

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO**

EDUARDO INÁCIO ASSMANN

**A COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E
DOAÇÕES RELATIVAMENTE A TRANSMISSÕES A TÍTULO GRATUITO DE
BENS OU DIREITOS OCORRIDA NO ESTRANGEIRO**

Porto Alegre

2018

EDUARDO INÁCIO ASSMANN

**A COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E
DOAÇÕES RELATIVAMENTE A TRANSMISSÕES A TÍTULO GRATUITO DE
BENS OU DIREITOS OCORRIDA NO ESTRANGEIRO**

Monografia apresentada ao Departamento de Direito
Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Rio Grande do Sul como
requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel
em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso

Porto Alegre

2018

EDUARDO INÁCIO ASSMANN

**A COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E
DOAÇÕES RELATIVAMENTE A TRANSMISSÕES A TÍTULO GRATUITO DE
BENS OU DIREITOS OCORRIDA NO ESTRANGEIRO**

Monografia apresentada ao Departamento de Direito
Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Rio Grande do Sul como
requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel
em Ciências Jurídicas e Sociais.

Aprovado em: Porto Alegre, ____ de _____ de 2018.

BANCA EXAMINADORA

Adão Sergio do Nascimento Cassiano - UFRGS

Andrei Pitten Velloso - UFRGS (orientador)

Igor Danilevicz - UFRGS

“Não sabendo que era impossível, foi lá e fez”

(Jean Cocteau)

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, aos meus pais, Eduardo e Maria Elisete, por todo o amor e incentivo transmitidos ao longo de minha trajetória até chegar aqui, vocês são e sempre vão ser a base de tudo. Agradeço também à minha irmã Giane e a meus queridos afilhados, Natália e Pietro, que, nos momentos de maior aflição e nervosismo, foram meu refúgio para renovar o ânimo e seguir adiante no trabalho. Deixo um agradecimento muito especial à minha tia Marinês, a quem considero uma segunda mãe, que há muito tempo me acompanha nessa caminhada e que é um dos meus maiores exemplos a ser seguido, sobretudo em meu futuro como profissional do Direito. Obrigado por tudo, tia!

Agradeço ao meu orientador, Andrei Pitten Velloso, pela orientação atenta que, de forma perfeita, conseguiu direcionar meus pensamentos e pretensões para concluir o presente trabalho com êxito.

Aos meus queridos colegas do Escritório Scalzilli Althaus pela paciência, pela troca de experiências diária e pelo apoio elementar nesse momento árduo de conclusão de curso.

E, por fim, um agradecimento a todo o corpo docente da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul e a todas as demais pessoas que auxiliaram para a minha formação acadêmica, demais familiares e meus amigos.

RESUMO

O presente trabalho tem por objeto analisar a legitimidade da cobrança do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações (ITCD) 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 seu inventário processado no exterior. De acordo com o art. 155, §1, III, da Constituição Federal, a instituição do ITCD, nessas hipóteses listadas, deve ter sua competência regulada por lei complementar. Passados quase 30 anos da entrada em vigor da atual Carta Constitucional, essa lei complementar ainda não foi editada, evidenciando, portanto, um vácuo legislativo em nosso ordenamento jurídico. Frente a omissão do legislador, muitos Estados instituíram a cobrança do ITCD sobre as transmissões a título gratuito de bens ou direitos ocorridas no estrangeiro com base no uso da competência legislativa plena, prevista no art. 24, § 3º, da Constituição Federal. A doutrina e a jurisprudência nacional encontram-se extremamente divididas acerca dessa possibilidade. Por conta disso, a monografia se propõe, também, a analisar a constitucionalidade dessas leis estaduais que instituíram o ITCD nas hipóteses previstas no art. 155, §1, III, da Constituição Federal, como ocorreu no Estado de São Paulo, por exemplo.

Palavras-chave: Direito Tributário – imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações – ITCD – inventário – herança – exterior – competência tributária – vácuo legislativo – legitimidade – lei complementar – normas gerais – competência legislativa plena.

ABSTRACT

The current study has the purpose of analyzing the legitimacy of charging the tax on *mortis causa* succession and donation, TMCSO, considering the hypothesis when the donor has domicile or residence abroad; or when the dead person used to own properties, residence or domicile, or had his/her inventory processed abroad. According to Brazilian constitutional article 155, §1, III, the occurrence of the mentioned tax on those hypothesis must have its jurisdiction regulated by a Complimentary Law. Almost 30 years after the Constitutional Charter came into force, that Complimentary Law hasn't been edited so far, bringing into focus, therefore, a kind of legislative delay in our legal order. Facing the legislator omission, several States, by their own, decided to institute the collection of the tax on *mortis causa* succession and donation without charge for properties or rights occurred in foreign countries, on the basis of the use of full legislative power as provided at the article 24, § 3º, of the Federal Constitution. National legal doctrine and jurisprudence are extremely divided in relation to that possibility. Because of that, this monograph is also dedicated to analyze legal constitutionality of state laws which created and implanted the tax on *mortis causa* succession and donation on the hypothesis of Brazilian constitutional article 155, §1, III, as it occurred in the state of São Paulo for example.

Key-words: Tax Law – tax on *mortis causa* succession and donation – TMCSO – inventory – inheritance – abroad – tax jurisdiction – legislative delay – legitimacy – Complimentary Law – general rules – full legislative power.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÕES	12
1.1 ORIGEM E EVOLUÇÃO HISTÓRICA	12
1.2 A EVOLUÇÃO DOS IMPOSTOS SOBRE TRANSMISSÃO NAS CONSTITUIÇÕES DO BRASIL	15
1.3. PRINCÍPIOS JURÍDICOS DIRETAMENTE ENVOLVIDOS.....	20
1.3.1 Princípios constitucionais importantes	21
1.3.2 Princípios tributários	26
1.4 DIRETRIZES DE INCIDÊNCIA DOS IMPOSTOS SOBRE TRANSMISSÕES NÃO ONEROSAS.....	29
1.4.1 Hipótese de incidência e fato gerador	30
1.4.2 Sujeição ativa e passiva	32
1.4.3 Base de cálculo	33
1.4.4 Alíquotas	34
1.4.5 Aspecto espacial	35
2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	37
2.1 CONCEITO	37
2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	38
2.3 CARACTERÍSTICAS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	41
2.3.1 Privatividade	42
2.3.2 Indelegabilidade	43
2.3.3 Incaducabilidade	44
2.3.4 Inalterabilidade	45
2.3.5 Irrenunciabilidade	45
2.3.6 Facultatividade do exercício	46
2.4 COMPETÊNCIA PRIVATIVA, COMUM E RESIDUAL	47
2.5 BITRIBUTAÇÃO E <i>BIS IN IDEM</i>	48
3. A COBRANÇA DO ITCD SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES OCORRIDAS NO ESTRANGEIRO	50

3.1 PREVISÃO DE LEI COMPLEMENTAR.....	50
3.1.1 Breves considerações acerca das funções da lei complementar em matéria tributária.....	50
3.1.2 Vácuo Legislativo	54
3.2 O CASO DO ESTADO DE SÃO PAULO.....	55
3.2.1 Lei Estadual nº 10.705/2000.....	55
3.2.2 Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000	56
3.2.3 Repercussão geral da matéria: RE 851.108	58
3.3 SUPRIMENTO DA LACUNA	61
3.3.1 Competência legislativa plena	61
3.3.2 Análise jurisprudencial	65
3.3.3 A edição da lei complementar prevista	70
CONCLUSÃO	72
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	75

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, I, confere ao Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações de quaisquer bens e direitos (ITCD). O art. 155, §1, III, do diploma constitucional, por sua vez, estabelece que, em determinadas situações, naquelas relativas a transmissões a título gratuito de bens ou direitos ocorridas no estrangeiro, a competência para a instituição do ITCD deverá ser regulada por lei complementar. O fato é que, passados quase 30 anos da entrada em vigor da atual Carta Constitucional, essa lei complementar ainda não foi editada, evidenciando, portanto, um vácuo legislativo em nosso ordenamento jurídico. Assim, justifica-se a escolha do tema do presente trabalho.

Com isso, o objetivo do presente estudo é analisar a constitucionalidade dos dispositivos de leis estaduais que disciplinaram a tributação do ITCD relativamente a transmissões a título gratuito de bens ou direitos ocorrida no estrangeiro. Em um mundo cada vez mais multinacionalizado, essa é uma discussão atual, importante e de relevância prática. Sobretudo pelo fato de que tanto a doutrina quanto a jurisprudência nacionais encontram-se extremamente divididas quanto ao assunto, de modo que este trabalho pode contribuir de forma significativa nessa linha de pesquisa e reflexão.

Ademais, quanto ao método de pesquisa, será adotado o dedutivo, obtendo-se conclusões acerca da legitimidade da cobrança do ITCD nos casos previstos no art. 155, §1, III, com base no que prevê a própria Constituição Federal, e nas constatações de ilustres tributaristas. Desse modo, as técnicas utilizadas serão a análise de jurisprudência, de doutrina e da legislação vigente.

Dispondo-se a isso, o estudo encontra-se estruturado em três partes. No primeiro capítulo, analisaremos o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação em si, lançando as bases para acompanhar o trabalho. Com isso, exploraremos a origem e evolução histórica do imposto, percorrendo a evolução deste nas Constituições do Brasil, até chegar nos princípios jurídicos diretamente envolvidos e nas diretrizes de incidência dos impostos sobre transmissões não onerosas.

No segundo capítulo, após formado o alicerce para o estudo do ITCD, refletiremos sobre a competência tributária. Para tanto, analisaremos o seu conceito,

as principais características que ostenta, as suas classificações, bem como a ocorrência de bitributação e *bis in idem* em nosso ordenamento jurídico.

No terceiro e último capítulo, após trabalhados todos os conceitos necessários, abordaremos o tema principal do presente estudo, qual seja: a cobrança do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação relativamente a transmissões a título gratuito de bens ou direitos ocorrida no estrangeiro. Para tanto, analisaremos o vácuo legislativo existente, tomando como base para a pesquisa a discussão jurídica verificada no Estado de São Paulo com relação ao tema, para, por derradeiro, refletir e comparar as possíveis alternativas para suprimento da lacuna verificada atualmente em nosso ordenamento jurídico.

Em suma, pode-se dizer que o presente trabalho buscará analisar a legitimidade da cobrança do ITCD relativamente a transmissões a título gratuito de bens ou direitos ocorrida no estrangeiro, ante o vácuo legislativo existente em nosso ordenamento jurídico quanto ao assunto.

1. O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÕES

Inicialmente, no capítulo inaugural do presente trabalho, pretendo examinar, ainda que de forma modesta, o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações. No primeiro tópico, irei tratar da origem e evolução histórica do imposto (1.1), observando a evolução deste nas Constituições do Brasil (1.2), bem como os princípios jurídicos diretamente envolvidos (1.3) e, por fim, as diretrizes de incidência dos impostos sobre transmissões não onerosas (1.4).

1.1 ORIGEM E EVOLUÇÃO HISTÓRICA

A história dos impostos e da tributação é quase tão antiga quanto a história do homem como ser pensante. Desde as primeiras sociedades humanas estabelecidas, os impostos eram aplicados pelos soberanos e aqueles que detinham poder sobre os demais em forma de tributos. Através da história da humanidade, podemos observar como a imposição de tributos, conceito fundamental do Direito Tributário, esteve sempre presente na vida cotidiana do homem.

Com base nisso, temos que “independentemente de o estado servir de instrumento da sociedade ou servir-se dela, a busca de recursos privados para a manutenção do Estado é uma constante na história”¹. Nesse sentido, a busca de recursos privados pode ocorrer por meio da tributação, visto que, a tributação, em estados democráticos e sociais, “é instrumento da sociedade para a consecução dos seus próprios objetivos”². Tal financiamento advém das receitas públicas originárias e derivadas, sendo o tributo uma espécie destas últimas. Com isso, para que possamos ter uma vida digna em sociedade “é necessário que tenhamos um Estado forte financiado pelas receitas públicas, dentre as quais se destacam os tributos”³. Dentre as espécies tributárias existentes, estão os impostos, que incidem necessariamente sobre revelações de riqueza do contribuinte⁴. E o foco do presente trabalho é justamente um imposto, qual seja: o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações.

¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 17.

² *Ibid.*, p. 21.

³ SOARES, Milton Delgado. **O Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)**. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2006, p. 2.

⁴ PAULSEN, op. cit., p. 52.

Os primeiros traços da existência do imposto sobre as transmissões gratuitas de bens são encontrados na civilização egípcia, sob o reinado de Psamético I, que reinou de 666 a 654 a.C. Apesar da escassez de informações sobre esse período, sabe-se da existência de um papiro com data de 117 a.C., que faz menção à existência de uma legislação que tornava obrigatória a inscrição das heranças nos registros públicos⁵. Segundo constava desse documento, a referida lei impunha o pagamento de uma “taxa”, que variava de 10% a 15% sobre o valor total dos bens transmitidos.

Em que pese haja indícios de imposto sobre transmissão gratuita de bens no Egito antigo, acredita-se que o verdadeiro precursor do imposto tenha sido um Editto de Triunvirato (40 a.c.), segundo o qual, toda sucessão testamentária deveria instituir em regime obrigatório um legado em favor do Estado de no mínimo 5%, para auxiliar no custeio das despesas decorrentes da guerra contra Pompeu⁶. No entanto, também há entendimento no sentido de que esse documento não possa ser considerado como marco inicial da história do imposto, tendo em vista o seu caráter transitório: quando desapareceu a sua causa, o imposto deixou de ser aplicado⁷.

Na Idade Média, por sua vez, não temos um imposto *causa mortis* propriamente dito, devido à organização do feudalismo, mas apenas alguns institutos análogos a este, os quais não serão aprofundados neste trabalho.

Nesse contexto, é nos séculos XVII e XVIII que o imposto objeto deste trabalho passa a integrar, em definitivo, os sistemas tributários de vários países, adquirindo, em sua estrutura, as formas com que chegou até nossos tempos. Na França, no ano de 1703, foi instituído o “imposto do centésimo dinheiro” que pode ser considerado um marco inicial para os impostos incidentes sobre as transmissões de bens, sejam elas *inter vivos* ou *mortis causa*⁸. Na Inglaterra, neste mesmo período, tem-se notícias do nascimento de imposto sucessório, com características semelhantes às que possui nos dias de hoje. Com isso, surgiram o *probate duty*, imposto incidente sobre as heranças, e o *legacy duty*, incidente sobre os quinhões hereditários considerados isoladamente, sobre o legado. Este imposto gravava os *chattels*, que eram os bens

⁵ ARAÚJO, Petrônio Baptista de. **O impôsto sobre a transmissão da propriedade**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1954, p. 197.

⁶ FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Impuesto a la transmisión gratuita de bienes**. Buenos Aires: El Ateneo, 1937, p. 5.

⁷ ARAÚJO, op. cit., p.198.

⁸ SOARES, op. cit., p. 28.

móveis insuscetíveis de serem enfeudados e, assim, recaía sobre a massa hereditária líquida.

Petrônio Baptista de Araújo registra que os bens a que o *chattels* se referia não se transmitiam diretamente do falecido aos herdeiros, e sim mediante o administrador nas sucessões sem testamento (*ab intestato*) ou mediante o executor, caso se tratasse de sucessão testamentária⁹. Tanto o administrador quanto o executor pagavam o *probate* no ato de assumirem as suas funções.

Os tributos ingleses até agora mencionados, porém, incidiam somente sobre os bens móveis. Assim, a incidência sobre bens imóveis somente foi introduzida posteriormente, por Gladstone, em 1833, através da cobrança do *sucession duty*¹⁰.

Em Portugal, há notícias da existência de longa data do imposto sobre transmissões, desaparecendo por ocasião da invasão napoleônica e retornando com a retomada do poder pelos portugueses. A invasão napoleônica, por sua vez, foi de suma importância para a implementação do citado imposto no Brasil.

No Brasil, com a chegada de D. João VI, o país foi elevado à categoria de Reino Unido à Portugal e Algarves, dando início a formação do sistema tributário brasileiro¹¹. Dessa forma, cria-se, em 1808, uma série de impostos, dentre os quais podemos destacar a “décima das heranças e dos legados”, que marca a introdução do imposto sobre transmissões no país, bem como a sisa sobre bens de raiz e escravos, caracterizada como imposto sobre transmissão *inter vivos*.

A décima das heranças e dos legados foi regulamentada pelo Alvará Régio de 17 de junho de 1809, que assim previa, nos §8º e §9º:

§8.º Nenhuma quitação de herdeiro ou de legatário, por efeito de testamento, poderá ser aceita em Juízo, nem se poderá com ela haver o testamento por cumprido, sem que a quitação tenha sido primeiramente selada, pagando-se por este selo a décima da herança, ou legado, que efetivamente se arrecadar, não sendo os herdeiros, ou legatários, descendentes ou ascendentes do testador.

§9.º Igualmente se praticará o mesmo com os herdeiros que não forem descendentes ou ascendentes *ab intestato*; com a diferença, porém, que o herdeiro, que for parente do herdeiro *ab intestato* até o segundo grau inclusive, contado na forma do direito canônico, não poderá ser empossado na herança, sem que, tendo feito o inventário e constando por documento autêntico a quantia líquida da herança no documento, pelo qual se lhe houver da mandar passar mandado de entrega, tendo feito pôr o selo e com ele pago

⁹ ARAÚJO, op. cit., p. 203.

