

CENTRO UNIVERSITÁRIO DO ESTADO DO PARÁ
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO

ANTONIO REZENDE DOS SANTOS CORRÊA
MATHEUS HOLLANDA DOS SANTOS

**A COMPETÊNCIA ESTADUAL DO ITCMD E O SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL: impacto do RE 851108/SP na tributação subnacional**

BELÉM
2023

ANTONIO REZENDE DOS SANTOS CORRÊA
MATHEUS HOLLANDA DOS SANTOS

**A COMPETÊNCIA ESTADUAL DO ITCMD E O SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL: impacto do RE 851108/SP na tributação subnacional**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito parcial para obtenção de grau em
Bacharel em Direito, pelo Centro Universitário
do Estado do Pará.

Orientador: Prof. Me. Luciano Cavalcante de
Souza Ferreira

BELÉM
2023

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Biblioteca do CESUPA, Belém – PA

C824c Corrêa, Antonio Rezende dos Santos.

A competência estadual do ITCMD e o Supremo Tribunal Federal: impacto do RE 851108/SP na tributação subnacional / Antonio Rezende dos Santos Corrêa, Matheus Hollanda dos Santos. — Belém, 2023.

25 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Centro Universitário do Estado do Pará, Bacharelado em Direito, Belém, 2023.

Orientador: Prof. Me. Luciano Cavalcante de Souza Ferreira.

1. Direito tributário. 2. Tributos. 3. ITCMD. I. Santos, Matheus Hollanda dos. II. Ferreira, Luciano Cavalcante de Souza (orient.). III. Título.

CDD 341.39

ANTONIO REZENDE DOS SANTOS CORRÊA
MATHEUS HOLLANDA DOS SANTOS

**A COMPETÊNCIA ESTADUAL DO ITCMD E O SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL: impacto do RE 851108/SP na tributação subnacional**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito parcial para obtenção de grau em
Bacharel em Direito, pelo Centro Universitário
do Estado do Pará.

Orientador: Prof. Me. Luciano Cavalcante de
Souza Ferreira

Data de aprovação: ____/____/____

Conceito:

Banca Examinadora:

Prof. Me. LUCIANO CAVALCANTE DE SOUZA FERREIRA - Orientador

Centro Universitário do Estado do Pará (CESUPA)

Nome com titulação
Instituição a que pertence

Nome com titulação
Instituição a que pertence

**A COMPETÊNCIA ESTADUAL DO ITCMD E O SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL: IMPACTO DO RE 851108/SP NA TRIBUTAÇÃO SUBNACIONAL**

**THE STATE COMPETENCE OF ITCMD AND THE FEDERAL SUPREME COURT:
IMPACT OF RE 851108/SP ON SUBNATIONAL TAXATION**

Antonio Rezende dos Santos Corrêa¹

Matheus Hollanda dos Santos²

Luciano Cavalcante de Souza Ferreira³

RESUMO: O presente trabalho se propõe a verificar o impacto causado pela decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n. 851.108/SP, que determinou a incompetência dos Estados e do Distrito Federal em instituir a cobrança do ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III, da Constituição. Para tanto, faz-se uma análise da incidência do ITCMD, conforme dispõem a Constituição Federal e a Lei nº 5.529/89 do Estado do Pará, destrinchando suas características e hipótese de incidência, bem como, coteja-se o RE 851.108, mediante análise dos votos dos Ministros do STF, com o RE 191.703, que trata do IPVA em situação aparentemente semelhante (IPVA), com a finalidade de distinguir o tratamento dado pela Corte. Conclui-se criticando o impacto e os reflexos negativos causados pela decisão do STF no sistema tributário do ITCMD, evidenciando a desigualdade social e ferindo os princípios de isonomia que regem o Direito Tributário.

Palavras-chave: ITCMD; RE 851108/SP; Transmissão no Exterior.

ABSTRACT: The present work aims to verify the impact caused by the decision of the Federal Supreme Court in Extraordinary Appeal no. 851.108/SP, which determined the inability of the States to institute the collection of ITCMD in the cases set out in art. 155, §1º, III. Furthermore, an analysis of the incidence of ITCMD is carried out, as set out in the Federal Constitution of 1988 and Law 5,529/89 of the State of Pará, unraveling its characteristics and incidence hypotheses. Therefore, regarding RE 851.108/SP, this work details the votes of the STF Ministers in order to demonstrate their understanding on the topic. In view of this, a parallel is drawn between the decisions of RE no. 851.108/SP (ITCMD) and RE 191.703 (IPVA), with the purpose of distinguishing the treatment given by Ministers regarding the analysis of taxes. Finally, this academic work presents a critique of the impact and negative consequences caused by the STF's decision on the national tax system, highlighting social inequality and violating the principles that govern tax law.

Key-Words: ITCMD. RE 851108/SP. Foreign Transmission.

