

Impostos *causa mortis* e doação e as transmissões do exterior

Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes¹
Procuradora do Estado de São Paulo

Sumário: 1. Introdução; 2. Adequação do tema; 3. Transmissões internas; 4. Transmissões externas; 5. Legislação dos Estados; 6. A questão nos tribunais; 7. Conclusão.

1. Introdução

O presente trabalho busca demonstrar possuírem os Estados-Membros e o Distrito Federal competência para a instituição dos Impostos sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), nos casos específicos em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior e naqueles em que o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, na ausência de lei complementar determinada pelo inciso III, do par. 1º, do art. 155, da Constituição Federal.

A questão é saber se a ausência de Lei Complementar específica a que alude o art. 155, par. 1º, III, da Constituição Federal teria o condão de impedir a instituição dos impostos pelos Estados-Membros e Distrito Federal, detentores da competência tributária, e se este impedimento ofenderia os Princípios Federativo e da Igualdade, veiculados nos arts. 1º, 5º, *caput* e 150, II, da Constituição Federal, e também os comandos emanados dos pars. 3º e 4º, do art. 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e pars. 3º e 4º, do art. 24, da Constituição Federal.

2. Adequação do tema

Os Impostos sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação estão disciplinados no artigo 155, I, da Constituição Federal, a saber:

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

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

[...]

¹ Mestre em Direito do Estado pela PUC/SP. Especialista em Direito Empresarial pela EPM. Professora de Direito Tributário e Processo Tributário. Autora do livro Impostos sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação e coautora do livro Código Tributário Nacional Comentado, ambos pela Editora Revista dos Tribunais. Conselheira eleita para o Conselho da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo no biênio 2007/2008. Membro da Comissão do Advogado Público na OAB/SP, triênio 2013/2015.

§ 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; [...]

Em síntese, cuidam-se de impostos sobre transmissões de bens a título gratuito, motivados por falecimento (*causa mortis*) ou por doações (*inter vivos*), de quaisquer bens ou direitos (móveis e imóveis), de competência dos Estados-Membros e do Distrito Federal.

A competência, portanto, foi fixada pelo legislador Constitucional aos Estados e ao Distrito Federal. Importa saber se na ausência de elaboração da lei complementar pelo Congresso Nacional para regular a competência dos entes tributantes, nos moldes estabelecidos no inciso III, do par. 1º, do art. 155, para as transmissões internacionais, estaria obstada a instituição dos impostos pelos entes competentes.

Com base na determinação contida no par. 1º, do art. 155, da Constituição Federal, o estudo da questão deverá partir da análise do aspecto espacial da hipótese de incidência dos impostos, ou seja, do lugar onde acontece a ação e, não sendo fixado lugar exclusivo, do lugar onde se pode efetivar o evento, o que implicará diretamente na competência dos entes tributantes.

3. Transmissões internas

Para as transmissões internas, ou seja, para as ocorridas dentro do território nacional, as regras estabelecidas pela Constituição Federal nos incisos I e II, do par. 1º, do art. 155, distinguem-se pela natureza dos bens, de forma que as relativas a bens imóveis e respectivos direitos competem ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal, enquanto as relativas a bens móveis, títulos e créditos competem ao Estado onde se processar o inventário ou o arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal.

Assim, tratando-se de bens imóveis ou seus direitos, nas transmissões a título gratuito (*causa mortis* e doação), os impostos caberão sempre ao Estado da localização do bem, ou ao Distrito Federal.

Todavia, a regra se altera quando se tratar de transmissões a título gratuito de bens móveis, títulos e créditos. Se a transmissão se der em razão da morte, competirá ao Estado onde se processar o inventário ou o arrolamento ou ao Distrito Federal. Se a transmissão se der *inter vivos*, competirá ao Estado onde tiver domicílio o doador ou ao Distrito Federal.

Podemos concluir, então, que o legislador adotou para os bens imóveis, em ambas as transmissões, o critério da localização do bem para a definição da atribuição de competência.