¹⁰ SOARES, op. cit. 28.

¹¹ FERNANDES, Regina Pedrotti Vespero. **Impostos sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 26.

a décima da herança, que realmente arrecadar; e a quinta parte, sendo parente fora do segundo grau.¹²

As características desse imposto eram as seguintes: isenção absoluta na transmissão em linha reta (ascendentes e descendentes); taxa única de 10% para os parentes colaterais até o 2 grau, de acordo com o direito canônico, e estranhos, nas sucessões testamentárias; e a mesma taxa de 10% para os colaterais até o 2 grau e a de 20% para os demais parentes, nas sucessões *ab intestato*¹³.

Por sua vez, a transmissão em linha reta passou a ser tributada somente a partir de 1869, mediante o Decreto nº 4.355, de 17 de abril, que fixava a taxa de 1% a 10% para os herdeiros necessários.

O Alvará Régio de 17 de junho de 1809, portanto, é o primeiro documento brasileiro conhecido que trata de imposto sobre a transmissão de bens. Convém, agora, analisar como se desdobrou o imposto nas Constituições do Brasil posteriores ao referido documento, sobretudo no que diz respeito ao ente político detentor de competência tributária para a instituição deste imposto.

1.2 A EVOLUÇÃO DOS IMPOSTOS SOBRE TRANSMISSÃO NAS CONSTITUIÇÕES DO BRASIL

Com a independência e o advento da Constituição de 1824, o Brasil tornou-se um império, ou seja, um Estado Unitário, de modo que a arrecadação do imposto ficava entre as rendas gerais do Império. Essa Constituição não estabeleceu um sistema tributário nacional único, o que trouxe de mais relevante, em termos de Direito Tributário, foi o seu art. 171, *in verbis*:

Art. 171 - Todas as contribuições directas, á excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Divida Publica, serão annualmente estabelecidas pela Assembléa Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derogação, ou sejam substituidas por outras.¹⁴

¹² BRASIL. **Alvará Régio de 17 de junho de 1809**. Estabelece os impostos do papel sellado e das heranças e legados. Rio de Janeiro, RJ, 1809. Disponível em: http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/18321/collecao_leis_1809_parte1.pdf?sequen ce=1. Acesso em 19 mar. 2018.

¹³ ARAÚJO, op. cit., p. 205.

¹⁴ BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm Acesso em: 19 abr. 2018.

Posteriormente, com o Ato Adicional de 1834, a Lei nº 16, de 12 de agosto de 1834, houve a transformação dos Conselhos Gerais em Assembleias Legislativas (art. 1º), delegando a estes órgãos diversas competências legislativas (art. 10), dentre elas as de fixar as despesas municipais e provinciais e os impostos para elas necessários, contanto que não prejudiquem as imposições gerais do Estado.

Cumprе ressaltar que a denominação “décima das heranças e legados” foi substituída pela denominação próxima da atual de “Imposto de Transmissão de propriedade *Causa Mortis*” pelo art. 19 da Lei nº 1.507, de 26 de setembro de 1867.

Por fim, com a Proclamação da República, o Brasil deu início à fase republicana. Na Constituição de 1891, a primeira da República, o imposto sucessório passou a ser de competência exclusiva dos Estados, como se vê no seu art. 9º, *in verbis* - grifei:

Art. 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:
 1º) sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;
 2º) sobre Imóveis rurais e urbanos;
3º) sobre transmissão de propriedade;
 4º) sobre indústrias e profissões.¹⁵

Conforme o dispositivo acima, não há qualquer distinção entre a transmissão de propriedade *inter vivos* ou *causa mortis*, de modo que se conclui que todas as sucessões poderiam ser tributadas pelos Estados¹⁶. Assim, o modelo de propriedade de bens na Constituição de 1891 era unitário, incidindo sobre a transmissão de propriedade de bens em caráter geral¹⁷.

Seguindo a linha cronológica, a Constituição Federal de 1934 manteve sob competência privativa dos Estados o imposto sobre transmissão de propriedade; no entanto, diferenciou o imposto *causa mortis* do imposto *inter vivos*, cuja distinção não era feita no dispositivo constitucional anterior. Esse desdobramento em duas figuras impositivas se deu “adotando o critério jurídico da natureza do ato de transmissão e aquisição de bens ou por força de sucessão hereditária ou testamentária”¹⁸.

¹⁵ BRASIL. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm Acesso em: 19 mar. 2018.

¹⁶ SOARES, op. cit., p. 31.

¹⁷ 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.

¹⁸ Ibidem, p. 318.

Além disso, a Constituição Federal de 1934 foi pioneira na tentativa de solucionar o problema decorrente do conflito de competência entre os diversos entes tributantes quanto à incidência do imposto sobre transmissões. Assim, vejamos o seu art. 8º:

Art. 8º - Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

(...)

b) transmissão de propriedade causa mortis;

c) transmissão de propriedade imobiliária inter vivos, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade;

(...)

§ 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.¹⁹

Segundo o diploma constitucional em questão, quanto aos bens corpóreos, a competência para tributar o imposto *causa mortis* era a do Estado em que se localizassem os referidos bens. Em relação aos bens incorpóreos, a Constituição Federal de 1934 determinava duas regras: a primeira, nas sucessões ocorridas no país, a competência para tributação é do Estado onde ocorrer o falecimento, com base no critério do domicílio do *de cujus*; e, a segunda, que nas sucessões ocorridas no estrangeiro, a competência para a tributação é do Estado no qual os valores da herança forem transferidos aos herdeiros ou liquidados²⁰. É importante destacar que essa segunda regra é muito relevante para o tema que será tratado no terceiro capítulo do presente trabalho.

A Constituição Federal de 1937 reiterou as disposições contidas na Constituição de 1934; no entanto, acrescentou a expressão “em outro Estado” no texto do § 4º do art. 23, *in verbis* - grifei:

Art. 23 - É da competência exclusiva dos Estados, salvo a limitação constante do art. 35, letra *d*:

(...)

§ 4º - O imposto sobre a transmissão dos bens corpóreos cabe ao Estado em cujo território se achem 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 **em outro Estado** ou no estrangeiro,

¹⁹ BRASIL. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm Acesso em: 19 mar. 2018.

²⁰ FERNANDES, op. cit., p. 46.

será devido o imposto ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros.²¹

Mais uma vez, com o advento de uma nova Constituição, no ano de 1946, a disciplina constitucional não foi alterada, mantendo a competência para tributação com os Estados. Por conta da Emenda Constitucional nº 5, de 21 de novembro de 1961, uma alteração relevante foi a transferência da competência para tributação do imposto sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* para o rol de competências dos Municípios.

Em contrapartida, em 1965, foram feitas relevantes alterações no sistema tributário brasileiro, por conta da Emenda Constitucional nº 18, que instituiu a Reforma Tributária em nosso país. De acordo com essa emenda, “os impostos sobre transmissão *causa mortis* e *inter vivos* fundiram-se em um único imposto, de competência estadual, passando a tributar exclusivamente as transmissões de propriedade imobiliária”²².

As Constituições de 1967 (art. 24, I) e 1969 (art. 23, I) mantiveram sob competência dos Estados a instituição do imposto único sobre a transmissão da propriedade, permanecendo a exclusão dos bens móveis, bem como não adotando mudanças relevantes no cenário do sistema tributário brasileiro.

Em 5 de outubro de 1988 foi promulgada a nossa atual Constituição, a Constituição Federal de 1988. Essa Constituição promoveu novas e interessantes alterações nos impostos sobre transmissão de propriedade. O diploma legal manteve a competência dos Estados e do Distrito Federal para a tributação sobre transmissão *causa mortis* e *inter vivos* a título gratuito de bens imóveis, agora, estendendo-a também aos bens móveis. Estabelece o atual dispositivo constitucional, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;

(...)

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

²¹ BRASIL. Constituição (1937). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm Acesso em: 19 mar. 2018.

²² FERNANDES, op. cit., p. 47.

- a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;
 - b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;
- IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.²³

Com efeito, a tributação da transmissão de propriedade gratuita, seja ela *inter vivos* (doação) ou *causa mortis* é de competência dos Estados, já a tributação da transmissão de propriedade onerosa *inter vivos* passou a integrar a competência dos Municípios, acarretando uma melhoria na arrecadação de tais entes da federação em detrimento dos Estados.

Pertinente aqui, a análise feita por Regina Pedrotti Vespero Fernandes sobre as mudanças trazidas com a Constituição Federal de 1988:

Da análise dos dispositivos constitucionais em vigência, podemos observar que houve uma redução da competência dos Estado-membros em razão da transferência da competência impositiva do imposto sobre transmissão de bens imóveis a título oneroso aos Municípios. Mas essa redução foi compensada pelo legislador constitucional ao ampliar a competência estadual e distrital para a tributação da transmissão de bens e direitos móveis a título gratuito *causa mortis* e *inter vivos* (doação).²⁴

Ademais, outra novidade trazida pela nossa atual Constituição foi o inciso III do § 1º do art. 155, segundo o qual caberá à lei complementar definir a competência 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. E aqui se encontra o principal problema do presente trabalho, a inexistência dessa lei complementar definindo como deverão ser tributados esses casos previstos no art. 155, §1º, III, cuja discussão dar-se-á no terceiro capítulo do presente estudo.

Examinada, portanto, a evolução dos impostos sobre transmissão nas Constituições do Brasil ao longo do tempo, passemos à análise de aspectos mais relevantes desse imposto, no que diz respeito aos princípios jurídicos diretamente envolvidos (1.3), bem como às suas diretrizes de incidência (1.4). Somente após construída essa base de raciocínio, será possível averiguar criticamente a cobrança de ITCD nas transmissões a título gratuito de bens ou direitos ocorrida no estrangeiro.

²³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaoconsolidado.htm Acesso em: 19 mar. 2018.

²⁴ FERNANDES, op. cit., p. 48-49.

1.3. PRINCÍPIOS JURÍDICOS DIRETAMENTE ENVOLVIDOS

A compreensão de alguns princípios é primordial para o estudo do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações, uma vez que se encontram diretamente envolvidos com a incidência de tal imposto. A própria estrutura do ordenamento jurídico é constituída pelos princípios jurídicos, de modo que estes são cruciais à existência daquele. Isso porque os princípios “são os vetores e desprezá-los significa o desmoronamento do próprio sistema, razão pela qual, diz-se que desobedecer a um princípio é muito mais grave do que desobedecer a uma simples norma”²⁵.

Nesse ponto, Geraldo Ataliba conceitua:

Os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos). Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as últimas consequências”.²⁶

Para o professor Paulo de Barros Carvalho, por seu turno:

Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença²⁷.

Assim sendo, começo, pois, a abordagem com a análise de princípios constitucionais importantes (1.3.1), tais como o princípio republicano (1.3.1.1.), o princípio federativo (1.3.1.2) e o princípio da igualdade (1.3.1.3), que influenciam decisivamente no setor dos fenômenos jurídico-tributários. No segundo tópico, passo a examinar dois princípios tributários propriamente ditos (1.3.2), o princípio da capacidade contributiva (1.3.2.1) e o princípio da legalidade tributária (1.3.2.2), uma vez que, além dos princípios gerais expostos (1.3.1), o exercício do poder tributário encontra máximas, também constitucionais, especialmente dirigidas à matéria tributária.

²⁵ FERNANDES, op. cit., p. 32.

²⁶ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 34.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 160.

1.3.1 Princípios constitucionais importantes

1.3.1.1 Princípio republicano

Conforme dispõe o art. 1º da Constituição Federal, o Brasil é uma república federativa²⁸. Este princípio é imprescindível, uma vez que coordena não só a legislação, mas também a própria Constituição, penetrando e disseminando seus efeitos por todo o sistema jurídico²⁹.

O professor Roque Antonio Carrazza define como República “o tipo de governo, fundado na igualdade forma, das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade”³⁰.

Para Geraldo Ataliba, “caracteriza-se modernamente o regime republicano pela tripartição do exercício do poder e pela periodicidade dos mandatos políticos, com consequentes responsabilidades dos mandatários”³¹.

Com relação ao princípio republicano, Roque Antonio Carrazza explica que:

(...) Diante do princípio republicano, é proibida a concessão de vantagens tributárias fundadas em privilégios de pessoas ou categorias de pessoas. Deveras, como advento da República, foi-se o tempo entre nós, em que as normas tributárias podiam ser editadas em proveito das classes dominantes, até porque, nela, extintos os títulos nobiliárquicos, os privilégios de nascimentos e os foros de nobreza, “todos são iguais perante a lei (CF, art. 5º)”³².

E continua, “os tributos, no Brasil, devem ser instituídos e arrecadados sem se ferir a harmonia entre os direitos do Estado e os direitos de cada um do povo”³³. Ainda, acrescenta que:

Não é porque o Estado, para sobreviver, precisa de meios pecuniários (dinheiro) que os contribuintes podem ter seus direitos atropelados (...). O

²⁸ CF/1988. Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político (...).

²⁹ FERNANDES, op. cit., p. 33

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 67.

³¹ ATALIBA, op. cit., p. 37.

³² CARRAZZA, op. cit., p. 85.

³³ Ibidem, p. 86.

princípio republicano leva-nos necessariamente, (...) ao princípio da destinação pública do dinheiro obtido mediante a tributação (...).³⁴

Deste modo, o princípio republicano leva ao princípio da generalidade da tributação, segundo o qual a carga tributária, longe de ser imposta sem qualquer critério, alcança a todos com isonomia e justiça e, por outro raio semântico, o sacrifício econômico que o contribuinte deve suportar precisa ser igual para todos os que se acham na mesma situação jurídica.³⁵

Sendo assim, passo a analisar outro princípio básico e fundamental que se encontra muito relacionado ao princípio deste tópico, qual seja: o princípio federativo.

1.3.1.2 Princípio federativo

“A federação é uma decorrência necessária no sistema brasileiro, do próprio regime republicano”³⁶. Isso pode ser confirmado, inclusive, com a leitura do art. 1º da Constituição Federal, que não fala somente em república, mas em república federativa.

Roque Antonio Carrazza afirma que “federação (de *foedus*, *foedoris*, aliança, pacto) é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (Estados-membros)”³⁷. Isto é, decorre do princípio federativo a coexistência de um Estado brasileiro, da União e dos Estados-membros.

Desses três, o Estado brasileiro é o único soberano, ou seja, aquele “que possui o poder supremo, absoluto e incontrastável, que não reconhece, acima de si, nenhum outro poder (...) sobrepaira toda e qualquer autoridade”³⁸. A União e os Estados, por sua vez, “são dotados de autonomia, pois extraem suas competências da mesma norma – a Constituição, porém não soberanos”³⁹. Por consequência do princípio federativo, Roque Antonio Carrazza sustenta que:

“No Brasil convivem harmonicamente a ordem jurídica global (o Estado brasileiro) e as *ordens jurídicas parciais, central* (a União) e *periféricas* (os Estados-membros). Esta múltipla incidência só é possível por força da

³⁴ CARRAZZA, loc. cit.

³⁵ Ibidem, p. 88.

³⁶ FERNANDES, op. cit., p. 35.

³⁷ CARRAZZA, op. cit., p. 139.

³⁸ CARRAZZA, loc. cit.

³⁹ FERNANDES, op. cit., p. 36.

cuidadosa discriminação de competências, levada a efeito pela Constituição da República”.⁴⁰

Deste modo, constata-se que o Brasil é um estado federal, no qual a União e os Estados ocupam, juridicamente, o mesmo plano hierárquico, de modo que devem, assim, receber um tratamento paritário⁴¹.

Ademais, dispõe o art. 60, §4, da Constituição Federal, o seguinte - grifei:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
 § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I - a forma federativa de Estado;
 II - o voto direto, secreto, universal e periódico;
 III - a separação dos Poderes;
 IV - os direitos e garantias individuais.⁴²

Isso significa que a indissolubilidade da federação, prevista no art. 1º da Constituição Federal, é corroborada pelo artigo acima mencionado, qual seja o art. 60, §4, da Constituição Federal. Neste dispositivo, há proibição de qualquer proposta de emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa de estado.

Dando continuidade à análise do princípio federativo, importante, nesse aspecto, os ensinamentos de Roque Antônio Carrazza:

Foi para evitar possíveis choques que o Constituinte delimitou as competências federais e estaduais. União e Estados só podem desenvolver suas atividades nos campos que lhes foram reservados. Assim, nem a União há de invadir os limites de competência dos Estados, nem estes poderão imiscuir-se em assuntos federais.⁴³

Geraldo Ataliba, seguindo essa linha de pensamento, sustenta que:

Federação implica igualdade jurídica entre a União, e os Estados, traduzida num documento (constitucional) rígido, cuja principal função é discriminar competências de cada qual, de modo a não ensejar violação da autonomia recíproca por qualquer das partes.⁴⁴

Diante do exposto, conclui-se que “cada ente público é autônomo para instituir e arrecadar os tributos de sua competência (discriminados na Constituição), não

⁴⁰ CARRAZZA, op. cit., 152

⁴¹ Ibidem, p. 153.

⁴² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm Acesso em: 25 mar. 2018.

⁴³ CARRAZZA, op. cit., p. 160.

