o sentido e alcance dos parágrafos 3º, 4º e 5º do artigo 34 do ADCT, assim como do § 3º do artigo 24 da CF/88. Entendeu-se que o adicional em questão é tributo de competência exclusiva dos estados e do DF, não é autônomo, e como adicional que é, está inequivocamente vinculado ao imposto de renda como instituído e disciplinado pela União, e sua disciplina pelas leis locais pode dar margem a conflitos de competência entre Estados e Distrito Federal de um lado e entre estes e a União Federal de outro, pelos seus inevitáveis reflexos nacionais.

⁵⁷ RE 136.215/RJ, rel. Min. Octávio Gallotti, Tribunal Pleno, julgado em 18/02/1993.

⁵⁸ RE 140.887/RJ, rel. Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 18/02/1993. Ementário nº 1.703-23, DJU 14/05/1993.

Por outro lado, no RE 236.931/SP⁵⁹ o STF decidiu que no caso do IPVA não há incompatibilidade com as normas dos artigos 24, § 3º; 150, II e IV, e 146, III, “a” da CF/88. Entendeu o Tribunal que o constituinte de 1988 autorizou os estados a editarem as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto que entrou em vigor em 1º de março de 1989, conforme disposto no artigo 34, § 3º do ADCT. Assim, os estados ficaram legitimados a impor as normas gerais indispensáveis à instituição dos novos impostos, o que foi cumprido em relação ao IPVA.

No AI 167.777-AgR/SP⁶⁰ decidiu-se que é constitucional a disciplina do IPVA mediante norma local de forma que, deixando a União de editar normas gerais, a unidade da federação exerce a competência legislativa plena (conforme disposto no artigo 24, § 3º da CF/88), e, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação, conforme artigo 34, § 3º do ADCT.

No âmbito do estado, pode ser citado como precedente o Incidente de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000⁶¹, em que o órgão especial do TJSP julgou inconstitucional a alínea “b” do inciso II do artigo 4º da Lei estadual nº 10.705/00, que instituiu o ITCMD na hipótese de herdeiros que, domiciliados no Estado de São Paulo, venham a receber heranças do exterior. O TJSP considerou no julgamento em questão que o legislador constituinte atribuiu ao Congresso Nacional um maior debate público sobre os critérios de fixação de normas relativas à competência tributária para a instituição do imposto sobre transmissão de bens, justamente com o intuito de evitar conflitos de competência entre os estados da Federação e entre países com os quais o Brasil possui acordos comerciais, mantendo uniforme o sistema de tributos.

Por outro lado, no julgamento do Recurso de Apelação nº 0011110-17.2012.8.26.0053⁶², a 8ª Câmara de Direito Público do TJSP acolheu a pretensão da Fazenda Estadual, reconhecendo a constitucionalidade das normas estaduais que disciplinam o assunto. Decidiu-se que, na ausência de lei complementar nacional (artigo 146, III, “a” da CF/88), os estados assumem competência plena para edição de leis tributárias concernentes a tributos que daquele ordenamento careciam, na forma do previsto no artigo 24, § 3º da CF/88 e artigo 34, § 3º do ADCT.

⁵⁹ RE 236.931/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 10/08/1999. Ementário nº 1.969-6, DJU 29/10/1999.

⁶⁰ AI 167.777-AgR/SP, rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, julgado em 04/03/1997. Ementário nº 1.868-04, DJU 09/05/1997.

⁶¹ Incidente de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000, rel. Des. Guerrieri Rezende, Órgão Especial TJSP, julgado em 30/03/2011. Publicado em 07/04/2011, Diário Eletrônico nº 927.

⁶² Apelação/Reexame Necessário nº 0011110-17.2012.8.26.0053, rel. João Carlos Garcia, julgado em 25/09/2013. Publicado em 01/10/2013, Diário Eletrônico nº 1509.