1 INTRODUÇÃO

Os Estados e o Distrito Federal receberam da Constituição a competência tributária para cobrar imposto sobre as transmissões de bens e direitos causa mortis e de doações (ITCMD). No Estado do Pará, essa competência tributária ocorreu por meio da Lei n.º

¹ Bacharelado em Direito do Centro Universitário do Estado do Pará (CESUPA). E-mail: antonio19060038@aluno.cesupa.br.

² Bacharelado em Direito do Centro Universitário do Estado do Pará (CESUPA). E-mail: matheus19060229@aluno.cesupa.br

³ Mestre em Direito. Professor-orientador do Trabalho de Conclusão. E-mail: luciano.ferreira@prof.cesupa.br

5.529/1989, que estabeleceu, de forma regionalizada normas de cobrança do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos, tendo sido objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.819/PA (ADI 6819/PA), declarando-se a inconstitucionalidade das expressões “ou no estrangeiro” e “ou no exterior”, as quais se encontravam no art. 1º, § 3º e art. 7º, parágrafo único na Lei 5.529/89 (Brasil,2022). Consequente a isso, foi decidida como procedente a Ação Direta proposta, aplicando a tese que foi fixada no julgamento do RE nº. 851.108/SP, Tema 825, de Repercussão Geral, que aduz:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão causa mortis. Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. Definição de competência. Elemento relevante de conexão com o exterior. Necessidade de edição de lei complementar. Impossibilidade de os estados e o Distrito Federal legislarem supletivamente na ausência da lei complementar definidora da competência tributária das unidades federativas

[...]

8. É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a edição da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional. (RE 851108, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 01/03/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-074 DIVULG 19-04-2021 PUBLIC 20-04-2021)

Somado a vedação dos Estados e do Distrito Federal, houve a determinação da inconstitucionalidade das expressões presentes no art. 1 e art. 7º da Lei 5.529/89. Além disso, houve a modulação dos efeitos da decisão, adotando eficácia *ex nunc* a partir de 20/04/2021 (data de publicação do acórdão do RE nº. 851.108/SP), com exceção das ações judiciais pendentes de decisão até o momento e que possuem como objeto de discussão: (I) em caso de bitributação, o contribuinte efetua o pagamento do ITCMD para qual Estado; (II) qual seria a validade desse imposto que não havia sido pago anteriormente.

Ademais, acerca do RE de nº 851.108/SP, importante evidenciar que, apesar dos Estados e Distrito Federal possuírem competência supletiva para disporem leis acerca do ITCMD, essas leis antecedem as normas gerais do art. 146, III da CF/88. Isto é, apesar dos Estados possuírem competência para instituírem o ITCMD, conforme aduz o art. 145, I da CF/88, ocorre a sua limitação visto que, para decidir a hipótese do art. 155, § 1º, III, a e b, é de competência de legislação complementar nacional e não estadual.

Desse modo, surge o seguinte questionamento: qual o impacto da decisão do Recurso Extraordinário nº 851.108/SP, julgado pelo STF e seus reflexos na tributação do ITCMD pelos Estados e pelo Distrito Federal à luz do art. 155, §1º, III da CF/88?

Com efeito, para ser respondida tal indagação, serão analisados os cenários que cercam a temática, observando-se como é a cobrança do ITCMD em geral e em especial no Estado do Pará, buscando entender como funciona a sua tributação e os elementos que a constituem. Além disso, ver-se-á como o ITCMD foi julgado no RE nº. 851.108/SP, distinguindo os votos dos Ministros acerca do tema para que se compreenda a *ratio decidendi* (Tema 825) e se fará um paralelo com o que foi decidido no RE 191.703 (entendimento acerca do IPVA), no intuito de esmiuçar a diferença de tratamento dado pelos Ministros do STF, em que pese, as competências legislativas dos Estados sobre as hipóteses do art. 155, §1º, III. Por fim, será mostrado o impacto da decisão do STF e os reflexos desse, quanto a cobrança do ITCMD por parte dos Estados.

2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ITCMD/PA: LEI 5529/89

A hipótese de incidência se trata de uma situação descrita pelo legislador, em lei tributária, decorrente de uma situação real, que justifique a cobrança de qualquer que seja o tributo, com base nessa lei. Desse modo, recorrendo ao que nos diz o princípio da legalidade tributária, afirma-se que todo tributo deve estar previsto em lei para que possa ser cobrado, fazendo com que todas as discussões acerca das hipóteses de incidência tenham como base esse preceito. Sendo assim, na falta de lei tributária que regule a cobrança de um tributo, este não poderá ser cobrado de forma alguma.