⁴⁴ ATALIBA, Geraldo Ataliba. Princípio federal – Rigidez Constitucional e Poder Judiciário. In: **Estudos e Pareceres de Direito Tributário**. vol. 3. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 9-10.

podendo um invadir a competência do outro, nem tolhê-la”⁴⁵. Importante destacar, porém, que a Constituição Federal conferiu aos Estados não só as competências que expressamente enunciou, mas também as que não atribuiu à União, aos Municípios ou ao Distrito Federal. Segundo Roque Antonio Carrazza, “a teoria clássica chama estas competências não enumeradas de *residuais* ou *remanescentes*”⁴⁶.

O princípio federativo está entre os mais relevantes dos quais nosso ordenamento jurídico alberga. Com isso, pode-se dizer que “tanto o princípio republicano quanto o federal são postos como regras supraconstitucionais, princípios super-rígidos, pedras basilares de todo o sistema”⁴⁷.

Nesse sentido, “toda lei emanada de quaisquer órgãos constituídos do país há de se submeter às balizas e limites contidos na Constituição e, sobretudo, buscar realizar os princípios constitucionais”⁴⁸, e dentre eles estão os princípios republicano e federativo.

1.3.1.3 Princípio da igualdade

O princípio da igualdade também é fundamental e decorrente dos princípios vistos anteriormente. “É direito público subjetivo o tratamento igual de todos os cidadãos”⁴⁹.

Podemos extrair o princípio da igualdade do *caput* do art. 5º da Constituição Federal, vejamos:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, (...).⁵⁰

No entanto, como bem observa Paulo de Barros Carvalho, “o conceito de igualdade, porém, não é de fácil determinação (...) em função de sua plasticidade,

⁴⁵ FERNANDES, op. cit., p. 36.

⁴⁶ CARRAZZA, op. cit., p.158

⁴⁷ FERNANDES, op. cit., p. 36.

⁴⁸ Ibidem, p. 37.

⁴⁹ FERNANDES, loc. cit.

⁵⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm Acesso em: 19 mar. 2018.

amolda-se diferentemente aos múltiplos campos de incidência material das regras jurídicas”⁵¹. Assim, “penosa a indicação precisa de seu conteúdo”⁵²

Nesta senda, explica Celso Antônio Bandeira de Mello, que tem importante contribuição neste tema, que:

O preceito de igualdade, como há tempo tem sido assinalado, é norma voltada quer para o aplicador da lei, quer para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas a própria edição dela assujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas.⁵³

Depreende-se, assim, que a legislação deve ser abstrata, isto é, impessoal e genérica. A igualdade é, pois, “a primeira base de todos os princípios constitucionais dos Estados democráticos e condiciona a própria função legislativa, que é a mais nobre, alta e ampla de quantas funções o povo, republicanamente, decidiu criar”⁵⁴. Para Regina Pedrotti Vespero Fernandes, a igualdade é “princípio nuclear de todo o sistema constitucional básico do regime democrático. Sem ele não há república, não há federação, não há democracia, não há justiça. É clausula pétrea por excelência”⁵⁵.

Nesse sentido, a doutrina do ilustre Geraldo Ataliba:

Deve o legislador disciplinar as atividades do Estado e dos cidadãos, a fim de tornar a isonomia um valor vivo e concreto, a ser incessantemente perseguido pela sociedade, pelo poder público, por todos os cidadãos (...) Daí o impor-se ação positiva e concreta do Estado na promoção efetiva da igualdade, ao lado de legislação compensatória das desigualdades. Nessa linha estão inúmeros preceitos constitucionais concernentes à ordem econômica e social. Tal postura, porém, tem se revelado manifestamente insuficiente.⁵⁶

Especificamente para o Direito Tributário, o princípio da igualdade encontra-se consagrado no art. 150, II, da Constituição Federal, vejamos:

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

⁵¹ CARVALHO, op. cit., p. 163.

⁵² CARVALHO, loc. cit.

⁵³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 13.

⁵⁴ FERNANDES, op. cit., p. 37.

⁵⁵ Ibidem, p. 38.

⁵⁶ ATALIBA, op. cit., 163.

profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.⁵⁷

Na doutrina de Hugo de Brito Machado, *in verbis*:

*O princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais. Como manifestação desse princípio temos, em nossa Constituição, a regra da uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional.*⁵⁸

Sempre que se fala em igualdade, Roque Antonio Carrazza traz as seguintes indagações: “Igualdade em que? Igualdade sob que perspectiva e como?”⁵⁹. Isso porque, igualdade é uma relação entre dois ou mais sujeitos e razão de um critério que serve a uma finalidade.⁶⁰

Assim, Humberto Ávila, acerca da igualdade, descreve que:

Pode ser definida como sendo a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de uma determinada finalidade.⁶¹

Analisados esses três princípios constitucionais gerais, passo a analisar, nos dois próximos tópicos, máximas constitucionais especialmente dirigidas ao Direito Tributário. São elas o princípio da capacidade colaborativa (1.3.2.1) e o princípio da legalidade tributária (1.3.2.2).

1.3.2 Princípios tributários

1.3.2.1 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade colaborativa, também chamado de princípio da capacidade econômica, é corolário do princípio da igualdade, isto é, um desmembramento deste no Direito Tributário, como explicar-se-á a seguir. Este

⁵⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm Acesso em: 19 mar. 2018.

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 38.

⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **O princípio da igualdade**. Revista Justitia. v. 37. n. 90. 1975, p. 338.

⁶⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 40.

⁶¹ Ibidem, p. 42.

princípio, além de estar atrelado ao princípio da igualdade, “ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos”⁶².

Conforme preceitua Leandro Paulsen, “o princípio da capacidade colaborativa “configura verdadeiro princípio a orientar toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias”⁶³. Com isto, observa-se que o destinatário imediato deste princípio é o próprio legislador ordinário das pessoas políticas. Nesse sentido, “é ele que deve imprimir aos impostos que cria *in abstracto*, um caráter pessoal, graduando-se conforme a capacidade econômica dos contribuintes”⁶⁴.

Segundo este princípio, o Estado deve exigir das pessoas que contribuam para a despesa pública na medida de sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam mais se comparados aos menos providos de riqueza⁶⁵. Assim, pois, “o legislador tem o dever, enquanto descreve a hipótese de incidência e a base de cálculo de impostos, de escolher fatos que exibam conteúdo econômico”⁶⁶.

O princípio da capacidade contributiva encontra-se positivado no art. 145, §1º, da Constituição Federal, vejamos - grifei:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados **segundo a capacidade econômica** do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.⁶⁷

Esse dispositivo, por sua vez, suscita inúmeros questionamentos, principalmente em relação à extensão deste princípio, uma vez que o §1º fala que os “impostos” terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Segundo Leandro Paulsen, “cuida-se de princípio fundamental de tributação aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto conforme as características de cada qual”⁶⁸.

⁶² FERNANDES, op. cit., p. 39.

⁶³ PAULSEN, op. cit., p. 72.

⁶⁴ FERNANDES, op. cit., p. 40.

⁶⁵ PAULSEN, op. cit., 72.

⁶⁶ FERNANDES, op. cit., p. 40.

⁶⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm Acesso em: 19 mar. 2018.

⁶⁸ PAULSEN, op. cit., p. 72.

O doutrinador Hugo de Brito Machado segue a mesma linha de pensamento, pois, segundo ele, “o princípio da capacidade contributiva, ou capacidade econômica, diz respeito aos tributos em geral e não apenas aos impostos, embora apenas em relação a estes esteja expressamente positivado na Constituição”⁶⁹.

O doutrinador Geraldo Ataliba, por sua vez, conceitua a capacidade econômica como “a real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza como lastro à tributação”⁷⁰.

Portanto, em relação ao princípio da capacidade contributiva, transcrevo a conclusão obtida por Regina Pedrotti Vespero Fernandes:

Pode-se concluir que o princípio da capacidade contributiva está inserto de forma expressa no sistema constitucional brasileiro, sendo corolários dos princípios da igualdade, federativo e republicano. O sentido da expressão “sempre que possível” é a de que, independentemente da disposição das palavras do Texto Supremo, somente é aplicável aos tributos que possuam caráter pessoal e não à capacidade econômica. O sentido da expressão “caráter pessoal” dos impostos está diretamente relacionada à pessoa do sujeito passivo da obrigação, levando-se em consideração a sua condição econômica e os indícios que melhor valorem esta situação.⁷¹

Feitas tais considerações, para encerrar o tópico relativo aos princípios jurídicos diretamente envolvidos com o ITCD, passo a analisar o princípio da legalidade tributária.

1.3.2.2 Princípio da legalidade tributária

É sabida a existência genérica do princípio da legalidade em nosso ordenamento jurídico, positivado no art. 5º da Constituição Federal. Entretanto, para o Direito Tributário, há previsão do princípio da legalidade estritamente em relação a esta matéria, no art. 150, I, da Constituição Federal, vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.⁷²

⁶⁹ MACHADO, op. cit., p. 40.

⁷⁰ ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. **V Congresso Brasileiro de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 50.

⁷¹ FERNANDES, op. cit., p. 41.

⁷² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm Acesso em: 19 mar. 2018

O princípio da igualdade é multissecular, tendo sido consagrado, na Inglaterra, na Carta Magna de 1215, do Rei João Sem Terra, a quem os barões ingleses impuseram a necessidade de aprovação prévia dos súditos para a cobrança de tributos (*no taxation without representation*)⁷³.

Ressalte-se que o conteúdo do princípio da legalidade tributária vai, ainda, além da simples autorização do Poder Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. Por conta disso, “é mister que se defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias”⁷⁴.

Para a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, isso significa que:

“Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de Lei”⁷⁵

Nessa mesma linha, entende o doutrinador Hugo de Brito Machado, segundo o qual:

Realmente, é indubitoso que, se somente a lei pode criar, somente a lei pode aumentar, a não ser hipóteses ressalvadas pela própria Constituição. Admitir, fora dessas hipóteses, que o tributo pode ser aumentado por norma inferior é admitir que essa norma inferior modifique o que em lei foi estabelecido, o que constitui evidente absurdo.⁷⁶

Sendo assim, após compreender alguns princípios essenciais para o estudo do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações, encerro o presente tópico e dou continuidade ao estudo do ITCD, agora analisando as diretrizes de incidência deste imposto (1.4).

1.4 DIRETRIZES DE INCIDÊNCIA DOS IMPOSTOS SOBRE TRANSMISSÕES NÃO ONEROSAS

⁷³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 508.

⁷⁴ AMARO, loc. cit.

⁷⁵ CARVALHO, op. cit., p. 169.

⁷⁶ MACHADO, op. cit., p. 32.

O imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações, reconhecido por várias siglas (ITD, no RJ, SE, e BA; ICD, em PE; IHD, em GO; ITCD, no DF, MS, MG, RS, PR, SC, e ITCMD, em SP e PR), está disposto no art. 155, I, de nossa Carta Magna, que reserva aos Estados e ao Distrito Federal a competência para a sua instituição. No Estado do Rio Grande do Sul, o ITCD foi instituído pela Lei nº 8.821 de 1989.

Nesse ponto do presente trabalho, pretendo analisar, resumidamente, as diretrizes de incidência dos impostos sobre transmissão não onerosas, abordando os principais aspectos do ITCD, tais como: hipótese de incidência e fato gerador (1.4.1), sujeição ativa e passiva (1.4.2), base de cálculo (1.4.3), alíquotas (1.4.4) e o aspecto espacial do tributo (1.4.5).

1.4.1 Hipótese de incidência e fato gerador

Conforme preceitua Leandro Paulsen, “a lei, ao instituir determinado tributo, estabelece a sua hipótese de incidência, ou seja, a previsão abstrata da situação a que atribui o efeito jurídico de gerar a obrigação de pagar”⁷⁷. Para além disso, podemos dividir a instituição de determinado tributo em hipótese de incidência, que diz respeito ao pressuposto legal; e em fato gerador, que é a ocorrência no mundo dos fatos da situação abstrata prevista na lei⁷⁸.

Segundo José Jayme de Macêdo Oliveira, a própria regra constitucional do ITCD já adianta seu fato gerador, pois traz na leitura de seu artigo as expressões “transmissão, “*causa mortis*” e “doações”, de quaisquer bens ou direitos⁷⁹. Com base nisso, podemos extrair que “a hipótese legal de incidência do imposto tem de ser a transmissão (mudança de titularidade), ocorrida através de dois fatos jurídicos mencionados (*causa mortis* ou doação), relativamente a bens de qualquer natureza (móveis ou imóveis)”⁸⁰.

Para possibilitar um exame mais detido acerca das hipóteses de incidência do ITCD, convém analisar a Lei que instituiu esse imposto no Estado do Rio Grande do Sul, a Lei nº 8.821 de 1989, cujo conteúdo é muito semelhante às legislações dos demais Estados:

⁷⁷ PAULSEN, op. cit., p. 199.

⁷⁸ PAULSEN, loc. cit.

⁷⁹ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos Estaduais: ICMS, ITCD e IPVA**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 328.

⁸⁰ OLIVEIRA, loc. cit.

Art. 2.º 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.⁸¹

Consoante dispõe o art. 2º da referida lei, o fato gerador do ITCD se dá com a transmissão da propriedade ou de quaisquer bens e direitos em razão do falecimento do titular (*causa mortis*) ou mediante doação (*inter vivos*).

Segundo Eduardo Sabbag, transmissão é “a passagem jurídica da propriedade ou de bens e direitos de uma pessoa para outra. Ocorre em caráter não oneroso, seja pela ocorrência da morte (transmissão causa mortis), ou doação (liberalidade)”⁸².

Assim, a transmissão *causa mortis* é a transferência dos bens de quem faleceu para seus herdeiros (legítima) ou legatários (via testamento), aplicando-se a lei vigente à época da sucessão⁸³. Gize-se que a transmissão dos bens ou direitos se opera desde o óbito, de modo instantâneo e sem qualquer formalidade, de acordo com o princípio de *saisine*.

A doação, por sua vez, “é o contrato a título gratuito, definido, no Código Civil (art. 538)⁸⁴, como aquele em que a pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra, que os aceita”⁸⁵. Ainda, Orlando Gomes conceitua doação como o “contrato pelo qual uma das partes se obriga a transferir gratuitamente um bem de sua propriedade para patrimônio da outra, que se enriquece na medida em que aquela empobrece”⁸⁶.

Na doação de bens imóveis, o fato gerador dar-se-á no momento da transcrição realizada junto ao Registro de Imóveis competente⁸⁷. Por outro lado, a doação de bens móveis ou direitos ocorre com a tradição destes (física, escritural, etc.), que, se for o

⁸¹ RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 8.821 de janeiro de 1989**. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.821.pdf> Acesso em: 15 abr. 2018.

⁸² SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 1017.

⁸³ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2016, p. 256.

⁸⁴ Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.

⁸⁵ OLIVEIRA, op. cit., p. 329.

⁸⁶ GOMES, Orlando. **Contratos**. São Paulo: Forense, 2009, p. 253.

⁸⁷ PAULSEN; MELO, op. cit., p. 259.

caso, deve se dar, também, com o respectivo registro do ato em algum órgão, como o Departamento de Trânsito, para o caso de doação de veículo, por exemplo⁸⁸.

1.4.2 Sujeição ativa e passiva

De acordo com Regina Pedrotti Vespero Fernandes, “sujeito ativo é o credor da obrigação tributária”⁸⁹, em outras palavras, “é a pessoa a quem a lei atribui o direito subjetivo de exigir o tributo”⁹⁰. Em regra, os Estados e o Distrito Federal são os sujeitos ativos do ITCD, tendo em vista a competência que a Constituição Federal lhes outorga (art. 155, I).

No entanto, o art. 151, §1, III, da Constituição Federal prevê o seguinte:

- III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:
 - a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;
 - b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.⁹¹

Nesse contexto, a ausência da lei complementar prevista no inciso III, alíneas a e b, tem ensejado muita discussão acerca de quem deve ser o sujeito ativo do ITCD nas hipóteses o que o doador tiver domicílio ou residência no exterior; ou quando, o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior, uma vez que os Estados e o Distrito Federal carecem de competência para dispor sobre a referida tributação⁹². Como já referido, este é o principal problema do presente trabalho, cuja abordagem dar-se-á posteriormente no terceiro capítulo deste estudo.

Sujeito passivo, por sua vez, “é a pessoa de quem se exige o cumprimento da prestação, ou seja, é aquele a quem a lei determina o dever jurídico de cumprir a prestação pecuniária, dando ao sujeito ativo uma quantia em dinheiro”⁹³. Segundo

⁸⁸ PAULSEN; MELO, loc. cit.

⁸⁹ FERNANDES, op. cit., p.85.

⁹⁰ FERNANDES, loc. cit.

⁹¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm Acesso em: 15 abr. 2018.

⁹² PAULSEN; MELO, op. cit., p. 262.

⁹³ FERNANDES, op. cit., p. 85.

Geraldo Ataliba, “é o devedor, convencionalmente chamado de contribuinte (...) é a pessoa que terá diminuição patrimonial com a arrecadação do tributo”⁹⁴.

Tomando como base a Lei nº 8.821 de 1989, do Estado do Rio Grande do Sul, que trata da sujeição passiva em seu art. 8, são contribuintes do ITCD: nas doações, o doador, quando o domiciliado ou residente no país; o donatário, quando o doador não for domiciliado ou residente no país; o nu-proprietário, na extinção do usufruto por morte do usufrutuário; e o beneficiário. Nas transmissões *causa mortis*, por seu turno, são contribuintes os beneficiários ou recebedores dos bens ou direitos transmitidos⁹⁵. As demais legislações de outros Estados não diferem muito do modelo adotado pelo Estado do Rio Grande do Sul.

