

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

Roberto Biava Júnior

Fiscal de Rendas e Consultor Tributário da Secretaria da Fazenda de São Paulo.

Mestrando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo - USP.

Mestre em Controladoria - Ciências Contábeis pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Especialista em Direito Tributário pelo IBET e pela USP.

Resumo

O artigo analisa a incidência do ITCMD (Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD) nas hipóteses em que há um elemento de estraneidade: “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” (inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155 da Constituição brasileira). De acordo com a Constituição brasileira, tais hipóteses deveriam ter sua competência para instituição regulada por lei complementar, que até o presente momento não foi editada. Concluiu-se pela constitucionalidade das leis estaduais que instituíram o ITCMD nestas hipóteses, por diversos motivos expostos na conclusão (especialmente, que inexistindo normas gerais voltadas à regulação de possíveis conflitos de competência, os Estados brasileiros poderão exercer a sua competência legislativa plena).

Abstract

The article examines the ITCMD tax incidence (Estate and Gift Tax) in situations where there is a foreign element: “when the donor is domiciled or resident abroad, or when the deceased owned property abroad, was resident or domiciled abroad or had his inventory processed abroad” (article 155, paragraph 1, item III of the Brazilian Constitution). According to the Brazilian constitution, such hypotheses should have jurisdiction to institution regulated by a special law (called “lei complementar”), which until now has not been edited. The article concludes for the constitutionality of state laws that established the ITCMD in these situations, for several reasons explained in the conclusion (especially, the absence of general rules for regulating conflicts of jurisdiction authorize Brazilian states to use its full legislative competence).

1. Introdução

O presente artigo se propõe a analisar o tema da incidência do ITCMD (Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, de competência estadual) nas hipóteses em que há um elemento de estraneidade (elemento de conexão¹ com o exterior), conforme definido no inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155 (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).

A Constituição Federal (artigo 155, parágrafo 1º, inciso III) estabelece que em determinadas situações ("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") o ITCMD terá sua competência para instituição regulada por lei complementar.

Todavia, a legislação paulista (art. 4º da Lei estadual nº 10.705/2000²) e de outros Estados (como o Estado do Rio de Janeiro³), em face da ausência de Lei Complementar em matéria de ITCMD (que nunca foi editada), resolveram legislar diretamente sobre a tributação do ITCMD nestas hipóteses, utilizando-se do exercício de suas competências tributárias.

Tal análise justifica-se pela relevância prática dos dias atuais (um mundo globalizado), em que frequentemente ocorrem situações jurídicas, nas quais se verifi-

¹ De acordo com Alberto Xavier: "O elemento de conexão é o elemento da previsão normativa que, determinando a "localização" de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação. Os elementos de conexão consistem nas relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objetos e os fatos com os ordenamentos tributários, distinguindo-se em subjetivos, se se reportam às pessoas (como a nacionalidade ou a residência), ou objetivos, se se reportam às coisas e aos fatos (como a fonte de produção ou pagamento da renda, o lugar do exercício da atividade, o lugar da situação dos bens, o lugar do estabelecimento permanente, o lugar de celebração de um contrato)." (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 187-188.)

² Lei estadual SP nº 10.705/2000: "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."

³ Lei Estadual RJ nº 1.427 de 13 de Fevereiro de 1989: "Art. 8º O imposto é devido ao Estado do Rio de Janeiro se nele estiver situado o imóvel transmitido, seja por sucessão *causa mortis* ou por doação, ainda que a mutação patrimonial tenha lugar ou resulte de sucessão aberta em outro Estado ou no exterior.

(...)

Art. 9º No caso de transmissão de títulos, créditos, ações, quotas, valores e outros bens móveis de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, o imposto é devido ao Estado do Rio de Janeiro se nele tiver domicílio:

(redação do Inciso I do Artigo 9º, alterado pela Lei nº 5.440/2009, publicada em 06.05.2009, vigente a partir de 05.06.2009).

(...)

III - o herdeiro ou legatário, se a sucessão tiver sido processada no exterior;

IV - o herdeiro ou legatário, se o *de cujus* possuía bens, era domiciliado ou residente no exterior, ainda que a sucessão tenha sido processada no País."

ca que: (I) o “de cuius” (1) possuía bens fora do país; ou (2) era residente ou domiciliado fora do país; ou (3) teve seu inventário processado fora do país; ou (II) o doador tem domicílio ou residência no exterior.

O objetivo do artigo é emitir uma opinião jurídica sobre a constitucionalidade dos dispositivos de leis estaduais, que disciplinaram a tributação do ITCMD, nestas hipóteses apontadas constitucionalmente, em que há elemento de estraneidade (quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou quando, o “de cuius” possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior).

Para analisarmos a constitucionalidade destas legislações estaduais percorremos a análise dos seguintes pontos:

- a) a exposição de um breve histórico da tributação sobre a transmissão da propriedade (“causa mortis” e doação) nas constituições brasileiras;
- b) identificação dos aspectos gerais deste imposto estadual, traçando um breve perfil da regra-matriz de incidência do ITCMD;
- c) o histórico constitucional da incidência do ITCMD envolvendo situações internacionais, em que há um elemento de estraneidade (elemento de conexão com o exterior) e a delimitação das hipóteses, em que a competência para a instituição do ITCMD deve ser regulada por lei complementar (artigo 155, parágrafo 1º, inciso III, da atual Constituição de 1988);
- d) análise se haveria conflito de competência entre os Estados, nas hipóteses em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou quando, o “de cuius” possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;
- e) breves considerações sobre o papel da Lei Complementar em matéria tributária, e a inexistência de lei complementar tratando do ITCMD, especialmente quanto às hipóteses do inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155;
- f) análise do exercício da competência tributária constitucional de cada Estado (ente federativo) na instituição do ITCMD em face da ausência de Lei Complementar, e o permissivo constitucional do parágrafo 3º do artigo 24 da CF/1988; e
- g) por fim, propor uma conclusão reflexiva sobre o tema da constitucionalidade das leis estaduais que instituíram o ITCMD nestas hipóteses do inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155 da CF/1988.

2. Breve Histórico da Tributação sobre a Transmissão da Propriedade (“Causa Mortis” e Doação) nas Constituições Brasileiras

A sucessão “causa mortis” tem sido tributada desde a antiguidade⁴: nas leis do Egito, e na Roma dos tempos de Augusto, que propôs ao Senado o imposto de 5% sobre os legados e as heranças para manutenção das pensões dos militares (ano VI pela “Lex Julia de vicesima hereditatum”). Na Idade Média⁵, por sua vez, não te-

⁴ NICÁCIO, Antônio. *Do imposto de transmissão de propriedade 'causa mortis'*. [S.l.]: Alba, 1959. Embasando-se também em SERRANO, Francesco. *Le Imposto Sulle Successioni*. 3. ed. p. 3.

⁵ *Ibid.*, Embasando-se também em SILVA, José Saldanha Gama e. Fisco, herdeiro universal. *Revista de Direito Administrativo*, v. II, fascículo II. Rio de Janeiro, 1945. p. 886-893.

ria existido o imposto sucessório, que teria ressurgido somente na Idade Moderna com Luis XIV (“Le droit de centième dernier”) na França, e no século XVIII na Inglaterra com o “probate duty” (tributo sobre a herança) e o “legacy duty” (tributo sobre o legado), e em Portugal, após algumas idas e vindas, definitivamente em 1838.

Aliomar Baleeiro⁶, nos lembra em relação ao Brasil, que inicialmente a competência da tributação “causa mortis” era nacional, com o “selo de herança” de 1809 (após a vinda de D. João VI). Depois de 1832 (artigo 77 da Lei nº 24 de 1832)⁷ passou a compor a renda das províncias, e mais tarde com o “imposto de heranças e legados”, acabou sendo transferido para a competência estadual na Constituição de 1891, sendo que os Estados passaram a tributar os quinhões e não mais o acervo global (o que muito mais tarde viria a ser contemplado no parágrafo único do artigo 35 do CTN⁸).

O modelo do imposto na Constituição de 1891 era unitário incidindo sobre a transmissão de propriedade de bens, como nos recorda o Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha⁹. Já a Constituição de 1934, nos alude que

“adotando o critério jurídico da natureza do ato de transmissão e aquisição dos bens, se efetuado entre pessoas ou por força de sucessão hereditária ou testamentária, desdobrou o gravame em duas figuras impositivas: imposto sobre transmissão de propriedade ‘causa mortis’ e imposto sobre transmissão de propriedade imobiliária ‘inter vivos’”¹⁰.

As Constituições seguintes (de 1937 e 1946), segundo aponta o Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha¹¹, mantiveram esta conformação técnica aos impostos sobre transmissão até a superveniência da Emenda Constitucional nº 5/1961 que transferiu o imposto sobre transmissão de propriedade imobiliária aos municípios.

Foi com a Emenda Constitucional nº 18 de 1965, como nos alerta Aliomar Baleeiro¹², que foram novamente fundidos os impostos de transmissão da propriedade imobiliária “inter vivos” e de transmissão de quaisquer bens “causa mortis”, que se apresentaram uno na Constituição de 1967.

Anota Misabel Abreu Machado Derzi¹³ que com a Constituição de 1988 tais impostos foram novamente separados no inciso I do artigo 155 de competência estadual (imposto sobre transmissão “causa mortis” e doação de quaisquer bens ou direitos), que passou a se estender a quaisquer bens e direitos (móveis e imóveis),

⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. 11. ed. São Paulo: Forense, 2008. p. 261.

⁷ NICÁCIO, Antônio. Op. cit., p. 32.

⁸ “Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

(...)

Parágrafo único. Nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.”

⁹ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Imposto estadual sobre doações. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. v. 5. São Paulo: Dialética, 2001. p. 317.

¹⁰ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Op. cit., p. 318.

¹¹ Ibid., p. 318.

¹² BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 258.

¹³ Ibid., p. 258.

e no inciso II do artigo 156 de competência municipal (imposto sobre transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição).

Assim, segundo aponta Angelina Mariz de Oliveira¹⁴ a Constituição de 1988 optou por repartir a competência tributária nas transferências de propriedade deixando a transmissão “causa mortis” aos Estados (e incluindo a incidência sobre o contrato de doação) e a transmissão onerosa de bens imóveis “inter vivos” aos Municípios (ITBI).

Uma das mais importantes novidades do ITCMD na Constituição de 1998, na opinião do Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha, foi que se incluiu no seu campo de incidência o negócio jurídico da doação, “equalizando, assim, situações jurídicas que resultam em efeitos econômicos análogos, ou seja, aquelas transmissões de bens, não comutativas, que acarretam o aumento do patrimônio do beneficiário”¹⁵.