Mas para as transmissões de bens móveis, ocasionadas por falecimento, o legislador adotou o critério do domicílio civil, nos termos da legislação processual civil — art. 96 do CPC/1973², parcialmente alterada pelo art. 48 do CPC/2015 — e civil — art. 1.785 do Código Civil³ —, que estabelecem que a sucessão abre-se no lugar do último domicílio do falecido, levando-se em conta não a residência, mas, sim, a sede principal dos interesses e negócios do falecido, e para as realizadas *inter vivos* (doação), adotou o critério do domicílio fiscal.

Na pluralidade de domicílios (CC/2002, art. 71⁴), o inventário pode ser aberto no foro mais conveniente aos interesses do cônjuge sobrevivente e herdeiros ou onde ocorreu o falecimento. Caso se requeiram múltiplos inventários em cada um desses vários domicílios, a competência determinar-se-á pela prevenção.⁵

Na falta de domicílio certo, o Código de Processo Civil de 1973 determina seja competente o foro da situação dos bens (art. 96, parágrafo único, I), ou do lugar do óbito, se situados os bens em lugares diferentes (inciso II).

Contudo, essas regras foram parcialmente alteradas pelo Código de Processo Civil de 2015 que, no parágrafo único do art. 48, estabelece:

Art. 48. O foro de domicílio do autor da herança, no Brasil, é o competente para o inventário, a partilha, a arrecadação, o cumprimento de disposições de última vontade, a impugnação ou anulação de partilha extrajudicial e para todas as ações em que o espólio for réu, ainda que o óbito tenha ocorrido no estrangeiro.

Parágrafo único. Se o autor da herança não possuía domicílio certo, é competente:

I – o foro de situação dos bens imóveis;

II – havendo bens imóveis em foros diferentes, qualquer destes;

III – não havendo bens imóveis, o foro do local de qualquer dos bens do espólio.

Portanto, na ausência de domicílio civil certo, o inventário deve ser aberto no foro da situação dos bens, primeiramente onde se situarem os imóveis e, na ausência destes, no local de qualquer dos bens do espólio.

² Art. 96. O foro do domicílio do autor da herança, no Brasil, é o competente para o inventário, a partilha, a arrecadação, o cumprimento de disposições de última vontade e todas as ações em que o espólio for réu, ainda que o óbito tenha ocorrido no estrangeiro.

Parágrafo único. É, porém, competente o foro:

I – da situação dos bens, se o autor da herança não possuía domicílio certo;

II – do lugar em que ocorreu o óbito se o autor da herança não tinha domicílio certo e possuía bens em lugares diferentes.

³ Art. 1.785. A sucessão abre-se no lugar do último domicílio do falecido.

⁴ Art. 71. Se, porém, a pessoa natural tiver diversas residências, onde, alternadamente, viva, considerar-se-á domicílio seu qualquer delas.

⁵ Cf. MONTEIRO, Washington de Barros. *Direito das sucessões*. p. 29.

No caso de o óbito ocorrer no estrangeiro, tornar-se-á competente o foro do último domicílio do *de cujus* no Brasil (art. 96 do CPC/73, alterado pelo art. 48, do CPC/2015 c/c o art. 1.785 do CC/2002), pois o fato de o óbito ter ocorrido no exterior não impede a abertura de seu inventário no Brasil, na forma da lei adjetiva.

E para as transmissões de bens a título de doação, a Constituição Federal fixou ser de competência do Estado-Membro ou do Distrito Federal onde tiver domicílio o doador, de forma que fez prevalecer o domicílio fiscal.

O Código Tributário Nacional prescreve o domicílio fiscal em seu art. 127, *verbis*:

[...] Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I – quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II – quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar de sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III – quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.

O domicílio fiscal tem conceito objetivo e foi regulado pelo Código Tributário Nacional, por razões de conveniência administrativa de fiscalização e arrecadação do tributo.

A principal distinção entre domicílio civil e fiscal consiste no fato de, para este, o Código Tributário Nacional admitir que possa o contribuinte ou o responsável escolher o domicílio para nele responder pelas obrigações de ordem tributária, enquanto para aquele, o local é fixado pelo Código Civil, independentemente da vontade da pessoa.