1.4.3 Base de cálculo

Conforme Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo, a base de cálculo “é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda nacional ou em Unidades Fiscais do Estado”⁹⁶. Para Geraldo Ataliba, que usa a expressão base imponível, “é uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação do *quantum debeatur*”⁹⁷.

O valor venal pode ser entendido como o valor real do bem ou direito, ou seja, equivale-se ao valor corrente de mercado, “o preço pelo qual o bem ou o direito tem sido alienado em condições normais de livre concorrência”⁹⁸. Nesse sentido, a base de cálculo do ITCD deve levar em consideração o valor de mercado do bem ou direito na abertura da sucessão, ou realização do ato ou contrato de doação.

Segundo a Lei nº 8.821 de 1989, do Estado do Rio Grande do Sul, a base de cálculo do ITCD é a seguinte:

Art. 12. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, transmitidos, apurado mediante avaliação procedida

⁹⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de incidência tributária**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992, pp. 78-79.

⁹⁵ RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 8.821 de janeiro de 1989**. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.821.pdf> Acesso em: 15 abr. 2018.

⁹⁶ PAULSEN; MELO, op. cit., p. 264.

⁹⁷ ATALIBA, op. cit., p. 97.

⁹⁸ OLIVEIRA, op. cit., p. 336.

pela Fazenda Pública Estadual ou avaliação judicial, expresso em moeda corrente nacional e o seu equivalente em quantidade de UPF-RS, obedecidos os critérios fixados em regulamento.⁹⁹

Para Milton Delgado Soares, a base de cálculo é “o elemento do tributo que tem por objetivo delimitar, quantitativamente, o seu fato gerador”¹⁰⁰. Por conta disso, ela possui três funções básicas: a primeira é a quantificação do dever tributário; a segunda, a adaptação do dever à capacidade contributiva do sujeito passivo; e, por fim, a terceira, a definição da espécie tributária, já que é uma quantificação do fato gerador da obrigação tributária.¹⁰¹

A quantificação do valor do tributo é feita mediante dois elementos, que são denominados elementos quantitativos. O primeiro, é a base de cálculo, ao passo que o segundo, é a alíquota, que passo a analisar a partir desse momento, portanto.

1.4.4 Alíquotas

No Direito Tributário Brasileiro, a alíquota é a matéria submetida ao regime de legalidade, integrando a estrutura do cálculo de incidência. Unida à base de cálculo, a alíquota dá a composição numérica da dívida, determinando o valor que deve ser pago pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação tributária que nasce com a ocorrência do fato gerador.¹⁰²

Em 05 de maio de 1992, o Senado Federal editou a Resolução nº 9, a qual definiu que a alíquota máxima do ITCD seria de 8%, com vigência a partir de 1 de janeiro do mesmo ano. Determinação essa que, em obediência ao princípio constitucional da anterioridade, só teve efeitos práticos no exercício do ano de 1993.

Como em relação a todos os tributos, fica a cargo do titular da competência a definição da alíquota (ou das alíquotas), mediante qual (quais) se efetua a apuração do valor do imposto a pagar. No Estado do Rio Grande do Sul, as alíquotas são de 4% para a transmissão *causa mortis* e de 3% para a transmissão por doação, de acordo com os arts. 18 e 19 da Lei nº 8.821 de 1989.

⁹⁹ RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 8.821 de janeiro de 1989**. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.821.pdf> Acesso em: 15 abr. 2018.

¹⁰⁰ SOARES, op. cit., p. 49.

¹⁰¹ Ibidem, p. 50.

¹⁰² FERNANDES, op. cit., p. 92.

1.4.5 Aspecto espacial

O estudo do aspecto espacial do ITCD é de suma importância para a resolução de questões como, por exemplo, saber qual Estado da federação faz jus ao imposto quando o inventário processar-se em um Estado e existirem bens situados em outro ou quando houver desproporcionalidade dos quinhões no esboço de partilha nestes casos. Assim, a Constituição Federal, ainda que de modo parcial, determinou as regras de competência deste imposto, em seu art. 155, §1º:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
(...)
§ 1º O imposto previsto no inciso I:
I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal
II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;
III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:
a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;
b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;
IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.¹⁰³

Como se pode observar, há uma divisão de competência entre os bens imóveis (inciso I) e os bens móveis (inciso II). Em relação aos bens imóveis e seus respectivos direitos, a competência para cobrar o ITCD pertence ao Estado no qual estiver localizado o imóvel ou ao Distrito Federal, tanto nas transmissões *causa mortis* quanto nas doações.

Nesse sentido, o art. 41 do Código Tributário Nacional, em consonância com a regra constitucional, dispõe que:

Art. 41. 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.¹⁰⁴

Relativamente aos bens móveis, títulos e créditos, por sua vez, a cobrança de ITCD compete aos Estados em que se processar o inventário ou o arrolamento, ou ao

¹⁰³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm Acesso em: 16 abr. 2018.

¹⁰⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm Acesso em: 16 abr. 2018.

Distrito Federal, em se tratando de transmissões *causa mortis*; ou ao Estado onde o doador tiver domicílio ou ao Distrito Federal, em se tratando de doações.

Por fim, encerrando o tópico e também o segundo capítulo, digo que a Constituição Federal determinou de modo parcial as regras de competência do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações. Isto porque, no art. 155, §1, III, determinou que nos casos em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou que o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado no exterior ou teve seu inventário lá processado, a competência será instituída por lei complementar, a qual nunca existiu em nosso ordenamento jurídico.

Para Milton Delgado Soares, “os Estados, observados os preceitos constitucionais, podem se valer da competência legislativa plena prevista no art. 24 §3º, do da Constituição”¹⁰⁵. No entanto, esse vácuo legislativo e seus desdobramentos serão aprofundados no terceiro capítulo do presente trabalho. Antes, porém, é necessário analisar os principais aspectos da competência tributária em nosso ordenamento jurídico.

¹⁰⁵ SOARES, op. cit., p. 49.

2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Nesse ponto do presente trabalho, pretendo analisar o conceito de competência tributária (2.1), a distribuição desta no atual ordenamento jurídico brasileiro (2.2), as principais características que ostenta (2.3), as classificações em competência privativa, comum e residual (2.4), e, por último, a ocorrência de bitributação e *bis in idem* em nosso ordenamento jurídico (2.5), diferenciando um instituto do outro.

2.1 CONCEITO

Inicialmente, cumpre ressaltar que a expressão competência tributária se manifesta em várias proporções semânticas¹⁰⁶, cabendo ao jurista interpretar a significação da expressão de acordo com o caso em que ela aparece. No presente capítulo, estarei utilizando a expressão competência tributária no mesmo sentido de competência legislativa (de legislar, pelo Poder Legislativo), não se confundindo com a capacidade tributária ativa.

É importante alertar sobre o sentido aqui adotado, pois frequentemente a pessoa que exercita a competência tributária se coloca também na posição de sujeito ativo, fazendo-se mister tal distinção, a fim de evitar confusões. Deste modo, como bem explica Paulo de Barros Carvalho “uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico do sujeito ativo”.

Posto isso, convém estabelecer o conceito de competência legislativa, que pode ser entendida como “a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo”¹⁰⁷.

Nesse sentido, a competência tributária, portanto, pode compreender-se como “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”¹⁰⁸. Ou ainda, como a “possibilidade de criar, *in*

¹⁰⁶ CARVALHO, op. cit., p. 218.

¹⁰⁷ Ibidem, p. 217.

¹⁰⁸ Ibidem, p. 218.

abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”¹⁰⁹.

Para Milton Delgado Soares, a competência tributária pode ser conceituada como “um poder indelegável atribuído, pela Constituição da República, aos entes que compõem a federação, para a instituição, mediante lei específica, de determinado tributo”¹¹⁰. Em outras palavras, são os limites estabelecidos pela Constituição da República, dentro dos quais cada ente pode exercer o seu poder de tributar (*potestade*).

Consoante o entendimento de Luciano Amaro:

Competência tributária é a aptidão para criar tributos (...). O poder de criar tributo é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição.¹¹¹

Para Eduardo Sabbag, por sua vez, “competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária”¹¹².

Para o presente trabalho, nos interessa analisar a competência tributária para a instituição do imposto *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos. Como será visto de modo aprofundado, tal competência é atribuída, privativamente, aos Estados e ao Distrito Federal, pelo art. 155, I, da Constituição Federal.

Ademais, ensina Roque Antonio Carrazza que, em nosso país não há falar em poder tributário (incontrastável, absoluto), mas tão somente em competência tributária (regrada, disciplinada pelo direito), isso porque “a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo”¹¹³, é dizer, dentro dos limites da Constituição Federal de 1988. Portanto, passo a analisar o detalhamento da competência tributária em nossa atual Constituição Federal.

2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

¹⁰⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 533.

¹¹⁰ SOARES, op. cit., p. 34.

¹¹¹ AMARO, op. cit., p. 95.

¹¹² SABBAG, op. cit., p. 395.

¹¹³ CARRAZZA, op. cit., p. 531.

“A Constituição Federal, no Brasil, é a *lei tributária fundamental*, por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos”¹¹⁴. Tão é verdade esta frase que, em nosso ordenamento jurídico, a competência tributária de cada ente político é estabelecida taxativamente pela Constituição da República, em seus arts. 145 a 149-A, de modo que “as possibilidades de tributação são, portanto, *numerus clausus*”¹¹⁵. Isso porque, no Brasil, por força do princípio da legalidade, a inclusão de novas normas jurídicas tributárias deve ser feita, exclusivamente, por intermédio de lei. Assim determina o art. 150, I, da Constituição Federal, como já visto no tópico 1.3.2.2 do presente trabalho.

Isso significa que, se a Constituição Federal atribui aos Estados competência para instituir um imposto, está dando também a estes plena competência para legislar a respeito, desde que respeitadas a Constituição Federal, as Constituições dos Estados e as Leis Orgânicas¹¹⁶. Com isso, temos que “a Constituição Brasileira não criou tributos, mas apenas discriminou competências para que a União, os Estados e os Municípios e o Distrito Federal, por meio de lei, venham a fazê-lo”¹¹⁷.

Em contrapartida, o exercício, por um ente político, de competência concedida constitucionalmente a outro, implica invasão de competência, uma vez que cada qual deve circunscrever-se à competência que lhe foi outorgada, não podendo extrapolá-la¹¹⁸.

Nesta senda, a delimitação de competências dos entes políticos relativamente aos impostos encontra-se disposta nos arts. 153 a 156 da Constituição Federal. Com isso, são impostos de competência da União:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
 I - importação de produtos estrangeiros;
 II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
 III - renda e proventos de qualquer natureza;
 IV - produtos industrializados;
 V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
 VI - propriedade territorial rural;
 VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.¹¹⁹

¹¹⁴ CARRAZZA, op. cit., p. 532.

¹¹⁵ PAULSEN, op. cit., p. 93.

¹¹⁶ MACHADO, op. cit., p. 276

¹¹⁷ CARRAZZA, op. cit., p. 541.

¹¹⁸ PAULSEN, op. cit., p. 93.

¹¹⁹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm Acesso em: 29 abr. 2018.

Por sua vez, compete ao Estados e ao Distrito Federal instituir os seguintes impostos - grifei:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...) ¹²⁰

Em relação aos impostos municipais, por fim:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

IV - (Revogado pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...) ¹²¹

Examinando-se os artigos acima mencionados, podemos observar que nas normas constitucionais relativas à instituição de impostos, conforme preceitua Leandro Paulsen, utilizaram-se do critério da base econômica para a outorga de competências. Nesse aspecto, importante a transcrição de excerto escrito pelo renomado tributarista:

A competência tributária, relativamente a determinados tributos, é conferida mediante a indicação das situações reveladoras de riquezas passíveis de serem tributadas. Cuida-se de técnica de outorga de competência que restringe a tributação a determinadas bases econômicas, taxativamente arroladas. (...) Os arts. 153, 155 e 156 estabelecem as bases econômicas sobre os quais cada ente político, de forma privativa, poderá instituir imposto, sem prejuízo, por certo, das competências residual e extraordinária da união, observados os seus requisitos próprios, nos termos do art. 154. Confere, assim, a tributação de determinadas riquezas à União (importação, exportação, renda, operações com produtos industrializados etc.), de outras aos Estados (circulação de mercadorias, propriedade de veículos automotores etc.) e de outras aos Municípios (prestação de serviços de qualquer natureza etc.). ¹²²

¹²⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaoconsolidado.htm Acesso em: 29 abr. 2018.

¹²¹ Ibidem.

¹²² PAULSEN, op. cit., p. 97.

Ademais, o referido autor alerta que o critério da base econômica enseja uma espécie de controle material acerca do objeto de tributação, mediante análise do fato gerador, da base de cálculo e do contribuinte, em face da riqueza que pode ser tributada¹²³. Isto pode ensejar uma extrapolação do significado possível da base econômica dada a determinado tributo, tendo em vista a limitação da competência às possibilidades sintáticas e semânticas de seu enunciado.

Cabe ressaltar, ainda, que a competência para legislar sobre Direito Tributário é concorrente entre a União, Estados e Distrito Federal, nos termos do art. 24, I, e seus §§ 1º e 4º, da Constituição da República. Com isso, a competência legislativa concorrente deve ser exercida da seguinte forma: a União é responsável pela produção de normas gerais (§1º do artigo 24 da Constituição Federal) e os Estados e Municípios terão a competência suplementar (§2º do citado dispositivo constitucional). Porém, em caso de inércia da União em estabelecer as normas gerais, os Estados e Municípios poderão legislar plenamente, não ficando a sua competência tributária abalada pela inércia da União, nos termos do §§ 3º e 4º, do artigo 24 da Constituição Federal. No entanto, esse tema será melhor tratado posteriormente, em conjunto com o tema principal do presente trabalho, no terceiro capítulo.

Como já destacado anteriormente, o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCD), foco de estudo do presente trabalho, é de competência estadual. Neste diapasão, somente os Estados e o Distrito Federal poderão efetivar a instituição do ITCD, através de leis emanadas das casas legislativas competentes. Feitas tais considerações, acerca da repartição de competências na Constituição Federal, passo a analisar as características da competência tributária.

2.3 CARACTERÍSTICAS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Para fins de analisar minuciosamente a competência tributária no que diz respeito às suas características, adoto no presente trabalho as seis qualidades apontadas pelo professor Roque Antonio Carrazza em seus estudos, quais sejam:

¹²³ Ibidem, p. 98.

privatividade (2.3.1), indelegabilidade (2.3.2), incaducabilidade (2.3.3), inalterabilidade (2.3.4), irrenunciabilidade (2.3.5) e, por fim, facultatividade do exercício (2.3.6).

2.3.1 Privatividade

De acordo com Roque Antonio Carrazza, no direito brasileiro, “a União, os Estados, os Municípios o Distrito Federal, no tocante à instituição de tributos, gozam de *privatividade* ou se preferimos, de *exclusividade*”¹²⁴, é dizer, “todos eles têm *faixas tributárias privativas*”¹²⁵. Portanto, a Constituição Federal indica as competências privativas de cada pessoa política.

Segundo o autor, a norma constitucional que trata de competência tributária confere à pessoa política a possibilidade de criar determinado tributo, de modo que, ao fazê-lo, denega tal possibilidade às demais pessoas políticas nela não indicadas. Nesse sentido:

Ao mesmo tempo em que *afirma* a aptidão *daquela* pessoa política para criar *aquele determinado* tributo, *nega a das demais* para fazerem o mesmo, ou seja, para o instituírem. É cláusula vedatória implícita, de endereço *erga omnes*, salvo, é claro, o próprio destinatário da faculdade: a pessoa política competente, nos termos da Constituição Federal.¹²⁶

Deste modo, na criação de determinado tributo por pessoa política que não detém competência tributária para tanto, há evidente violação às normas constitucionais. E acrescenta Roque Antonio Carrazza que “a falta de competência da pessoa política que, fazendo rosto à Constituição, cria tributos alheios acarreta a nulidade do ato por ofensa a princípio básico da ordem jurídica”¹²⁷.

Importante aqui, os ensinamentos de Rubens Gomes de Sousa:

Quando se alega incompetência, automaticamente se está alegando que alguém extravasou de limites. Portanto, talvez melhor do que a referência direta à competência, a referência indireta, pois a arguição de incompetência torna mais patente ainda que se trata de um ato exercido fora de limites prefixados.¹²⁸

¹²⁴ CARRAZZA, op. cit., p. 550.

¹²⁵ CARRAZZA, loc. cit.

¹²⁶ CARRAZZA, loc. cit.

¹²⁷ Ibidem, p. 551.

¹²⁸ SOUSA. Rubens Gomes. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, pp. 68-69.