A princípio o ITCMD na Constituição de 1988 teve seu aspecto material bastante ampliado por alcançar quaisquer bens ou direito, ou seja, independentemente de serem bens móveis ou imóveis, e abarcando quaisquer direitos.

Mesmo assim, cumpre anotar, ainda, a importância do conceito de bem imóvel para fins de determinação da unidade federativa competente no âmbito do ITCMD, já que de acordo com o inciso I, parágrafo 1º, do artigo 155 da CF/1988 relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, o ITCMD “compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal”. Por outro lado, de acordo com o inciso II, parágrafo 1º, do artigo 155 da CF/1988 relativamente a bens móveis, títulos e créditos, o ITCMD “compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal”.

Por sua vez, de acordo com o inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155 da CF/1988 o ITCMD terá competência para sua instituição regulada por lei complementar se 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.

3. Os Aspectos Gerais da “Regra-matriz de Incidência” do ITCMD na Constituição Federal de 1988 e nas Legislações Estaduais Instituidoras do ITCMD

Inicialmente vamos identificar os aspectos gerais da “regra-matriz de incidência” do ITCMD na Constituição Federal e nas legislações estaduais, ressaltando-se até o presente momento a inexistência de lei complementar federal específica, tratando dos contornos do ITCMD em conformidade com a Constituição Federal de 1988.

A Constituição Federal ao tratar do ITCMD no inciso I do artigo 150 reza que “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (...) transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos”. Desta forma, atribui com-

¹⁴ OLIVEIRA, Angelina Mariz de. Tributação das doações. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 124. São Paulo: Dialética, janeiro de 2006. p. 8.

¹⁵ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Op. cit., p. 320.

petência tributária aos Estados e Distrito Federal para a instituição do ITCMD, que tem por sua própria definição dois grandes campos de materialidade: (i) a transmissão “causa mortis”; e (ii) as doações, de quaisquer bens ou direitos.

A Constituição Federal ainda cria certas regras para definição da competência tributária das unidades federadas (Estados e Distrito Federal), determinando basicamente duas regras de competência, de acordo com a natureza dos bens e direitos (se imóveis ou móveis):

a) relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, o ITCMD compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal (inciso I, parágrafo 1º, do artigo 155 da CF/1988); e

b) relativamente a bens móveis, títulos e créditos, o ITCMD compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal (inciso II, parágrafo 1º, do artigo 155 da CF/1988).

Assim, nos lembra Fernando Lemme Weiss¹⁶ que o elemento de conexão constitucionalmente previsto para definir o sujeito ativo relativo aos bens móveis está adstrito ao processamento do inventário, nos termos do inciso II, parágrafo 1º, do artigo 155 da CF/1988. Assim, no caso das partilhas extrajudiciais, por exemplo, deve-se interpretar o “mens legis” constitucional por uma interpretação analógica e sistemática deste dispositivo constitucional, de que independentemente da forma de partilha (ainda que extrajudicial), o Estado competente para a cobrança do ITCMD relativo aos bens móveis deve ser o do último domicílio do “de cujus”¹⁷.

Por outro lado, prefere não tratar diretamente na Constituição Federal da competência tributária das unidades federadas, em algumas hipóteses de incidência do ITCMD (inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155 da CF/1988), delegando a definição de qual o estado competente para a Lei Complementar, se:

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

b) o “de cujus” possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

De qualquer forma, não foi editada após a criação do ITCMD na Constituição de 1988 nenhuma lei complementar federal, que trate das regras gerais do ITCMD. Nem tão pouco, para estas situações (que contém elementos de estranheza) que deveriam ter sua competência regulada por lei complementar.

Como vemos, para se definir genericamente os aspectos gerais da “regra-matriz de incidência” do ITCMD, deve-se analisar além da Constituição de 1988, também a legislação de ITCMD das legislações estaduais, que instituíram o ITCMD, sem que houvesse até o momento nenhuma lei complementar tratando deste imposto.

Começamos pelo aspecto material. No que tange o aspecto material, via de regra, o ITCMD tem dois grandes campos de materialidade incidindo sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido: (i) por sucessão legítima ou testamentária; e (ii) doação.

¹⁶ WEISS, Fernando Lemme. O imposto de transmissão *causa mortis* e a partilha extrajudicial. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 146. São Paulo: Dialética, abril de 2007, p. 29 e 34.

¹⁷ Código Civil de 2001: “Art. 1.785. A sucessão abre-se no lugar do último domicílio do falecido.”

Além disto, as legislações estaduais costumam ser exaustivas descrevendo inúmeras hipóteses, que em tese podem se qualificar como “quaisquer bens ou direitos”, nas duas grandes materialidades acima citadas, como por exemplo, a título exemplificativo a transmissão de

“I - qualquer título ou direito representativo do patrimônio ou capital de sociedade e companhia, tais como ação, quota, quinhão, participação civil ou comercial, nacional ou estrangeira, bem como, direito societário, debênture, dividendo e crédito de qualquer natureza; II - dinheiro, haver monetário em moeda nacional ou estrangeira e título que o represente, depósito bancário e crédito em conta corrente, depósito em caderneta de poupança e a prazo fixo, quota ou participação em fundo mútuo de ações, de renda fixa, de curto prazo, e qualquer outra aplicação financeira e de risco, seja qual for o prazo e a forma de garantia; III - bem incorporado em geral, inclusive título e crédito que o represente, qualquer direito ou ação que tenha de ser exercido e direitos autorais.”¹⁸

O chamado “fato gerador” (ou mais tecnicamente “hipótese de incidência”) do imposto de transmissão “causa mortis” é a própria transmissão da herança, que se opera com a morte de determinada pessoa. Assim, pode-se dizer que “o óbito, ou a abertura da sucessão, é o fato gerador do imposto de transmissão ‘causa mortis’”¹⁹. No Direito brasileiro atual, na abertura da sucessão, de acordo com o Código Civil²⁰, já há a transmissão da herança.

De modo um tanto diferente, entende Sacha Calmon Navarro Coêlho²¹ para quem o fato gerador “aparente” do ITCMD é a transferência patrimonial, mas que, em última instância, seria o acréscimo patrimonial (em analogia ao imposto de renda) obtido pelos donatários, herdeiros e legatários, o seu verdadeiro fato gerador. Justamente por isto, entende que as doações, as heranças e os legados não podem ser tributados a título de ganhos obtidos (sem esforço da fonte produtora) pelo Imposto de Renda (da União), uma vez que tal tributação está reservada aos estados (ITCMD).

De modo específico entende ainda Angelina Mariz de Oliveira²² para quem, no que toca especificamente a doação “esse novo tributo não incide sobre a transmissão da propriedade e sim sobre o contrato de doação”.

Já, de acordo com nota de Misabel Abreu Machado Derzi²³, ao tratar do fato gerador do imposto estadual “causa mortis” e doação, “o imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal tem como hipótese de incidência a transmissão por causa de morte e doação (fatos não onerosos) de quaisquer bens, sejam móveis ou imóveis”.

De acordo com o artigo 538 do Novo Código Civil de 2002 “Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimô-

¹⁸ Artigo 3º da Lei Paulista nº 10.705/2000.

¹⁹ NICÁCIO, Antônio. Op. cit., p. 43.

²⁰ Código Civil de 2002: “Art. 1.784. Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.”

²¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 476.

²² OLIVEIRA, Angelina Mariz de. Op. cit., p. 8.

²³ BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 259.

nio bens ou vantagens para o de outra.” Assim, também com base no artigo 539 do Novo Código Civil de 2002, entende-se que a doação pode ou não ser aceita pelo donatário se o doador fixar um prazo.

Misabel Abreu Machado Derzi entende ainda que se a doação for sem encargos e sem condições (doação pura) haverá o campo de incidência exclusivo do ITCMD. Por outro lado, entende que “as modais, que sem perda do caráter de liberalidade inerente ao instituto, impõe encargos de valor pecuniário, devem ser tributadas com exclusão daquelas despesas inerentes ao cumprimento do dever, em atendimento ao princípio da capacidade econômica”²⁴.

O que se percebe, é que existe uma tendência²⁵ do direito fiscal moderno em tributar de modo idêntico à transmissão “causa mortis” e as doações de bens “inter vivos”, uma vez que a doação tem a mesma índole²⁶ da sucessão “causa mortis”. Trata-se de um critério acertado, sendo a capacidade contributiva²⁷ do herdeiro ou do donatário equivalentes, uma vez que ambas as transmissões se dão a título gratuito. Também as alíquotas equiparadas permitem coibir a evasão do imposto sucessório por meio de doações, que ocorreria no caso das doações não serem tributadas ou serem tributadas por alíquotas inferiores.

Também as legislações estaduais, em geral, tratam de algumas não incidências, em verdade meramente didáticas, uma vez que apresentam hipóteses estranhas à materialidade do ITCMD, como por exemplo, a não incidência na renúncia pura e simples de herança ou legado; ou sobre o fruto e rendimento do bem do espólio havidos após o falecimento do autor da herança ou do legado.

Quanto ao aspecto espacial, como já comentado, existem regras constitucionais que tratam da competência tributária do ITCMD no espaço (em qual estado ocorre o fato gerador). Assim, via de regra, no caso de bens imóveis e de direitos a eles relativos, a competência é da unidade federativa da situação do bem (onde o bem imóvel está situado), e no caso, de bens móveis, direitos, títulos e créditos e respectivas ações, basicamente à unidade federativa do domicílio do doador, ou na unidade federativa onde se processar o inventário ou o arrolamento (que pelo Código Civil²⁸ é o domicílio do próprio “de cujus”).

Por outro lado, quanto às hipóteses traçadas no inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155 (“se 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”) deveria o aspecto espacial, e por consequência a unidade federativa competente (aspecto subjetivo ativo), ser determinado de acordo com as regras de competência definidas em lei complementar federal, até o momento não editada. Este é justamente o cerne do presente trabalho, que analisaremos nos tópicos seguintes.

²⁴ Ibid., p. 260.

²⁵ LAUFENBURGER, Henri. Tradução de Hugo Silveira Lobo. *Finanças comparadas*, p. 216 apud NICÁCIO, Antônio. Op. cit., p. 39.

²⁶ MORSELLI, *Compêndio de ciência de las finanzas*. [S.l.]: Argentina, 1947, p. 204 apud NICÁCIO, Antônio. Op. cit., p. 39.

²⁷ Ibid., p. 39.

²⁸ Código Civil 2002: “Art. 1.785. A sucessão abre-se no lugar do último domicílio do falecido.”