Contudo, na parte final do art. 127 do CTN, o legislador complementar vincula a falta de eleição à forma da “legislação aplicável”, abrindo, assim, a possibilidade para o legislador ordinário, ao não aceitar a eleição do domicílio fiscal pelo contribuinte, regular a matéria de forma diversa.

A Lei paulista n. 10.705/2000, alterada pela Lei n. 10.992/2001, que dispõe sobre os Impostos incidentes sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), em conformidade com o comando constitucional, estabeleceu, de forma semelhante, ser o domicílio do autor da herança e o do doador os definidores da regra de competência. Confira-se o disposto no par. 2º, do art. 3º:

Artigo 3º – Também sujeita-se ao imposto a transmissão de:
[...]

Par. 2º – O bem móvel, o título e o direito em geral, inclusive os que se encontrem em outro Estado ou no Distrito Federal, também

ficam sujeitos ao imposto de que trata esta lei, no caso de o inventário ou arrolamento processar-se neste Estado ou nele tiver domicílio o doador.

Pois bem, em relação às transmissões de bens a título gratuito dentro do território nacional, a legislação regulamentou de forma exaustiva. As questões a necessitar de exegese são as transmissões internacionais, tanto causa mortis como doação.

4. Transmissões externas

Para as transmissões externas ou internacionais, nas hipóteses de o doador ter domicílio ou residência no exterior e para aquelas em que o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, a Constituição Federal, no inciso III, do par. 1º, do art. 155, estabeleceu que a competência dos Estados-Membros e do Distrito Federal para a instituição dos tributos será regulada por lei complementar.

Para esses casos, importa saber se os Estados-Membros e o Distrito Federal podem se utilizar da competência que lhes foi outorgada pela Constituição Federal para instituir e cobrar os impostos enquanto não editada a Lei Complementar Nacional. Ou seja, enquanto o Congresso Nacional não legislar sobre a matéria, estabelecendo normas gerais, podem os entes competentes efetuar a exigência dos impostos?

A própria Constituição Federal, por meio da interpretação sistemática de seus dispositivos, aliada ao que consagra os seus princípios norteadores, especificamente o federativo e o da igualdade, apresenta solução para a questão.

Como se sabe, o Brasil é uma república federativa, onde os Estados-Membros são entidades públicas territoriais, dotadas de autonomia legislativa e constitucional.

O princípio federativo repousa sobre duas leis: a lei da participação e da autonomia. De acordo com esta última, os Estados-Membros têm a capacidade de auto-organização, autolegislação, autogoverno e autoadministração (artigos 1º⁶, 2º⁷, 18⁸, 25 a 28⁹ da Constituição Federal).

⁶ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...]

⁷ Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

⁸ Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

⁹ Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição.

§ 1º São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição [...]

Art. 26. Incluem-se entre os bens dos Estados: [...]

Art. 27. O número de Deputados à Assembleia Legislativa corresponderá ao triplo da representação do Estado na Câmara dos Deputados e, atingido o número de trinta e seis, será acrescido de tantos quantos forem os Deputados Federais acima de doze [...]

Art. 28. A eleição do Governador e do Vice-Governador de Estado, para mandato de quatro anos, realizar-se-á no primeiro domingo de outubro, em primeiro turno, e no último domingo de outubro, em segundo turno, se houver, do ano anterior ao do término do mandato de seus antecessores, e a posse ocorrerá em primeiro de janeiro do ano subsequente, observado, quanto ao mais, o disposto no art. 77. [...]

O princípio da federação é regra supraconstitucional, princípio super-rígido, pedra basilar de todo o sistema. Somado ao princípio republicano, são tratados constitucionalmente da mesma forma, assim como protegidos pela mesma rigidez (art. 60, § 4^o), e obrigam os intérpretes a submeterem às suas exigências todos os demais princípios e regras constitucionais e, com maior razão, infraconstitucionais.