Em contrapartida, a doutrina de Paulo de Barros Carvalho é contrária à linha de pensamento acima examinada, vejamos:

Tenho para mim que a privatividade é insustentável, levando em conta disposição expressa da Lei das Leis que, bem ou mal, é o padrão empírico para a emissão de proposições descritivas sobre o direito posto. A União está credenciada a legislar sobre seus impostos e, na iminência ou no caso de guerra externa, sobre impostos ditos “extraordinários”, *compreendidos ou não em sua competência tributária*, consoante o que prescreve o art. 154, II. Dir-se-á que se trata de exceção, mas é o que basta para derrubar proposição afirmativa colocada em termos universais, de tal sorte que impostos privativos, no Brasil, somente os outorgados à União. A privatividade fica reduzida, assim, à faixa de competência do Poder Público Federal.¹²⁹

No entanto, em que pese o entendimento divergente apresentado por Paulo de Barros Carvalho, o professor Roque Antonio Carrazza mantém o seu posicionamento, pois, analisando as provocações de Paulo de Barros Carvalho, afirma que: “pensamos que estas são situações excepcionalíssimas, que só vem confirmar a regra geral”¹³⁰.

2.3.2 Indelegabilidade

A competência, como parcela do poder fiscal, é indelegável, isto é, não pode a União, por exemplo, delegar aos municípios a instituição de um imposto estadual, como o IPTU, por exemplo. Assim, temos que as competências tributárias são indelegáveis.

Segundo Roque Antonio Carrazza, “cada pessoa política recebeu a sua (competência), mas não pode renunciar, nem delegar a terceiros. É livre, até, para deixar de exercitá-la, não lhe é dado, porém, permitir, (...) que terceira pessoa a encampe”¹³¹.

Quanto ao princípio da indelegabilidade, por sua vez, Paulo de Barros Carvalho concorda com o posicionamento defendido por Roque Antonio Carrazza, senão vejamos:

Que sentido haveria numa discriminação rigorosa de competências, quando se permitisse que uma pessoa delegasse a outra as habilitações recebidas? Em pouco tempo, no manejo das utilizações concretas, quando se manifestasse o direito no dinamismo do seu estilo peculiar, o desenho das atribuições competenciais passaria por diferentes e imprevisíveis

¹²⁹ CARVALHO, op. cit., p. 221-222.

¹³⁰ CARRAZZA, op. cit., p. 548.

¹³¹ Ibidem, p. 708.

configurações, dissipando a rigidez e a estabilidade pretendidas pelo legislador constituinte. Advém daí o entendimento perante o qual a indelegabilidade e a irrenunciabilidade seriam prerrogativas inafastáveis do exercício competencial, no sistema brasileiro.¹³²

Sendo assim, a indelegabilidade reforça o aspecto de uma Constituição rígida, uma vez que, caso os entes políticos detentores de competências pudessem comutar livremente entre si suas competências tributárias, que lhe foram outorgadas pela própria Constituição, a decisão constituinte perderia muito de sua força e de seu prestígio, por tornar-se modificável de acordo com as conveniências episódicas das pessoas políticas¹³³.

2.3.3 Incaducabilidade

Outra característica da competência tributária, segundo Roque Antonio Carrazza, é a incaducabilidade. Conforme o autor, a competência tributária é incaducável, “já que seu não exercício, ainda que prolongado no tempo, não tem o condão de impedir que a pessoa política, querendo, venha a criar, por meio de lei, os tributos que lhe foram constitucionalmente deferidos”¹³⁴.

Nesse sentido, os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

A Constituição existe para durar no tempo. Se o não uso da faixa de atribuições fosse perecível, o próprio Texto Supremo ficaria comprometido, posto na contingência de ir perdendo parcelas de seu vulto, à medida que o tempo fluísse e os poderes recebidos pelas pessoas políticas não viessem a ser acionados, por qualquer razão histórica que se queira imagina.¹³⁵

Essa característica é consequência lógica da incaducabilidade da função legislativa, da qual a função de criar tributos é parte. Diante disso, “o Poder Legislativo não pode ser impedido de legislar sobre matérias de sua competência, a pretexto de que delas se descuidou, durante certo lapso de tempo”¹³⁶. Destarte, conclui-se que deve ser imposta, portanto, a perenidade das competências tributárias, uma vez que

¹³² CARVALHO, op. cit., p. 221.

¹³³ CARRAZZA, op. cit., p. 716.

¹³⁴ Ibidem, p. 717.

¹³⁵ CARVALHO, op. cit., p. 221.

¹³⁶ CARRAZZA, op. cit., p. 718.

“não poderiam ficar submetidas ao jogo instável dos interesses e dos problemas por que passa determinada sociedade”¹³⁷.

2.3.4 Inalterabilidade

Além da privatividade, da indelegabilidade e da incaducabilidade, Roque Antonio Carrazza defende que a competência tributária detém, ainda, a característica da inalterabilidade. Defende o autor que “se é a própria Constituição que define as dimensões da competência tributária das várias pessoas políticas, estas não podem praticar atos que a ultrapassem”¹³⁸.

Isto é, as competências tributárias não podem ser alteradas, senão pela própria Constituição, uma vez que somente ela “que, eventualmente, pode ampliá-las (ou restringi-las), esta é, pois, uma matéria *sob reserva de emenda constitucional*”¹³⁹.

Para Paulo de Barros Carvalho, no entanto, a característica da inalterabilidade não deve ser levada em consideração, uma vez que “a prática de inserir alterações no painel das competências tributárias, no Brasil, tem sido efetivada reiteradamente, sem que seu exercício haja suscitado oposições mais graves”¹⁴⁰.

2.3.5 Irrenunciabilidade

Do mesmo modo que as pessoas políticas não podem delegar as suas competências tributárias, por força da indelegabilidade, também não podem renunciar destas, seja no todo, seja em parte. Por se tratar de matéria de direito público constitucional, a competência tributária é indisponível. Assim, “União, Estados, Municípios e Distrito Federal carecem do direito de renúncia ao exercício das competências tributárias que receberam da Carta Magna e que são essenciais à sua subsistência”¹⁴¹.

De acordo com Roque Antonio Carrazza, “a competência é irrenunciável, porque foi atribuída a pessoas políticas a título originário, pela Constituição Federal. A renúncia, isto é, a unilateral e definitiva abdicação ao direito de criar tributos, é

¹³⁷ CARVALHO, op. cit., p. 221.

¹³⁸ CARRAZZA, op. cit., p. 720.

¹³⁹ CARRAZZA, loc. cit.

¹⁴⁰ CARVALHO, op. cit., p. 222.

¹⁴¹ CARRAZZA, op. cit., p. 722.

juridicamente ineficaz”¹⁴². Para Paulo Barros de Carvalho, a irrenunciabilidade, junto com a indelegabilidade e a incaducabilidade, são prerrogativas inafastáveis do exercício competencial, no ordenamento jurídico brasileiro¹⁴³.

2.3.6 Facultatividade do exercício

Por fim, encerrando o tópico das características da competência tributária, toma forma a facultatividade do exercício. “As pessoas políticas, conquanto não possam delegar suas competências tributárias, por força da própria rigidez de nosso sistema constitucional, são livres para delas se utilizarem ou não”¹⁴⁴.

Nesse aspecto, a pessoa que possui a competência tributária para a criação de determinado tributo, pode fazê-lo quando lhe aprover. Assim, nada impede que a pessoa política deixe de exercer a sua competência tributária, ao passo que a não-utilização, porém, não autoriza qualquer outra a dela tomar mão. Para Roque Antonio Carrazza, isto configuraria “irremissível inconstitucionalidade”¹⁴⁵.

O tributarista Paulo Barros de Carvalho, por sua vez, apresenta entendimento diferente em relação à característica da facultatividade do exercício. Para ele, a facultatividade é a regra geral em se tratando de competência tributária. No entanto, ele traz uma exceção como exemplo para solapar o caráter universal dessa característica, que diz respeito ao ICMS, vejamos:

Por sua índole eminentemente nacional, não é dado a qualquer Estado-membro ou ao Distrito Federal operar por omissão, deixando de legislar sobre esse gravame. Caso houvesse uma só unidade da federação que empreendesse tal procedimento e o sistema do ICMD perderia consistência, abrindo-se ao acaso das manipulações episódicas, tentadas com tanta frequência naquele clima que conhecemos por “guerra fiscal”. Seria efetivamente um desastre para a sistemática impositiva da exação que mais recursos carrega para o erário do País. O ICMS deixaria, paulatinamente de existir.¹⁴⁶

Sendo assim, encerro o tópico relativo às características que detém a competência tributária e passo a analisar a divisão da competência tributária em privativa, comum e residual.

¹⁴² CARRAZZA, op. cit., p. 723.

¹⁴³ CARVALHO, op. cit., p. 221.

¹⁴⁴ CARRAZZA, op. cit., p. 723.

¹⁴⁵ Ibidem, p. 725.

¹⁴⁶ CARVALHO, op. cit., p. 222.

2.4 COMPETÊNCIA PRIVATIVA, COMUM E RESIDUAL

A competência tributária pode ser classificada em privativa, comum ou residual. A competência privativa pode ser conceituada como “aquela atribuída a um ente político em particular, como a relativa a impostos sobre a renda, sobre produtos industrializados (da União), sobre circulação de mercadorias (do Estado)”¹⁴⁷. Ou seja, “é o poder que têm os entes federativos para instituir os impostos que são enumerados exhaustivamente na Constituição Federal.”¹⁴⁸. Nesse passo, “designa-se privativa a competência para criar impostos atribuída com exclusividade a este ou àquele ente político”¹⁴⁹.

Como visto anteriormente, no tópico 2.3.1, Paulo de Barros Carvalho defende que a privatividade é insustentável, citando como exemplo a possibilidade de legislar sobre impostos ditos extraordinários, na iminência ou no caso de guerra externa¹⁵⁰.

A competência comum, por sua vez, é “aquela atribuída aos entes políticos em geral (União, Estados e Municípios), como a de instituir taxas pela prestação de serviços específicos e divisíveis ou pelo exercício do poder de polícia”¹⁵¹. A competência tributária comum, também, está intimamente relacionada aos tributos chamados vinculados, isto é, às taxas e às contribuições de melhoria. Para Ricardo Lobo Torres:

Competência comum é a atribuída a cada ente político para impor os mesmos tributos, guardado, entretanto, o vínculo entre o tributo e o serviço prestado ou a atividade exercida. A competência comum se restringe aos tributos contraprestacionais (taxas, contribuições de melhoria e contribuições previdenciárias dos servidores públicos), donde se segue que é devido ao ente que houver entregue a prestação. Aparece nos arts. 145, IIe III, e 149, parágrafo único.¹⁵²

Já a competência residual, encontra guarida em dois dispositivos do texto constitucional: o art. 154, I, e o art. 195, §4º¹⁵³. Para Luciano Amaro, “diz-se residual

¹⁴⁷ PAULSEN, op. cit., p. 101.

¹⁴⁸ SABBAG, op. cit., p. 399.

¹⁴⁹ AMARO, op. cit., 95.

¹⁵⁰ CARVALHO, op. cit., p. 221.

¹⁵¹ PAULSEN, op. cit., p. 101.

¹⁵² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 363.

¹⁵³ Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

a competência (atribuída à União) atinente aos outros impostos que podem ser instituídos sobre situações não previstas”¹⁵⁴. Pode ser entendida como “aquela atribuída à União para a instituição de tributos sobre bases econômicas distintas daquelas já estabelecidas no texto constitucional”¹⁵⁵. Ou seja, é “a competência para a instituição de imposto não especificamente previsto”¹⁵⁶. Daí a aceção de se falar em competência residual, na aceção “daquilo que resta, de algo genuinamente restante ou residuário”¹⁵⁷.

Ainda que vigore em nosso sistema jurídico o regime de competências privativas, com delimitações bem definidas, não causa estranheza a ocorrência de eventuais erros no momento da tributação pelo ente político, gerando conflitos de competência e discussões acerca de quem é o detentor da competência tributária. Assim, passo a analisar a ocorrência de bitributação e de *bis in idem* em nosso ordenamento jurídico.

2.5 BITRIBUTAÇÃO E *BIS IN IDEM*

O termo bitributação designa “a tributação instituída por dois entes políticos sobre o mesmo fato gerador”¹⁵⁸. Deste modo, quando dois entes da federação, por meio de suas pessoas jurídicas de direito público, tributam o mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador, resta configurada a bitributação. Isso ocorre, por exemplo, quando tanto a Lei do Estado como a Lei do Município consideram a prestação de determinado serviço como fato gerador de pagar imposto que tenham instituído (no caso, ICMS e ISS). Assim, “a bitributação envolve um conflito de competências, ao menos aparente”¹⁵⁹.

A expressão *bis in idem*, por sua vez, designa “a dupla tributação estabelecida por um único ente político sobre o mesmo fato gerador”¹⁶⁰. Assim, quando o mesmo

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: § 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

¹⁵⁴ AMARO, op. cit., p. 95.

¹⁵⁵ PAULSEN, loc. cit.

¹⁵⁶ MACHADO, op. cit., p. 299.

¹⁵⁷ SABBAG, op. cit., p. 404.

¹⁵⁸ PAULSEN, op. cit., p. 102.

¹⁵⁹ PAULSEN, loc. cit.

¹⁶⁰ PAULSEN, loc. cit.

ente da federação tributa duas ou mais vezes o mesmo contribuinte pela ocorrência do mesmo fato gerador, está caracterizado o *bis in idem*. Ocorre, por exemplo, quando o fato de uma empresa auferir lucro dá margem à exigência de Imposto sobre a Renda (IR), como também da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ambos os tributos de competência da União.

Segundo Leandro Paulsen, “inexiste uma garantia constitucional genérica contra a bitributação e o *bis in idem*, de modo que não decorre automaticamente da identificação do fenômeno a conclusão pela sua inconstitucionalidade”¹⁶¹. No entanto, ao estabelecer competências tributárias privativas em favor das pessoas políticas, a Constituição Federal, indiretamente, vedou a ocorrência da bitributação e *bis in idem* no que diz respeito aos impostos, observada a exceção dos impostos extraordinários de guerra, como já observara Paulo de Barros Carvalho¹⁶².

¹⁶¹ PAULSEN, loc. cit.

¹⁶² CARVALHO, op. cit., 221.

3. A COBRANÇA DO ITCD SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES OCORRIDAS NO ESTRANGEIRO

Neste capítulo, por derradeiro, após estabelecidas as bases conceituais necessárias, abordaremos o tema principal do presente trabalho, qual seja, a cobrança de imposto sobre transmissão *causa mortis* e de doações relativamente a transmissões a título gratuito de bens ou direitos ocorrida no estrangeiro. Para tanto, analisaremos a previsão de lei complementar na Constituição Federal acerca do assunto (3.1), examinando a discussão verificada no Estado de São Paulo com relação ao tema (3.2) e, por fim, as possíveis alternativas para o suprimento da lacuna existente atualmente em nosso ordenamento jurídico (3.3).

3.1 PREVISÃO DE LEI COMPLEMENTAR

3.1.1 Breves considerações acerca das funções da lei complementar em matéria tributária

De início, passo a tecer algumas breves considerações sobre as funções da lei complementar em matéria tributária. A Constituição Federal, em seu art. 146, III, dispõe o seguinte:

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 (...).¹⁶³

¹⁶³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm Acesso em: 03 jun. 2018.

Sobre a interpretação do referido dispositivo constitucional, a doutrina nacional se divide em duas correntes. Desse modo, convém analisar se a lei complementar é necessária para conformação geral (normas gerais) de um imposto constitucionalmente previsto ou se a lei complementar só se faz necessário quando verificada a evidente possibilidade de haver conflitos de competência entre os entes federativos.

Para os defensores da primeira teoria, a tricotômica, a Constituição de 1988 teria acabado com as controvérsias em relação à função da lei complementar em matéria tributária. Isso porque, ao instituir os três incisos do art. 146, teria confirmado a tripla função da lei complementar, sendo as três distintas funções: dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações constitucionais e estabelecer normas gerais de Direito Tributário. Portanto, os tricotômicos se atêm a uma interpretação literal do enunciado constitucional, enxergando três funções bem delineadas da lei complementar no direito tributário.

Preceitua Hamilton Dias de Souza, um dos ícones da corrente tricotômica que:

É nossa opinião que as normas gerais têm campo próprio de atuação que não se confunde com a regulação de conflitos e limitações ao poder de tributar, o que significa ser tríplice a função da lei complementar prevista no art. 18, §1º, da Emenda Constitucional n. 1 de 1969.¹⁶⁴

Mais recentemente, autores como Eurico Marcos Diniz de Santi¹⁶⁵, Paulo Ayres Barreto¹⁶⁶, Robson Laia Lins¹⁶⁷ e Tácio Lacerda Gama¹⁶⁸ manifestaram sua adesão à proposta da corrente tricotômica.

Em contrapartida, existe uma segunda corrente, a dicotômica, de doutrina menos numerosa, a qual entende que cabe à lei complementar apenas o determinado nos incisos I e II do art. 146 da Constituição Federal, isto é, dispor sobre os conflitos de competência em matéria tributária e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Com isso, os estudiosos dessa teoria defendem que o inciso III é aplicável

¹⁶⁴ SOUZA, Hamilton Dias de. Lei complementar em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silca (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 31.

¹⁶⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 86.

¹⁶⁶ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 138.

¹⁶⁷ LINS, Robson Maia, **Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, 97.