O importante, em nossa opinião, a anotar aqui, é que necessariamente, o aspecto espacial no ITCMD pode não se resumir meramente ao seu território (ao território do Estado). O critério de territorialidade é constitucionalmente previsto pela regra “locus rei sitae”, sendo aplicável aos bens imóveis. Neste sentido, sim, o aspecto espacial se confunde com o da vigência da própria legislação (o território do Estado ou do Distrito Federal, onde está localizado o imóvel). Mas de outro modo, a Constituição estabelece aos bens móveis o critério do domicílio do doador ou do último domicílio do “de cujus” (critério do “foro do inventário”), que em última instância equivale a um critério de “universalidade”, permitindo a um determinado Estado tributar bens e direitos localizados em outros estados, e também no exterior.

Quanto ao aspecto temporal da incidência do ITCMD nos lembra já Aliomar Baleeiro²⁹ de que a transmissão do domínio e da posse dos bens do “de cujus” se rege pela legislação civil, ou seja, se dá no momento da abertura da sucessão (de acordo com o artigo 1.784 do CC/2002 “Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.”) Desta forma, o aspecto temporal do ITCMD é a data do óbito (abertura da sucessão para fins de Direito Civil), sendo válidas as Súmulas nºs 112 e 113 do STF³⁰ (com alguma divergência quanto a esta última, embora não tenha sido revogada).

Quanto ao que tange às doações entende Angelina Mariz de Oliveira³¹ que “terá ocorrido o fato gerador da obrigação tributária quando estiver perfeito o contrato de doação, com o oferecimento da liberalidade e sua aceitação”. Mas há outros juristas que entendem diferentemente, como é o caso de José Eduardo Soares de Melo³², para quem o aspecto temporal do ITCMD é o da transferência dos bens doados (bens móveis pela tradição ou o registro, se necessário, e bens imóveis no momento da transcrição no registro de imóveis).

O Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha³³ ainda levanta importante questão sobre a exigência do imposto sobre transmissão antes da transferência do domínio dos bens e da constituição definitiva do negócio jurídico, lembrando os equívocos da própria jurisprudência (como nos julgados do STJ referentes à impossibilidade de exigência antecipada no ITBI³⁴) ao confundir o critério temporal do fato gerador com o momento do recolhimento do imposto, entendendo que no intuito de acautelar os interesses do Fisco seria possível ao legislador fixar o momento do recolhimento antes do registro imobiliário de bens imóveis ou da tradição de bens móveis (também no ITCMD), desde que o negócio jurídico seja eminente e certo, o que constituiria “apenas a antecipação do recolhimento antes do aperfeiçoamento

²⁹ BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 261.

³⁰ Súmula nº 112 do Supremo Tribunal Federal: “O imposto de transmissão *causa mortis* é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.”

Súmula nº 113 do Supremo Tribunal Federal: “O imposto de transmissão *causa mortis* é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação.”

³¹ OLIVEIRA, Angelina Mariz de. Op. cit., p. 13.

³² MELO, José Eduardo Soares de. Imposto estadual sobre doações. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. v. 5. São Paulo: Dialética, 2001. p. 222-225.

³³ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Op. cit., p. 328-330.

³⁴ “A pretensão de cobrar o ITBI antes do registro imobiliário contraria o ordenamento jurídico.” (STJ, REsp nº 12.546-0-RJ, 1ª Turma, Relator Ministro Gomes de Barros. DJU de 30.11.1992)

do fato jurídico tributário, que não é vedado pela ordem jurídica”, sendo que “esse recolhimento antecipado fica condicionado ao aperfeiçoamento definitivo da situação jurídica e da transferência de domínio do bem”, cabendo a restituição do indébito tributário, caso não venha a se configurar os objetivos desta avença.

Particularmente, entendo ser o aspecto temporal do ITCMD o momento da transferência dos bens a título gratuito, sejam estes recebidos por doação ou por sucessão “causa mortis”. Quanto à possibilidade de exigência antecipada do imposto, principalmente nas transmissões solenes de bens imóveis que requerem a transcrição no registro de imóveis, entendo juridicamente possível a antecipação, desde que o negócio esteja já avençado pelas partes. Em casos raros, de não celebração do negócio pela desistência das partes, daí é cabível a restituição do indébito tributário pela inocorrência do fato gerador. A antecipação não é uma novidade, e já ocorre com outros tributos, como no imposto de renda, por exemplo, em que o imposto vai sendo pago antes do final do exercício fiscal.

No que tange ao aspecto quantitativo, quanto à base de cálculo, o artigo 38 do CTN que tratava do antigo “Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos”, determinava que tanto na transmissão “causa mortis” como “inter vivos” a base de cálculo fosse o valor venal. O atual ITBI e o atual ITCMD mantiveram o critério de valor venal, que fica claro nas leis estaduais, sendo que quando no imposto estadual, o fato gerador se dá pela via “causa mortis” a apuração do imposto se dá no próprio processo judicial de inventário. No ITCMD prevalece na maior parte das legislações a clareza de que o valor venal é o apurado no dia da abertura da sucessão (como ocorre na lei paulista, que assim determina no parágrafo 1º do artigo 9º da Lei nº 10.705/2000³⁵), mas esta norma entra em conflito com a já citada Súmula nº 113 do STF³⁶, ainda havendo algumas divergências sobre a data a ser considerada para fins da base de cálculo.

No que tange à experiência internacional da tributação “causa mortis”, temos que lembrar que há basicamente três tipos³⁷ de tributação da transmissão “causa mortis”: (a) o imposto é estabelecido sobre a herança global do falecido; (b) o imposto é cobrado sobre os quinhões recebidos pelos herdeiros; e (c) o imposto incide concomitantemente sobre os quinhões e sobre a transmissão da herança global.

No Brasil, o ITCMD na transmissão “causa mortis” da Constituição de 1988 incide sobre o valor dos quinhões recebidos pelos herdeiros, e nunca sobre o valor total da herança, encontrando fundamento no parágrafo único do artigo 35 do CTN³⁸, e nas diversas leis estaduais, que também assim determinam³⁹.

³⁵ Lei Paulista nº 10.705/2000: “Artigo 9º A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional ou em UFESPs (Unidades Fiscais do Estado de São Paulo).

§ 1º Para os fins de que trata esta lei, considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação.”

³⁶ Súmula nº 113 do Supremo Tribunal Federal: “O imposto de transmissão *causa mortis* é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação.”

³⁷ LAUFENBURGER, [19—] apud NICÁCIO, Antônio. Op. cit., p. 32.

³⁸ CTN: “Art. 35 (...)

Parágrafo único. Nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.”

³⁹ Como no parágrafo 1º do artigo 2º da Lei Paulista: “Artigo 2º O imposto incide sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido;

No que tange ao aspecto quantitativo, quanto à alíquota, de acordo com o inciso IV, parágrafo 1º, do artigo 155 da CF/1988, o ITCMD terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal, o que ocorreu por meio da Resolução do Senado Federal nº 9, de 5 de maio de 1992, que fixou o teto da alíquota em 8%.

As alíquotas⁴⁰ do imposto “causa mortis” são mundialmente (na maioria dos países) diferenciadas de acordo com o valor dos bens transmitidos e o grau de parentesco⁴¹ entre os sucessores e o “de cujus” (menores para os sucessores em linha reta, maiores para colaterais e não parentes). No Brasil, as alíquotas são em geral únicas, não se buscando na legislação atual nenhuma das duas formas de progressividade. De certa forma, contribui para tal cenário a “crença” de que a Constituição de 1988 expressamente não definiu a progressividade para o ITCMD. Mas o fato de a CF/1988 nada ter dito sobre a progressividade do ITCMD impediria que a lei de determinado ente federativo assim dispusesse? Assim, nos resta a dúvida da possibilidade jurídica do Senado fixar alíquotas progressivas (já que tem competência de apontar as alíquotas máximas), ou diretamente os próprios entes legislativos estaduais por meio de lei. O próprio Estado de São Paulo, já tentou fixar alíquotas progressivas para o ITCMD⁴², mas preferiu revogar tal legislação devido ao risco jurídico de ser entendida erroneamente como inconstitucional.

Pessoalmente acredito que seria possível a progressividade do ITCMD. Na verdade, a progressividade deveria ser interpretada como obrigatória para satisfazer o princípio da capacidade contributiva.

Compartilha da nossa opinião pela possibilidade da progressividade das alíquotas no ITCMD, o Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha⁴³ para quem o imposto sobre doações (e “causa mortis”) classificar-se-ia como imposto pessoal e não real (pelas tradicionais definições), pelo fato de acrescer gratuitamente o patrimônio do beneficiário, sendo um imposto personalizado, que pode ser progressivo em face do grau de parentesco e do valor transmitido, encontrando fundamento no princípio da capacidade contributiva.

I - por sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória;

II - por doação.

§ 1º Nas transmissões referidas neste artigo, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros, legatários ou donatários.”

⁴⁰ NICÁCIO, Antônio. Op. cit., p. 37.

⁴¹ SELIGMAN, *Essais sur L'Impot*. 8. ed. americana, 1914, p. 216 apud NICÁCIO, Antônio. Op. cit., p. 32.

⁴² Segue abaixo o artigo 16 da Lei Paulista nº 10.705/2000 na nova redação, e na redação anterior (que era progressiva): “Artigo 16 - O imposto é calculado aplicando-se a alíquota de 4% (quatro por cento) sobre o valor fixado para a base de cálculo. (Redação dada ao artigo pela Lei 10.992, de 21-12-2001; DOE 22-12-2001; Efeitos a partir de 01-01-2002)

Revogado: Artigo 16 - O cálculo do imposto é efetuado mediante a aplicação dos percentuais, a seguir especificados, sobre a correspondente parcela do valor da base de cálculo, esta convertida em UFESPs, na seguinte progressão: até o montante de 12.000 (doze mil) UFESPs, 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) e acima desse limite, 4% (quatro por cento).

Parágrafo único - O imposto devido é resultante da soma total da quantia apurada na respectiva operação de aplicação dos percentuais sobre cada uma das parcelas em que vier a ser decomposta a base de cálculo.”

⁴³ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Op. cit., p. 333-335.

Infelizmente, o judiciário em suas altas cortes (STF e STJ⁴⁴), assim não tem entendido, alegando equivocadamente ser o ITCMD “imposto real” e por este motivo não poder ser progressivo, salvo se houvesse dispositivo constitucional expresso (como no caso do IPTU).

Relembra José Afonso da Silva⁴⁵ da Proposta de Emenda Constitucional nº 41/2003, que estabelecia expressamente a progressividade do imposto sobre transmissão “causa mortis”, que no seu entender seria conveniente e justo (haveria duas progressividades: uma em relação ao monte da herança, e outra em relação à distância das vocações hereditárias), mas que infelizmente não foi aprovada.

Por fim, quanto ao aspecto subjetivo do sujeito ativo, o “caput” do próprio artigo 155 c/c o seu inciso I, nos dá a resposta, de que o ITCMD (imposto sobre transmissão “causa mortis” e doação, de quaisquer bens ou direitos) compete aos Estados e ao Distrito Federal (o Distrito Federal por sua peculiaridade tem competência tributária estadual e municipal).

