



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO

VÍTOR BARRADAS BASTO

**TRIBUTAÇÃO DE HERANÇAS E DOAÇÕES CONFORME O ART. 155, §1º, III DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL:**

Um estudo sobre o ITCMD nas hipóteses de o doador ter domicílio ou residência no exterior e de o *de cuius* possuir bens, ter sido residente ou domiciliado ou ter o seu inventário processado no exterior.

Brasília

2023

VÍTOR BARRADAS BASTO

**TRIBUTAÇÃO DE HERANÇAS E DOAÇÕES CONFORME O ART. 155, §1º, III DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL:**

Um estudo sobre o ITCMD nas hipóteses de o doador ter domicílio ou residência no exterior e de o *de cuius* possuir bens, ter sido residente ou domiciliado ou ter o seu inventário processado no exterior.

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, elaborada sob orientação do Professor Doutor João Costa Ribeiro Neto, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel em Direito.

Brasília

2023

FOLHA DE APROVAÇÃO

Monografia de Graduação de autoria de Vítor Barradas Basto, intitulada "Tributação de heranças e doações conforme o art. 155, §1º, III da Constituição Federal: um estudo sobre o ITCMD nas hipóteses de o doador ter domicílio ou residência no exterior e de o *de cujus* possuir bens, ter sido residente ou domiciliado ou ter o seu inventário processado no exterior.", apresentada como parte dos requisitos necessários à obtenção do grau de Bacharel em Direito na Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, em __/__/__, defendida e aprovada pela Banca Examinadora:

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. João Costa Ribeiro Neto
(Orientador – Presidente)

Profa. Dra. Livia Gimenes Dias da Fonseca
(Membro)

Profa. Dra. Carina Costa de Oliveira
(Membro)

Aos meus avós, João Maria Madeira Basto e
Therezinha de Jesus Lins Barradas, *in memoriam*,
e Zenaide Maria de Jesus Basto; e aos meus pais,
Adonai e Tatiana.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, ao meu avô, que desde cedo me ensinou o caminho das letras e da língua portuguesa. Meu melhor amigo. Também à minha avó Zenaide, que sempre me deu o carinho e o afeto necessários para que o caminho da educação me fosse menos desgastante. À vó Therezinha, que muito cedo se foi, pelo amor que sei que sempre teve por mim.

Por fim, aos meus pais, que sempre me proporcionaram toda a estrutura, em todos os âmbitos possíveis, para que eu pudesse me dedicar aos meus sonhos sem me preocupar com o mundo à volta.

Ao Professor João Costa Neto, meu orientador e exímio jurista, por todo conhecimento a mim transmitido como professor e, principalmente, na elaboração deste trabalho. De maneira exemplar, atenciosa e dedicada exerce a docência, promovendo da melhor forma possível o desenvolvimento acadêmico na UnB.

Obrigado!

Vítor Barradas Basto
Brasília, 20 de janeiro de 2023.

“Se as coisas são inatingíveis... ora!

Não é motivo para não querê-las...

Que tristes os caminhos, se não fora

A presença distante das estrelas!”

Mário Quintana

RESUMO

O presente trabalho analisa a possibilidade de recolhimento do ITCMD em hipóteses nas quais os bens herdados ou doados se encontrem no exterior. O estudo se inicia com a verificação de aspectos específicos da legislação tributária, bem como das vertentes doutrinárias a esse respeito. Após o estabelecimento dessa infraestrutura, serão analisadas as regulamentações realizadas pelos estados, vigentes até abril de 2021, que ocupavam o lugar de Lei Complementar prevista no art. 155, §1º, III, a e b da Constituição Federal de 1988.

Então, partir-se-á para a análise jurisprudencial, principalmente da recente decisão do STF no Recurso Extraordinário 851.108/SP, que julgou inconstitucional a referida regulação. Na sequência, o estudo enfrentará possíveis soluções para a lacuna existente na tributação de heranças e doações de bens localizados no exterior. Ao final, será discutida a necessidade de uniformização do assunto em termos jurisprudenciais, bem como de produção de uma nova Lei Complementar que o regule.

Palavras-chave: ITCMD, Doação, Herança, Lei Complementar, artigo 155 da CRFB/88, Código Civil.

ABSTRACT

The present work analyzes the possibility of collecting the ITCMD in situations in which the inherited or donated assets are located abroad. The study begins with the verification of specific aspects of the tax legislation, as well as the doctrinal aspects in this regard. After the establishment of this infrastructure, this work will discuss the regulations made by the states, in force until April 2021, which occupied the place of the Complementary Law required by the art. 155, §1, III, a and b of the Federal Constitution of 1988.

Then, it will make a jurisprudential analysis, mainly of the recent decision of the Supreme Court in the Extraordinary Appeal 851.108/SP, which judged the mentioned regulation unconstitutional. After that, the study will address possible solutions to the existing gap in the taxation of inheritances and donations of assets located abroad. In the end, the need to standardize the subject in jurisprudential terms will be discussed, as well as the production of a new Complementary Law that regulates it.

Keywords: ITCMD, Donation, Inheritance, Complementary Law, article 155 of CRFB/88, Civil Code.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADO - Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão

AGU - Advocacia-Geral da União

CC/02 – Código Civil de 2002

CF ou CRFB ou CFRB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CNJ – Conselho Nacional de Justiça

CPC/15 ou CPC ou novo CPC – Código de Processo Civil de 2015

CPC/73 – Código de Processo Civil de 1973

CTN – Código Tributário Nacional

IRPF - Imposto de Renda sobre Pessoa Física

IRPJ - Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica

ITCD / ITCMD – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos.

LC - Lei Complementar

PGR - Procuradoria-Geral da República

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TJ – Tribunal de Justiça

TRF – Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO

2. OMISSÃO LEGISLATIVA

2.1. Histórico

2.2. Omissão na instituição de tributos

2.3. Modulação de efeitos em matéria tributária - aberração jurídica?

2.3.1. O caso FUNRURAL

3. TRIBUTOS

3.1. Particularidades

3.1.1. IR

3.1.2. ITCMD

3.2. Vácuo legislativo - estados podem instituir ITCMD?

3.3. IR sobre heranças e doações

3.3.1. Solução de Consulta Cosit nº. 309/2018

4. JURISPRUDÊNCIA

4.1. RE 851.108 (tema 825)

4.1.1. Corrente do Ministro Dias Toffoli (Relator)

4.1.2. Divergências

4.1.2.1. Min. Alexandre de Moraes

4.1.2.2. Min. Marco Aurélio

4.2. ADO 67

5. PROJETOS LEGISLATIVOS

5.1. PLP 67/2021 - Ricardo Barros (PP/PR)

5.2. PLP 37/2021 - Hildo Rocha (MDB/MA)

6. CONCLUSÃO

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

8. LEGISLAÇÃO CONSULTADA

1. INTRODUÇÃO

Sabe-se, conforme previsão do art. 155, I, da CRFB/88, que é competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição de impostos sobre transmissão *causa mortis* ou doação de quaisquer bens ou direitos.

Configura-se a transmissão quando há sucessão na titularidade do bem. É ela, portanto, a transferência jurídica desse bem para um novo titular. Há duas formas, relevantes a este estudo - embora existam também outras formas onerosas -, de se transmitir um bem para outrem: a transmissão por doação e a transmissão *causa mortis*.

Será por doação quando implicar transferência de titularidade de bem ou direito, decorrente de ato *inter vivos* a título gratuito.¹ Por outro lado, será *causa mortis* quando ocorrer em razão de falecimento real ou presumido do titular. Não há, em qualquer dos casos, contraprestação, e é essa ausência de onerosidade que une ambas espécies de transmissão. Ainda, conforme o art. 1.267 do CC/02, a transferência de propriedade se consolida pelo registro imobiliário, para os bens imóveis, e pela tradição, para os bens móveis.

Dito isto, falemos de tributação. O imposto - tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica - previsto para taxar qualquer negócio que envolva doações ou transmissões *causa mortis* é o ITCMD. De acordo com a Carta Magna, cabe aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre tais tipos de transmissões, ressalvadas as hipóteses do art. 155, §1º, III, se i) o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou ii) o *de cujus* possuir bens, for residente ou domiciliado ou tiver o seu inventário processado no exterior.

Sobre a questão, já se avançou no sentido de produzir bastantes precedentes, aptos a sanar cada vez mais as dúvidas que pairam sobre o pagamento dos tributos em determinadas situações.

No RE 562.045, por exemplo, de relatoria do Min. Lewandowski, decidiu-se pela possibilidade de progressividade na cobrança de ITCMD, levando-se em conta a capacidade contributiva do donatário ou do herdeiro. Ao assim fazê-lo, foi atendido o preceito do art.

¹ PAULSEN, 2020.

145, §1º da Constituição, que pede que, sempre que possível, os impostos tenham caráter pessoal e levem em conta a capacidade econômica do contribuinte. É que o tributo não incide sobre a propriedade, mas sobre a transmissão a título não oneroso, sendo plausível vislumbrar a capacidade contributiva deste destinatário.

A questão central que aqui se discutirá é, então, uma dúvida não esclarecida pelo ordenamento. É verdadeiro que a Carta preveja a necessidade de Lei Complementar para tributar tanto doações quanto heranças cujos bens estejam localizados no exterior ou tenham domicílio lá os seus titulares. No entanto, essa lei ainda não fora promulgada.

Ora, na ausência de Lei Complementar - requisito constitucional para a tributação nas hipóteses trazidas - não se pode tributar, portanto.

A despeito disso, alguns Estados começaram a cobrar o ITCMD nessas situações. Posteriormente, decidiu o Supremo Tribunal Federal que não podem esses Estados instituir o tributo, exatamente porque a Carta exige edição de Lei Complementar sobre o assunto!

Ausente a lei e ausente a regulação pelos Estados, agora declarada inconstitucional, há grande dúvida que se resume na seguinte discussão: **como se dá ou se dará a tributação de doações e heranças cujos bens estejam localizados no exterior ou os titulares destes lá tenham domicílio?**

É exatamente essa a questão que a presente dissertação debaterá e, se possível, proporá soluções.