Por isso, a interpretação de todos os demais comandos constitucionais é condicionada aos seus imperativos. De sua especial e qualificada eficácia decorre principalmente a orientação que fixa os critérios a serem adotados pelo intérprete e aplicador da lei.

Toda lei há de se submeter às balizas e limites contidos na Constituição e, sobretudo, buscar realizar os princípios constitucionais, dos quais a Federação comparece em posição singularmente relevante.

Logo, para cumprir os seus encargos e satisfazer as necessidades coletivas, em decorrência da qualidade de entidades federativas autônomas, dotadas de competência exclusiva, comum e concorrente, os Estados-Membros precisam de meios pecuniários para a realização de seus fins. Por isso, a Carta Magna conferiu-lhes competência financeiro-tributária exclusiva. Por conseguinte, cabe-lhes instituir os tributos que lhes foram discriminados.

A partir de tal permissivo constitucional, as Unidades Federadas e o Distrito Federal receberam competência para instituir os Impostos sobre Transmissões de bens a título gratuito — *mortis causa* e doação.

Resulta claro que só ao legislador estadual e ao distrital compete a fixação de regras próprias sobre impostos cuja instituição seja de sua competência, respeitadas à evidência, as limitações ao poder de tributar (arts. 150 a 152 da Constituição Federal) e os princípios gerais (arts. 145 a 149, da Constituição Federal).

Misabel Derzi é categórica ao dispor que “a norma atribuidora da competência legislativa é originária (não derivada) e goza de eficácia imediata, não podendo o exercício dessa competência depender da edição de uma lei federal infraconstitucional prévia, sob pena de se abalarem as bases do federalismo.” (Aliomar Baleeiro; atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*, p. 507).

Ademais, deixar de exigir os impostos nas situações previstas no inciso III, do par. 1^o, do art. 155, da Constituição Federal, implica em direta afronta ao Princípio da Isonomia, uma vez que dentro do território nacional as transmissões de bens a título gratuito (doação e “causa mortis”) estão sujeitas à tributação, enquanto as estrangeiras não, o que cria odiosa desigualdade entre contribuintes com os mesmos direitos, sem contar que as transmissões internacionais são, em sua grande maioria, de vultosos valores.

Como se sabe, o princípio da igualdade é fundamental e imediatamente decorrente dos princípios republicano e federativo. É direito público subjetivo o tratamento igual de todos os cidadãos.

¹⁰ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 4^o Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I – a forma federativa de Estado;

II – o voto direto, secreto, universal e periódico;

III – a separação dos Poderes;

IV – os direitos e garantias individuais.

A superioridade do princípio da igualdade está evidenciada no *caput* do art. 5º da Constituição de 1988, com a seguinte afirmação: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, [...]”.

Sobre o princípio da igualdade, preceitua o professor Celso Antônio Bandeira de Mello:

O preceito da igualdade, como já tem sido assinalado, é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas a própria edição dela assujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas.¹¹

A igualdade é, assim, a primeira base de todos os princípios constitucionais dos Estados democráticos e condiciona a própria função legislativa, que é das mais nobres, alta e ampla de quantas funções o povo, republicanamente decidiu criar. A isonomia há que se expressar, portanto, em todas as manifestações do Estado, as quais, na sua maioria, se traduzem concretamente em atos de aplicação da lei, ou seu desdobramento. Não há ato ou forma de expressão estatal que possa escapar ou subtrair-se às exigências da igualdade.

Daí a íntima e indissociável relação entre legalidade e isonomia. Esta se assegura por meio daquela. A lei é instrumento da isonomia.

A igualdade é, portanto, princípio nuclear de todo o sistema constitucional e básico do regime democrático. Sem ela não há República, não há Federação, não há democracia, não há justiça. É cláusula pétrea por excelência.

Especificamente para o direito tributário, o princípio da igualdade vem consagrado no art. 150, II, da CF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

[...]

Como se vê, defesa é a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente. Não se trata de equivalência de fatos diante da hipótese legal. Isso seria a igualdade perante a lei, já consagrada no *caput* do art. 5º. Trata-se de igualdade de situações práticas, que não podem ter valoração diversa pelo legislador ao erigir tais fatos em hipóteses normativas.