Quanto ao aspecto subjetivo do sujeito passivo, o artigo 42 do CTN teria deixado em aberto tanto para o ITBI quanto para o ITCMD a escolha do sujeito passivo, assinalando que o contribuinte do imposto pode ser “qualquer das partes da operação tributada, como dispuser a lei”.

Já assinalava Aliomar Baleeiro⁴⁶, que “na transmissão *causa mortis*, evidentemente o herdeiro, ou o legatário é contribuinte *de iure* e *de facto*”⁴⁷. Por sua vez, na doação, as legislações estaduais costumam eleger o donatário, como o contribuinte.

Ao que parece, as legislações estaduais preferiram atribuir a condição de contribuinte àquele que recebe o bem a título gratuito, seja por doação, seja por transmissão “causa mortis”, como faz expressamente a legislação fluminense⁴⁸.

⁴⁴ “Decisão: Trata-se de recurso extraordinário interposto com fundamento no art. 102, III, ‘a’, da Constituição Federal, contra acórdão que entendeu ser inconstitucional a progressividade da alíquota do imposto de transmissão causa mortis e doações, prevista no art. 8º, da Lei Estadual no 11.413, de 1996, por se tratar de imposto de caráter real. Alega-se violação ao artigo 145, § 1º, da Carta Magna.

Esta Corte firmou entendimento no sentido de que é inconstitucional a progressividade de imposto de natureza real. Neste sentido, o RE 233.054, 1ª T., Rel. Moreira Alves. DJ 25.02.00.” (RE nº 452.146 AgR/PE - Pernambuco. Relator Min. Gilmar Mendes. Julgamento em 3.4.2008)

⁴⁵ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 726.

⁴⁶ BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 278.

⁴⁷ A legislação de São Paulo (Lei nº 10.705/2000) assim determina em seu artigo 7º:

“Artigo 7º - São contribuintes do imposto:

I - na transmissão ‘causa mortis’: o herdeiro ou o legatário;

II - no fideicomisso; o fiduciário;

III - na doação: o donatário;

IV - na cessão de herança ou de bem ou direito a título não oneroso: o cessionário.

Parágrafo único - No caso do inciso III, se o donatário não residir nem for domiciliado no Estado, o contribuinte será o doador.”

⁴⁸ A legislação do Rio de Janeiro (Lei nº 1.427/1989 e alterações) assim determina em seu artigo 5º: “Art. 5º Contribuinte do imposto é o adquirente do bem ou direito sobre imóvel, títulos, créditos, ações, quotas, valores e outros bens móveis de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, assim entendida a pessoa em favor da qual se opera a transmissão, seja por doação ou *causa mortis*.”

4. O Histórico Constitucional da Incidência do ITCMD envolvendo Situações Internacionais, em que há um Elemento de Estraneidade (Elemento de Conexão com o Exterior) e a Delimitação das Hipóteses, em que a Competência para a Instituição do ITCMD deve ser Regulada por Lei Complementar (Artigo 155, Parágrafo 1º, Inciso III, da Atual Constituição de 1988)

Antônio Nicácio⁴⁹ nos comenta como foi tratada a questão da estraneidade no ITCMD, nas chamadas situações internacionais, em que existe um elemento de conexão com o exterior, durante a vigência da Constituição de 1946.

O então chamado imposto sobre transmissão de propriedade “causa mortis” tinha como regras de competência: (i) caber ao Estado em cujo território estes se achassem situados (artigo 19, parágrafo 2º, da CF/1946), no caso de bens corpóreos; e (ii) pertencer, ainda quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros (artigo 19, parágrafo 2º, da CF/1946), no caso de bens incorpóreos.

Relembre-se⁵⁰ que de modo um pouco diverso na Constituição de 1891 e 1934⁵¹ vigorava, como regra geral, para definição do Estado competente, o foro do inventário (Estado onde se abrisse a sucessão, assim como a atual Constituição de 1988), salvo as hipóteses de sucessão aberta no exterior, em que vigorava a regra de que o imposto era devido ao Estado em cujo território os valores da herança fossem liquidados ou transferidos.

A Constituição de 1946, por sua vez, “suprimiu o critério referente à abertura da sucessão, isto é, o foro do inventário, adotando exclusivamente como regra para a cobrança do imposto o lugar da transferência ou da liquidação dos valores da herança”⁵².

Pouco antes da Constituição de 1967, no cenário pós revolução de 1964, segundo nos lembra o Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha o governo “transpareceu, em relação aos impostos de transmissão, profunda aversão”⁵³, o que se depreende da análise do Anteprojeto da Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas de 1965. Por isso, “a Comissão sugeriu que fossem ‘retificados’, circunscrevendo-se a incidência apenas sobre as transmissões de imóveis e direitos a eles relativos e restrito seu alcance pelas alíquotas máximas, que seriam fixadas pelo Senado Federal”⁵⁴.

O Código Tributário Nacional (CTN - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) surgiu no contexto pós Emenda Constitucional nº 18 de 1965, que realizou várias alterações quanto ao sistema tributário nacional vigente sob a égide da Constituição de 1946, e que alterou inclusive os impostos sobre transmissão. Sendo que

“resultou da Emenda Constitucional nº 18, portanto, uma figura unitária, denominada ‘imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imó-

⁴⁹ NICÁCIO, Antônio. Op. cit., p. 74.

⁵⁰ NICÁCIO, Antônio. Op. cit., p. 74-75.

⁵¹ “§ 4º O imposto sobre transmissão de bens corpóreos, cabe ao Estado em cujo território se acham situados; e o de transmissão *causa mortis*, de bens incorpóreos, inclusive de títulos e créditos, ao Estado onde se tiver aberto a sucessão. Quando esta se haja aberto no exterior, será devido o imposto ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados, ou transferidos aos herdeiros.” (Parágrafo 4º do artigo 8º da CF/1934).

⁵² NICÁCIO, Antônio. Op. cit., p. 75-76.

⁵³ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Op. cit., 2001. p. 319.

⁵⁴ *Ibid.*, p. 319.

veis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia', com alíquotas muito baixas"⁵⁵.

O Código Tributário Nacional tratou do "imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos" nos artigos 35 a 42, sendo que o artigo 41 do CTN determina que "O imposto compete ao Estado da situação do imóvel transmitido, ou sobre que versarem os direitos cedidos, mesmo que a mutação patrimonial decorra de sucessão aberta no estrangeiro."

Assim, da mesma forma a Constituição de 1967, quanto ao critério de competência do imposto, nos casos envolvendo elementos de estraneidade (elemento de conexão no exterior), determinou que o imposto (sobre transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e cessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição) "compete ao Estado da situação do imóvel, ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro"⁵⁶. Evidentemente, que como vimos, a Constituição de 1967 restringiu demais o campo de tributação do imposto sobre transmissão abrangendo somente os bens imóveis, passando a adotar como critério de determinação do Estado competente, simplesmente o local onde o imóvel esteja situado, ainda que se tratasse de sucessão aberta no exterior.

Já a Constituição de 1988 volta a ampliar o campo de tributação no ITCMD (imposto sobre transmissão "causa mortis" e doação, de quaisquer bens ou direitos) de competência estadual não se restringindo somente aos bens imóveis. Assim, "para fins de incidência do imposto, constata-se que o legislador constitucional não deixou margem para disceptações (...) seja qual for a vantagem, bem ou direito transmitido, materializa-se o fato jurígeno"⁵⁷. Assim, novamente o legislador constitucional teve que reformular os critérios de definição de competência do imposto (de qual a unidade federativa competente para cobrar o ITCMD), sendo que "em relação aos bens imóveis e respectivos direitos, competente é o ente político da situação do bem ('locus rei sitae') e, no tocante aos bens móveis, títulos e créditos, competente para cobrar o imposto é o Estado (ou Distrito Federal) onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador"⁵⁸.

Alberto Xavier⁵⁹ nos ensina sobre os elementos de conexão nos impostos sobre transmissões a título gratuito, mostrando que defrontam-se basicamente dois princípios fundamentais: (i) princípio do domicílio (o Estado pode tributar a totalidade das transmissões patrimoniais efetuadas por residentes - domicílio do "de cujus" ou do doador - ou em favor dos residentes - domicílio do beneficiário); e (ii) o princípio do "locus rei sitae", onde o Estado pode tributar as transmissões patrimoniais de bens e direitos localizados no seu território (irrelevância dos domicílios: do transmitente e beneficiário).

Dessa forma, percebe-se por esta análise, que a atual Constituição de 1988 restaurou o critério geral do "foro do inventário" (vigente anteriormente à Consti-

⁵⁵ Ibid., p. 319.

⁵⁶ Parágrafo 2º do artigo 23 da Constituição de 1967, na redação da Emenda Constitucional nº 1, de 1969.

⁵⁷ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Op. cit., p. 321.

⁵⁸ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Op. cit., p. 322.

⁵⁹ XAVIER, Alberto, Op. cit., p. 193.

tuição de 1946, nas Constituições de 1891 e 1934) para fins de determinação de qual o Estado competente para tributação da transmissão “causa mortis”, (tendo ainda inovado com a inclusão no campo de incidência da doação), excepcionado pela regra “locus rei sitae”, que no caso da atual Constituição de 1988 é aplicável somente aos bens imóveis, mas que, por exemplo, na antiga Constituição de 1946 a regra “locus rei sitae” era aplicável aos bens corpóreos, de uma maneira em geral, deixando-se aos bens incorpóreos à regra do local (Estado) em cujo território os valores da herança fossem liquidados ou transferidos aos herdeiros.

Da análise do artigo 155, parágrafo 1º, inciso III, da atual Constituição de 1988, se podem listar as situações jurídicas que devem (ou deveriam) ser tratadas por lei complementar. Ou seja, nas hipóteses em que se verifica que:

I) o “de cujus”:

- 1) possuía bens fora do país; ou
- 2) era residente ou domiciliado fora do país; ou
- 3) teve seu inventário processado fora do país; ou

II) o doador tem domicílio ou residência no exterior.

Assim, ao que parece, embora a Constituição de 1988 tenha dito que estas hipóteses serão tratadas em lei complementar, deixa claro que em todas estas hipóteses o ITCMD será devido ao Brasil, restando apenas definir qual o estado federativo brasileiro que será competente para tributar.