2. OMISSÃO LEGISLATIVA

Toda a discussão e complicação em cima do tema da tributação de doações e heranças cujos bens estejam localizados no exterior ou os titulares destes lá residam existem exclusivamente por um fato: a mora legislativa em cumprir o dispositivo constitucional do art. 155, §1º, III.

A Emenda Constitucional nº 3/1993, que trouxe algumas alterações tributárias à Constituição, optou por transferir a incidência de um imposto sobre heranças e doações nas

hipóteses de bens localizados no exterior ou titulares lá residentes para um grupo diferente de tributos: aqueles que devem ser instituídos por Lei Complementar.

Exige-se, normalmente, para a instituição de tributos, que se o faça por Lei Ordinária ou por Medida Provisória. Tal exigência só é excetuada para os casos aos quais a Constituição preveja, expressamente, a edição de Lei Complementar. Isso inclui, por exemplo, os empréstimos compulsórios, cuja previsão se encontra no art. 148 da CRFB/88, ou o imposto sobre grandes fortunas, previsto no seu art. 153, VIII.

É importante esclarecer que a previsão de edição de Lei Complementar para determinadas hipóteses não se apresenta como uma liberalidade do Congresso Nacional, senão que como uma obrigação a ele imposta pelo poder constituinte, que carrega em si duas ordens direcionadas: i) a de que os congressistas **devem** instituir o imposto referido e ii) **devem** fazê-lo por meio do formato de Lei Complementar.

Incorrem em inconstitucionalidade formal caso o instituem por meio de qualquer outra forma que não a de LC, e incorrem em inconstitucionalidade por omissão caso simplesmente não o instituem.

2.1. Histórico

A omissão legislativa nem sempre foi considerada uma inconstitucionalidade, uma violação. Nossa tradição constitucional alemã, influenciada - como a grande parte das constituições continentais europeias - pela separação entre poderes preconizada desde a Revolução Francesa, estranhava a instituição por via judicial de um dever ao Poder Legislativo, que, entendia-se, tinha irrestrita liberdade para legislar e atuava sempre e somente no interesse da coletividade.

Kelsen, em 1911, em seu *Hauptprobleme der Staatsrechtslehre*², considerava absolutamente inadmissível a configuração de um dever do Estado de editar determinada lei. Sob a vigência da Carta de Weimar, de 1919, se repelia a ideia de se formular qualquer pretensão contra o Poder Legislativo. Não só aquelas tendentes a resolver omissão legislativa, mas também as tendentes a questionar atos dos congressistas que eventualmente

² KELSEN, 1911.

ferissem direitos. Isso porque, como dito, havia uma presunção de que eles atuavam sempre no interesse da coletividade.

Só em 1951 que se passou a admitir a possibilidade de responsabilização do Estado em razão de atos normativos, entendimento destacado por Bachof³, que, a despeito disso, ainda não apreciava uma pretensão aos congressistas à edição de lei, por compreender que fosse isso uma violação à divisão de Poderes.

Veio, na realidade, da Corte Constitucional alemã os primeiros passos rumo a um controle da omissão legislativa, necessário diante da existência de Direitos Fundamentais que deviam, sobretudo, ser defendidos ativamente por todos os Poderes estatais.

Foi por meio das decisões proferidas em 20/02/1957 e 11/06/1958 que a jurisprudência deu um grande salto. Na primeira, a Corte admitiu o cabimento de medida judicial contra omissão parcial do legislador; e na segunda, declarou que os vencimentos de funcionários públicos eram insuficientes face aos parâmetros exigidos pelo art. 33 da Lei Fundamental, embora não dispusesse de conhecimento suficiente para, ela mesma, fixá-los.

Portanto, a Corte deixou claro que configura uma omissão inconstitucional o inadimplemento total de um dever legislativo, e também a sua execução falha.

2.2. Omissão na instituição de tributos

No Brasil, uma das mais claras ocorrências de omissão inconstitucional se dá pela inércia legislativa diante de mandamentos da Carta que preveem a instituição de tributos.

Tanto é assim que se discute cotidianamente a violação quanto ao Imposto sobre Grandes Fortunas, por exemplo. A ADO 55, do Partido Socialismo e Liberdade, questiona essa omissão. Não foi ainda julgada, mas foi recentemente pautada.

O mesmo ocorre quanto ao imposto previsto pelo art. 155, §1º, III da CRFB/88. Apesar de passados mais de 33 anos da promulgação da Carta, continua sem regulação o referido tributo.

³ BACHOF, 1968.

Foi por essa razão que, com fundamentação no art. 24, §3º, segundo o qual "*Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.*", começaram os Estados a, eles mesmos, regular a cobrança do ITCMD em seus territórios, até porque, num plano geral, compete a eles a instituição de impostos sobre heranças e doações.

O STF, em 2022, no entanto, formou maioria para declarar a inconstitucionalidade das referidas regulações estaduais. De acordo com a maioria, embora o art. 24, §3º preveja a possibilidade de os estados exercerem a competência legislativa plena, esse dispositivo não se aplica ao caso, vez que há potencial conflito federativo a ser solucionado pela esfera federal. Uma manifestação mais minuciosa sobre o julgado em questão será feita no tópico "*5.1. RE 851.108 (tema 825)*".

Apesar da declaração de inconstitucionalidade, não pôde o STF nem promulgar ele próprio uma Lei Complementar, e nem sequer emitir um apelo ao Poder Legislativo para que a editasse.

Posteriormente, o Procurador Geral da República ajuizou uma ADO, a ADO 67, a fim de tornar efetivo o art. 155, §1º, III, da CRFB, que foi julgada procedente, e estabelecido o prazo de 12 meses para que o Congresso Nacional tomasse as providências necessárias. No entanto, até então não foi aprovado nenhum projeto para sanar a omissão demonstrada.

Por essa razão, perdura até então um vácuo a respeito da tributação de heranças e doações no caso de bens localizados no exterior ou de seus titulares lá residentes. Isso faz com que, hoje, não se cobre o ITCMD. No entanto, em algumas hipóteses, a Receita Federal emitiu atos por meio dos quais previu a incidência de Imposto de Renda. Cabe discutir se há usurpação de competência nisso.

2.3. Modulação de efeitos em matéria tributária - aberração jurídica?

No Recurso Extraordinário 851.108, do qual se firmou a tese que declarou inconstitucionais as regulações estaduais do ITCMD, a Corte promoveu modulação de efeitos, para tentar tornar menos danoso possível a declaração de inconstitucionalidade ora realizada. Vale lembrar que a declaração de inconstitucionalidade no Brasil tem efeitos *ex*

tunc e, portanto, faz com que um tributo inconstitucional deva parecer jamais ter existido no ordenamento.

No entanto, em algumas situações, a doutrina constitucional brasileira entendeu ser mais danoso para o ordenamento, em alguns momentos, que a declaração de inconstitucionalidade retroagisse desde o princípio e, para tentar protegê-lo disso, começou a modular os efeitos das decisões, isto é, colocar um novo termo inicial para algumas decisões tomadas pela Corte.

Sobre isso, diz o Min. Luís Roberto Barroso (2016, p. 101)

A lógica do raciocínio é irrefutável. Se a Constituição é a lei suprema, admitir a aplicação de uma lei com ela incompatível é violar sua supremacia. Se uma lei inconstitucional puder reger uma dada situação e produzir efeitos regulares e válidos, isto representaria a negativa de vigência da Constituição naquele mesmo período, em relação àquela matéria. A teoria constitucional não poderia conviver com essa contradição sem sacrificar o postulado sobre o qual se assenta. Daí porque a inconstitucionalidade deve ser tida como uma forma de nulidade, conceito que denuncia o vício de origem e a impossibilidade de convalidação do ato.

Se tal interpretação é verdadeira, o é ainda mais clara quanto às causas tributárias. A modulação de efeitos ofende, às escâncaras, vários princípios tributários.

O julgamento do RE mencionado tem origem em um Mandado de Segurança impetrado no ano de 2011, ou seja, 10 anos antes de que fosse julgado. Não é lógico, não é correto, e nem muito menos justo que a morosidade na prestação jurisdicional resulte no prejuízo do contribuinte que arcou corretamente com seus deveres tributários e pagou o imposto, agora considerado inconstitucional.

A modulação de efeitos em matéria tributária ofende o princípio, por exemplo, da legalidade tributária, já que permite, na prática, a cobrança de impostos sustentados por uma lei inconstitucional por determinado período. Por conta disso, acaba por ofender também a vedação ao confisco, ao autorizar a cobrança ilegal do tributo. Ofende, sobretudo, o princípio da isonomia tributária, já que, quem pagou, pagou, e quem não pagou, se deu bem. Mais do que tudo, ofende princípios básicos da ética, ao punir o adimplente e favorecer o inadimplente.

Para este ensaio, bem como para diversos doutrinadores da esfera tributária, a modulação de efeitos na esfera tributária é uma verdadeira aberração jurídica.

2.3.1. O caso FUNRURAL

Um exemplo de postura acertada do STF, que deveria ser aplicada a todas ações que visassem à exclusão de um tributo inconstitucional, deu-se no caso FUNRURAL. Evidentemente que a Corte deve pensar nas consequências práticas que suas decisões terão, mas jamais se deve passar por cima de princípios constitucionais e éticos a troco de privilegiar a praticidade do cumprimento de determinado julgado. Por isso que não importa se a União cobrou determinado tributo inconstitucional por 60 anos. Declarada sua inconstitucionalidade, todo o valor pago pelo contribuinte de boa-fé deve ser devolvido, sob pena de permitir à União atuar em oposição à Carta, bem como dar aval para a morosidade da justiça.

O caso FUNRURAL teve diversas reviravoltas, e hoje está sendo basicamente reanalisado em sede de ADI, restando o voto do Min. Dias Toffoli para resolver-se a situação pró Fisco ou pró-contribuinte. No entanto, o que se tratará aqui como exemplo foi o julgado de 2011 (o RE 363.852/MG).

Tratou-se de julgamento em que se declarou a inconstitucionalidade do FUNRURAL devido pelo empregador rural pessoa física, com base na Lei 8.540/92. Em 2013, o mesmo entendimento foi aplicado pelo Supremo no julgamento do RE 596.177/RS, que gerou o tema 202 de Repercussão Geral.