Nota-se pelo exposto que existem decisões para ambos os lados, tanto no STF quanto no TJSP. Cabe ressaltar que o STF, em decisão monocrática mais recente, decidiu pela legitimidade da cobrança do ITCMD em questão, negando seguimento ao recurso extraordinário interposto. Trata-se do AI 805.043/RJ⁶³, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, que decidiu pela constitucionalidade da Lei Estadual nº 1.427/1989 do Estado do Rio de Janeiro, que instituiu a incidência do ITCMD sobre heranças e doações provenientes do exterior. Decidiu-se no caso que a instituição do imposto em questão enquadra-se nas hipóteses em que a Corte admite aos estados-membros suprirem a omissão legislativa da União, pelo exercício da competência plena prevista no artigo 24, § 3º da CF/88 em conjunto com o artigo 34, § 3º do ADCT. Tal decisão levou em consideração exatamente os precedentes do STF aqui mencionados, em relação ao Adicional Estadual do Imposto de Renda e em relação ao IPVA, para se chegar ao resultado citado.

Infere-se da decisão que a situação do julgamento sobre o IPVA é mais semelhante ao caso do ITCMD aqui analisado para fins de solucionar o tema em discussão, posição da qual concordamos. Ratificamos a análise do julgado no sentido de que as decisões referentes ao Adicional do Imposto de Renda são exceções à possibilidade de exercício da competência plena, principalmente porque o adicional é tributo não autônomo, conforme considerado no RE nº 140.887/RJ.

A possibilidade de os estados-membros fazerem uso de sua competência legislativa plena, com fundamento no artigo 24, § 3º da CF/88 e artigo 34, § 3º do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o ITCMD nas hipóteses previstas no artigo 155, § 1º, “a” e “b” da CF/88 encontra-se em análise no STF por meio do RE 851.108 RG/SP⁶⁴ interposto pelo Estado de São Paulo, tendo sido reconhecida a repercussão geral da matéria.

4. ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DE COBRANÇA DO ITCMD SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES COM ELEMENTOS DE CONEXÃO NO EXTERIOR SOB A ÓTICA DOS NOVOS PARADIGMAS E CATEGORIAS DA INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL

A análise a ser traçada no presente artigo não tem o intuito de criar nenhum argumento jurídico totalmente novo dentro da discussão. Entendemos que os principais argumentos de ambos os lados da controvérsia encontram-se satisfatoriamente desenvolvidos, tanto na doutrina quanto na jurisprudência. A ideia aqui é tentar

⁶³ AI 805.043/RJ, rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 23/06/2010. DJe-120 publicado em 01/07/2010.

⁶⁴ RE 851.108 RG/SP, rel. Min. Dias Toffoli, Plenário, publicado em 25/06/2015.

organizar as argumentações jurídicas já postas de maneira a aplicar a técnica da ponderação para justificar uma solução contemporaneamente aceitável.

A primeira impressão que se tem ao tomar contato com as posições doutrinárias expostas é de que a leitura isolada de cada grupo de doutrinadores, sem ter contato com as posições contrárias, nos faz crer que tal corrente doutrinária está com a razão. No entanto, ao verificar a corrente oposta, também tendemos a concordar com ela. Consideramos assim que o caso comporta mais de uma solução possível e razoável e talvez isso demonstre o nível de dificuldade existente na presente análise e que justifica a utilização da técnica da ponderação proposta pelo Ministro Luís Roberto Barroso.

Como já citado anteriormente, o exame das posições doutrinárias divergentes indica em linhas gerais que a inconstitucionalidade da cobrança do ITCMD sobre heranças e doações com elementos de conexão no exterior, na ausência da lei complementar, é defendida com base nas regras constitucionais estritas contidas no texto constitucional, de maneira a prestigiar a certeza do direito e a segurança jurídica, enquanto a constitucionalidade da cobrança é defendida com base em princípios jurídicos aliados às regras, visando realização da justiça do caso concreto por meio de uma interpretação sistemática.