¹⁶⁸ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 192.

somente para realizar as hipóteses dispostas nos dois primeiros incisos. É dizer, lei complementar deve dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, as quais, por sua vez, vão dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

O professor Paulo de Barros Carvalho, adepto da teoria dicotômica (ou interpretação sistemática), analisando o art. 18, §1º, da superada Constituição de 1967¹⁶⁹, que, no seu entender, continua válido para o art. 146 da atual Constituição, registrou que:

1ª) À lei complementar, enunciada no 18, §1º, da Constituição Federal de 1967, caberia a única função de ser o veículo introdutório das normas gerais de direito tributário. 2ª) 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. 3ª) Como decorrência imediata dos tópicos anteriores, a expressão normas gerais de direito tributário ganharia conteúdo jurídico definido. 4ª) 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. 5ª) 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. Paralelamente, a mesma espécie normativa continuaria regulando as limitações constitucionais ao poder de tributar.¹⁷⁰

De acordo com a interpretação de Paulo de Barros Carvalho, haveria uma valorização daquilo que há de fundamental na República Federativa do Brasil, que são os princípios da federação e da autonomia dos Municípios. Segundo defende o doutrinador, 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, bem como regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Com isso, parece-me que a concepção dicotômica funda-se, em última análise, na percepção de que a tricotômica atingiria o princípio federativo e, por isso, seria inaceitável.

¹⁶⁹ Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir: § 1º 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.

¹⁷⁰ CARVALHO, op. cit., pp. 207-208.

Além de Paulo de Barros Carvalho, adotaram a teoria dicotômica os ilustres juristas Geraldo Ataliba¹⁷¹ e Roque Antonio Carrazza. Este, no mesmo compasso, defende que:

Reafirmamos, portanto, quer só será válida a lei complementar que vier a dispor sobre conflitos de competência tributária ou a regular limitações constitucionais “ao poder de tributar”. Tal conclusão, posto não deflúa naturalmente da mera leitura do invocado art. 146, é a única possível se levarmos em conta, em sua exegese, dentre outros, os precitados princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital.¹⁷²

Por outro lado, Eurico Marcos Diniz de Santi conclui, de modo correto a meu ver, que:

A expressão normas gerais em matéria de legislação tributária não arranha o pacto federativo, como querem aqueles que levam em consideração apenas os incisos I e II do art. 146. Pelo contrário, funciona como expediente demarcador desse pacto, posto que, com sua generalidade, além de uniformizar a legislação, evitando eventuais conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.¹⁷³

Celso Ribeiro Bastos, por sua vez, preceitua que “nenhum tributo poderá ser instituído por meio de lei ordinária, sem que seu perfil esteja delineado, anteriormente, em lei complementar”¹⁷⁴, de modo que, segundo o autor, a lei complementar não tem o poder de criar o tributo, mas possui apenas o condão de traçar o perfil deste. No entanto, o autor acaba flexibilizando a sua opinião quando se trata de omissão do legislador complementar, entendendo que:

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.¹⁷⁵

¹⁷¹ ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos Estados e Municípios. **Revista de Direito Público**, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 2, n. 10, p. 67, out./dez. 1969.

¹⁷² CARRAZZA, op. cit., p. 1000.

¹⁷³ SANTI, op. cit., pp. 86-87.

¹⁷⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei Complementar: teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Celso Bastos, 1999, p. 152.

¹⁷⁵ Ibidem, p. 159-160.

Também de modo diferente entende o autor José Eduardo Soares de Melo, para quem “a lei complementar explicitaria norma constitucional de eficácia limitada, sendo lei nacional que fundamenta a legislação federal, estadual e municipal”¹⁷⁶. Com isso, 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.

A questão que se coloca, pois, é saber se, na ausência da lei complementar prevista em matéria de legislação tributária, poderiam os Estados e o Distrito Federal legislar sobre normas gerais, conflitos de competência ou limitações ao poder de tributar, utilizando-se da sua competência legislativa plena. Com isso, passo ao próximo tópico do presente trabalho.

3.1.2 Vácuo Legislativo

Como visto anteriormente, ao longo dos capítulos primeiro e segundo deste estudo, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, I, conferiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações de quaisquer bens ou direitos. O problema, no entanto, é que a Constituição não define o ente competente para cobrar o ITCD quando a transmissão não onerosa envolve fatos ocorridos no estrangeiro.

Isso porque a Constituição Federal dispõe, em seu art. 155, §1, III, o seguinte - grifei:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
(...)
§ 1º O imposto previsto no inciso I:
(...)
III - **terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:**
a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;
b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;
IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.¹⁷⁷

¹⁷⁶ 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. **Lei Complementar: teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Celso Bastos, 1999, p. 155-156.

¹⁷⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm Acesso em: 03 jun. 2018.

Isto é, remeteu à lei complementar a regulação da competência tributária relativa ao ITCD nas hipóteses de que (i) o doador seja residente ou domiciliado no exterior e (ii) o falecido possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior. Ocorre, porém, que a lei complementar prevista na Constituição Federal de 1988 ainda não foi editada, evidenciando, portanto, um vácuo legislativo em nosso ordenamento jurídico.

Nesta senda, explica o autor Leandro Paulsen, acerca da previsão contida no inciso III, do art. 155, §1, que “tem ensejado acirrada controvérsia pelo fato de que ainda não fora editada lei complementar, carecendo competência dos Estados e Distrito Federal para dispor sobre a referida tributação”¹⁷⁸.

O fato é que a inexistência da lei complementar prevista tem gerado muitas discussões em diversos Estados acerca da legitimidade ativa desse mesmos Estados para instituir a cobrança do ITCD nos casos previstos no art. 155, §1, III, à revelia do que determinou a Constituição Federal. Assim, trago à título exemplificativo e para melhor análise do tema que aqui se discute, a discussão travada no Estado de São Paulo acerca da possibilidade de cobrança de ITCD sobre heranças e doações ocorridas no estrangeiro (3.2).

3.2 O CASO DO ESTADO DE SÃO PAULO

3.2.1 Lei Estadual nº 10.705/2000

A Lei Estadual nº 10.705 de 28 de dezembro 2000 é a lei que dispõe acerca do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCD) no Estado de São Paulo. A referida legislação dispõe, em seu art. 4º, o seguinte:

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

- I - sendo corpóreo o bem transmitido:
 - quando se encontrar no território do Estado;
 - quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado;
- II - sendo incorpóreo o bem transmitido:

¹⁷⁸ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 10 ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2016, p. 262.

- 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.¹⁷⁹

Como se pode ver, em que pese haja previsão de lei complementar – ainda inexistente - na Constituição Federal para os casos de cobrança de ITCD relativamente a transmissões a título gratuito de bens ou direitos ocorrida no estrangeiro, o Estado de São Paulo regulou como se deve dar, em seu território, a instituição do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações nestes casos.

Nesse contexto, o referido dispositivo foi objeto de muitas discussões jurídicas por parte daqueles contribuintes que entendiam que a cobrança seria indevida. Em um dos processos em que se objetivava obstar o lançamento do ITCD sobre quotas societárias deixadas pelo *de cuius* no exterior, houve julgamento de improcedência dos pedidos no primeiro grau. Entretanto, inconformadas com a decisão, as partes sucumbentes interpuseram recurso de apelação contra o *decisum*, no qual a 7ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo suscitou incidente de inconstitucionalidade acerca da cobrança do ITCD no caso verificado¹⁸⁰. Passo, então, a analisar a arguição de inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000, que tramitou junto ao Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.

3.2.2 Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000

Na origem, trata-se de mandado de segurança preventivo impetrado contra atos do Coordenador de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo e do Delegado Regional Tributário, objetivando o direito de não recolherem o imposto sobre transmissão *causa mortis* sobre a transmissão sucessória de quotas societárias que o *de cuius* possuía em empresa sediada no exterior, cuja ordem foi denegada em primeira instância.

O fundamento básico, alegado pela 7ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, para a inconstitucionalidade, reside na necessidade de lei complementar a regular a competência para a instituição do

¹⁷⁹ SÃO PAULO (Estado). **Lei Estadual nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000**. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/alteracao-lei-10705-28.12.2000.html> Acesso em 09 de jun. 2018.

¹⁸⁰ TJSP. **Apelação cível nº 0046442-50.2009.8.26.0053**, Rel. Des. Barreto Fonseca, 7ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, julgado em 18 out. 2010, publicado no DJE em 25 nov. 2010.

imposto *causa mortis* sobre bens que o *de cujus* possuía no exterior. O julgado, ao analisar o dispositivo da lei paulista, referiu que “analisando os dispositivos em testilha, conclui-se ser incompatível a supracitada alínea b do inciso II do art. 4º da Lei nº 10.705/2000 com a Constituição da República”¹⁸¹.

Nesse sentido, colaciono excerto do *decisum* - grifei:

O Constituinte atribuiu ao Congresso Nacional a instituição, mediante Lei Complementar nacional, do imposto sobre transmissão *causa mortis* de bens localizados no exterior. Desse modo, **inexistindo no ordenamento jurídico norma nacional a regular a matéria, não pode a legislação paulista, sem as balizas de Lei Complementar, exigir mencionado tributo**. Os Estados não dispõem de competência tributária para suprir ausência de Lei Complementar exigida pela Magna Carta.¹⁸²

Segundo os argumentos apresentados neste julgado, a previsão de lei complementar existente na carta Constitucional foi imposta com o fim de “evitar conflitos de competência geradores de bitributação entre os Estados da federação e entre os países com os quais o Brasil possui acordos comerciais”¹⁸³ e, assim, manter uniforme o sistema de tributos nacional. Nesta senda, para os julgadores do presente incidente, não poderia o legislador estadual se sobrepor ao legislador federal e regular matéria atinente à lei complementar, uma vez que isso daria margem ao tratamento tributário diferenciado entre as unidades federativas, em evidente inobservância ao princípio da igualdade.

Sendo assim, a alegação foi acolhida pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, sob relatoria do Desembargador Guerrieri Rezende, que declarou a inconstitucionalidade do dispositivo da Lei Estadual nº 10.705/2000, que estabelecia a cobrança de ITCD relativamente a fatos ocorridos no estrangeiro, nos seguintes termos - grifei:

Diante desse quadro, acolhe-se e julga-se procedente o presente incidente, para declarar-se a inconstitucionalidade da alínea b do inciso II do art. 4º da Lei Estadual nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000, devolvendo-se os autos à Câmara suscitante para prosseguir no julgamento do recurso, nos termos do art. 191, §1, do RITJ¹⁸⁴.

¹⁸¹ TJSP. **Arguição Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000**, Rel. Des. Guerrieri Rezende, Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo, julgado em 30 mar. 2011, publicado no DJE em 07 abr. 2011.

¹⁸² Idem.

¹⁸³ Idem.

¹⁸⁴ TJSP. **Arguição Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000**, Rel. Des. Guerrieri Rezende, Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo, julgado em 30 mar. 2011, publicado no DJE em 07 abr. 2011.

Com a devolução dos autos à 7ª Câmara de Direito Público, após a decisão acima prolatada, foi dado provimento ao recurso de apelação interposto, conforme ementa que colaciono a seguir – grifei:

I - Mandado de segurança. Imposto sobre transmissão 'causa mortis' e doação de bens localizados no exterior exigido com fundamento na Lei Estadual nº 10.705/00. Inadmissibilidade. II - **Inconstitucionalidade do art. 4º, inciso II, alínea b da Lei Estadual nº 10.705/00 declarada pelo Órgão Especial. A instituição de ITCMD de bens localizados no exterior deve ser feita por meio de Lei Complementar. O legislador estadual não pode sobrepor ao federal e regular a matéria, criando variado tratamento tributário entre as Unidades Federativas.** Inteligência do art. 155, §1º inciso III, alínea b, da Constituição Federal. Determina-se o levantamento do montante depositado em juízo para suspender a exigibilidade tributária. III - Sentença denegatória. Recurso provido.”¹⁸⁵

Diante disso, irresignado, não só com o referido *decisum*, mas com outras decisões do judiciário paulista neste mesmo sentido, o Estado de São Paulo interpôs Recurso Extraordinário perante o Supremo Tribunal Federal, sustentando a legitimidade da cobrança do ITCD sobre heranças e doações ocorridas no exterior, ante a ausência da lei complementar prevista em nosso ordenamento jurídico

3.2.3 Repercussão geral da matéria: RE 851.108

O Recurso Extraordinário foi protocolado pelo Estado de São Paulo em 10 de novembro de 2014, com base na letra “a” do permissivo constitucional, art. 102, III, da Constituição Federal¹⁸⁶. O principal argumento era o de que a cobrança de ITCD relativamente a transmissões à título gratuito de bens ou direitos ocorrida no estrangeiro era legítima.

O recurso foi interposto, especificamente, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que, aplicando os seus precedentes, notadamente o que restou decidido na arguição de inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000, manteve a inconstitucionalidade da alínea “b” do inciso II, do art. 4º da Lei Estadual nº 10.705/2000 de São Paulo.

¹⁸⁵ TJSP. **Apelação cível 0046442-50.2009.8.26.0053**, Relator: Des. Guerrieri Rezende; 7ª Câmara de Direito Público; julgado em 18 jun. 2012; publicado em 21 jun. 2012.

¹⁸⁶ Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: a) contrariar dispositivo desta Constituição.

No caso em questão, o Tribunal manteve o deferimento da ordem pleiteada em mandado de segurança para afastar a incidência do ITCMD em relação a um apartamento recebido pela impetrante, situado na cidade italiana de Treviso, e também de certa quantia em euros, cujo doador residia na Itália.

Segundo os argumentos apresentados pelo ente federativo, na omissão do legislador federal em estabelecer normas gerais pertinentes ao imposto sobre transmissão *causa mortis* ou doação de quaisquer bens ou direitos, os Estados podem fazer uso de sua competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, §3, da Constituição Federal¹⁸⁷, e art. 42, §3, do ADCT¹⁸⁸.

Em 16 de junho de 2015, o Supremo Tribunal de Federal reconheceu a repercussão geral da matéria, conforme a manifestação do Ministro Dias Toffoli - grifei:

Como, até o presente momento, essa lei complementar não foi editada, urge a discussão relativa à possibilidade de os estados tributarem aquelas situações especificamente ressalvadas na Constituição Federal. Várias legislações estaduais preveem a incidência do ITCMD nesses casos, o que já demonstra a transcendência dos interesses envolvidos no litígio. **A matéria de fundo é constitucional e possui repercussão geral.**¹⁸⁹

Assim, ante a inexistência de lei complementar prevista, a repercussão geral foi conhecida, conforme ementa que segue abaixo transcrita - grifei:

ITCMD – IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO – LEI COMPLEMENTAR – AUSÊNCIA – ATUAÇÃO NORMATIVA DO ESTADO – INADMISSIBILIDADE NA ORIGEM – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA.¹⁹⁰

A repercussão geral foi definida como o tema nº 825, intitulado: “Possibilidade de os Estados-membros fazerem uso de sua competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para

¹⁸⁷ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

¹⁸⁸ Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n.º 1, de 1969, e pelas posteriores. § 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.

¹⁸⁹ STF. **Recurso Extraordinário 851.108 RG/SP**; Relator: Min. Dias Toffoli; decisão em 16 jun. 2015; publicado em 20 ago. 2015.

¹⁹⁰ STF. **Recurso Extraordinário 851.108 RG/SP**; Relator: Min. Dias Toffoli; decisão em 16 jun. 2015; publicado em 20 ago. 2015.

instituir o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, a e b, da Lei Maior”.

Em 27 de novembro de 2015, houve pronunciamento do então Procurador-Geral da República, Rodrigo Janot Monteiro de Barros, no sentido de desprover o recurso extraordinário interposto pelo Estado de São Paulo. Entre os argumentos desenvolvidos em seu parecer ministerial, o procurador geral defende que nos casos previstos no art. 155, §1, III, da Constituição Federal, por se tratarem de fatos “plurilocalizados”, seria necessário a edição de legislação especial para a devida atribuição de competências.

Nesse sentido, sustentou que:

Não é permitido aos Estados-Membros fazer uso de competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, “a” e “b”, da Lei Maior, pois imprescindível a edição prévia de lei complementar, considerados seu papel especial na atribuição da competência tributária, o patente risco de bitributação internacional e a baixa densidade normativa da previsão constitucional.¹⁹¹

Com isso, manifestou-se pelo desprovemento do Recurso Extraordinário interposto pelo Estado de São Paulo, opinando pela manutenção da declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual paulista.

O último andamento constante do sítio do Supremo Tribunal Federal, em relação à repercussão geral do tema nº 825, é datado de 08 de setembro de 2017 e foi simplesmente a publicação da pauta no Diário da Justiça Eletrônica¹⁹². Assim, portanto, ainda pende de julgamento o tema pela maior instância do Poder Judiciário.

Nesta senda, passo a analisar, pois, as alternativas para suprimento da lacuna ainda existente em nosso ordenamento jurídico, frente à omissão do legislador federal em relação à lei complementar prevista no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, e tendo em vista que o julgamento da repercussão geral de tema nº 825 ainda segue pendente pelo Supremo Tribunal Federal.

¹⁹¹ Parecer da Procuradoria Geral da República no tema 825 de repercussão geral; Procurador-Geral da República Rodrigo Janot Monteiro de Barros; decisão em 27 nov. 2015; publicado em 01 dez. 2015.

¹⁹² A consulta ao andamento processual do tema de Repercussão Geral se encontra disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4667945&numeroProcesso=851108&classeProcesso=RE&numeroTema=825#>. Acesso em 09 jun. 2018, às 16:08.