Em 2011, o Plenário do STF, por unanimidade, declarou a inconstitucionalidade da Contribuição ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural sobre as receitas de comercialização de produtos rurais, conforme previa o art. 1º da Lei 8.540, de 1992. O FUNRURAL é um fundo rural destinado à contribuição social, para que o empregado rural possa se aposentar.

Quando de sua declaração de inconstitucionalidade, em 2011, a AGU, alegando que o Estado arcaria com enormes prejuízos em razão de prováveis ações de repetição de

indébito, pugnou pela modulação de efeitos da decisão - certamente, seria mais simples se a União simplesmente não houvesse instituído a cobrança de um tributo inconstitucional.

Ao se analisar a situação fática, entretanto, o STF rechaçou a possibilidade de conferir modulação de efeitos. Veja-se o que disse o Min. Marco Aurélio, relator do caso:

Não posso, a essa altura, dizer, invertendo valores – e a inversão de valores está no momento em voga –, que até aqui prevaleceria a lei inconstitucional e não a Carta Federal, e que esta somente passa a vigorar, com o sentido reconhecido pelo Supremo, a partir desta data. Por isso, adianto ponto de vista no sentido da inadequação da modulação pretendida.

E de maneira ainda mais ativista, afirmou o Min. Cezar Peluso:

Se, em todos os casos de decisão de inconstitucionalidade, em matéria tributária, o Tribunal dispuser que só valerá dali para frente, a repetição de indébito e a prescrição tributária não serve para mais nada!

Portanto, a despeito de recentes interpretações do Supremo, que têm privilegiado a praticidade em face da correção de suas decisões, já acertou na matéria quando optou pela defesa dos princípios tributários constitucionais.

3. TRIBUTOS

Sobre as heranças e doações podem, em tese, e alternativamente, incidir dois tributos diferentes: o ITCMD, que, por natureza, incide sobre transmissões de ambos os tipos; e o IR, que, conforme o art. 43 do Código Tributário Nacional, pode incidir basicamente sobre qualquer acréscimo patrimonial que configure ou não uma renda (inciso II), aí compreendido o acréscimo decorrente do recebimento de herança ou de doação.

A aplicação de um dos tributos, em razão da vedação à bitributação, exclui a aplicação do outro. Há, no entanto, algumas discussões a respeito de certas medidas tomadas pela Receita Federal. Diante do vácuo de legislação sobre heranças e doações nos casos do inciso III, do §1º do art. 155 da CRFB/88, a Receita e, portanto, a União, começou a cobrar Imposto de Renda em determinadas situações, que podem conflitar com a incidência de ITCMD.

3.1. Particularidades

3.1.1. IR

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza está previsto no art. 153, III, da CRFB. No §2º deste artigo, estão listados os três critérios fundamentais para que o IR seja instituído, sendo eles a generalidade, a universalidade e a progressividade.

O CTN estabelece as normas gerais do Imposto de Renda em seus arts. 43 a 45, ao definir o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes.

O IRPF, em âmbito de legislação ordinária, tem suporte nas leis nº 7.713/88, 9.250/95, ao passo que o IRPJ é explorado pelas leis nº 8.981/95 e 9.430/96. O Decreto nº. 9/580, de 22 de novembro de 2018, por sua vez, regulamenta a fiscalização, a arrecadação e a administração de ambos.

A competência para a instituição do Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza é da União, conforme o art. 153, III da CRFB. Mas antes de caminhar ainda mais adentro do referido tributo, é importante deixar claros o que configura cada um dos termos listados pelo artigo, para que não haja nenhuma extrapolação por parte do legislador ordinário.

Renda é, segundo CARRAZZA (2008, p. 109),

disponibilidade de riqueza nova, havida em dois momentos distintos. [...] é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, ao longo de um determinado período de tempo. Ou, ainda, é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e, por subtraendo, o total das deduções e abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer. [...] tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza pressupõem ações que revelem mais-valias, isto é, incrementos na capacidade contributiva. Só diante de realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da pessoa [...], é que podemos juridicamente falar em renda ou proventos de qualquer natureza.

É dizer, a renda é o acréscimo patrimonial que surge do próprio capital ou do trabalho. Os proventos, por outro lado, são os acréscimos patrimoniais produtos de uma atividade de já cessou, como aqueles que advenham de doação ou herança.

Não se pode, a título de exemplo, tributar indenizações, uma vez que elas não implicam acréscimo patrimonial, senão que apenas reparam uma perda, repõem o patrimônio do lesado. Isso está consolidado na jurisprudência.

Quanto aos juros moratórios, o STJ assumiu um posicionamento segundo o qual incide sobre eles o IR, exceto se a dívida principal for isenta, se estiver fora do campo de incidência ou se houver previsão legal que exclua os juros. Continuemos.

O Imposto de Renda deve respeitar, segundo o art. 150, III, b da CRFB, a anterioridade de exercício - princípio segundo o qual um tributo não pode ser cobrado no mesmo exercício que o haja instituído ou majorado. Não observa, contudo, a anterioridade nonagesimal prevista pela alínea c - segundo a qual o tributo não pode ser cobrado antes de decorridos noventa dias da data que o instituiu -, de modo que eventual majoração de alíquota ocorrida no início de dezembro deste ano possa produzir efeitos já a partir de 1º de janeiro do ano seguinte.

A generalidade, primeiro dos critérios para a instituição do IR, significa que todos os contribuintes relacionados ao fato descrito pela hipótese de incidência devem ser abrangidos pelo tributo. Isso não significa, todavia, que não se possam conceder isenções objetivas ou subjetivas fundadas na ausência de capacidade contributiva, por exemplo. Há certas previsões legais (art. 6º, XIV e XXI, da lei nº 7.713/88) segundo as quais deva haver isenção de IRPF relativa aos proventos de aposentadoria, reforma e pensão em casos de neoplasia maligna, cardiopatia grave e síndrome da imunodeficiência adquirida, por exemplo.

A universalidade, o segundo deles, exige que a tributação do IR deve abranger todos e quaisquer renda e proventos auferidos pelo contribuinte.

Por fim, a progressividade é um critério que prevê a variação da alíquota paralelamente à variação da base de cálculo. Por força da determinação do art. 145, §1º da CRFB, isso significa dizer que o IR, como imposto de natureza pessoal, segue uma tabela para a qual quanto maior for a renda do contribuinte, maior será a alíquota devida. Isso se justifica pelo fato de que, ainda que as porcentagens a serem pagas por um bilionário e um assalariado mínimo fossem as mesmas, elas seriam sentidas de maneira mais brutal pelo menor remunerado.

O fato gerador do imposto é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, conforme dispõe o CTN. Nesse sentido, disponibilidade é o estado do que pode ser disposto, usado livremente, pelo seu detentor.

Segundo CARDOSO (2008, p. 55),

A disponibilidade econômica ocorre com o recebimento da renda, a sua incorporação ao patrimônio, a possibilidade de utilizar, gozar ou dispor dela. Por sua vez, a disponibilidade jurídica dá-se com a aquisição de um direito não sujeito a condição suspensiva, ou seja, o acréscimo ao patrimônio ainda não está economicamente disponível, mas já existe um título para o seu recebimento, como, por exemplo, os direitos de crédito (cheque, nota promissória etc.).

O fato gerador do Imposto de Renda é complexo ou de período. Isso significa que se unem e consideram fatos diversos ocorridos ao longo de um período para vê-los como uma unidade sobre a qual incidirá o imposto, o que, por óbvio, exige a definição legal de qual será esse período. Ainda, mesmo fatos geradores ocorridos no exterior são alcançados pela tributação, tendo a União firmado inúmeros tratados internacionais, contudo, para evitar a bitributação, definindo-se em que país será tributada a renda. Para o IRPF, considera-se a data de 31 de dezembro do ano-calendário como a data de ocorrência do fato gerador.

Quanto aos contribuintes, o CTN dispõe, em seu art. 45, o seguinte:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Nos termos do art. 1º da Lei nº 7.713/88, são contribuintes as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil. Há, em algumas situações, certas deduções que podem ocorrer quando o contribuinte realiza gastos próprios ou por seus dependentes, como pagamentos de serviços de saúde e educação. Estas sofrem limitação individual por dependente, mas aquelas não sofrem qualquer espécie de limitação.

Já quanto à base de cálculo, o art. 44 diz que é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Por fim, importa dizer que a alíquota máxima para tributação pelo Imposto de Renda é, no Brasil, de 27,5%.

3.1.2. ITCMD

O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação está previsto no art. 155, I, da CRFB. No *caput* do mesmo artigo, está estabelecida a competência dos Estados e do Distrito Federal para regulamentação do referido tributo.

Há três ressalvas a se fazer, dispostas aí pelo §1º do art. 155. Em primeiro lugar, se o imposto incidir no valor de bens imóveis, será competência do Estado da situação do bem. Se se tratar de bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou onde tiver domicílio o doador. Veja-se que não há qualquer menção ao domicílio dos herdeiros ou donatários, isso será relevante mais à frente. Por fim, há a ressalva do inciso III, que prevê a edição de Lei Complementar nos casos de o doador ter domicílio ou residência no exterior ou de o *de cujus* possuir bens, ser residente ou domiciliado ou ter o seu inventário processado no exterior.

É importante fazer distinção básica, mas relevante para o desenrolar deste ensaio: o conceito de residência é o local onde se mora com intuito de permanência, ao passo que o de domicílio pode o ser, mas também pode abranger o local onde a pessoa exerce atividades profissionais. O assunto é regulado pelo CC/02, nos arts. 70 a 78.

O CTN estabelece as normas gerais do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação em seus arts. 35 a 42, ao definir o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes.

Segundo o próprio CTN, o fato gerador deste tributo é a transmissão. A transmissão é transferência jurídica, que implica na sucessão na titularidade do bem, e pode ser *causa mortis*, quando ocorra pelo falecimento real ou presumido do titular, ou *inter vivos*, decorrente de ato jurídico a título gratuito. Em ambos os casos não há qualquer contraprestação.

A transmissão se consolida, na hipótese de bens imóveis, quando ocorrer o registro imobiliário; na de bens móveis, pela tradição, conforme o art. 1.267 do CC/02.