Descrevemos inicialmente a linha de raciocínio interpretativo da corrente doutrinária que defende a inconstitucionalidade de cobrança do tributo. A discussão basicamente gira em torno da necessidade formal e material da lei complementar prevista na regra estrita da Constituição Federal e que tal lei complementar não tem a função de descrever normas gerais e sim de regular potenciais conflitos de competência, sendo que uma função não pode ser substituída ou confundida com a outra. Alia-se a isso o argumento de que os permissivos constitucionais que regulamentam a competência suplementar dos entes federativos para instituir normas gerais em matéria tributária e leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional são exclusivos a essas situações e não se aplica sobre qualquer outra matéria reservada à lei complementar. Assim, as autorizações referentes às normas gerais e à aplicação do sistema tributário nacional seriam superadas quando o próprio texto constitucional reservou determinado assunto à necessidade de lei complementar. Existem também argumentos referentes à hierarquia das leis no sentido de que um permissivo constitucional existente em situação de ausência de lei federal ordinária não pode ser aplicado quando a própria Constituição exige lei complementar nacional.

A corrente doutrinária que defende a constitucionalidade da cobrança do ITCMD em estudo, praticamente considera que a lei complementar prevista na Constituição para estabelecimento de tal tributo possui natureza de norma geral e que os permissivos constitucionais que regulamentam a competência suplementar dos entes federativos para instituir normas gerais em matéria tributária e leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional possuem plena aplicabilidade ao caso. Avançando um pouco mais, argumentam que a Constituição deve ser interpretada de forma

sistemática que conduza à aplicação analógica de seus dispositivos e com respeito aos princípios basilares de cada matéria, notadamente os princípios republicano, federativo e da igualdade, além de outros decorrentes desses como o da isonomia e da capacidade contributiva e também os princípios da força normativa e da máxima efetividade da Constituição Federal.

Em linhas gerais, pode-se dizer que os métodos de interpretação utilizados nas posições doutrinárias expostas compreendem basicamente composições do método clássico (subsuntivo fundado na aplicação de regras) com os elementos tradicionais da hermenêutica (gramatical, histórico, sistemático e teleológico). O elemento diferenciador do presente estudo consiste em avançar um pouco mais em relação aos argumentos até aqui trazidos pela corrente doutrinária que defende a constitucionalidade da cobrança do tributo em discussão. Pretende-se assim organizar a argumentação jurídica já posta, aliada à análise jurisprudencial para contrapor as ideias divergentes e estruturar a ponderação dos fatos de maneira a justificar a constitucionalidade conforme método proposto pelo Ministro Luís Roberto Barroso.

A construção do raciocínio inicia-se com a associação dos princípios jurídicos vinculados a cada lado das correntes doutrinárias. Existe inicialmente um conflito de regras do próprio texto constitucional. A defesa de uma das regras acarreta a inconstitucionalidade de cobrança do tributo enquanto a defesa do outro conjunto de regras resulta na constitucionalidade. Consideramos que a interpretação jurídica convencional não está apta a fornecer a fundamentação satisfatória e definitiva para o caso.

Conforme observado, os defensores da inconstitucionalidade não o fizeram com fundamento em nenhum princípio jurídico específico enquanto a corrente oposta justificou seu posicionamento com base nos princípios republicano, federativo e da igualdade, entre outros. É razoável supor que se houvesse algum princípio jurídico que pudesse ser suscitado para defender a inconstitucionalidade das leis estaduais que cobram o ITCMD no caso, estes certamente seriam o da certeza do direito e o da segurança jurídica, em defesa da previsibilidade e objetividade das condutas. Assim sendo, no contexto da interpretação constitucional contemporânea, consideraremos em nossa análise o entrechoque de normas constitucionais do tipo colisão entre princípios constitucionais, sendo os seguintes: de um lado o grupo de princípios republicano, federativo e da igualdade, visando realização da justiça no caso concreto e, de outro, os princípios certeza do direito e o da segurança jurídica em defesa da previsibilidade e objetividade das condutas.