3.3 SUPRIMENTO DA LACUNA

3.3.1 Competência legislativa plena

Como visto ao longo do presente trabalho, em que pese a ausência da lei complementar prevista no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, algumas unidades federativas – como o Estado de São Paulo (3.2), por exemplo -, ainda assim instituíram a cobrança do ITCD relativamente a transmissões a título gratuito de bens e direitos ocorrida no estrangeiro. O fundamento utilizado pelos entes federativos para tanto é o uso da competência legislativa plena, com base no art. 24, §3º, da Constituição Federal de 1988, e no art. 34, §3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Dispõe o art. 24, §3º, da Constituição Federal, que, *in verbis*:

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

(...)

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.¹⁹³

O art. 34, §3º, da ADCT, por sua vez, determina o seguinte, *in verbis*:

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

(...)

§ 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.¹⁹⁴

Como se vislumbra, os artigos de lei supramencionados regulamentam a chamada competência suplementar dos entes federativos para editar leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional, especialmente no tocante às normas gerais em matéria tributária que dependam eventualmente de uma lei federal eventualmente inexistente. Essa competência suplementar por sua vez, pode se dividir em complementar ou supletiva.

¹⁹³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm Acesso em: 09 jun. 2018.

¹⁹⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm Acesso em: 09 jun. 2018.

A primeira, complementar, dependerá da prévia existência de lei federal. A supletiva, por sua vez, aparecerá em virtude da inércia da União em editar a lei federal, quando então os Estados e o Distrito Federal possuirão, por um período de tempo, competência legislativa plena tanto para a edição de normas de caráter geral, quanto de normas específicas¹⁹⁵.

O eminente jurista Ives Gandra da Silva Martins, em relação ao art. 24, §3º, da Constituição Federal, defende o fato de que “na ausência de lei federal (ordinária), permite aos Estados legislarem, não se aplica sempre que a matéria apenas possa ser regulada por lei complementar aplicável a todas ou algumas entidades federativas e não apenas à União”¹⁹⁶.

Por conta disso, preceitua que o art. 24, §3º, da Constituição Federal “é imprestável para a hipótese, pois cuida de lei federal, necessariamente ordinária, e não de lei complementar de caráter nacional, como aquela a que se refere o art. 155, §1º, III, da Lex Maxima”¹⁹⁷. Portanto, para o eminente jurista, o artigo de lei estadual que regule a cobrança de ITCMD relativamente a transmissões a título gratuito de bens e direitos ocorrida no estrangeiro, por falta de lei complementar, é inconstitucional, em face de ter cuidado de matéria reservada à competência exclusiva do legislador nacional.

No mesmo compasso, Nycolas Martins Colucci e Diogo Ferraz sustentam que as unidades da federação não podem instituir a cobrança do ITCMD nas hipóteses em que o autor da herança possuía bens, era residente ou teve inventário processado no exterior. Segundo os referidos autores, “a regulação dessa competência tributária (não das normas gerais relativas ao tributo) foi reservada exclusivamente à lei complementar”¹⁹⁸.

Em relação à possibilidade de uso da competência legislativa plena pelos entes estatais, os autores acima mencionados referem que:

Ou seja, a CF/88 não conferiu um cheque em branco para, por meio da edição de atos normativos, os entes federativos legislarem sobre qualquer matéria reservada à Lei Complementar, mas apenas sobre aquela atinente às *normas gerais* e à *aplicação do sistema tributário nacional*. (...) Como se vê, a autorização para a atuação supletiva dos Estados não alcança outras funções

¹⁹⁵ COLUCCI, Nycolas Martin; FERRAZ, Diogo. **Incidência do ITCMD na sucessão de bens móveis, títulos e créditos decorrente de inventário processado no exterior**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo. v.22. n.116. p.203-13. maio/jun. 2014.

¹⁹⁶ Ibidem.

¹⁹⁷ Ibidem.

¹⁹⁸ Ibidem.

da Lei Complementar, como as hipóteses em que a própria CF/1988 determinou que caberia a essa espécie normativa regular a competência para a instituição do tributo (não suas normas gerais nem a aplicação do sistema tributário nacional).¹⁹⁹

Entendimento similar apresenta Alberto Xavier, ao entender necessária a lei complementar no que toca às hipóteses do art. 155, §1º, da Constituição Federal, defendendo que tanto o art. 24, §3º, Constituição Federal, quanto o art. 34, §3º, do ADCT, não podem ser invocados para fundamentar a existência de um direito dos Estados e do Distrito Federal de legislar imediatamente sobre a matéria, sem prévia lei complementar. Justifica seus argumentos com base 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 se trata de matéria privativa da União.²⁰⁰

O tributarista Luís Eduardo Schoueri reconhece que:

Foi o potencial conflito de competência que motivou o constituinte a prever a lei complementar para regular a competência para instituição do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, quando o doador tiver residência ou domicílio no exterior ou se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado, ou teve o seu inventário processado no exterior.²⁰¹

Por outro lado, em artigo no qual analisa a constitucionalidade das leis estaduais que instituíram a incidência do ITCD sobre doações provenientes do exterior, o autor Adriano Vidigal Martins defende que a lei complementar prevista no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, possui sim a natureza de norma geral. Por conta disso, para ao autor, “enquanto a não for editada a referida lei complementar federal regulamentando o assunto, os Estados-membros são detentores da competência legislativa plena para disciplinarem a matéria”²⁰².

Nesse mesmo sentido, o professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha²⁰³, ao comentar sobre a inexistência de lei complementar, em relação especificamente ao

¹⁹⁹ Ibidem.

²⁰⁰ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 196.

²⁰¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 80.

²⁰² MARTINS, Adriano Vidigal. Constitucionalidade das leis estaduais que instituem a incidência do ITCMD sobre doações provenientes do exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n.223. pp. 7-16. abr. 2014.

²⁰³ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Imposto Estadual sobre doações. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v.5. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 322-323.

fato gerador da doação, aponta no sentido de que os Estados justificam a promulgação de suas leis instituidoras dos impostos (ITCD), invocando o art. 24, §3º, Constituição Federal, e o art. 34, §3º, do ADCT. Segundo ele, na falta de normas gerais da união, haveria espaço para a legislação supletiva dos Estados até que sobrevenha a lei complementar federal. Defende, ainda, que os Estados não poderiam ficar sem esta receita tributária por conta de vácuo de lei complementar, sendo legítimas as leis estaduais sobre o ITCD.

Roberto Piava Júnior, em suas conclusões reflexivas acerca da constitucionalidade das leis estaduais que instituíram o ITCD nas hipóteses do art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, conclui que:

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 ADCT e o parágrafo 30 do artigo 24 da CF/1988, 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 o condão de suspender a eficácia das leis estaduais naquilo que estas contrariarem tais normas gerais.²⁰⁴

Com isto, o referido autor conclui pela constitucionalidade das leis estaduais que disciplinaram a tributação do ITCD, 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 (art. 155, § 1º, III, CF).²⁰⁵

Por fim, encerrando o tópico, trago os ensinamentos do eminente Roque Antonio Carrazza, que, dissertando acerca da lei complementar prevista no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, observa que regular a competência para instituição do imposto no caso do inciso III não se trata de “modificá-la ou transferi-la para outras pessoas políticas, mas simplesmente declará-la”²⁰⁶.

E ainda complementa, lançando hipóteses de como deve se dar a incidência do ICTD nestes casos:

²⁰⁴ BIAVA JÚNIOR, Roberto. A incidência do ITCMD quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou quando o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior - análise de constitucionalidade das leis estaduais que instituíram o ITCMD nestas hipóteses. **Direito Tributário Atual**. São Paulo. n.26. pp.311-40, 2011.

²⁰⁵ Ibidem.

²⁰⁶ CARRAZZA, op. cit., 1049.

Assim, pensamos que tal lei complementar não pode fugir do critério básico dos incisos I e II do § 1º art. 155 da CF: os impostos competem ao Estado (ou ao Distrito Federal) relacionando, de algum modo, à doação ou à transmissão *causa mortis*. Estando os bens no exterior ou tendo o inventário nele sido processado, o melhor critério, salvo engano, é a lei complementar atribuir esta competência à unidade federativa onde tem domicílio ou reside o donatário ou herdeiro. Do contrário restarão feridos os princípios federativo e da autonomia distrital, abrindo espaço à “guerra fiscal”, cujos efeitos deletérios são por todos conhecidos.²⁰⁷

Após explicitar as diversas manifestações da doutrina acerca da possibilidade de cobrança de ITCD sobre heranças e doações ocorridas no estrangeiro, por intermédio da competência legislativa suplementar dos Estados e do Distrito Federal, passo a analisar como se manifesta a jurisprudência nacional em relação ao tema aqui tratado (3.2.3).

3.3.2 Análise jurisprudencial

O eminente jurista Ives Gandra da Silva Martins, em parecer sobre idêntica matéria envolvendo a Lei do Estado do Rio de Janeiro nº 1.427/89, que também instituiu, em seu art. 9º²⁰⁸, a cobrança de ITCD relativamente a transmissões a título gratuito de bens e direitos ocorrida no estrangeiro, considerou o dispositivo de “manifesta inconstitucionalidade, já tendo, sobre idêntica matéria de competência impositiva, havido manifestação do STF, embora relativamente a outro tributo”²⁰⁹.

Referia-se o jurista à ação direta de inconstitucionalidade (ADIn 28-4) que declarou a inconstitucionalidade de lei estadual paulista (Lei 6.352/88) que instituiu o adicional de imposto sobre a renda, sem a edição de lei complementar. Segue a ementa do referido julgado:

²⁰⁷ CARRAZA, loc. cit.

²⁰⁸ 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: I - o doador, ou se nele ocorrer a abertura da sucessão, nos termos da legislação civil; II - o donatário, na hipótese em que o doador tenha domicílio ou residência no exterior; 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.

²⁰⁹ 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 art. 155, § 1º, III, da CF.** Revista dos Tribunais. São Paulo, v.93, n. 821, p.115-127, mar. 2004.

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei n. 6.352, de 29 de dezembro de 1988, do Estado de São Paulo. Tributário. Adicional de Imposto de Renda (CF, art 155, II), arts. 146 e 24, § 3 da parte permanente da CF e art. 34, §§ 3º, 4º e 5º do ADCT. O adicional do imposto de renda, de que trata o inciso II do art. 155, não pode ser instituído pelos Estados e Distrito Federal, sem que, antes, a lei complementar nacional, prevista no caput do art. 146, disponha sobre as matérias referidas em seus incisos e alíneas, não estando sua edição dispensada pelo § 3º do art. 24 da parte permanente da Constituição Federal, nem pelos §§ 3º, 4º e 5º do art. 34 do ADCT. Ação julgada procedente, declarada a inconstitucionalidade da Lei n. 6.352, de 29 de dezembro de 1988, do Estado de São Paulo.²¹⁰

Segundo Ives Gandra da Silva Martins, a jurisprudência do STF é pacífica “no sentido de impor lei complementar quando, à sua falta, poderia ser criado variado tratamento tributário pela legislação ordinária instituidora dos tributos nas entidades federativas”²¹¹.

Em contrapartida, o Ministro Ricardo Lewandowski, em decisão monocrática no julgamento do agravo de instrumento nº 805.043, julgou ser constitucional o mesmo dispositivo da Lei Estadual nº 1.472/1989 do Estado do Rio de Janeiro, conforme excerto do seu voto que transcrevo a seguir, *in verbis* - grifei:

O tema não é novo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. De fato, em diversas oportunidades esta Corte decidiu que na ausência da lei complementar referida, os Estados não ficam impedidos de instituírem os impostos de sua competência. Segundo entendimento firmado por ambas as turmas deste Tribunal, 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. (...) É certo, porém, que, em determinadas situações, o Tribunal tem estabelecido exceções à possibilidade de exercício da competência plena nos termos citados. (...) **Pelo exposto, o caso dos autos, instituição de imposto sobre doação proveniente do exterior, enquadra-se nas hipóteses em que esta Corte admite aos estados-membros suprir a omissão legislativa da União, pelo exercício da competência plena prevista no art. 24, § 3º, da Constituição em conjunto com o art. 34, § 3º, do ADCT.**²¹²

Ainda nesse sentido, quanto à possibilidade de instituição de impostos pelos Estados com base no exercício de sua competência plena, bem ilustrativa é a ementa do RE 140.887, de Relatoria do Ministro Moreira Alves, *in verbis*:

Adicional do imposto de renda, em favor dos Estados-membros. Inconstitucionalidade da Lei 1.394, de 02.12.88, do Estado do Rio de Janeiro.

²¹⁰ ADIN 28-4-SP, Revista Trimestral de Jurisprudência, v. 151, p. 657.

²¹¹ Ibidem.

²¹² STF. **Agravo de Instrumento 805.043/RJ**, Relator: Min. Ricardo Lewandowski; julgado em 23 jun. 2010; publicado em 01 jul. 2010.

Os Estados e o Distrito Federal só podem instituir tributos, independentemente da Lei complementar nacional tributária a que alude o artigo 146 da Constituição Federal, com relação a tributos autônomos, de sua competência, e tributos esses que não possam ter reflexos em outros Estados, no Distrito Federal e na Própria União. Sentido e alcance dos §§ 3º, 4º, e 5º do artigo 34 do ADCT, bem como no § 3º do artigo 24 da parte permanente da Constituição Federal. O adicional previsto pela Carta Magna, no inciso II do artigo 155, é tributo de competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal, mas não só não é ‘autônomo’ – como adicional que é, está inequivocadamente vinculado ao imposto de renda como instituído e disciplinado pela União –, senão também sua disciplina pelas leis locais pode dar margem a conflitos de competência entre Estados e Distrito Federal, de um lado, e entre estes e a União Federal, de outro, pelos seus inevitáveis reflexos nacionais. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se a inconstitucionalidade da Lei 1.394, de 02.12.88, do Estado do Rio de Janeiro.²¹³

A possibilidade de o legislador ordinário estadual ou municipal legislar em situações em que não haja lei complementar regulando a matéria foi enfrentada pelo STF, também, no julgamento do RE 236.921/SP, cuja decisão foi no sentido de que “deixando a União de editar normais 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 Constituição Federal (ADCT, art. 34º, §3º)”. Nesse sentido, a ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. LEI Nº 6.606/89, COM AS ALTERAÇÕES DAS LEIS Nº 7.002/90 E 7.644/91. PRETENZA INCOMPATIBILIDADE COM AS NORMAS DOS ARTS. 24, § 3º; 150, II E IV, E 146, III, A, DA CONSTITUIÇÃO. Descabimento da alegação, tendo em vista que o constituinte de 1988, como revela o art. 34 do ADCT, autorizou a edição, pelos Estados, das leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto (§ 3º), que entrou em vigor em 1º de março de 1989 (caput). Ficaram os Estados, portanto, legitimados a ditar as normas gerais indispensáveis à instituição dos novos impostos, o que foi cumprido, em relação ao IPVA, no exercício da competência concorrente prevista no art. 24 e em seu § 3º, da Carta, com vigência até o advento da lei complementar da União (§ 4º), ainda não editada. A única exceção foi relativa ao novo ICMS, cujas normas gerais foram estabelecidas, em caráter provisório, por meio de convênio celebrado pelos Estados (§ 8º).Diversidade de alíquotas em razão da natureza do combustível (álcool e gasolina) que por contemplar coisas distintas, não ofende o princípio da isonomia, nem configura tributo progressivo. Recurso não conhecido”(RE 236.931/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma).²¹⁴

²¹³ STF. **Recurso Extraordinário 140.887/RJ**, Relator Min. Moreira Alves, julgado em 18 fev. 1993, publicado em 26 fev. 1993.

²¹⁴ STF. **Recuso Extraordinário 236.931/SP**, Relator Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 10 ago. 1999, publicado em 29 out. 1999.

No mesmo sentido decidiu o STF no julgamento da ADIn 1.926-4, a favor da possibilidade de os Estados legislarem sobre custas dos serviços forenses, por se tratar de “matéria de competência concorrente da União e dos Estados, donde restringir-se o âmbito da legislação federal ao estabelecimento de normas gerais, cuja emissão não inibe os estados, enquanto perdure, de exercer competência plena a respeito”²¹⁵.

Cumprе ressaltar que, segundo Nycolas Martins Colucci e Diogo Ferraz, esses dois últimos julgados, tratavam de uma atuação supletiva do estado em razão da ausência de normas gerais, o que torna tais precedentes impertinentes ao caso que é objeto esse estudo, pois “nesses processos não estava em discussão a própria existência de competência constitucional para que o Estado exigisse o tributo”²¹⁶.

Por outro lado, no emblemático julgamento acerca da legitimidade do adicional estadual sobre lucros, ganhos e rendimentos do capital, o RE 136.215, houve o entendimento, por unanimidade, pela necessidade da lei complementar, quando a mesma for indispensável à dirimência de conflitos de competência entre os Estados da Federação. Nesta hipótese, não bastaria para dispensar sua edição o permissivo constitucional do parágrafo 3º do artigo 24, o qual permite que, inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exerçam a competência legislativa plena, para atender às suas peculiaridades. Colaciono, portanto, ementa do *decisum*:

ADICIONAL ESTADUAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA (ART. 155, II, DA C.F.). IMPOSSIBILIDADE DE SUA COBRANÇA, SEM PREVIA LEI COMPLEMENTAR (ART. 146 DA C.F.). SENDO ELA MATERIALMENTE INDISPENSÁVEL A DIRIMÊNCIA DE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE OS ESTADOS DA FEDERAÇÃO, NÃO BASTAM, PARA DISPENSAR SUA EDIÇÃO, OS PERMISSIVOS INSCRITOS NO ART. 24, PAR. 3. DA CONSTITUIÇÃO E NO ART. 34, E SEUS PARAGRAFOS, DO ADCT. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO PARA DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 1.394, DE 2-12-88, DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, CONCEDENDO-SE A SEGURANÇA.²¹⁷

No mesmo compasso, restou decidido pelo Órgão Especial do TJSP, na Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000 (já analisada no tópico 3.2.2 do presente trabalho), pela inconstitucionalidade da alínea “b” do inciso II do art. 4º da Lei nº 10.705/2000 do Estado de São Paulo, que instituiu o ITCD na

²¹⁵ STF. **Medida liminar na ADIn 1.926-4**, Relator Mini. Sepúlveda Pertence, publicado em 10 set. 1999.