A ocorrência do fato gerador faz incidir a lei vigente à época do óbito. Isso é o que entende o STJ:

2. Pelo princípio da *saisine*, a lei considera que no momento da morte o autor da herança transmite seu patrimônio, de forma íntegra, a seus herdeiros. Esse

princípio confere à sentença de partilha no inventário caráter meramente declaratório, haja vista que a transmissão dos bens aos herdeiros e legatários ocorre no momento do óbito do autor da herança. 3. Forçoso concluir que as regras a serem observadas no cálculo do ITCMD serão aquelas em vigor ao tempo do óbito do *de cujus*. 4. Incidência da Súmula 112/STF⁴.

Mantém-se, portanto, e por lógica, a orientação da antiga Súmula 112 do STF, segundo a qual o ITCMD é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão. É dizer, a base de cálculo do ITCMD, sabe-se, é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, logo, ao tempo do óbito do *de cujus*.

Outra questão relevante é que o adiantamento de legítima - a doação realizada pelo *de cujus* a algum herdeiro antes de sua morte - configura o fato gerador do imposto sobre a **doação**, e não sobre a transmissão *causa mortis*. Se a base de cálculo seria a mesma - o valor venal -, a alíquota poderia ser diferente em certos Estados (PAULSEN, 2020).

A alíquota máxima para o ITCMD é de 8%. Foi isso que estabeleceu o Senado Federal em sua Resolução nº 9/92, não podendo os Estados estabelecer genericamente que sua alíquota será correspondente à máxima, já que o tributo exige a definição da alíquota pelo ente competente.

Os contribuintes, segundo o art. 42 do CTN, são qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

Conforme interpretação do art. 121, § único, I do CTN, o contribuinte deve possuir relação pessoal e direta com a situação que configura o fato gerador da obrigação. Isso torna razoável crer que o CTN delegou ao legislador estadual a definição legal de contribuinte, muito embora seja extremamente razoável admitir que, em caso de sucessão, o contribuinte seja o sucessor; e no caso de doação, possa ser tanto o doador quanto o donatário, dependendo da posição do Estado. No entanto, conforme FREGONESI JUNIOR (2021), pode-se afirmar que os contribuintes são:

- na transmissão *causa mortis*: o herdeiro ou legatário;
- na doação: o donatário;
- na cessão de herança, de bem ou direito a título não oneroso: o cessionário.

⁴ STJ, REsp 1142872/RS, out. 2009.

A base de cálculo, por outro lado, embora deva ser usualmente o valor venal dos bens, vez que há que se guardar relação com o fato gerador, tem variado em alguns detalhes conforme o Estado que a tenha regulamentado.

4.1.2.1. Estado do Rio Grande do Sul

No Estado do Rio Grande do Sul, o imposto foi instituído pela Lei nº 8.821/89, sob a sigla ITCD. Segundo o seu art. 2º,

O imposto tem como fato gerador a transmissão "causa mortis" e a doação a qualquer título, de: I - propriedade ou domínio útil de bens imóveis e de direitos a eles relativos; II - bens móveis, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos.

Ainda, o §1º do mesmo artigo considera doação como

qualquer ato ou fato em que o doador, por liberalidade, transmite bens, vantagens ou direitos de seu patrimônio, ao donatário que os aceita, expressa, tácita ou presumidamente, incluindo-se as doações efetuadas com encargos ou ônus.

Como o próprio CTN, a Lei 8.821/89 estabelece que nas transmissões "causa mortis" ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros ou legatários, ocorrendo decerto os fatos geradores, conforme o art. 4º, na hipótese de *causa mortis*, na data da abertura da sucessão legítima ou testamentária; e na hipótese de doação, via de regra, na data da formalização do negócio ou do ato jurídico.

Segundo o art. 8º, são contribuintes, nas doações, o doador, quando domiciliado ou residente no país, e o donatário, quando o doador não tenha aqui domicílio ou residência. O art. 10 estabelece a responsabilidade solidária do doador e do donatário quando não sejam contribuintes. Por exemplo: um doador é residente no país e deseja doar seu apartamento a seu filho, o donatário. Nessa hipótese, o doador é contribuinte, e o donatário não. No entanto, conforme o art. 10, o donatário deve responder solidariamente no caso de não pagamento do imposto pelo doador. Já nas hipóteses de *causa mortis*, o contribuinte é - e só pode ser - o beneficiário ou recebedor do bem transmitido.

A base de cálculo é o valor venal dos bens, títulos ou créditos. Deve ser apurado, este valor, por avaliação da Fazenda Pública Estadual ou judicial, devendo o contribuinte

fornecer-lhe todos os elementos necessários para apuração da base de cálculo. É o que diz o art. 12, §5º.

As alíquotas são de 4% para a transmissão *causa mortis* e 3% para a transmissão por doação (arts. 18 e 19).

4.1.2.2. Estado de São Paulo

Em São Paulo, o ITCMD é disciplinado pela Lei 10.705/00, com a redação da Lei 10.992/01, e regulamentado pelo Decreto 46.655/02.

O fato gerador é a transmissão de qualquer bem ou direito por sucessão ou por doação. Novamente, estabelece-se que há tantos fatos geradores quanto forem os herdeiros ou donatários. Também se sujeita ao imposto a transmissão de quotas de sociedades, ações, quinhões, bem como créditos, dividendos, debêntures, entre outros. Ainda, a transmissão de dinheiro, depósito bancário, crédito em conta corrente, depósito em caderneta de poupança, participação em fundo de ações, entre outros. E, por fim, a transmissão de bem incorpóreo em geral, qualquer direito ou ação que tenha de ser exercido e direitos autorais.

Ou seja, embora não haja a necessidade de se listar um por um os bens tributáveis pelo ITCMD, o Estado de São Paulo, para garantir as verbas a que tem direito, decidiu tentar ao máximo prever cada mínimo detalhe.

Os contribuintes são o herdeiro, o legatário ou o fiduciário, o donatário ou o cessionário de herança ou de bem ou direito a título não oneroso.

A base de cálculo é, como já dito, o valor venal do bem ou direito transmitido, considerado o valor de mercado do bem na data de abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação. Na transmissão *causa mortis*, é o valor atribuído na avaliação judicial e homologado pelo juiz.

Quando a transmissão disser respeito ao domínio útil, a base de cálculo corresponderá a $\frac{1}{3}$ do valor do bem; quando disser respeito a usufruto, também. Isso é uma questão relevantíssima para o Direito Civil, uma vez que não há qualquer quantificação do

usufruto em suas legislações, podendo eventualmente isso ser aplicado por analogia para apurar quaisquer questões cíveis que envolvam casual valor de um usufruto de imóvel.

Conforme o art. 12, não serão abatidas do cálculo do imposto quaisquer dívidas que onerem o bem transmitido, nem as do espólio. Isso é ilógico e demonstra uma tendência fazendária do Direito Tributário, uma busca pela arrecadação que extrapola os limites da única lei universal do mundo: a lógica. Se há dívidas que onerem o bem ou o espólio, este bem ou este espólio tem seu valor reduzido. Justo é que se cobre o tributo sobre o valor líquido de ambos, descontadas as dívidas. Vale considerar que no caso de imóvel, o valor da base de cálculo não poderá ser inferior ao valor considerado para IPTU e ITR.

A alíquota, por fim, é linear e de 4%, conforme estipula o art. 16.

3.2. Vácuo legislativo - estados podem instituir ITCMD?

Segundo o inciso III, cabe à Lei Complementar definir a competência tributária para as hipóteses de o doador ter domicílio ou residência no exterior ou de o *de cujus* possuir bens, ser residente ou domiciliado ou ter seu inventário processado no exterior.

A regra de partilha de competências tributárias é uma regra rigidamente posta na Constituição Federal, mesmo porque, para que os entes federativos tenham sua independência política e administrativa, devem eles ter sua independência financeira.

Por essa razão, a omissão deliberada do legislador em editar a lei complementar não pode de forma alguma inibir o exercício da competência tributária pelo ente político constitucionalmente contemplado pela instituição do referido tributo.

As leis 13.254/2016 e 13.428/2017, por exemplo, ao reabrirem o programa de Regularização Cambial e Tributária, e ensejando a declaração de ativos no exterior, não fizeram qualquer distinção quanto àqueles oriundos de acréscimo patrimonial próprio e os que originaram de transferências, seja por doação ou por herança.

O Direito Tributário é, conforme o art. 24, I, da CRFB, matéria de competência concorrente. Isso significa que algumas regras devem ser observadas: a) cabe à União a edição de normas gerais; b) essa competência geral não exclui a competência supletiva dos

Estados; c) na ausência de normas gerais, os Estados exercerão a **competência legislativa plena**, para atender aos seus objetivos; d) sobrevindo lei federal, suspendem-se as estaduais, no que lhe forem contrárias. Tudo isso se encontra disposto nos parágrafos primeiro ao quarto do artigo mencionado, e são perfeitamente claros.

Com base no item c, representado pelo art. 24, § 3º, que os Estados instituíram o ITCMD à sua maneira.

Até hoje, a União não editou uma lei complementar para o IPVA, como manda o art. 146, III, a da CRFB. A despeito disso, os Estados arrecadam este imposto há muito tempo, podendo-se, caso o mesmo que ocorreu ao ITCMD ocorresse ao IPVA, gerar graves impactos financeiros não só aos próprios Estados, mas também aos Municípios, que têm direito à metade da arrecadação do referido tributo, conforme art. 158, III da CF.

É certo que há hipóteses de conflitos de competência relativos ao IPVA, devido à falta de regulamentação nacional do imposto, já que alguns proprietários buscam registrar seus veículos nos Estados de menores alíquotas.

Entretanto, nem por isso se devem anular os dispositivos estaduais que o regulam. O STF afastou o conflito entre os Estados, ao decidir que o IPVA deve ser pago no local do domicílio do proprietário, conforme julgado no RE 1.016.605.

O fato é que os 27 Estados chegaram a instituir o IPVA, sem a prévia definição legal de seu fato gerador, por Lei Complementar, conforme exige a Carta, ficando as questões de conflito de competência para serem resolvidas pela Suprema Corte.

É absolutamente ilógico, dessa maneira, obrigar os Estados a se manterem inertes e sem arrecadação a que têm direito, simplesmente em razão de omissão legislativa injustificada que dura mais de 30 anos.