Apesar de não ter nenhuma força vinculante, nos lembra Alberto Xavier⁶⁰ que o modelo de convenção da OCDE de 1982 (para evitar dupla tributação às sucessões e doações) adotou como regra geral o princípio do domicílio do “de cujus” ou doador, excluindo apenas os bens imobiliários e mobiliários pertencentes a um estabelecimento estável (competência exclusiva do Estado - país - princípio “locus rei sitae”). De qualquer forma, aponta que a maioria dos países adota sistemas mesclando os dois princípios, em sua maioria tributando os não residentes em relação aos bens e direitos localizados no seu território, mas por outro tributando os residentes e domiciliados por todos os bens, inclusive os do exterior.

Assim, ao que parece, o Brasil, seguindo a tendência mundial, também age desta forma “voraz”, querendo tributar todos os bens imóveis aqui situados, uma vez que o inciso I, parágrafo 1º, do artigo 155 da CF/1988 determina que relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, o ITCMD “compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal”, tributando então inclusive os bens pertencentes a não residentes. Por outro lado, de acordo com o inciso II, parágrafo 1º, do artigo 155 da CF/1988 relativamente a bens móveis, títulos e créditos, determina que o ITCMD “compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal”, adotando a tributação universal, ou seja, tributando também os bens no exterior dos residentes no Brasil. Esta posição vem a ser confirmada pelo próprio inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155 da CF/1988 que pretende tributar todas estas hipóteses (“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”).

⁶⁰ XAVIER, Alberto. Op. cit., p. 194.

5. Haveria Conflito de Competência entre os Estados, nas Hipóteses em que 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?

Como se deflui de nossa análise anteriormente traçada (no tópico anterior), tendo a Constituição de 1988 eleito como critério geral o “foro do inventário”, o qual está atrelado efetivamente (na prática) ao domicílio do “de cujus” (o domicílio determina o foro competente) ou do doador, no caso das hipóteses I, 2 e 3 (o “de cujus” era residente ou domiciliado fora do país; ou teve seu inventário processado fora do país) e da hipótese II (o doador tem domicílio ou residência no exterior), ocorreria em “tese”, a impossibilidade de adoção deste critério (domicílio) para determinação do Estado competente para tributar, uma vez que o doador ou o “de cujus” não tem nestas hipóteses residência, domicílio, nem inventário processado em nenhum Estado brasileiro, ficando quanto aos bens móveis lacunosa em “tese” a determinação do Estado competente para tributar.

Já quanto à hipótese I, 1 (o “de cujus” possuía bens fora do país), no caso do mesmo residir, ter domicílio ou ter o inventário processado em algum Estado brasileiro, permitiria atrair a competência de tributar os bens móveis pelo critério geral do “foro do inventário” (na prática, o local do domicílio do “de cujus”). Talvez a única interrogação neste caso, seria o fato de eventualmente os bens no exterior serem imóveis, o que a princípio provocaria também a falta de aplicação dos dois critérios (“foro do inventário” e “locus rei sitae”) para fins de determinação do Estado competente para tributar, especialmente se no caso concreto o herdeiro residir em estado brasileiro diverso do “de cujus”.

Entende particularmente Ives Gandra da Silva Martins⁶¹ que no caso do inventário ser processado no exterior, para que a lei complementar regre a matéria, deverá haver a necessidade de um vínculo do bem, operação ou pessoa que ligue, na transmissão o “de cujus” à soberania das leis brasileiras.

Ao comentar os dispositivos constitucionais sobre o ITCMD, Ives Gandra da Silva Martins⁶² crê que na lei complementar, que um dia será produzida, a situação do bem imóvel certamente determinará a competência impositiva (até por conta dos registros imobiliários adstritos ao local do bem) e que certamente o ITCMD dependerá de regulação quanto aos bens móveis, créditos ou títulos.

Ao interpretar o inciso I, parágrafo 1º, do artigo 155 da CF/1988, entende Alberto Xavier⁶³ vigorar o princípio da territorialidade estrito, onde “no que respeita a bens imóveis e respectivos direitos, a única conexão relevante é o *locus rei sitae*: 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” e quanto ao inciso II, parágrafo 1º, do artigo 155

⁶¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Comentários à Constituição do Brasil*. v. 6, tomo I. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 384-385 apud MARTINS, Ives Gandra da Silva, Necessidade de lei complementar para a conformação do imposto de transmissão “causa mortis” e por doação de bens e recursos recebidos do exterior - inteligência do artigo 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 99. São Paulo: Dialética, 2003. p. 160.

⁶² *Ibid.*, p. 379-381 apud, *Ibid.*, p.158.

⁶³ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 195.

da CF/1988 vigoraria como conexão o lugar do processamento da sucessão (nas sucessões) e o domicílio do doador (estes lugares determinam o estado competente). Mas por outro lado, entende Alberto Xavier⁶⁴ que a lei complementar prevista no inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155 da CF/1988 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”, uma vez que teria função de “norma sobre competência” “preventiva, de conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes políticos da União”⁶⁵.

Por sua vez, Fernando Lemme Weiss⁶⁶ entende que o fato de não haver sido editada a lei complementar nas hipóteses do inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155 não significa que os Estados não possam prever a tributação nestas hipóteses e cobrar o imposto. Fundamenta sua interpretação em alguns argumentos: (i) de que o CTN foi recepcionado como lei complementar, e que o artigo 41 do CTN estabelece no caso de bem imóvel o Estado da situação do bem; (ii) com base no princípio da igualdade de tratamento entre contribuintes que deve ser sempre isonômico (artigo 150, inciso II, da CF/1988)⁶⁷ (por exemplo: não seria possível admitir que alguém no Brasil possa receber uma herança sem o pagamento do ITCMD pelo simples fato do “de cujus” ter residência no exterior, ou que a doação de bens não gere a incidência do ITCMD por conta do doador residir no exterior); e (iii) que tendo a lei complementar como única finalidade regular estas hipóteses de competência (inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155), os incisos I e II do próprio artigo 155 da CF/1988 poderiam ser interpretados da seguinte forma para resolver a questão: (a) se os bens forem imóveis o ITCMD é devido ao Estado em que se localizarem; (b) se os bens forem móveis, àquele Estado onde por último teve domicílio o “de cujus” ou o doador; e (c) por fim, se o “de cujus” nunca teve domicílio no Brasil e se tratar de partilha extrajudicial, entenderia ser competente o Estado onde os bens estiverem localizados, com fulcro no princípio do federalismo.

Em nossa opinião particular, há situações do inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155, em que claramente não há possibilidade de haver nenhum conflito de competência entre os Estados brasileiros, pois as regras constitucionais (incisos I e II, parágrafo 1º, do artigo 155) já resolveriam expressamente a questão do Estado competente para tributar, como por exemplo, “de cujus” não residente com bens imóveis localizados em um Estado brasileiro (aplicação da regra “locus rei sitae”), ou então, “de cujus” brasileiro (com inventário no Brasil) com bens móveis no exterior (aplicação da regra do “foro do inventário”).

Em outros casos, tem que se aplicar a tributação com base no elemento de conexão, que seja razoável para atrair a tributação. Neste sentido, parecem adequa-

⁶⁴ *Ibid.*, p. 195.

⁶⁵ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 196.

⁶⁶ WEISS, Fernando Lemme. *Op. cit.*, p. 30; p. 34.

⁶⁷ “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 de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”

dos os antigos dispositivos da Constituição de 1946 (apenas para estes casos do inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155 da CF/1988) que determinavam as seguintes regras de competência: (i) o imposto cabe ao Estado em cujo território estes se achem situados, no caso de bens corpóreos; e (ii) o imposto pertence ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros, no caso de bens incorpóreos. Tais critérios foram adotados, por exemplo, na legislação paulista e mato grossense (artigo 4º da Lei Paulista nº 10.705/2000⁶⁸ e artigo 3º da Lei nº 7.850/2002 do Mato Grosso).

Um caso evidente (em consonância à opinião de Ives Gandra da Silva Martins e Fernando Lemme Weiss e do próprio Alberto Xavier, que no fundo acaba admitindo o intuito do legislador) de solução na própria Constituição de 1988, é a hipótese do bem imóvel estar localizado em algum Estado brasileiro, que pode se coadunar com as hipóteses I, 2 e 3 ("de cujus" era residente ou domiciliado fora do país; ou teve seu inventário processado fora do país); e com a hipótese II (o doador tem domicílio ou residência no exterior). Nestes casos fica evidente que o Estado competente para tributar será o Estado da situação do imóvel ("locus rei sitae") nos termos do inciso I, parágrafo 1º, do artigo 155 da CF/1988, ainda que possa o herdeiro ou donatário estar em outro Estado brasileiro, ou mesmo no exterior. Outra justificativa é justamente a existência do artigo 41 do CTN, que se refere ao "antigo ITBI - Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos", que também pode ser aplicado ao atual ITCMD da CF/1988, que determina que "O imposto compete ao Estado da situação do imóvel transmitido, ou sobre que versarem os direitos cedidos, mesmo que a mutação patrimonial decorra de sucessão aberta no estrangeiro."

No caso destas mesmas hipóteses do parágrafo anterior, se os bens forem móveis, não é possível a clara aplicação da regra "locus rei sitae" (inciso I, parágrafo 1º, do artigo 155 da CF/1988), nem tão pouco da regra do "foro do inventário" (inciso II, parágrafo 1º, do artigo 155 da CF/1988). Daí uma solução possível seria a extensão da regra "locus rei sitae" aos bens corpóreos em geral, como fez a antiga Constituição de 1946, e que ao que parece inspirou a legislação paulista⁶⁹, o que

⁶⁸ Lei Paulista nº 10.705/2000: "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."

⁶⁹ Lei nº 10.705/2000: "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:

nos levaria à conclusão de que os bens móveis corpóreos (e que, portanto, estão fisicamente em algum lugar) devem também ser tributados no local (Estado) em que se encontrarem. Por fim, se tais bens móveis forem incorpóreos, elege a legislação paulista, como fez também a antiga Constituição de 1946, como critério o do Estado em que ocorrer o ato de sua transferência ou liquidação (por exemplo, no caso de ações escriturais de companhias).

Por fim, no caso da hipótese I, 1 (o “de cujus” possuía bens fora do país), se o “de cujus” residir, ter tido domicílio ou tiver o inventário processado em algum Estado brasileiro, e os bens no exterior forem imóveis, não será possível a aplicação dos dois critérios (“foro do inventário” e “locus rei sitae”) para fins de determinação do Estado competente para tributar. Neste caso, a legislação paulista oferece a solução de que aos bens corpóreos (que é o caso do imóvel) seja atribuída a competência ao domicílio do herdeiro ou do donatário no Brasil, o que também é um critério de conexão possível (domicílio do beneficiário).