¹¹ *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 13.

Não é por outra razão que o texto constitucional prescreve, de modo claríssimo, que os tributos se classificam segundo determinado critério, exatamente em atenção às exigências do princípio da isonomia: obtém-se a igualdade diante dos impostos, pelo respeito à capacidade contributiva; nas contribuições, pelo critério do benefício; nas taxas, pelo da compensação do custo.

A par dessas assertivas, assegura o saudoso Professor Geraldo Ataliba que:

[...] deve o legislador disciplinar as atividades do Estado e dos cidadãos, a fim de tornar a isonomia um valor vivo e concreto, a ser incessantemente perseguido pela sociedade, pelo poder público, por todos os cidadãos. A simples atitude de abstenção do Estado diante das gritantes desigualdades sociais e do uso do poder econômico pelos grupos que o detêm termina por operar como fator de desigualação, com conseqüências – até políticas – alarmantes. Daí o impor-se ação positiva e concreta do Estado na promoção efetiva da igualdade, ao lado de legislação compensatória das desigualdades. Nessa linha estão inúmeros preceitos constitucionais concernentes à ordem econômica e social. Tal postura, porém, tem se revelado manifestamente insuficiente.¹²

Aliados a esses fundamentos, consigne-se também que a própria Constituição Federal, no artigo 34, §§ 3º e 4º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), reafirma a autonomia das pessoas políticas para exercer sua competência legislativa tributária necessária à aplicação do sistema tributário nacional, consoante pode ser verificado:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n. 1, de 1969, e pelas posteriores.

[...]

Par. 3º. Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

Par. 4º. As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

Par. 5º. Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos pars. 3º e 4º. [...]

A autorização para a edição de leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional é regra expressa na Constituição Federal, podendo ser efetivada a partir de sua promulgação, ocorrida em 05.10.1988, para entrada em vigor com o sistema tributário nacional em 01.03.1989.

Com base nessa autorização constitucional, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem legislar na omissão do Congresso Nacional, editando as leis

¹² *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 163.

necessárias à aplicação do sistema tributário nacional, por serem detentores da competência impositiva plena.

Observe-se que o art. 34 do ADCT/CF em nenhum momento limita ou condiciona essa competência. Ao contrário, garante aos entes tributantes poderes para editarem as leis necessárias para que o novo Sistema Tributário Nacional nela previsto entre em vigor.

Além da autorização constitucional expressa, os Estados-Membros e o Distrito Federal podem legislar, instituindo os impostos de sua competência, para atender a suas peculiaridades, com fundamento na competência concorrente, prevista no art. 24, I e parágrafos, da CF.

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I – direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

[...]

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

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

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

A própria Constituição Federal outorga competência concorrente à União, aos Estados e ao Distrito Federal, entre outros, para legislar sobre direito tributário, com o propósito de não ficar um ente tributante a mercê de outro para implementar sua outorga constitucional.

O Supremo Tribunal Federal já manifestou entendimento no sentido de os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, na ausência de lei complementar, poderem editar as leis necessárias para a instituição do imposto em seu território, utilizando-se da competência legislativa excepcional que receberam do constituinte de 1988, na forma do artigo 24, § 3º, da CF/88 e do artigo 34, § 3º, do ADCT/CF.

Foi assim que decidiu a 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal quando da análise do Impostos sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), em que abordou a problemática em face do art. 146, da CF:

Tributário. Estado de São Paulo. Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores. Lei n. 6.606/89, com as alterações das Leis ns. 7.002/90 e 7.644/91. Pretensa incompatibilidade com as normas dos arts. 24, § 3º, 150, II e IV e 146, III da Constituição.

Descabimento da alegação, tendo em vista que o contribuinte de 1988, como revela o art. 34 do ADCT, autorizou a edição, pelos Estados, das leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto (§ 3º), que entrou em vigor em 1º de março de 1989 (caput).