Mais injustificado ainda é o fato de haver dispositivo expresso na Carta que permite aos Estados exercerem competência legislativa plena quando não o fizer a União.

Ainda, diante da modulação de efeitos realizada no RE 851.108, parece que o Supremo não teve certeza da decisão que proferiu. Ora, se é inconstitucional a cobrança pelos Estados, por que é que eles não devem devolver aos contribuintes todo o valor recebido?

O acórdão, ao justificar a configuração de conflito de competência a exigir atuação legislativa, fundamentou-se mal:

A configuração de conflito de competência em relação ao tema pode ocorrer em uma multiplicidade de cenários fáticos. A título exemplificativo, basta cogitar-se de pessoa física domiciliada no estado do Rio de Janeiro, que detém ativos no exterior e que falece deixando herdeiros residentes no estado de São Paulo. Nesse cenário haveria potencialmente a cobrança de ITCMD incidente sobre um único fato gerador por ambos estados, na medida em que: (i) a legislação do estado do Rio de Janeiro determina que o ITCMD é devido ao estado do Rio de Janeiro, por ter sido o domicílio do falecido (5º, II, c da Lei nº 7.174/15); e (ii) a legislação do estado de São Paulo determina que o ITCMD seria devido ao estado de São Paulo, porque onde domiciliado o herdeiro (art. 4º, II, b da lei 10.705/00).

A hipótese que o acórdão previu para justificar a configuração de conflito de competência é a seguinte: há uma pessoa domiciliada no Rio de Janeiro, dotada de ativos no exterior. Ela falece, e deixa herdeiros em São Paulo. Nessa situação, o acórdão entendeu que haveria um choque entre a legislação do Rio de Janeiro, que determina que o ITCMD deveria ser pago a ele, já que o falecido era domiciliado no estado, e a de São Paulo, que determina que o imposto é devido a este estado quando lá reside o herdeiro.

Ocorre que, em primeiro lugar, o dispositivo constitucional (art. 155, §1º, III, a) que prevê a necessidade de Lei Complementar para casos em que o *de cuius* tenha bens no exterior sequer menciona o local de domicílio dos herdeiros em seu texto. Isso sequer é relevante. Em segundo lugar, segundo o art. 1.785 do CC/02, a sucessão é aberta no local de último domicílio do falecido.

Por essas razões, é no Estado do Rio de Janeiro que deveria ser processado o inventário e, portanto, cobrado o ITCMD. Não é suficiente, o exemplo mencionado, para fundamentar a necessidade de Lei Complementar por sobre a regulamentação já existente dos Estados.

Poder-se-iam dirimir os conflitos que eventualmente ocorressem pela via judicial, como se fez no caso do IPVA. No caso narrado, a Suprema Corte fixaria, decerto, a competência do Estado do Rio de Janeiro, onde tinha domicílio o falecido, para processar o inventário.

Apesar de a decisão estar de acordo com o disposto no art. 155, §1º, III da CRFB, passaram-se mais de três décadas sem que o Congresso regulamentasse o dispositivo em questão. Só pela decisão do RE, não há qualquer indício de que os congressistas agirão diferentemente.

O vácuo gerado e mantido pela ausência de legislação gera certas consequências danosas ao ordenamento e ao sistema tributário. Uma delas, de que se tratará a seguir, é a cobrança de outros impostos, que não deveriam ser cobrados, pela Receita Federal.

3.3. IR sobre heranças e doações

A partir de alteração legislativa do Regulamento do Imposto sobre a Renda, ocorrida em 2018, o Decreto nº 3000/1999 foi revogado, sendo dele removido, por conseguinte, o inciso:

~~Art. 690. Não se sujeitam à retenção de que trata o [art. 682](#) as seguintes remessas destinadas ao exterior:~~

~~III - os valores dos bens havidos, por herança ou doação, por residente ou domiciliado no exterior;~~

Apesar da exclusão do ordenamento destes dispositivos, logo no novo RIR/2018, o Decreto 9.580, previa-se a vedação, no art. 35, VII, c, da tributação dos valores dos bens adquiridos por doação ou herança. É verdade, não houve, no novo regulamento, qualquer menção explícita à recepção de bens, por herança ou doação, por residente no exterior. No entanto, nem por isso se tornou viável a tributação, já que se vedava, explicitamente, a **tributação de valores de bens adquiridos por doação ou herança.**

Os mesmos dizeres já eram conhecidos desde 1988, quando, além do previsto no próprio art. 155 da Carta, onde se diz que é competência estadual taxar heranças e doações, havia a lei 7.713, que em seu art. 6º, XIV, também expressamente previa a impossibilidade de taxação de bens adquiridos por doação ou herança.

Ao completo arrepio disso, a Receita Federal, fortalecida pelo estímulo à inconstitucionalidade provocado pelo STF ao modular efeitos em matéria tributária, decidiu,

a contrassenso de toda a legislação, emitir algumas Soluções de Consulta para estabelecer a tributação em casos ora vedados pelo ordenamento.

3.3.1. Soluções de Consulta Cosit nº. 309/2018 e 142/2021

A primeira delas foi a de número 309, de 2018.

Tal ato normativo continha o seguinte texto, copiado integralmente, já que breve:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

EMENTA: REMESSAS PARA O EXTERIOR. DOAÇÃO. INCIDÊNCIA.

Os valores remetidos a título de doação a residente ou domiciliado no exterior, pessoa física ou jurídica, sujeitam-se à incidência do IRRF, à alíquota de 15% (quinze por cento), ou de 25% (vinte e cinco por cento), na hipótese de o beneficiário ser residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 43; Regulamento do Imposto de Renda, anexo ao Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018), art. 744, caput e §1º.

A SC Cosit 309/2018 decidiu cobrar Imposto de Renda, portanto, sobre doação a residente ou domiciliado no exterior, caso o país em que resida tenha tributação favorecida. Instituiu, dessa forma, a cobrança de imposto sobre uma modalidade de doação, incluída, por óbvio, no escopo da vedação geral e abstrata que proíbe a tributação sobre bens doados, posta no ordenamento pelo mesmo ente federativo!

Não obstante tenha invadido a competência constitucionalmente disposta como estadual para a tributação de doações, a Receita Federal publicou nova Solução de Consulta, dessa vez de número 142/2021, estabelecendo dessa vez a incidência do Imposto de Renda sobre aquisição de direito à parcela de bem que cabe a herdeiro não residente no Brasil.

Ainda que seja competência da União a instituição do Imposto sobre a Renda, a tributação de doações e de heranças é matéria constitucionalmente reservada aos Estados pelo art. 155 da CRFB. O imposto para essa situação é o ITCMD.

As Soluções de Consulta não são e nem podem ser automaticamente anuladas, só porque usurpam a competência estadual. Para tanto, é necessário que se recorra ao Poder Judiciário. Ocorre que, diante da certeza de que, declarando-se a inconstitucionalidade de eventual cobrança de tributo, modular-se-ão seus efeitos para que não seja necessária a devolução do valor pago aos contribuintes, parece valer a pena para a União criar condições e requisitos para a tributação não previstos em lei. Como dizia Geraldo Ataliba, “*portaria é coisa de porteiro!*”.

4.3.2. Hipótese de incidência concomitante de IR e ITCMD

Há, por fim, uma situação em que haverá incidência concomitante de Imposto de Renda e de Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação: é a hipótese de a transmissão do bem ou direito ser feita por valor superior ao considerado como custo de aquisição do doador.

De maneira mais clara, pode-se supor que determinada pessoa doe um imóvel registrado na declaração do IR por R\$ 1.000.000,00. Caso a doação realizada, a tomar em conta o valor de mercado do imóvel, se dê por R\$ 1.500.000,00, essa diferença é considerada ganho de capital e, portanto, tributável pelo Imposto sobre a Renda.

Dessa maneira, o ITCMD deve incidir sobre o valor total da transmissão (R\$ 1.500.000,00), e o IR deve incidir, também, sobre a diferença entre o valor da transmissão e o valor da aquisição (no caso, R\$ 500.000,00).

Tal curiosidade está prevista pelo artigo 130, §1º do RIR/2018, o Decreto 9.580. Mas não só isso: há certa razoabilidade lógica a fundamentar a incidência desse tributo na situação. Isto não se observa nas hipóteses previstas pelas Soluções de Consulta acima mencionadas, que configuram verdadeira usurpação de competências.

4. JURISPRUDÊNCIA

4.1. RE 851.108 (tema 825)

O caso em comento foi um Recurso Extraordinário, que se fundamentou em alegação de contrariedade a dispositivo da Constituição pela decisão recorrida. O recorrente foi o Estado de São Paulo, que buscava poder manter a cobrança do ITCMD na doação de bens localizados no exterior.

A ementa do acórdão, do Tribunal de Justiça de São Paulo, é a seguinte:

MANDADO DE SEGURANÇA ADEQUAÇÃO Evidenciada documentalmente a questão de fato, adequada a via mandamental. Existência de direito líquido e certo é matéria de mérito. Preliminar afastada. ITCMD. Incidência sobre doação de bem imóvel localizado no exterior. Descabimento. Exigência constitucional de lei complementar (art. 155, § 1º, III) ainda não editada. Omissão legislativa que não pode ser suprida pelos Estados-membros. Precedentes. Recursos não providos.

Os autos se tratam de um doador italiano, cujos bens se localizam em seu país, que teria, por doação testamentária, destinado um imóvel em Treviso e uma quantia em moeda estrangeira a uma brasileira residente aqui. A doação teria sido recebida em 2005. O valor da herança totaliza R\$ 528.840,00, declarados à Receita Federal do Brasil no Imposto de Renda da Pessoa Física. A impetrante do Mandado de Segurança alegou ter optado pelo domicílio da localização do imóvel, a Itália, para pagamento dos tributos devidos pela transferência.

Em 20 de agosto de 2015, o Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da controvérsia, como se vê da seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. ITCMD. BENS LOCALIZADOS NO EXTERIOR. ARTIGO 155, § 1º, III, LETRAS A E B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI COMPLEMENTAR. NORMAS GERAIS. COMPETÊNCIA PARA INSTITUIÇÃO. É de se definir, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, letras a e b, da Constituição, se, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir imposto sobre transmissão causa mortis ou doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), os Estados-membros podem fazer uso de sua competência legislativa plena com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT.