Aqui nesta análise, não estamos nos preocupando como é o sistema de tributação dos outros países, ou seja, estamos analisando tão somente a competência legislativa dos Estados brasileiros em tributar. É claro, que como já foi até apontado por Alberto Xavier, os outros países, em geral, tem se mostrado vorazes neste tributo e apresentam legislações que também buscam tributar as heranças e doações por vários critérios de conexão possível para arrecadar o máximo, o que poderá certamente levar a uma possível bitributação internacional. Mas não é este tipo de conflito de competência que nos interessa nesta análise, e a lei complementar também não tem este objetivo, pois entendemos que o Brasil pode exercitar ao máximo sua soberania, ao menos que queira negociar via convenções internacionais a limitação deste poder de tributar, e abra mão da tributação em algumas hipóteses. Mas este não é o objeto desta análise, e certamente a Constituição Federal não quis tratar disto por meio de lei complementar.

O que interessa aqui é apenas analisar, pela ótica da necessidade ou não de lei complementar, um eventual “conflito de competências” entre os próprios estados brasileiros pelo ITCMD nas hipóteses do inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155 da CF/1988, o que só seria possível se houvessem três elementos de conexão possível: um no exterior, um em um Estado brasileiro, e outro em outro Estado brasileiro. Só assim se poderia cogitar em verdadeiro conflito de competências nos termos constitucionais. De qualquer forma, por entendermos serem estas hipóteses casuisticamente isoladas, seria bastante absurdo que os Estados se abstivessem da tributação com elementos de conexão no exterior simplesmente por não haver lei complementar.

Para haver um verdadeiro conflito de competência (entre os Estados) quanto ao inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155 da CF/1988 no caso concreto, isto depende de existir três elementos de conexão: um no exterior, um em um Estado brasileiro, e outro em outro Estado brasileiro, sendo que ainda terá que as duas legislações estaduais conflituarem ao atribuir para si a tributação do ITCMD por elementos de

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.”

conexão distintos. Se isto vier a ocorrer, então entendemos que o judiciário deverá apontar a melhor interpretação da Constituição de 1988, dirimindo o conflito de competência, enquanto não advier uma lei complementar capaz de tratar mais especificamente deste possível conflito de competência.

6. Breves Considerações sobre as Funções da Lei Complementar em Matéria Tributária: Normas Gerais e Conflitos de Competência. Possibilidade de Exercício da Competência Tributária Constitucional de Cada Ente Federativo (Estado) em Face de Ausência de Lei Complementar, como no Caso da Inexistência de Lei Complementar sobre ITCMD (inclusive nas Hipóteses do Inciso III, Parágrafo 1º, do Artigo 155), com Fundamento no Permissivo Constitucional do Parágrafo 3º do Artigo 24 da CF/1988

Neste último tópico passaremos por algumas breves considerações sobre as funções da lei complementar em matéria tributária (teoria dicotômica e tricotômica), analisando se a lei complementar é necessária para conformação geral (como norma geral) de um imposto constitucionalmente previsto, ou se a lei complementar só se faz necessária quando haja clara possibilidade de haver conflitos de competência entre os entes federativos.

Em seguida, passaremos à análise da possibilidade de exercício da competência tributária constitucional de cada Ente Federativo (no caso, os Estados e o Distrito Federal) em face de ausência de lei complementar, como no caso da ausência de qualquer lei complementar sobre o ITCMD (inclusive nas hipóteses do inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155), e com fundamento no permissivo constitucional do parágrafo 3º do artigo 24 da CF/1988.

Para falarmos das funções da lei complementar, lembremos que de acordo com Celso Ribeiro Bastos a Constituição de 1988⁷⁰ teria acabado com as controvérsias doutrinárias em relação à função da lei complementar em matéria tributária, ao confirmar a sua função tripla (dispor sobre conflitos de competência, limitações constitucionais, e normas gerais de Direito Tributário), em comparação com a redação ambígua do antigo artigo 18, parágrafo 1º, da Emenda Constitucional nº 1/1969⁷¹, uma vez que parte da doutrina entendia ter a lei complementar função dupla (dispor sobre conflito de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar).

⁷⁰ De acordo com o artigo 146 da CF/1988: "Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239."

⁷¹ Artigo 18, parágrafo 1º da Emenda Constitucional nº 1/1969: "Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar."

Em sentido diverso, o Professor Paulo de Barros Carvalho (que entende que ainda esta discussão permanece em aberto), quando já tratava da melhor interpretação do artigo 18, parágrafo 1º, da CF/1967, que no seu entender continua válida para o artigo 146 da CF/1988, entendia como consequências teóricas e prática que:

“1) À lei complementar (...) caberia a única função de ser o veículo introdutório das normas gerais de direito tributário; 2) Estas, por sua vez, ficariam circunscritas a dois objetivos rigorosamente determinados: a) dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes; e b) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; 3) Como decorrência imediata dos tópicos anteriores, a expressão normas gerais de direito tributário ganharia conteúdo jurídico definido; 4) Ficaria assegurada a integridade dos princípios da Federação e da autonomia dos Municípios e, por extensão, sua resultante imediata: o postulado da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno; 5) Nenhum detrimento adviria ao sistema, porquanto tais pessoas poderiam exercer, naturalmente, as competências que a Constituição lhes dera e, nas áreas duvidosas, onde houvesse perigo de irromper conflitos, o mecanismo da lei complementar seria acionado, mantendo-se, assim, a rigidez da discriminação que o constituinte planejou (...).”⁷²

Entendo ser particularmente interessante a posição do Professor Paulo de Barros Carvalho, uma vez que por tal interpretação das funções da lei complementar, o ilustre Professor consegue preservar aquilo que há de fundamental na República Federativa do Brasil, que são os princípios da Federação e da Autonomia dos Municípios. Neste sentido, quando se fala em norma geral, se pensa num sentido definido, ou seja, em uma norma geral realmente voltada para dirimir e evitar os conflitos de competência entre os entes federativos (que é o enfoque que nos interessa), e, é claro, também, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

De outro lado, inicialmente de modo rígoroso afirma Celso Ribeiro Bastos que “nenhum tributo poderá ser instituído por meio de lei ordinária, sem que seu perfil esteja delineado, anteriormente, em lei complementar (...), todavia a lei complementar não tem o poder de criar tributo, mas apenas de traçar o seu perfil”⁷³: “os tributos recepcionados pela Constituição de 1988, por já existirem durante a vigência da Carta anterior não necessitam de lei complementar para defini-los, desde que eles não contrariem nenhum preceito da atual Lei Maior”⁷⁴.

De forma diferente entende José Eduardo Soares de Melo⁷⁵, para quem a lei complementar explicita norma constitucional de eficácia limitada, sendo lei nacional que fundamenta a legislação federal, estadual e municipal. Assim entende que o tributo pode ser criado pela União, pelos Estados ou pelo Distrito Federal e pelos Municípios, independente de prévia existência de lei complementar.

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 254-255.

⁷³ BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei Complementar: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos, 1999. p. 152.

⁷⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. *Op. cit.*, p. 155-156.

⁷⁵ MELO, José Eduardo Soares de. *Lei Complementar Tributária. Cadernos de Pesquisas Tributárias*, v. 15. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 119-121 apud BASTOS, Celso Ribeiro. *Op. cit.*, 155-156.

De qualquer forma, Celso Ribeiro Bastos acaba flexibilizando sua opinião, quando se trata de patente omissão do legislador complementar, entendendo que daí caberia ao ente político correspondente instituir e cobrar o tributo, afirmando que: "Quando da superveniência da lei complementar em questão, a lei ordinária, criadora do imposto perderá de imediato sua eficácia apenas naquilo em que conflitar com a lei complementar. Nesse sentido vale advertir-se que tanto os Estados como os Municípios receberam da Constituição competência legislativa com o objetivo de atuarem pró societatis, é dizer, em benefício da sociedade regional e local. (...) A edição ou não da lei complementar não tem o condão de modificar a eficácia da norma constitucional, esta é dotada de eficácia independentemente da edição de lei complementar, pois lei ordinária pode regular a referida matéria até a edição da lei complementar."⁷⁶

Neste ponto, cumpre-nos registrar nossa opinião, de que a lei complementar não teria o condão de criar ou instituir o tributo, nem mesmo quanto aos tributos federais (exceto nas hipóteses que a Constituição assim exige a instituição do tributo), quem dirá quanto aos estaduais e municipais. Em verdade, a lei complementar ao tratar dos impostos traçados na Constituição Federal apenas explicita os seus contornos gerais, que devem ser coerentes com o perfil traçado na Carta Magna.

Em verdade, seu objetivo nesta seara seria de através destas normas gerais tratar dos possíveis conflitos de competência entre os entes federativos de mesmo nível (entre os Estados entre si, entre os Municípios entre si) ou mesmo dos conflitos de competência entre as diferentes esferas da federação (entre Estados e Municípios, por exemplo). Evidentemente que a lei complementar deve estar em perfeita consonância com a Constituição, pois em verdade, a lei complementar tributária acaba sendo uma lei interpretativa do próprio ordenamento constitucional, tendo o objetivo maior de tratar de regras mais explícitas para evitar os conflitos de competência.

De qualquer forma, a eventual ausência da lei complementar, embora danosa ao sistema tributário, por deixar de esclarecer a melhor interpretação e complementação da Constituição Federal, não tem o condão de inibir a produção normativa de instituição de tributos dos entes federativos. Isto porque, a competência tributária para a instituição do tributo encontra fundamento direto no texto constitucional, sendo permitido ao ente tributante o seu exercício, e conseqüente a legislação das normas gerais necessárias a este exercício. Evidentemente, que a posterior edição de uma lei complementar, regularmente conforme com os ditames constitucionais, tem o condão de retirar parcialmente a eficácia das normas tributárias dos entes tributantes, apenas naquilo que lhe forem contrárias.

Passemos agora à análise da competência tributária.

Ao tratar da competência tributária, Aliomar Baleeiro⁷⁷ nos lembra o rígido sistema constitucional que discriminou a competência tributária dos três entes federativos impedindo a concorrência entre os mesmos, esclarecendo que de acordo com o artigo 6º do CTN "a Pessoa de Direito Público Interno competente para decretar um tributo também é competente para a 'legislação plena' sobre o mes-

⁷⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. Op. cit., p. 159-160.

⁷⁷ BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 75.

mo, desde que qualquer delas não contrarie a Constituição Federal”, lembrando também que os Estados ainda estão adstritos às normas gerais federais. Dessa forma, no Estado federal brasileiro as três ordens parciais se subordinam a uma ordem nacional, da qual são expressão a constituição e as normas gerais de Direito Tributário.

Assim, de acordo com nota de Misabel Abreu Machado Derzi⁷⁸, as normas gerais não substituiriam o exercício de competência legislativa (da União, dos Estados e dos Municípios), de modo que inexistindo lei complementar da União para evitar conflitos de competência, por exemplo, é possível o exercício da competência legislativa plena dos entes federativos (dos Estados, por exemplo). Tal interpretação estaria de acordo com o parágrafo 3º do artigo 24 da CF/1988 que reza que “inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades”.