Ficaram os Estados, portanto, legitimados a ditar as normas gerais indispensáveis à instituição dos novos impostos, o que foi cumprido, em relação ao IPVA, no exercício da competência concorrente prevista no artigo 24 e em seu § 3º, da Carta, com vigência até o advento da lei complementar da União (§ 4o), ainda não editada [...] (STF-RE n. 236.931/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, DJU, de 29.1.1999. Nesse sentido, ver também os acórdão proferidos nos Agravos Regimentais ns. 279.645/MG, rel. Moreira Alves e 167.777, rel. Min. Marco Aurélio).

Esse também o entendimento de Roque Carrazza¹³:

Com que, então, as pessoas políticas, mesmo ante eventuais omissões do legislador complementar, não podem ser inibidas de virem a usar, em toda a sua latitude, suas competências tributárias.

Idêntico raciocínio foi utilizado para a instituição dos Impostos sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação sobre bens móveis ante a ausência de lei complementar, como expusemos na obra *Impostos sobre Transmissões Causa Mortis e Doação* – ITCMD.¹⁴

Assim, inevitável a conclusão de poderem os Estados-Membros e o Distrito Federal instituírem os impostos sobre as transmissões internacionais de bens a título gratuito, na ausência de lei complementar.

5. Legislação dos estados

Na omissão do legislador nacional, os legisladores estaduais concretizaram a competência e instituíram os impostos, valendo-se para tanto do critério do domicílio da pessoa que teve acréscimo em seu patrimônio em razão da benesse, localizado em território nacional, legitimando, assim, o Estado-Membro ou o Distrito Federal onde o donatário ou os herdeiros ou legatários estiverem domiciliados no Brasil.

Desta maneira, a Lei n. 10.705/2000, alterada pela Lei n. 10.992/2001, do Estado de São Paulo, dispôs em seu artigo 4º:

Artigo 4º – O imposto é devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o “de cujus” possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país:

I – sendo corpóreo o bem transmitido:

a) quando se encontrar no território do Estado;

b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado;

II – sendo incorpóreo o bem transmitido:

a) quando o ato de sua transferência ou liquidação ocorrer neste Estado;

b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado.

¹³ *Curso de direito constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 798.

¹⁴ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Impostos sobre Transmissões Causa Mortis e Doação* – ITCMD. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais: Thomson Reuters, 2013.

Da mesma forma dispôs o art. 3º, da Lei n. 8.821/89, do Estado do Rio Grande do Sul:

Art. 3º – O imposto de que trata esta Lei é devido a este Estado quando:

I – os bens imóveis localizarem-se no seu território;

II – os bens móveis, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, forem transmitidos em decorrência de inventário ou arrolamento processado neste Estado; (Redação do inciso dada pela Lei nº 14.741 de 24/09/2015).

III – o herdeiro ou legatário for domiciliado neste Estado, no caso de transmissão de bens móveis, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, e: (Redação dada pela Lei nº 14.741 de 24/09/2015).

a) o inventário ou arrolamento tiver sido processado no exterior;

b) o “de cujus” era residente ou domiciliado no exterior, ainda que o inventário ou arrolamento tenha sido processado no País.

IV – os bens móveis, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, forem transmitidos em decorrência de doação em que o doador tiver domicílio neste Estado; (Redação do inciso dada pela Lei nº 14.741 de 24/09/2015).

V – os bens móveis, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, forem transmitidos por pessoa sem residência ou domicílio no País e o donatário for domiciliado neste Estado. (Redação do inciso dada pela Lei nº 14.741 de 24/09/2015).

Parágrafo único – O disposto neste artigo aplica-se, também, à transmissão de direitos.

Também a Lei n. 3.804/2006 do Distrito Federal, em seu art. 2º:

Art. 2º O ITCD incide sobre a transmissão de quaisquer bens ou direitos havidos:

I – por sucessão legítima ou testamentária, inclusive por sucessão decorrente de morte presumida e por sucessão provisória, nos termos da lei civil;

II – por doação.