Passemos às posições dos ministros sobre o provimento ou não do recurso.

4.1.1. Corrente do Ministro Dias Toffoli (Relator)

De acordo com o Min. Dias Toffoli, a Carta, ao definir os tributos de competência estadual, desde já dirime possíveis conflitos de competência que envolvam os entes

nacionais, nos incisos I e II do §1º do art. 155, atribuindo à Lei Complementar a instituição do ITCMD em hipóteses em que haja qualquer elemento de conexão que possa gerar choque entre a tributação pelo Brasil ou pelo país de situação do bem.

Está posto e definido que, no campo da competência concorrente para legislar, a Carta delega à União a edição de normas gerais, podendo os Estados atuar de maneira suplementar a ela ou, inexistindo normas gerais, exercer plena competência para editá-las ou para promulgar leis específicas. Por certo que, sobrevivendo norma federal, fica suspensa a lei estadual no que a contrariar.

Segundo o art. 146, cabe à Lei Complementar tratar dos conflitos de competência, da regulação das limitações ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria legislativa tributária. Quanto aos impostos discriminados na CRFB, a Lei Complementar deverá definir os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Isso está disposto pelo inciso III do mesmo artigo.

Há duas correntes que tentam definir os papéis das Leis Complementares para o Direito Tributário: a dicotômica, que atribui duas funções a elas; e a tricotômica.

A dicotômica, liderada pelo grande Geraldo Ataliba, entende que a Carta já determinou o conteúdo geral dos tributos, bem como sua hipótese de incidência, base de cálculo e contribuintes, e que, por isso, caberia às Leis Complementares regular somente conflitos de competência e limitações ao poder de tributar.

A tricotômica, por outro lado, entende que as Leis Complementares possuem exatamente as funções que a Constituição atribuiu a elas.

Para o Ministro, na ausência de lei geral definindo cada característica relevante do tributo, não parece haver dúvida de que os Estados possam, em razão do art. 24, §3º, da CRFB, legislar de maneira plena. Segundo Roque Antonio Carrazza (2011), no entanto, esse artigo só é aplicável quando a norma geral estadual tiver alcance local, não quando estiver em jogo o inter-relacionamento de vários Estados.

Nesse sentido, segundo o Ministro, o art. 24, §3º só se aplica para que os Estados atendam às suas peculiaridades, não se estendendo ao tratamento de matéria tributária que se imiscua em outras unidades federativas ou envolva conflito de competência.

E continua:

Ao tratar do ITCMD, o próprio texto constitucional já fornece certas regras para a 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 saber: (i) relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, o ITCMD compete ao estado em que está situado o bem, ou ao Distrito Federal (art. 155, inciso I, § 1º); e (ii) 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, § 1º, do art. 155, CF).

Deixa claro o Relator que, para algumas situações, muito provavelmente as mais comuns e aquelas sobre as quais mais poderia haver conflitos de competência, a Carta já previu a solução. Isso se tratando de bens localizados no Brasil.

Quanto aos bens localizados fora do país, não há ainda regulação precisa, razão pela qual há necessidade de Lei Complementar. Segundo Leandro Paulsen (2014), o CTN, ao tratar de ITCMD, cuida apenas da transmissão *causa mortis*, de imóveis e direitos reais. Não fala sobre doações, e não houve qualquer lei posterior que tratasse do assunto, exercendo os Estados, no momento - até antes do deste RE - a competência plena para legislar.

Segundo o Min., a despeito de prescindir de Lei Complementar a instituição de ITCMD no contexto nacional, é sua edição fundamental para que se cumpram as alíneas a e b do inciso III do §1º do art. 155 da Carta. Isso porque, devido ao elemento de extraterritorialidade que o Constituinte optou por exigir do Congresso um maior debate político a respeito dos critérios de fixação destas normas tributárias, para evitar conflito de competência gerador de bitributação entre os estados da federação e entre países com que se tenha acordo comercial.

Portanto, para o Relator, é necessária a edição de Lei Complementar, e os Estados **não** podem proceder à regulamentação plena na ausência dela. Negou, assim, provimento ao Recurso Extraordinário, e propôs a modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo que ela só produza efeitos quanto aos fatos geradores que ocorram a partir da publicação do acórdão, ressalvadas as ações pendentes de conclusão nas quais se discuta i) a qual Estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e ii) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.

Fez, por último, um apelo ao Poder Legislativo para que supra a omissão e edite a Lei Complementar. Nesses dois últimos tópicos - da modulação e do apelo ao Legislativo -, acompanhou o voto do Min. Barroso.

4.1.2. Divergências

O Ministro Lewandowski acompanhou o voto do Relator, exceto quanto ao apelo ao Poder Legislativo. O Min. Barroso acompanhou na integralidade.

4.1.2.1. Min. Alexandre de Moraes

Quem abriu a primeira divergência foi o Ministro Alexandre de Moraes.

Segundo o Ministro, as Unidades da Federação suportariam prejuízos consideráveis em sua arrecadação fiscal, caso o Supremo mantivesse o entendimento do Tribunal de origem pela necessidade de lei complementar. O Estado de São Paulo, diz, estima perda de cerca de 5 bilhões de reais nos próximos anos, com impactos negativos imediatos de 2 bilhões, em decorrência de diversas ações judiciais em trâmite.

Ainda, a movimentação internacional de bens e valores está concentrada nas mãos de grandes empresas e de seus sócios, de modo que eles possuam capacidade financeira para dispersar mundialmente seu patrimônio, para onde quer que as condições fiscais sejam mais atrativas. Por isso, inibir a cobrança do ITCMD nas hipóteses em discussão é oficializar a vantagem de manter patrimônio fora do país, beneficiando os que possuem condições financeiras.

Isso, disse o Ministro Alexandre de Moraes. Na realidade, apesar de a ideia-fim ser a mesma deste estudo, a justificção do Ministro não faz qualquer sentido. Com o raciocínio dele, seria, na verdade, vantajoso inibir a cobrança do ITCMD, já que seria mais atrativo para os ricos doarem seus bens para um território em que não se paga imposto sobre doações. Não houve qualquer lógica no que disse.

Indo além, o Ministro entendeu, ao contrário do Relator, que não há hipótese de configuração de conflito federativo entre os Estados. Quanto a isso, este estudo está de acordo. No caso do ITCMD, é sabido que aos Estados compete instituir o tributo apenas nas situações em que haja alguma conduta dentro de seu território. Para ele, negar a competência legislativa plena dos Estados é que põe em risco o pacto federativo e afeta a autonomia dos entes.

Deste modo, divergiu para dar provimento ao recurso e denegar a segurança concedida na origem. Propôs que a tese fixada para o Tema 825 fosse o seguinte:

Nos termos do art. 24, § 3º, da CF/88 e no art. 34, § 3º, do ADCT, mediante a inércia da União na regulamentação da incidência do ITCMD nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, letras 'a' e 'b', da Constituição Federal, os Estados e o Distrito Federal adquirem competência legislativa tributária plena, até a superveniente edição de lei complementar federal.

Caso sua posição acabasse vencida, o Ministro registrou que acompanharia a proposta de modulação dos efeitos apresentada pelo Relator.

4.2.1.2. Min. Marco Aurélio

O Ministro Marco Aurélio encontrou duas impropriedades formais na Lei Estadual em questão: a usurpação de competência legislativa da União, a quem cabe editar norma geral nacional, e a inadequação do instrumento legislativo, considerada a exigência de veiculação por lei complementar.

Concordou, de certo modo, com o voto do Relator, no sentido de não dar provimento ao recurso. Entretanto, optou por **não** modular os efeitos da decisão, para não incorrer em inconstitucionalidade útil, e para não premiar a morosidade da Justiça. Munido de uma argumentação impecável, disse: lei inconstitucional é lei natimorta, e não deve gerar efeitos.

Divergiu, também, do Relator, quanto ao apelo feito ao Legislativo, por entender que não cabe ao Supremo, sob pena de desgaste maior, fixar prazo ou rogar a atuação do Legislativo.

4.2. ADO 67

Em 6 de junho de 2022, foi votada Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão ajuizada pelo Procurador-Geral da República. O objeto impugnado foi a mora do Congresso Nacional em efetivar o art. 155, §1º, III da CRFB.

O dispositivo mencionado determina a edição de Lei Complementar para regular a competência dos Estados para instituir o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer bens ou direitos nas hipóteses em que os bens estejam localizados no exterior ou o seu titular lá tenha residência ou domicílio.

Segundo o PGR, a decisão do RE 851.108 não impede que, por meio de ADO, a Corte possa reconhecer a mora legislativa e ordenar que cesse.

Pedi, afinal, que seja declarada, então, esta mora e que se fixe prazo para que o Congresso possa supri-la.

Segundo o Ministro Relator, Dias Toffoli, o fato de, no julgamento do RE, a maioria dos ministros ter rejeitado a proposta de se fazer um apelo ao Congresso não impede o reconhecimento da mora legislativa no exame de ADO, mesmo porque, na ocasião do RE, o apelo legislativo surgiu como matéria acessória, e não principal, como o é na presente ação de inconstitucionalidade.

Inicia seu voto mencionando os diversos projetos de lei propostos nas duas casas legislativas, demonstrando que eles exprimem divergências sobre determinados assuntos e que nenhum deles fora aprovado e transformado em Lei Complementar até então. Isso demonstra, segundo ele, a necessidade de unificação das vertentes para que se efetive a edição da lei, respeitando-se a necessidade de tratamento uniforme nacional.