²¹⁶ COLUCCI, Nycolas Martin; FERRAZ, Diogo, loc. cit.

²¹⁷ STF. **RE 136.215**. Tribunal Pleno. Relator Min. Octavio Gallotti. Julgado em 19 fev. 1993, publicado em 16 abr. 1993.

hipótese de herdeiros que, domiciliados no Estado de São Paulo, venham a receber heranças do exterior²¹⁸.

Ademais, no julgamento do recurso de apelação nº 0057793-48.2010.8.26.0000, a 12ª Câmara Cível do TJSP reconheceu a validade do referido dispositivo de lei; no entanto, afastou a sua aplicação no caso concreto por considerar se tratar de norma de eficácia contida, que dependeria da criação de lei complementar para ter eficácia plena. Conforme este precedente, o dispositivo da Lei Estadual só poderia ser aplicado após a criação de lei complementar²¹⁹.

Sob outra perspectiva, no julgamento do recurso de apelação nº 0011110-17.2012.8.26.0053, a 8ª Câmara de Direito Público do TJSP acolheu a pretensão da Fazenda Estadual, reconhecendo a constitucionalidade das normas estatais que regem o assunto. Assim, transcrevo trechos do voto do relator do mencionado recurso, *in verbis* - grifei:

Com a devida vênia, os recursos comportam acolhida. Em primeiro lugar, porque a declaração incidental de inconstitucionalidade não ostenta efeito erga omnes, senão nos limites da demanda em que foi suscitada e acolhida. Em segundo lugar, porque, respeitado o entendimento do colendo Órgão Especial, **o ordenamento tributário paulista não padece de inconstitucionalidade, (...), assim em relação à boa doutrina de Mizabel Derzi, com relação à natureza jurídica originária da competência legislativa tributária, não podendo se sujeitar à prévia edição de lei infraconstitucional**, como na remissão aos precedentes pretorianos da Suprema Corte, entre os quais, pela nítida relação paradigmática, acórdão da relatoria do eminente ministro Ricardo Lewandowski, que integrou, como desembargador, a colenda Nona Câmara desta Seção de Direito Público. Ao que se vê da fundamentação pedagógica do respeitável aresto, com remissão a pleora de julgados no mesmo sentido, **na ausência de lei complementar nacional (CR, art. 146, III, a), os Estados assumem competência plena para edição de leis tributárias concernentes a tributos que daquele ordenamento careciam, na forma, aliás, da prescrição textual da própria Carta Magna (CR, art. 24, § 3º).**²²⁰

Após realizar essa análise jurisprudencial acerca da possibilidade de cobrança de ITCD relativamente a transmissões a título gratuito de bens ou direitos ocorrida no estrangeiro, não restam dúvidas de que os tribunais do país encontram-se muito

²¹⁸ TJSP. **Arguição Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000**, Rel. Des. Guerrieri Rezende, Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo, julgado em 30 mar. 2011, publicado no DJE em 07 abr. 2011.

²¹⁹ TJSP. **Apelação Cível nº 0057793-48.2010.8.26.0000**, Rel. Des. Venício Salles, 12ª Câmara de Direito Público, julgado em 30 mar. 2011, publicado em 17 mai. 2011.

²²⁰ TJSP. **Apelação Cível nº 0011110-17.2012.8.26.0053**, Rel. Des. João Carlos Garcia, 8ª Câmara de Direito Público, julgado em 25 set. 2013, publicado em 30 set. 2013.

divididos quanto à legitimidade e constitucionalidade de Leis Estaduais que prevejam a cobrança de ITCD sobre heranças e doações ocorridas no estrangeiro, ante a inexistência da lei complementar prevista no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal.

Diante disso, outra alternativa para o suprimento da lacuna existente no ordenamento jurídico, esta mais óbvia, seria a edição, por fim, da lei complementar prevista na Constituição Federal de 1988, que passo a abordar no próximo tópico.

3.3.3 A edição da lei complementar prevista

Independentemente do entendimento acerca da possibilidade de os Estados e o Distrito Federal fazerem uso de sua competência legislativa plena para disciplinar acerca da cobrança de ITCD sobre heranças e doações ocorridas no estrangeiro, é fato incontroverso que a edição da lei complementar prevista no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, acabaria com a discussão jurídica travada nos tribunais pátrios.

Nesse sentido, o PLS 164/1989, de autoria do, então senador, Fernando Henrique Cardoso, buscou “regular a competência para instituição do imposto sobre heranças e doação, nas condições previstas no inciso III do § 1º do art. 155 da Constituição Federal”. Passo a analisar, pois, as previsões contidas no referido projeto de lei.

Segundo o PLS 164/1989, no caso em que o doador de bens móveis, títulos e créditos tiver domicílio ou residência no exterior, o imposto sobre doação competirá ao Estado onde o donatário for domiciliado (art. 1º). Se o doador de bens imóveis tiver domicílio ou residência no exterior, o imposto sobre doação competirá (art. 2º): i) em se tratando de bens localizados no Brasil, ao Estado onde estiverem situados; ii) em se tratando de bens localizados no exterior, aplicam-se as normas do artigo anterior.

No caso em que o transmitente da herança ou do legado possua bens no exterior, o imposto competirá ao Estado onde se processar o inventário (art. 3º). Por outro lado, se o transmitente da herança ou do legado era domiciliado ou residente no exterior, a competência do imposto caberá (art. 4º): i) quanto aos bens imóveis, ao Estado onde estiverem situados; e ii) quanto aos bens móveis, títulos e créditos, ao Estado onde se processar o inventário.

No caso em que o inventário ou arrolamento se processar no exterior, o imposto competirá (art. 5º): i) em se tratando de bens situados no Brasil, ao Estado onde

estiverem localizados; e ii) em se tratando de bens situados no exterior, ao Estado onde o herdeiro ou legatário tenha domicílio.

No entanto, em 11 de setembro de 2003, o referido projeto de lei foi arquivado, em virtude de falhas de redação e vícios de inconstitucionalidade, pelo fato de “submeter a repartição da competência tributária dos Estados aos acordos internacionais firmados pela União”. Com isso, permanece o vácuo legislativo existente em nosso ordenamento jurídico, até que algum projeto de lei dispondo acerca deste tema seja aprovado pelo Poder Legislativo.

Por fim, encerrando este capítulo e também o presente trabalho, conclui-se que não existe uma resposta única e intangível acerca de como deve se dar a cobrança do ITCD sobre heranças e doações ocorridas no estrangeiro ante a ausência da lei complementar prevista no 155, § 1º, III, da Constituição Federal. Como examinado ao longo deste trabalho, tanto a doutrina quanto a jurisprudência nacional se encontram extremamente divididas acerca da constitucionalidade das leis estaduais que disciplinaram a tributação do ITCD, 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.

Até o momento, em que pese transcorridos cerca de 30 anos da vigência da Constituição Federal, ainda não foi editada a lei complementar dispondo acerca do imposto sobre transmissão de bens móveis a título gratuito – *causa mortis* e doação. Com isso, até que se edite a lei complementar prevista no 155, §1º, III, da Constituição Federal, ou que se julgue o tema de repercussão geral de número 825 pelo Supremo Tribunal Federal, inexistente solução una para a controvérsia existente no ordenamento jurídico pátrio.

CONCLUSÃO

Procurou-se, com a realização deste trabalho, aprofundar os estudos acerca do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações, especialmente no que diz respeito à legitimidade de sua cobrança nas hipóteses o que o doador tiver domicílio ou residência no exterior; ou quando, o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior (art. 155, §1º, III, CF), tendo em vista a inexistência da lei complementar prevista. Ainda, tentamos indicar algumas alternativas para o suprimento da lacuna existente no ordenamento jurídico, analisando a constitucionalidade do uso da competência legislativa plena pelos entes estatais ante a omissão do legislador federal.

Na primeira parte do estudo, verificamos que o ITCD teve sua origem, ao que tudo indica, ainda no tempo dos egípcios, com Psamético I, apresentando constante evolução ao longo dos séculos até chegar ao Brasil no ano de 1809, por meio do primeiro documento nacional que tratou sobre o imposto de transmissão de bens: o Alvará Régio de 17 de junho de 1809. Foi com a promulgação da Constituição Federal de 1988, no entanto, que o ITCD assumiu a forma que ostenta nos dias atuais, com sua competência atribuída aos Estados e ao Distrito Federal (art. 155, I, CF). Após esse breve histórico, passamos à análise de aspectos mais relevantes desse imposto, tais como os princípios jurídicos diretamente envolvidos e suas diretrizes de incidência.

Demonstrou-se, em um segundo momento, que a competência tributária pode ser conceituada como uma prerrogativa atribuída, pela Constituição Federal, aos entes que compõe a federação, para a instituição de determinado tributo. Analisamos algumas das características que a competência tributária pode apresentar, tais como a privatividade, a indelegabilidade, a incaducabilidade, a inalterabilidade, a irrenunciabilidade e a facultatividade do exercício. Vimos, também, que a competência tributária pode ser classificada em privativa, aquela atribuída a um ente em particular; comum, a atribuída aos entes em geral, e em residual, que seria a competência para a instituição de imposto não especificamente previsto.

Pudemos ver, ainda, que a lei complementar exerce múltiplas funções, as quais lhe são atribuídas pela Constituição Federal de 1988, no art. 146. Sobre a interpretação desse dispositivo constitucional, a doutrina se divide em duas correntes. A teoria mais seguida, porém, é a tricotômica, segundo a qual a lei complementar

detém tripla função: dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações constitucionais e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Com isso, buscamos analisar se, na ausência da lei complementar prevista em matéria de legislação tributária, poderiam os Estados ou o Distrito Federal fazer uso da competência legislativa plena, prevista no art. 24, § 3º, da Constituição Federal, a fim de instituir, mediante leis estaduais, a cobrança do ITCD nas hipóteses previstas no art. 155, §1º, III, da Constituição Federal.

Nesse sentido, verificamos que existem dois posicionamentos quanto à legitimidade dos entes estatais instituírem a cobrança do ITCD sobre doações e heranças ocorridas no estrangeiro. O primeiro posicionamento, com o qual eu me alinho, defende que a autorização prevista no art. 24, § 3º, da Constituição Federal, não alcança outras funções da lei complementar, tais como regras de competência tributária e de conflitos de competência, mas tão somente o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária. Com isso, em um primeiro momento, observa-se que as unidades da federação não podem instituir a cobrança do ITCD relativamente a transmissões a título gratuito de bens ou direitos ocorrida no estrangeiro, pois a regulação dessa competência tributária (não das normas gerais relativas ao tributo) foi reservada exclusivamente à lei complementar. Aliás, foi o potencial conflito de competência que motivou o constituinte a prever a lei complementar para regular a competência para a instituição do ITCD nas hipóteses previstas no art. 155, §1º, III, da Constituição Federal.

Um segundo posicionamento, com o qual eu não concordo, defende que os estados podem sim legislar acerca das hipóteses previstas no art. 155, §1º, III, defendendo que os dispositivos questionados possuem, deste modo, natureza de normas gerais, o que autoriza o exercício da competência legislativa plena pelos Estados ante à omissão do legislador federal. Posso até concordar com o fato de que as leis estaduais que instituíram o ITCD nos Estados dispondendo sobre hipótese de incidência, fato gerador, base de cálculo, etc., são constitucionais, pois estabeleceram normas gerais em matéria de direito tributário. No entanto, os dispositivos dessas leis ordinárias que, por ventura, instituírem a cobrança de ITCD relativamente a transmissões a título gratuito de bens ou direitos ocorrida no estrangeiro, não se tratam de normas gerais e, portanto, devem ser considerados inconstitucionais, vez que o tema foi reservado exclusivamente à lei complementar.

Como visto, é fato incontroverso que inexistente uma resposta única e intangível acerca do problema proposto no presente trabalho. Como examinamos, tanto a doutrina quanto a jurisprudência nacional encontram-se extremamente divididas acerca da constitucionalidade das leis estaduais que disciplinaram a tributação do ITCD relativamente a transmissões a título gratuito de bens ou direitos ocorrida no estrangeiro.

Sendo assim, resta aguardar que a lei complementar prevista no art. 155, §1º, III, da Constituição Federal, seja editada – o que é muito improvável, visto que já se passaram quase 30 anos da entrada em vigor deste dispositivo e o vácuo legislativo segue presente – ou então acompanhar e esperar o julgamento do tema de repercussão geral nº 825 pelo Supremo Tribunal Federal, para que assim ocorra uma uniformização do entendimento nos tribunais pátrios, o que, atualmente, não se verifica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADIN 28-4-SP, Revista Trimestral de Jurisprudência, v. 151, p. 657.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ARAUJO, Petrônio Baptista de. **O imposto sobre a transmissão da propriedade**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1954, p. 197.

ATALIBA, Geraldo Ataliba. Princípio federal – Rigidez Constitucional e Poder Judiciário. In: **Estudos e Pareceres de Direito Tributário**. vol. 3. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos Estados e Municípios. **Revista de Direito Público**, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 2, n. 10, out./dez. 1969.

ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. **V Congresso Brasileiro de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

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

BIAVA JÚNIOR, Roberto. A incidência do ITCMD quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou quando o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior - análise de constitucionalidade das leis estaduais que instituíram o ITCMD nestas hipóteses. **Direito Tributário Atual**. São Paulo. n.26.

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.

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

BRASIL. **Alvará Régio de 17 de junho de 1809**. Estabelece os impostos do papel sellado e das heranças e legados. Rio de Janeiro, RJ, 1809. Disponível em: http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/18321/collecao_leis_1809_parte1.pdf?sequence=1. Acesso em 19 abr. 2018.

BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm Acesso em: 19 mar. 2018.

BRASIL. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm Acesso em: 19 mar. 2018.

BRASIL. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm Acesso em: 19 mar. 2018.

BRASIL. Constituição (1937). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm Acesso em: 19 mar. 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm Acesso em: 19 mar. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **O princípio da igualdade**. Revista Justitia. v. 37. n. 90. 1975, p. 338.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COLUCCI, Nycolas Martin; FERRAZ, Diogo. **Incidência do ITCMD na sucessão de bens móveis, títulos e créditos decorrente de inventário processado no exterior**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo. v.22. n.116. p.203-13. maio/jun. 2014

FERNANDES, Regina Pedrotti Vespero. **Impostos sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Impuesto a la transmisión gratuita de bienes**. Buenos Aires: El Ateneo, 1937.

GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GOMES, Orlando. **Contratos**. São Paulo: Forense, 2009.

LINS, Robson Maia, **Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

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

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 art. 155, § 1º, III, da CF**. Revista dos Tribunais. São Paulo, v.93, n. 821, p.115-127, mar. 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

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. **Lei Complementar: teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Celso Bastos, 1999, p. 155-156.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos Estaduais: ICMS, ITCD e IPVA**. São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2016.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 8.821 de janeiro de 1989**. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.821.pdf> Acesso em: 15 abr. 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2000.

SÃO PAULO (Estado). **Lei Estadual nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000**. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/alteracao-lei-10705-28.12.2000.html> Acesso em 09 de jun. 2018.

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

SOARES, Milton Delgado. **O Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)**. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2006.

SOUSA, Rubens Gomes. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, pp. 68-69.

SOUZA, Hamilton Dias de. Lei complementar em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1982.

STF. **Agravo de Instrumento 805.043/RJ**, Relator: Min. Ricardo Lewandowski; julgado em 23 jun. 2010; publicado em 01 jul. 2010.

STF. **RE 136.215**. Tribunal Pleno. Relator Min. Octavio Gallotti. Julgado em 19 fev. 1993, publicado em 16 abr. 1993.

STF. **Recurso Extraordinário 140.887/RJ**, Relator Min. Moreira Alves, julgado em 18 fev. 1993, publicado em 26 fev. 1993.

STF. **Recurso Extraordinário 851.108 RG/SP**; Relator: Min. Dias Toffoli; decisão em 16 jun. 2015; publicado em 20 ago. 2015.

STF. **Recuso Extraordinário 236.931/SP**, Relator Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 10 ago. 1999, publicado em 29 out. 1999.

TJSP. **Apelação cível 0046442-50.2009.8.26.0053**, Relator: Des. Guerrieri Rezende; 7ª Câmara de Direito Público; julgado em 18 jun. 2012; publicado em 21 jun. 2012.

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

TJSP. **Apelação Cível nº 0057793-48.2010.8.26.0000**, Rel. Des. Venicio Salles, 12ª Câmara de Direito Público, julgado em 30 mar. 2011, publicado em 17 mai. 2011.

TJSP. **Apelação Cível nº 0011110-17.2012.8.26.0053**, Rel. Des. João Carlos Garcia, 8ª Câmara de Direito Público, julgado em 25 set. 2013, publicado em 30 set. 2013.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

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