Consideramos aqui configurada a situação em que se faz necessária a utilização da técnica da ponderação, tendo em vista que a subsunção, desenvolvida por via de raciocínio silogístico, não é capaz de resolver o problema. Entendemos que a colisão se dá entre disposições da Constituição originária no qual os critérios tradicionais de solução de conflitos normativos (hierárquico, cronológico e da especialização) não são úteis.

Para fins da análise proposta, fato importante a se considerar aqui é que os defensores da inconstitucionalidade não trazem muitos argumentos referentes ao caso concreto a não ser o de que a lei complementar é necessária para manter o sistema tributário unificado para evitar eventual bitributação em algumas situações específicas que podem ser originadas por potenciais conflitos de competência. Por outro lado, os defensores da constitucionalidade trazem alguns argumentos relevantes a serem considerados na nossa análise. Entre eles estão o de que não seria justo admitir tratamento anti-isonômico no qual as transmissões de bens a título gratuito (doação e *causa mortis*) dentro do território nacional são normalmente tributadas enquanto as estrangeiras não, criando-se desigualdade entre contribuintes com os mesmos direitos. Relevante considerar também que o domicílio do “de cujus” no exterior não faz os herdeiros menos capazes tributariamente, além do fato de que as transmissões internacionais são de vultosos valores em sua grande maioria.

Outros argumentos são no sentido de que os estados não poderiam ficar sem essa receita tributária em razão do vácuo de lei complementar, sendo que a instituição do imposto em estudo pode se tornar uma importante fonte de receita na equalização das finanças públicas, repercutindo em melhora na prestação dos serviços públicos, além de se apresentar como um instrumento de justiça fiscal, tendo em vista que um número maior de indivíduos contribuirá na arrecadação tributária. Considera-se também que não se pode admitir que os estados e o Distrito Federal sofram limitação em sua competência por tanto tempo (30 anos em 2018) e que a matéria possui importância atual em razão da globalização financeira e econômica, além de representar forma de controle e fiscalização de transferências de divisas e mecanismo para coibir simulações e fraudes.

A argumentação adicional que trazemos para justificar a constitucionalidade de cobrança do ITCMD sobre heranças e doações com elementos de conexão no exterior reside nos seguintes fatos, além dos já explicitados anteriormente pela corrente doutrinária correspondente: a) na análise sobre os potenciais conflitos de competência, constatou-se que há situações do art. 155, §1º, III da CF/88 em que ocorre claramente a impossibilidade de haver qualquer conflito de competência entre os estados brasileiros uma vez que as regras constitucionais, por meio dos dois primeiros incisos do §1º do artigo 155, já resolveriam expressamente a questão do estado competente para tributar; b) as hipóteses de ocorrência de verdadeiro conflito de competências em termos constitucionais são casuisticamente isoladas, não sendo razoável que os estados se abstivessem da tributação com elementos de conexão no exterior simplesmente por não haver lei complementar; c) a legislação dos estados apresenta certa uniformidade, tendo a maioria adotado o domicílio da pessoa que teve acréscimo em seu patrimônio em razão da benesse como definidor do critério de competência, o que já contribui para se evitar eventuais conflitos; d) decisão recente no STF indica a legitimidade da cobrança do ITCMD em questão.

A maioria dos argumentos citados praticamente legitima a aplicabilidade do artigo 24, §3º da CF/88 e do artigo 34, §3º do ADCT para a situação em análise. Assim sendo, consideramos que as exigências dos novos paradigmas e categorias da interpretação constitucional, como a necessidade de recondução da solução a uma norma constitucional que sirva de fundamento, a necessidade de utilizar-se de um fundamento jurídico que possa ser generalizado aos casos equiparáveis e a necessidade de levar em consideração as consequências práticas que a decisão produzirá no mundo dos fatos estão satisfeitos, atendendo-se aos requisitos da interpretação contemporânea para que as decisões produzidas mediante ponderação tenham legitimidade e racionalidade.