De início, diz o Magistrado, a Corte considerava que, uma vez desencadeado o processo legislativo, não haveria que se falar em omissão ou em mora do legislador. Isso se alterou, quando do julgamento da ADI 3.682/DF, momento em que o Tribunal entendeu que a *inertia deliberandi* poderia, também, caracterizar omissão passível de ser declarada inconstitucional, caso os órgãos não deliberassem dentro de prazo razoável sobre o projeto em trâmite. A ementa do julgado foi a seguinte:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE POR OMISSÃO. INATIVIDADE DO LEGISLADOR QUANTO AO DEVER DE ELABORAR A LEI COMPLEMENTAR A QUE SE REFERE O § 4º DO ART. 18 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, NA REDAÇÃO DADA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL NO 15/1996. ACÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. A Emenda Constitucional nº 15, que alterou a redação do § 4º do art. 18 da Constituição, foi publicada no dia 13 de setembro de 1996. Passados mais de 10 (dez) anos, não foi editada a lei complementar federal definidora do período dentro

do qual poderão tramitar os procedimentos tendentes à criação, incorporação, desmembramento e fusão de municípios. Existência de notório lapso temporal a demonstrar a inatividade do legislador em relação ao cumprimento de inequívoco dever constitucional de legislar, decorrente do comando do art. 18, § 4º, da Constituição. 2. Apesar de existirem no Congresso Nacional diversos projetos de lei apresentados visando à regulamentação do art. 18, § 4º, da Constituição, é possível constatar a omissão inconstitucional quanto à efetiva deliberação e aprovação da lei complementar em referência. As peculiaridades da atividade parlamentar que afetam, inexoravelmente, o processo legislativo, não justificam uma conduta manifestamente negligente ou desidiosa das Casas Legislativas, conduta esta que pode pôr em risco a própria ordem constitucional. A inércia deliberandi das Casas Legislativas pode ser objeto da ação direta de inconstitucionalidade por omissão. 3. A omissão legislativa em relação à regulamentação do art. 18, § 4º, da Constituição, acabou dando ensejo à conformação e à consolidação de estados de inconstitucionalidade que não podem ser ignorados pelo legislador na elaboração da lei complementar federal. 4. Ação julgada procedente para declarar o estado de mora em que se encontra o Congresso Nacional, a fim de que, em prazo razoável de 18 (dezoito) meses, adote ele todas as providências legislativas necessárias ao cumprimento do dever constitucional imposto pelo art. 18, § 4º, da Constituição, devendo ser contempladas as situações imperfeitas decorrentes do estado de inconstitucionalidade gerado pela omissão. Não se trata de impor um prazo para a atuação legislativa do Congresso Nacional, mas apenas da fixação de um parâmetro temporal razoável, tendo em vista o prazo de 24 meses determinado pelo Tribunal nas ADI n°s 2.240, 3.316, 3.489 e 3.689 para que as leis estaduais que criam municípios ou alteram seus limites territoriais continuem vigendo, até que a lei complementar federal seja promulgada contemplando as realidades desses municípios” (ADI n° 3.682/MT, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 5/9/07).

É fato: algumas matérias exigem minuciosidade, porque são mais complexas que outras. No entanto, nada pode justificar inércia demasiadamente longa como esta, de mais de 33 anos, diante de imposições realizadas pelo texto constitucional.

Dito isso, parece razoável estipular um prazo para que o Congresso supra a omissão. No julgamento da ADO 25/DF, o Plenário concordou em adotar este tipo de medida. Nessa ocasião, a Corte fixou o prazo de 12 meses, findos *in albis* os quais, poderia o Tribunal de Contas da União tomar medidas para obter a efetividade do dispositivo.

Por essa razão, o Ministro decidiu propor, como se fez na ADO mencionada, também o prazo de 12 meses, a contar da publicação da ata de julgamento do mérito da ADO ora em questão, para que o Parlamento adote as medidas sugeridas.

Por fim, julgou procedente a ADO proposta pela PGR, no que foi acompanhado pelo resto do Plenário.

O acórdão, aprovado à unanimidade, restou da seguinte maneira:

Ação direta de inconstitucionalidade por omissão. Direito tributário. ITCMD. Mora legislativa na edição da lei complementar a que se refere o art. 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal. Inconstitucionalidade. Estabelecimento de prazo para que o Congresso Nacional adote as medidas legislativas necessárias para suprir a omissão. 1. No julgamento do RE nº 851.108/SP, Tema nº 825, a Corte fixou a tese de que “[é] vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”. 2. Passados mais de trinta e três anos do advento da Constituição Federal, não houve a edição de tal lei complementar. Ademais, a inércia deliberandi pode configurar omissão passível de ser reputada inconstitucional no caso de os órgãos legislativos não deliberarem dentro de um prazo razoável sobre projeto de lei em tramitação. Precedente: ADI nº 3.682/DF. 3. Ação direta de inconstitucionalidade por omissão julgada procedente, declarando-se a omissão inconstitucional na edição da lei complementar a que se refere o art. 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal e estabelecendo-se o prazo de 12 (doze) meses, a contar da data da publicação da ata de julgamento do mérito, para que o Congresso Nacional adote as medidas legislativas necessárias para suprir a omissão.

5. PROJETOS LEGISLATIVOS

Muito embora após a publicação do acórdão não se tenha tomado, por parte das autoridades do Parlamento, nenhuma medida diferente, ou proposto algum novo projeto de lei, há dois projetos mais recentes, um anterior e outro posterior ao RE 851.108, que, cada um por suas razões, merecem comentários neste estudo.

5.1. PLP 37/2021 - Hildo Rocha (MDB/MA)

O primeiro deles, de autoria do Dep. Hildo Rocha, apresentado em 17/03/2021, e apensado ao PLP 363/13, de autoria da Dep. Érika Kokay, possui apenas três páginas. É bem pouco preciso e bastante incompleto, mormente porque não soluciona algumas questões relativas à extraterritorialidade do tributo.

Tem apenas três artigos, dos quais se transcreve o segundo, a fim de elaborar-se discussão:

Art. 2º O imposto (ITCMD) de que trata o art. 1º compete:

I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal, em qualquer hipótese;

II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, ainda que no exterior, ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal.

§ 1º O disposto no inciso II do caput aplica-se aos bens imóveis e respectivos direitos situados no exterior.

§ 2º Nas hipóteses de que tratam o inciso II do caput e o § 1º deste artigo, o imposto competirá ao Estado em que tiver domicílio o beneficiário:

I – se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; ou

II – se o de cujus tiver seu inventário processado no exterior.

Veja a enorme confusão que causa este projeto de lei. Em primeiro lugar, tenta tratar apenas dos conflitos de competência internos, e se esquece de fazer qualquer menção a eventuais conflitos internacionais. Não há qualquer dispositivo, no projeto, que preveja, por exemplo, o que se deveria fazer no caso do RE 851.108, em que a impetrante, recebedora de imóvel deixado por herança na cidade de Treviso, na Itália, já teria recolhido o imposto no país de origem do bem.

Ao mesmo tempo, além de não preencher o vazio da regulamentação sobre as doações, completamente esquecidas pelo CTN, possui erros redacionais que geram celeuma ao leitor. Veja-se o §1º do art. 2º. Por que razão não se redigiu, o inciso II do mesmo artigo, da seguinte maneira: “*relativamente a bens móveis, **imóveis e respectivos direitos**, títulos e créditos, ainda que no exterior, ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal.*”?

Ou ainda, poder-se-ia dedicar um capítulo que deixasse bem claro tratar de doações e outro de *causa mortis*. Parece desconexo tratar de doador e de *de cujus* ao mesmo tempo. Não é possível saber com clareza quais regras se referem somente a um e quais abrangem ambos.

5.2. PLP 67/2021 - Ricardo Barros (PP/PR)

O projeto, por outro lado, de autoria do Dep. Ricardo Barros, é extremamente completo. Apesar de não solucionar ainda a questão de conflitos internacionais, o que pode ser feito por emenda ao projeto, inicia seu texto já reproduzindo dispositivo da Carta, de seu art. 155, §1º, e faz menção, posteriormente, a diversos outros dispositivos já trazidos antes em outras legislações consolidadas.

Além de ser extremamente minucioso e tentar prever todas as hipóteses de eventuais dúvidas, faz distinção e menção claras quanto ao que se aplica ao doador e ao *de cuius*.

Prevê, explicitamente, até a incidência do tributo sobre bens muito específicos, como semoventes, joias, criptomoedas, entre outros. E o faz num capítulo específico para a incidência.

Além deste capítulo, regula, em outros autônomos, a base de cálculo, o fato gerador, o contribuinte, as hipóteses de não-incidência.

A exposição de motivos é extremamente completa e bem fundamentada. Carrega citações a diversos doutrinadores relevantes, bem como faz menção a diversos cálculos previamente realizados, como os mencionados pelo Estado de São Paulo no RE 851.108, em que se estimou um prejuízo de cerca de R\$ 5,4 bilhões.

Parece, de fato, que houve bastante estudo e preparo para a elaboração deste projeto, razão pela qual, caso o Congresso o entenda viável, após exames minuciosos e debates extensos, parece ser o mais completo escopo de Lei Complementar a ser editada, em conformidade com o exigido pelo art. 155, §1º, III, da CRFB.

6. CONCLUSÃO

O tema neste estudo abordado é de extrema relevância. Do ponto de vista econômico, porque gera impactos homéricos na arrecadação dos Estados; do ponto de vista político, porque pode impactar também relações diplomáticas do Brasil com países cobradores do mesmo tributo sobre os mesmos bens, a serem reguladas por tratados; e do ponto de vista

jurídico porque envolve mandamento constitucional que, há mais de 33 anos, segue desobedecido.

Algumas medidas possíveis foram tomadas e, crê-se, finalmente parece estar próxima a edição de um regulamento próprio do ITCMD.

Este estudo entende que, a despeito do que havia sido decidido no RE 851.108, o exemplo do IPVA é, respeitadas algumas particularidades, análogo a esse e, portanto, foi uma decisão estranha a de impedir que os Estados procedessem ao exercício de sua competência plena.

A decisão se torna ainda mais estranha quando nos deparamos com a modulação dos efeitos que colocou como termo inicial da aplicabilidade da decisão a publicação do acórdão. Ora, se uma lei é inconstitucional, o ordenamento brasileiro fez a escolha de que sua declaração de inconstitucionalidade retroaja integralmente. É como se a lei não tivesse existido. Declarar sua inconstitucionalidade e, por questões de praticidade, estabelecer que ela não valerá para os 33 anos que se passaram, mas apenas *ex nunc*, é como se a Corte criasse o conceito de uma “meia-inconstitucionalidade”.

Poderia, o Supremo, ter proposto, como na ADO 26, alguma legislação temporária até que viesse a regulamentação do Parlamento. Não que seja da função da Suprema Corte este tipo de medidas, mas ela já o fez anteriormente, ao equiparar o crime de homofobia e transfobia ao crime de racismo, na ADO 26, enquanto o Congresso não editasse lei própria para tal. Ainda que haja bons projetos na Câmara, e que o STF tenha fixado prazo para o cumprimento da ordem, não há garantias de que a Casa seguirá o recomendado.