§ 1º Para efeitos deste artigo, presume-se doação o excesso não-oneroso na divisão de patrimônio comum ou partilhado, em virtude de dissolução da sociedade conjugal por separação judicial ou divórcio, de extinção de condomínio ou sociedade de fato e de sucessão legítima ou testamentária.

§ 2º No caso de sucessão provisória, aparecendo o ausente, fica assegurada a restituição do imposto recolhido.

§ 3º A incidência do Imposto alcança:

I – as transmissões causa mortis:

a) de propriedade ou domínio útil de bens imóveis e de direitos a eles relativos, situados no território do Distrito Federal, ainda que o respectivo inventário ou arrolamento seja processado em outra unidade da Federação ou no exterior;

b) de bens móveis, direitos, títulos e créditos, inclusive os que se encontrem em outra unidade da Federação ou no exterior, no caso de o inventário ou arrolamento processar-se no Distrito Federal, ainda que o de cujus fosse residente ou domiciliado no exterior;

c) de bens móveis, direitos, títulos e créditos, inclusive os que se encontrem em outra unidade da Federação ou no exterior, no caso de o inventário ou arrolamento processar-se no exterior e o herdeiro ou legatário possuir domicílio no Distrito Federal, ainda que o de cujus fosse residente ou domiciliado no exterior;

II) – as doações:

a) de bens imóveis e de direitos a eles relativos, situados no território do Distrito Federal, ainda que doador, donatário ou ambos não tenham domicílio ou residência no Distrito Federal;

b) de bens móveis, direitos, títulos e créditos, inclusive os que se encontrem em outra unidade da Federação ou no exterior, quando o doador for domiciliado no Distrito Federal, ainda que tenha residência no exterior;

c) de bens móveis, direitos, títulos e créditos, inclusive os que se encontrem em outra unidade da Federação ou no exterior, quando o doador for domiciliado no exterior e o donatário no Distrito Federal.

§ 4º O doador ou donatário que tiver mais de um domicílio será considerado domiciliado no Distrito Federal, para os efeitos deste artigo, quando:

I – sendo pessoa natural, tiver no Distrito Federal o centro habitual de suas ocupações;

II – sendo pessoa jurídica de direito privado ou empresário individual, se localizar no Distrito Federal o estabelecimento em que ocorrer o fato ou for praticado o ato que der origem à obrigação tributária;

III – sendo pessoa jurídica de direito público, estiver a repartição em que ocorrer o fato ou for praticado o ato que der origem à obrigação tributária localizada no Distrito Federal.

Do mesmo modo a Lei n. 13.136/2004, do Estado de Santa Catarina, no art. 3º:

Art. 3º O imposto é devido:

I – em se tratando de bens imóveis e respectivos direitos, quando situados no território deste Estado; e

II – em se tratando de bens móveis, direitos, títulos e créditos, quando:

a) o inventário judicial ou extrajudicial se processar neste Estado;

b) o doador for domiciliado neste Estado.

“c” a “e” - ACRESCIDAS – Art. 16 da Lei nº 14.967/09 – Efeitos a partir de 07.12.09:

c) o doador ou cedente residir ou tiver domicílio no exterior e o donatário ou cessionário for domiciliado neste Estado; (NR)

d) o herdeiro ou legatário for domiciliado neste Estado, o “de cujus” possuía bens, era residente ou domiciliado exterior ou teve o seu inventário processado no exterior; e (NR)

e) se os transmitentes residirem ou forem domiciliados no exterior e o ato de transferência do bem ou direito ocorrer neste Estado.

Parágrafo único. O imposto não incide sobre frutos e rendimentos havidos após o falecimento do transmitente, no caso de transmissão causa mortis.

Esses são alguns exemplos. Pelas datas de algumas das alterações legislativas estaduais pode ser verificado que os Estados e o Distrito Federal aguardaram tempo precioso para a edição da Lei Complementar a que alude o inciso III, do par. 1º, do art. 155, da Constituição Federal, considerando-se que a Magna Carta é de 1988.