Por sua vez, José Afonso da Silva⁷⁹ nos lembra que a Constituição adotou uma discriminação exaustiva e contemplou de maneira rígida e taxativa as quatro entidades autônomas, conferindo a cada uma, competência expressa para instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria, sendo estes tributos exclusivos de cada esfera, não podendo ser modificado por lei ordinária nem por lei complementar, por decorrerem da Constituição. Assim, entende que a competência tributária está discriminada constitucionalmente entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, compreendendo a competência legislativa plena e indelegável.

Em minha opinião, é muito feliz o entendimento de Aliomar Baleeiro e Misabel Abreu Machado Derzi ao interpretarem a federação brasileira. Sem dúvida nenhuma que os entes federativos em geral (União, Estados e Municípios) estão todos sujeitos às normas ditas nacionais. A norma nacional por excelência é a nossa Constituição Federal, mas não é a única. Já que as leis complementares ao tratarem de normas gerais em Direito Tributário exercem também o papel de norma nacional, e, por isto, devem ser respeitadas por todos os entes tributantes. José Afonso da Silva nos lembra que a competência tributária é definida constitucionalmente. Assim, a tal competência legislativa seria plenamente exercível, ainda nas situações em que não haja lei complementar.

Por sua vez, Roque Antonio Carrazza⁸⁰ define a competência tributária como a faculdade ou aptidão dos entes federativos editarem leis que criem em abstrato tributos (descrevendo suas hipóteses de incidência, sujeitos ativos e passivos, suas bases de cálculo, alíquotas), o que na maioria das vezes se dá por lei ordinária (com exceção dos tributos que a constituição determina que sejam criados por lei complementar). Em verdade, a Carta Suprema Constitucional não cria tributos, sendo o tributo criado por lei ordinária, mas que deve respeitar a norma-padrão de incidência segundo os preceitos constitucionais. Assim, de acordo com Carrazza⁸¹ a competência tributária é privativa de cada pessoa política (privatividade), indelegável a terceiros (indelegabilidade), pode vir a ser exercida a qualquer tempo (in-

⁷⁸ Ibid., p. 76.

⁷⁹ SILVA, José Afonso da. Op. cit., p. 720-722.

⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 504-505; p. 512-513.

⁸¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 519-525; p. 661-677.

caducabilidade), não pode ser alterada por leis, pois deriva da Constituição (inalterabilidade), e as pessoas políticas não podem renunciar a esta competência, embora eventualmente possam não utilizá-la (facultatividade).

Sacha Calmon Navarro Coêlho⁸² confirma também nosso entendimento, compreendendo que no federalismo há três ordens jurídicas parciais (União, Estados e Municípios) que possuem autogoverno e produzem normas jurídicas próprias, e que subordinadas pela Constituição formam a ordem jurídica nacional (ordem jurídica total). Assim, a lei complementar teria caráter nacional ao subordinar as ordens jurídicas parciais. Entende ainda Sacha Calmon Navarro Coêlho⁸³ que a lei complementar em matéria tributária é utilizada para fins de complementação e atuação constitucional, servindo para complementar dispositivos constitucionais de eficácia limitada (terminologia de José Afonso da Silva) conferindo-lhe normatividade plena, ou para complementar dispositivos constitucionais de eficácia contida, balizando-lhe o alcance, além de por último servir para atuar nas determinações constitucionais consideradas de interesse de toda a Nação.

Dentre as funções da lei complementar tributária, encontra-se a de dirimir os conflitos de competência. Entende Sacha Calmon Navarro Coêlho⁸⁴ que ao dispor sobre os conflitos de competência tem a lei complementar o objetivo de tutelar o sistema de repartição de competências tributárias da Constituição, evitando-se invasões de competência pelas pessoas políticas. Em verdade, a lei complementar interpreta as competências tributárias do texto constitucional para não haver interpretações conflitantes entre os entes políticos, função que foi delegada ao Congresso Nacional, embora isto não signifique o afastamento da apreciação judicial (monopólio da jurisdição atribuído ao poder judiciário). Um exemplo é a legislação complementar do ISS que também tem a função de segregar em vários casos, o que é tributado pelo ISS e o que é tributado pelo ICMS. Assim, neste sentido a lei complementar tem função tutelar tentando dirimir os aparentes conflitos, mas nunca podendo alterar a Constituição, devendo ser recepcionada pelas pessoas políticas, que devem obedecê-la. De qualquer forma, sempre será possível a discussão no Judiciário, a que incumbe precipuamente a função de interpretação, quando, por exemplo, a lei complementar exceder seu objeto (inconstitucionalidade), ou a lei ordinária se opuser à lei complementar (ilegalidade) que esteja regularmente de acordo com a Constituição.

Interessante também mencionar a diferenciação que faz Sacha Calmon Navarro Coêlho⁸⁵, ensinando-nos como diferenciar entre a atuação da lei complementar tributária sobre dispositivos constitucionais de eficácia contida e de eficácia limitada. No primeiro caso, o dispositivo constitucional contém os dados aplicativos a depender tão somente de restrições infraconstitucionais e só será restringido pela lei complementar de contenção (dispositivo de eficácia contível), e no segundo caso, não contendo os dados de aplicação só incidirá quando a lei complementar oferecer estes dados (dispositivo de eficácia limitada). Dá como exemplos: a imunidade do ICMS nas operações para o exterior depois tratado em lei complementar, mas

⁸² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 96.

⁸³ *Ibid.*, p. 98-100.

⁸⁴ *Ibid.*, p. 103-105.

⁸⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 115.

que tinha aplicação de plano (dispositivo de eficácia contível) e a imunidade das instituições de educação e da assistência social (dispositivo de eficácia limitada) que para aplicação depende necessariamente das disposições da lei complementar.

Neste sentido, em minha opinião, a ausência de lei complementar no que tange ao imposto do ITCMD (que atuaria sobre dispositivo de eficácia contível), não impede a sua aplicação imediata por meio das leis ordinárias instituidoras do ITCMD. Pois neste caso a lei complementar, que ainda não foi editada, funcionará como lei complementar de retenção, procurando tratar dos conflitos de competência neste tributo. Neste sentido, a competência tributária constitucional pode ser exercida pelos Estados através da edição de leis estaduais sobre o ITCMD, sendo que se a lei complementar federal (de caráter nacional), a ser editada, se vier a conflitar com partes destas leis estaduais, produzirá a perda da eficácia das normas estaduais no que concerne a estes pontos.

Passemos agora à análise específica do nosso caso, que é a ausência de lei complementar sobre ITCMD, inclusive nas hipóteses do inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155, que, segundo a Constituição Federal, deveriam ter sua competência para instituição regulada por lei complementar.

Inicialmente, interessante apontar a opinião de Ives Gandra da Silva Martins, especialmente sobre este tema, entendendo com fulcro na jurisprudência do STF (como da ADIn nº 28-4, uma das que tratou da inconstitucionalidade do adicional do Imposto de Renda pelos Estados) que o entendimento é no sentido de que “se a Constituição exige lei complementar para a veiculação de normas gerais sobre tributos de competência de mais de uma unidade da Federação, objetivando dirimir conflitos, não pode o legislador ordinário se lhe sobrepor, regulando livremente a matéria como se se tratasse de assunto exclusivo de sua alçada”⁸⁶. Assim, nestes casos, “com efeito, objetiva, a lei complementar, manter o sistema tributário unificado, não permitindo sua dessistematização através de múltiplos tratamentos legais por cada entidade federativa”⁸⁷. Para embasar este posicionamento, o ilustre jurista também cita o RE nº 136.215-4 do STF, que esposou o entendimento em sua ementa pela necessidade de lei complementar; quando a mesma for indispensável à dirimência de conflitos de competência entre os Estados da Federação, sendo que nesta hipótese, não bastaria para dispensar sua edição o permissivo constitucional do parágrafo 3º do artigo 24, que permite que inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exerçam a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

Por outro lado, reconhece Ives Gandra da Silva Martins⁸⁸ que o dispositivo constitucional do inciso III do parágrafo 1º, do artigo 155 atribui a competência do recolhimento do tributo ao Brasil, nos termos a serem definidos em lei complementar, pelos herdeiros ou donatários (se residentes ou contribuintes no Brasil), quando o “de cujus” era titular dos bens, residente ou domiciliado, ou mesmo teve o inventário processado no exterior. Mas entende no que toca este assunto, que dependendo de compatibilização entre o direito estrangeiro e o direito pátrio tributário, haveria a necessidade de uma regulação nacional que só pode ser feita por lei complementar.

⁸⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Op. cit., 2003, p. 153.

⁸⁷ Ibid., p. 154.

⁸⁸ Ibid., p. 158.

Entendimento similar apresenta Alberto Xavier ao entender necessária a lei complementar no que toca as hipóteses do inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155, entendendo que “nem a autorização do art. 34, § 3º, do ADCT, nem a competência concorrente do art. 24, § 3º, da Constituição, 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”⁸⁹. Justifica tal entendimento sob o argumento que neste caso a lei complementar não tem função de “normas gerais” (inciso III do artigo 146 da CF/1988) e, sim, função reguladora de “conflitos de competência” entre os entes políticos (inciso I do artigo 146 da CF/1988), que no seu entender seria matéria privativa da União, de modo que dependeria “a própria existência da competência impositiva dos Estados e do Distrito Federal da edição de uma lei complementar prévia reguladora dos limites para seu exercício”⁹⁰.

Diferentemente, o Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha⁹¹ ao comentar sobre a inexistência de lei complementar, em relação especificamente ao fato gerador da doação (que não é captado pelas antigas regras do CTN), aponta que os Estados justificam a promulgação de suas leis instituidoras dos impostos (ITCMD), invocando o parágrafo 3º do artigo 34 da ADTC⁹² e o inciso I do artigo 24 da Constituição e respectivos parágrafos⁹³, ou seja, de que na falta de normas gerais da União haveria espaço para a legislação supletiva dos Estados até que sobrevenha lei complementar federal. O ilustre Professor também defende a opinião de que os Estados não poderiam ficar sem esta receita tributária por conta do vácuo de lei complementar, sendo legítimas as leis estaduais sobre o ITCMD, assim como também já decidiu o STF⁹⁴ em relação ao IPVA, opinião que compartilho amplamente.

Por fim, ainda menciono, importante jurisprudência recente do STF⁹⁵, não acolhendo “agravo de instrumento contra decisão que negou seguimento a recur-

⁸⁹ XAVIER, Alberto, *Op. cit.*, p. 195-196.

⁹⁰ XAVIER, Alberto, *Op. cit.*, p. 196.

⁹¹ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom, *Op. cit.*, p. 322-323.

⁹² “§ 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.”

⁹³ “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.”