Seguindo-o, no entanto, crê-se que o PLP 67/2021, se debatido e aprovado pelas Casas, é um satisfatório preenchimento ao mandamento constitucional que foi, por mais de 33 anos, ignorado.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, José Carlos Moreira. Direito Romano. 20ª ed. Rio de Janeiro, RJ: Grupo GEN, 2021.

AMARO, Luciano da Silva. Direito Tributário Brasileiro. – 24ª ed.- São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

AMORIM, Sebastião e OLIVEIRA, Euclides de. Inventário e partilha: teoria e prática. – 26. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

AMORIM, Sebastião e OLIVEIRA, Euclides de. Inventário e partilha: teoria e prática. – 27. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

ANOREG. Inventário Extrajudicial. Associação dos Notários e Registradores do Brasil. 2018. Disponível em: <<https://www.anoreg.org.br/site/atos-extrajudiciais/tabelionato-de-notas/inventario-extrajudicial/>>. Acesso em: 08 de fevereiro de 2022.

ARAÚJO, Dayane de Almeida. Planejamento Tributário Aplicado aos Instrumentos Sucessórios. -2ª ed. – Portugal: Grupo Almedina, 2018.

BACHOF, Otto. *Die verwaltungsgerichtliche Klage auf Vornahme einer Amtshandlung*, 2. Aufl. Tübingen: Mohr, 1968.

BAGATIN, Kellen Medeiros e COSTA, Armando Dalla. Cartórios como empresas de serviço público ocupadas via concurso. Revista Organização Sistêmica, Paraná, volume 2, n. 1, jul-dez de 2012.

BARBOZA, Maytê Tamara Meleto; REIS, Anna Carolina Gomes dos; FERREIRA, Gabriel Bonesi e OLIVEIRA, Karoline Freire. Registro de notas e protestos. Porto Alegre: SAGAH, 2020.

BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro. 7ª Ed. Saraiva. São Paulo, 2016.

BEVILÁQUA, Clóvis. Direito das coisas. Coleção História do Direito Brasileiro. Brasília: Senado Federal, 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário 851.108/SP. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Vanessa Regina Andreatta. Relator: Min. Dias Toffoli, 20 de abril de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>. Acesso em: 28/12/2022.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. Função social do notariado: eficiência, confiança e imparcialidade. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARDOSO, Oscar Valente. A controversa incidência do imposto de renda sobre juros de mora decorrentes de condenação judicial. RDDT, 153, jun. 2008, p. 55.

CARRAZZA, Roque Antonio. A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais. RDDT, 154, jul. 2008, p. 109.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiro, 2011., p 1087.

CARNEIRO, Paulo Cezar Pinheiro. Inventário e partilha: judicial e extrajudicial. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

CHAVES, Cristiano; ROSENVALD, Nelson. Direito Civil: Sucessões. 4ª ed., Salvador: Juspodivm, vol. 7, 2020.

CNJ. História do CNJ: Antecedentes e Instalação. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/sobre-o-cnj/gestao-da-informacao-documental-e-memoria-do-cnj/memoria-institucional/historia-do-cnj-antecedentes-e-instalacao/>>. Acesso em: 08 de fevereiro de 2022.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro / Sacha Calmon Navarro Coêlho. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COLTRO, Antônio Carlo Mathias e DELGADO, Mário Luiz. Separação, Divórcio, Partilhas e Inventários Extrajudiciais. - 2ª edição. São Paulo: Método, 2010.

DALLARI BUCCI, Maria Paula. Fundamentos para uma Teoria Jurídica das Políticas Públicas. São Paulo: Saraiva, 2013.

DIAS, Maria Berenice. Manual das Sucessões. São Paulo: RT, 2020.

DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro: Direito das Sucessões. São Paulo: Saraiva, vol. 6, 2020.

DONIZETTI, Elpídio. Curso de direito processual civil. – 24. ed. – São Paulo: Atlas, 2021.

FERREIRINHA, Fernando Neto. Inventário Notarial. Grupo Almedina (Portugal), 2020.

FREGONESI JR., Mauro. ITCMD: entenda o que é, como funciona e como é calculado. JOTA, 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/itcmd-entenda-o-que-como-funciona-20082021#:~:text=Assim%2C%20s%C3%A3o%20contribuintes%20do%20ITCMD,t%C3%ADulo%20n%C3%A3o%20oneroso%3A%20o%20cession%C3%A1rio>. Acesso em: 26/12/2022.

GAVAZZI, Douglas. Dívidas do Espólio: da possibilidade da lavratura do inventário extrajudicial. Disponível em: <http://www.notariado.org.br/blog/notarial/artigo-dividas-do-espolio-da-possibilidade-da-lavratura-do-inventario-extrajudicial-por-douglas-gavazzi>. Acesso em 15 de outubro de 2021.

GICO JR, Ivo T. Introdução ao direito e economia. In: TIMM, Luciano Benetti. (Coord.). Direito e economia no Brasil. São Paulo: Atlas, 2012. p. 1-33.

GIL, Antônio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2018.

GOMES, Orlando. Sucessões [atualiz. Mario Roberto Carvalho de Faria]. 17ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2019.

HARADA, Kiyoshi. ITCMD e a ausência de lei complementar. Migalhas, 2021. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/340967/itcmd-e-a-ausencia-de-lei-complementar>. Acesso em: 27/12/2022.

IGLESIAS, Juan. Direito Romano. São Paulo: RT, 2012.

KELSEN, Hans. *Hauptprobleme der Staatsrechtslehre*. Tübingen: JCB Mohr, 1911.

LEITE, Harrison. Manual de Direito Financeiro. – 9ª ed. rev., atual. e ampl. – Salvador: JusPODIVM, 2020.

LÔBO, Paulo. Direito Civil -volume 6: Sucessões. 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 2021.

LUIZARI, Larissa. Privacidade ameaçada: os perigos do compartilhamento de dados pessoais. Revista cartório com você. São Paulo: SINOREG-SP e ANOREG-SP v.4, 2016. Bimestral. p. 56-58. Disponível em: <http://www.sinoregsp.org.br/upload/cartorios_com_voce_4.pdf>. Acesso em: 04 de fevereiro de 2022.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

MENDES, Gilmar Ferreira, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. – 13. ed. rev. e atual.- São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MOTTA, Carlos Alberto. Manual prático dos tabeliães. – 13ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2018.

NASCIMENTO, Irley Carlos Siqueira Quintanilha, VARELLA, Marcelo Dias. Tabeliães e registradores nos arranjos institucionais de políticas públicas brasileiras de desjudicialização. Revista Direito, Estado e Sociedade, PUC-Rio de Janeiro, n. 51, jul-dez de 2017, p. 109 a 134.

NASRALLAH, Amal. STJ: O ITCMD somente deve ser pago após a homologação da partilha. Disponível em: <https://tributarionosbastidores.com.br/2020/07/stj-o-itcmd-somente-deve-ser-pago-apos-a-da-homologacao-da-partilha/>. Acesso em 15 de outubro de 2021.

OLIVEIRA, Eduardo Elias de. A dispensa de inventário e o pagamento direto. 2022. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/coluna/migalhas-notariais-e-registrais/357842/a-dispensa-de-inventario-e-o-pagamento-direto>>. Acesso em: 08 de fevereiro de 2022.

PACHECO, José da Silva. Inventários e partilhas: na sucessão legítima e testamentária. – 20 ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

PAULO, Vicente, ALEXANDRINO, Marcelo. Direito Constitucional Descomplicado. – 17. Ed., rev. e ampl - Rio de Janeiro: Forense, 2018.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16ª ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 10ª ed. São Paulo, Saraiva, 2020.
PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de direito civil: direitos reais; revista, atualizada e ampliada por Carlos Edison do Rêgo Monteiro Filho. 27ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2019.

RIBEIRO, Marcelo. Processo Civil. – 2ª ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019.

ROBERTO GONÇALVES, Carlos. Direito Civil Brasileiro: Direito das Sucessões. São Paulo: Saraiva, vol. 7, 2020.

STJ. Primeira Seção vai definir necessidade de comprovação do ITCMD para homologação de partilha. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/11012021-Primeira-Seca-o-vai-definir-necessidade-de-comprovacao-do-ITCMD-para-homologacao-de-partilha.aspx>. Acesso em: 20 de janeiro de 2022.

TARTUCE, Flávio. Direito Civil. 11ª ed., São Paulo: Método, vol. 6, 2020.

TEPEDINO, Gustavo; NEVARES, Ana Luíza Maia; MEIRELES, Rose Melo Vencelau. Fundamentos do Direito Civil: Direito das Sucessões. São Paulo: Forense, 2020.

ULHOA COELHO, Fábio. Curso de Direito Civil: Família e Sucessões. 8ª ed., São Paulo: RT, 2016.

VENOSA, Sílvio de Salvo. A nova retificação de registro imobiliário. SERJUS – ANOREG-MG, Belo Horizonte, nov. 2004. Disponível em:

<http://www.serjus.com.br/on-line/artigo_retificacao_imobiliaria_26_11_2004.html>.
Acesso em: 04 de fevereiro de 2022.

VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil: Direito das Sucessões. São Paulo: Atlas, vol. VII, 2020.

VIEIRA DE CARVALHO, Luiz Paulo. Direito das Sucessões. 4ª ed., São Paulo: Atlas, 2019.

8. LEGISLAÇÃO CONSULTADA

BRASIL. Código Civil. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

BRASIL. Código de Processo Civil. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL. Lei de Execuções Fiscais. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

BRASIL. Lei dos Registros Públicos. Lei nº 6.015 de 31 de dezembro de 1973.

BRASIL. Lei Federal dos Notários e Registradores. Lei nº 8.935 de 18 de novembro de 1994.

BRASIL. Lei nº 11.441 de 4 de janeiro de 2007.

BRASIL. Lei nº 9.492 de 10 de setembro de 1997.

SÃO PAULO. Lei nº 10.705 de 28 de dezembro de 2000.

SÃO PAULO. Portaria CAT nº 89 de 26 de outubro de 2020.