6. A questão nos tribunais

No Estado de São Paulo, o Tribunal de Justiça estadual, por meio de seu Órgão Especial, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade n. 0004604-24.2011.8.26.0000, declarou a inconstitucionalidade da alínea “b”, do inciso II, do art. 4º, da Lei Estadual n. 10.705/2000, em incidente suscitado pela C. 7ª Câmara de Direito Público, na ocasião do julgamento da apelação n. 0046442-50.2009, tirado do mandado de segurança impetrado contra atos dos senhores Coordenador da Administração Tributária e Delegado Regional Tributário – DRTC – III, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, para o fim de obstar o lançamento do imposto sobre transmissão *causa mortis* incidente sobre a transmissão sucessória de quotas societárias que o *de cujus* possuía de empresa sediada no exterior.

Entendeu o E. Tribunal de Justiça estadual:

O Legislador Constituinte atribuiu ao Congresso Nacional um maior debate político sobre os critérios de fixação de normas gerais de competência tributária para a instituição do imposto sobre transmissão de bens, justamente com o intuito de evitar conflitos de competência geradores de bitributação entre os Estados da Federação e entre países com os quais o Brasil possui acordos comerciais, mantendo uniforme o sistema de tributos.

Atualmente, a matéria se encontra em análise no Supremo Tribunal Federal, por meio do Recurso Extraordinário n. 851.108-SP, interposto pelo Estado de São Paulo, sendo objeto de Repercussão Geral, Tema 825, com o seguinte verbete:

Possibilidade de os Estados-membros fazerem uso de sua competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, par. 3º, da Constituição

e no art. 34, par. 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, par. 1º, III, “a” e “b”, da Lei Maior.

Referido Recurso Extraordinário aguarda julgamento com parecer da D. Procuradoria-Geral da República pelo seu desprovimento, sob o fundamento de inexistência de competência plena dos Estados e do Distrito Federal nas situações previstas no inciso III, do par. 1º, do art. 155, e também de se autorizar a fragmentação legislativa em contexto complexo, uma vez que a lei complementar prevista especificamente no dispositivo tem incumbência maior do que apenas dirimir potenciais conflitos, e, por isso, diverge da previsão comum de normas gerais de caráter tributário contida no art. 146 da Carta Magna. Aduz também existir risco de bitributação internacional e baixa densidade normativa da previsão constitucional.

Em que pese a complexidade das situações descritas nas alíneas “a” e “b”, do inciso III, do par. 1º, do art. 155, da CF e a preocupação com a bitributação internacional, não se pode admitir sofram os Estados-Membros e o Distrito Federal limitação em sua competência por tanto tempo, haja vista que a Constituição Federal foi promulgada em outubro de 1988 e ela própria traçou normas para a solução do impasse quando ocorrer demora na elaboração da lei complementar pelo Congresso Nacional.

Desse modo, uma vez não regulada pelo legislador nacional, nos termos determinados pelo legislador constitucional, não pode essa omissão representar limitação à competência tributária dos Estados-Membros e do Distrito Federal, que é plena, na dicção do disposto no *caput* e inciso I, do art. 155 da Constituição Federal.

Entender-se de outra forma significa assentir que outro ente possa manietar os Estados-Membros e o Distrito Federal em sua competência, o que em absoluto foi a vontade do legislador constituinte.

Consigne-se, finalmente, que a matéria possui hodierna importância em razão da globalização financeira e econômica, além de representar forma de controle e fiscalização de transferências de divisas e, em última análise, mecanismo para coibir simulações e fraudes.

7. Conclusão

Na ausência de lei complementar prevista no inciso III, do par. 1º, do art. 155 da CF, os Estados-Membros e o Distrito Federal podem instituir os impostos nas hipóteses descritas nas alíneas “a” e “b” do referido inciso III, resguardados que estão pelos princípios da Federação e da Igualdade, insculpidos nos arts. 1º, 5º, *caput* e 150, II, da CF, e também na autorização Constitucional prevista nos arts. 34, pars, 3º e 4º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal e 24 e parágrafos da Constituição Federal.

São Paulo, fevereiro de 2016.