Do exposto, pode-se concluir que não se mostra razoável restringir a competência dos estados e do DF, devido à inércia de outro ente federativo, em nome de uma certeza do direito e de uma segurança jurídica que em tese beneficiariam situações casuísticas, tendo em vista que parte das heranças e doações com elementos de conexão no exterior sequer gerariam conflitos de competência.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo analisou a constitucionalidade de cobrança do ITCMD sobre heranças e doações com elementos de conexão no exterior sob a ótica dos novos paradigmas e categorias da interpretação constitucional.

Quando a colisão de normas se dá entre disposições da Constituição originária, os critérios tradicionais de solução de conflitos normativos (hierárquico, cronológico e da especialização) não são suficientes para se atingir uma solução interpretativa condizente com a maior complexidade da vida moderna, marcada pela pluralidade de projetos existenciais e de visões de mundo.

A análise feita demonstrou que o verdadeiro conflito de competências, em termos constitucionais, ocorreria nas situações em que o doador ou o “de cujus” não possuam residência ou domicílio no país nem inventário processado no Brasil e também nos casos em que houver bens imóveis no exterior, ocorrendo indefinição teórica na determinação do estado competente para a tributação. Para esses casos, adicionalmente, deverá haver três elementos de conexão para se cogitar o conflito: um no exterior e os outros dois em estados brasileiros distintos. Considera-se que tais hipóteses são casuisticamente isoladas.

Para as situações em que o “de cujus” não residente possuía bens imóveis localizados em estado brasileiro ou no caso do “de cujus” brasileiro que possuía bens móveis no exterior e teve o inventário processado no país, existe clara impossibilidade de haver conflito entre os estados brasileiros na cobrança do tributo em discussão.

Posições doutrinárias e jurisprudenciais relevantes a respeito da competência tributária e sobre as funções da lei complementar quanto ao conflito de competência legitimam entendimento no sentido de que: inexistindo normas gerais voltadas à

regulação de possíveis conflitos de competência, os estados brasileiros poderão exercer a sua competência legislativa plena.

Não é razoável restringir a competência dos estados e do DF para a instituição do tributo, devido à inércia de outro ente federativo (30 anos em 2018), em nome de uma certeza do direito e de uma segurança jurídica que em tese beneficiariam situações casuísticas.

É constitucional a cobrança do ITCMD sobre heranças e doações com elementos de conexão no exterior. As leis estaduais editadas regulamentando o assunto não apresentam antinomia com o texto constitucional, de modo que não necessitam ser eliminadas do ordenamento jurídico vigente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. 11. ed. São Paulo: Forense, 2008.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei Complementar: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos, 1999.

BIAVA JÚNIOR, 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. In: *Direito Tributário atual*, n.26, p.311-340, São Paulo.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Imposto Estadual sobre Doações. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, v.5, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COLUCCI, Nycolas Martins; FERRAZ, Diogo. Incidência do ITCMD na sucessão de bens móveis, títulos e créditos decorrentes de inventário processado no exterior. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 22, n.116, p. 205, mai./jun., 2014.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Impostos sobre transmissão causa mortis e doação - ITCMD*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

_____. Impostos *causa mortis* e doação e as transmissões do exterior. *Cadernos Jurídicos da Escola Paulista de Magistratura*, São Paulo, v.17, n.45, p.113-126, out./dez., 2016.

MELO, José Eduardo Soares de. Imposto estadual sobre doações. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, São Paulo: Dialética, v. 5, p. 222-225, 2001.

MARTINS, Adriano Vidigal. Constitucionalidade das leis estaduais que instituem a incidência do ITCMD sobre doações provenientes do exterior. *Revista Dialética de direito Tributário*, n.223, p. 7-16, abr., 2014.

MARTINS, Ives Granda 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 art.155, parágrafo 1, inciso III, da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.99, p.152-161, dez., 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

VEIGA JÚNIOR, Marcelo Uchôa da. Imposto sobre transmissões *causa mortis* e doações: inconstitucionalidade parcial da legislação paulista. *Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo*, v.5, n.10, p.125-143, jul./dez., 2002.

WEISS, Fernando Lemme. O imposto de transmissão *causa mortis* e a partilha extrajudicial. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n.146, p.19-34, nov./2007.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.