⁹⁴ “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 rejeitara 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.”

⁹⁵ AI nº 805.043/RJ - Rio de Janeiro (Relator Min. Ricardo Lewandowski, Julgamento em 23.6.2010)

so extraordinário interposto de acórdão, o qual reconheceu a constitucionalidade da Lei 1.472/89, que instituiu a incidência do ITCMD sobre doações provenientes do exterior". No Recurso Extraordinário, a empresa alegou "fundado no art. 102, III, *a e c*, da Constituição, (...) ofensa, em suma, ao art. 146, III, *a*, da mesma Carta, ao argumento de que é impossível o Estado do Rio de Janeiro legislar sobre tema afeito exclusivamente à lei complementar federal". Mas o STF se posicionou no sentido de que "ante a omissão do legislador federal em estabelecer as normas gerais pertinentes, os Estados-membros, também em matéria tributária, podem fazer uso de sua competência legislativa plena com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e art. 34, § 3º, do ADCT".

7. Conclusão Reflexiva sobre a Constitucionalidade das Leis Estaduais que instituíram o ITCMD nas Hipóteses do Inciso III, Parágrafo 1º, do Artigo 155 da CF/1988

Assim, após a análise dos tópicos anteriores, preliminarmente passamos a expor o nosso entendimento em relação à inexistência genérica de lei complementar em matéria tributária, no sentido de que:

- i) a lei complementar em matéria tributária quando utilizada como norma geral de um imposto constitucionalmente previsto, tem um sentido definido, ou seja, de ser uma norma geral realmente voltada para dirimir e evitar os conflitos de competência entre os entes federativos (que é o enfoque que nos interessa neste artigo), e, é claro também, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- ii) a lei complementar não teria o condão de criar ou instituir o tributo, sendo que em verdade, a lei complementar ao tratar dos impostos traçados na Constituição Federal apenas explicita os seus contornos gerais, que devem ser coerentes com o perfil traçado na Carta Magna;
- iii) o objetivo da lei complementar nesta seara seria de através de normas gerais tratar dos possíveis conflitos de competência entre os entes federativos de mesmo nível (entre os Estados entre si, entre os Municípios entre si) ou mesmo dos conflitos de competência entre as diferentes esferas da federação (entre Estados e Municípios, por exemplo), devendo estar em perfeita consonância com a Constituição;
- iv) a lei complementar se faz necessária quando haja clara possibilidade de haver conflitos de competência entre os entes federativos, atuando como uma norma de "interpretação" da competência tributária constitucional já definida, não afastando evidentemente os controles de legalidade e constitucionalidade do próprio judiciário sobre a própria lei complementar de caráter nacional e sobre as leis instituidoras de tributos dos entes tributantes, ou a atuação do judiciário no conflito entre leis dos entes tributantes, quando inexistir lei complementar;
- v) a eventual ausência da lei complementar, embora danosa ao sistema tributário, por deixar de esclarecer a melhor interpretação e complementação da Constituição Federal, não tem o condão de inibir a produção normativa de instituição de tributos dos entes federativos;
- vi) apesar da falta de lei complementar daquele imposto, sua inexistência não derroga a competência tributária dos entes tributantes, que advém da

própria Constituição, uma vez que a competência tributária para a instituição do tributo encontra fundamento direto no texto constitucional, sendo permitido ao ente tributado o seu exercício, e consequentemente legislar sobre normas gerais necessárias a este exercício; e

vii) a posterior edição de uma lei complementar, regularmente conforme com os ditames constitucionais, tem o condão de retirar parcialmente a eficácia das normas tributárias dos entes tributados, apenas naquilo que lhe forem contrárias.

Logo, especificamente quanto ao tema analisado neste artigo, quanto à constitucionalidade das leis estaduais, que disciplinaram a tributação do ICTMD, nas hipóteses em que 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, concluímos que:

i) a Constituição de 1988 adotou o critério geral do “foro do inventário” ou do “domicílio do doador” para fins de determinação de qual o Estado competente para tributação dos bens móveis, e a regra “locus rei sitae” (situação do bem), aplicável aos bens imóveis e seus respectivos direitos;

ii) da análise do artigo 155, parágrafo 1º, inciso III, da atual Constituição de 1988, se podem listar as situações jurídicas que devem (ou deveriam) ser tratadas por lei complementar. Ou seja, nas hipóteses em que se verifica que: (I) o “de cujus”: (1) possuía bens fora do país; ou (2) era residente ou domiciliado fora do país; ou (3) teve seu inventário processado fora do país; ou (II) o doador tem domicílio ou residência no exterior. Ou seja, a CF/1988 deixa claro que em todas estas hipóteses o ITCMD será devido ao Brasil, restando apenas à lei complementar detalhar os critérios de qual o Estado federativo brasileiro que será competente para tributar;

iii) a princípio muitos dos casos, inclusive envolvendo estas situações do inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155, podem ser resolvidos pelas regras do “foro do inventário” para os bens móveis (inciso II, parágrafo 1º, do artigo 155) e do “locus rei sitae” para os bens imóveis (inciso I, parágrafo 1º, do artigo 155 da CF/1988). Há situações em que claramente não há possibilidade de haver nenhum conflito de competência entre os Estados brasileiros, pois as regras constitucionais já resolveriam expressamente a questão do Estado competente para tributar, como, por exemplo, “de cujus” não residente com bens imóveis localizados em um Estado brasileiro (aplicação da regra “locus rei sitae”)⁹⁶, ou então, “de cujus” brasileiro (com inventário no Brasil) com bens móveis no exterior (aplicação da regra do “foro do inventário”);

⁹⁶ Ainda, a ausência de lei complementar não é completa, especialmente quando haja bens imóveis no Brasil (“locus rei sitae”), tendo em vista o papel do artigo 41 do CTN, pois embora não editada nenhuma lei complementar após a previsão inaugural do ITCMD na Constituição de 1988, permanece no Código Tributário Nacional - CTN o artigo 41 do CTN, que se funda no “antigo ITBI - Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos”, sendo o mesmo um tributo que não foi mais contemplado na Constituição de 1988, mas que é o antecessor dos atuais ITCMD - Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (inciso I do artigo 155 da CF/1988) e ITBI - Imposto sobre transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imó-

iv) *a priori*, também não se pode dizer que haverá conflito de competência entre os Estados, quando não haja solução por estes dois critérios, o que só poderia ser analisado caso a caso, sendo que um Estado só pode atrair a tributação do ITCMD se tiver um elemento de conexão justificável;

v) nestes outros casos, tem que se aplicar a tributação com base no elemento de conexão, que seja razoável para atrair a tributação. Neste sentido, parecem adequados os antigos dispositivos da Constituição de 1946 (apenas supletivamente para estes casos do inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155 da CF/1988) que determinavam as seguintes regras de competência: (i) o imposto cabe ao Estado em cujo território estes se achem situados, no caso de bens corpóreos; e (ii) o imposto pertence ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros, no caso de bens incorpóreos. Tais critérios foram adotados, por exemplo, na legislação paulista e mato grossense (artigo 4º da Lei Paulista nº 10.705/2000⁹⁷ e artigo 3º da Lei nº 7.850/2002 do Mato Grosso). As legislações também podem oferecer como critério de conexão possível de que seja atribuída a competência ao domicílio do herdeiro ou do donatário no Brasil (domicílio do beneficiário);

vi) nesta análise não importa como é o sistema de tributação dos outros países, ou seja, estamos analisando tão somente a competência legislativa dos Estados brasileiros em tributar. É claro, que se os outros países, em geral, apresentarem legislações que também buscam tributar as heranças e doações por vários critérios de conexão possível para arrecadar o máximo, poderá ocorrer uma possível bitributação internacional. Mas não é este tipo de conflito de competência que nos interessa nesta análise, e a lei complementar também não tem este objetivo, pois entendemos que o Brasil pode exercitar ao máximo sua soberania, ao menos que queira negociar via convenções internacionais a limitação deste poder de tributar, e “abra mão” da tributação em algumas hipóteses;

vii) interessa a análise, pela ótica da necessidade ou não de lei complementar, de um eventual “conflito de competências” entre os próprios estados brasileiros pelo ITCMD nas hipóteses do inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155 da CF/1988, o que só é possível se houver três elementos de conexão possível: um no exterior, um em um Estado brasileiro, e outro em outro Estado brasileiro. Só assim se poderia cogitar em verdadeiro conflito de

veis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (inciso II do artigo 156 da CF/1988).

⁹⁷ Lei Paulista nº 10.705/2000: “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’ possua 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.”

competências nos termos constitucionais. De qualquer forma, por entendermos serem estas hipóteses casuisticamente isoladas, seria bastante absurdo que os Estados se abstivessem da tributação com elementos de conexão no exterior simplesmente por não haver lei complementar;

viii) havendo um verdadeiro conflito de competência (entre os próprios Estados brasileiros pelo ITCMD), então entendemos que o judiciário deverá apontar a melhor interpretação da Constituição de 1988, dirimindo o conflito de competência, enquanto não advier uma lei complementar capaz de tratar mais especificamente deste possível conflito de competência;

ix) a ausência de lei complementar no que tange ao imposto do ITCMD (que atuaria sobre dispositivo de eficácia contível), não impede a sua aplicação imediata por meio das leis ordinárias instituidoras do ITCMD. Pois, neste caso, a lei complementar, que ainda não foi editada, funcionará como lei complementar de retenção, procurando tratar dos conflitos de competência neste tributo. Neste sentido, a competência tributária constitucional pode ser exercida pelos Estados através da edição de leis estaduais sobre o ITCMD, sendo que se a lei complementar federal (de caráter nacional), a ser editada, se vier a conflitar com partes destas leis estaduais, produzirá a perda da eficácia das normas estaduais no que concerne a estes pontos;

x) ao caso analisado da ausência de normas de lei complementar em relação ao ITCMD nas hipóteses do inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155, é aplicável o permissivo constitucional do parágrafo 3º do artigo 34 da ADTC⁹⁸ e parágrafo 3º do artigo 24 da CF/1988⁹⁹, uma vez que inexistindo as normas gerais voltadas à regulação de possíveis conflitos de competência na lei complementar federal, os Estados poderão exercer a sua competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades (ou seja, podendo instituir o imposto ITCMD nos moldes constitucionais, inclusive nestas situações), sendo que uma eventual superveniência da lei complementar teria apenas o condão de suspender a eficácia das leis estaduais, naquilo que estas contrariarem tais normas gerais; e

xi) por fim, concluímos pela constitucionalidade das leis estaduais, que disciplinaram a tributação do ITCMD, nas hipóteses em que 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 (inciso III, parágrafo 1º, do artigo 155, da CF/1988).

⁹⁸ “§ 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.”

⁹⁹ CF/1988: “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.”