Conforme estudado anteriormente, o Supremo Tribunal Federal, por maioria, decidiu que ante a falta de lei complementar, os Estados não possuem competência para instituir o ITCMD nas hipóteses do art. 155, §1º, III da CF/88. Entretanto, o artigo 24, I, §3º da CF/88 aduz que, havendo ausência de lei federal que discorra sobre normas gerais, os Estados legislam concorrentemente com a União e, caso inexistir lei federal, possuem capacidade plena de legislar, conforme se vê:

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

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

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades (Brasil, 1988).

Assim, na ausência de norma geral, os Estados possuem competência legislativa plena. Diante disso, dada a ausência de lei federal, o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD, é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, cujo fato gerador é a transmissão causa mortis de imóveis e a doação de quaisquer bens ou direitos.

Sendo assim, definido o que é a hipótese de incidência, parte-se para um lado mais prático da matéria, onde será abordado cada um dos seus elementos fundamentais para a sua

caracterização.

2.1. DA LEI 5529/89 DO ESTADO DO PARÁ

Mediante a isso, a Lei 5.529/89 regula a incidência do referido imposto no Estado do Pará, sendo o Estado competente para definir as hipóteses de incidência, que serão abordadas a seguir.

2.1.1. Quanto ao elemento material

Inicialmente, vale destacar a análise das hipóteses de incidência em seu quesito material, dada a sua importância. Em razão disso, devemos analisar que a instituição do ITCMD se distingue em duas situações principais, que não se confundem uma com a outra, e se subdividem internamente entre elas.

A Constituição de 1988 atribuiu competência aos Estados de instituir os impostos sobre transmissão de bens causa mortis ou por doação, sendo esses seus fatos geradores. Posto isso, com fulcro no art. 155 da CF, artigo que regulamenta a aplicação desse tributo, evidencia-se as materialidades de fato em que o ITCMD poderá ser incidido.

Preliminarmente, ante a distinção das hipóteses de incidência do ITCMD, constata-se 4 materialidades acerca do tributo.

A primeira delas está na transmissão causa mortis de bens imóveis, a herança; a segunda, na transmissão por meio de doação de bens imóveis, em que o doador a faz em vida para os donatários; o terceiro deles se trata da transmissão por doação de bens móveis e, por fim, a transmissão causa mortis de bens móveis. Logo, para delimitar a incidência do tributo, com base na lei 5.529 de 89, faz-se necessário a breve explanação de cada uma delas, para que sejam esclarecidas adiante.

Sendo assim, de maneira incisiva, o critério material para aplicação do tributo, está no fato da transmissão de bens por Herança (causa mortis) ou na Doação (feita em vida pelo doador).

Ressalta-se que, o elemento material para incidir o tributo, geralmente, nada mais é que o seu fato gerador, isto é, o fato que originou a obrigação de pagar o tributo. Comumente a isso, têm-se como fato gerador a herança causa mortis e a doação dos bens, móveis ou imóveis. À luz da hipótese de incidência com base na legislação paraense, acerca do fato gerador, o elemento material se faz presente em seu artigo 1º, vede:

Art. 1º O Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos, tem como fato gerador:

I - a transmissão de bens ou direitos decorrentes da sucessão hereditária, legítima ou testamentária;

II - a transmissão por meio de doações com ou sem encargos, a qualquer título, de

bens ou de direitos, ainda que em adiantamento da legítima. (Estado do Pará, 1989).

Portanto, observa-se os dois critérios materiais aqui discutidos, nos incisos I e II da referida lei, sendo nítido os fatos geradores para que haja a tributação do ITCMD. Além disso, o parágrafo 5º do mesmo dispositivo fundamenta as hipóteses em que se incidirão a tributação, conforme segue:

Art. 1º O Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos, tem como fato gerador:

§ 5º As hipóteses previstas nos incisos I e II do caput deste artigo entre outras situações fáticas, compreendem:

I - o ato em que ocorrer a transmissão de propriedade de bem ou direito, por meio de fideicomisso;

II - a partilha de bens da sociedade conjugal e da união estável, sobre o montante que exceder à meação;

III - a desistência de herança ou legado com determinação do beneficiário;

IV - a instituição de usufruto não oneroso;

V - o recebimento de quantia depositada em conta bancária de poupança ou em conta corrente em nome do de cujus;

VI - o arquivamento na Junta Comercial, na hipótese de:

a) transmissão de quotas de participação em empresas ou do patrimônio de empresário individual;

b) desincorporação do patrimônio de pessoa jurídica, que implique redução de capital social.

§ 6º Consideram-se também doação de bem ou direito os seguintes atos praticados em favor de pessoa sem capacidade financeira, inclusive quando se tratar de pessoa civilmente incapaz ou relativamente incapaz:

I - a transmissão da propriedade plena ou da nua propriedade;

II - a instituição onerosa de usufruto. (Estado do Pará, 1989).

Portanto, tendo em vista que o fato gerador será o alicerce para o cabimento da hipótese de incidência no quesito material, o ITCMD tem as seguintes hipóteses: a transmissão da propriedade de bens e direitos em decorrência (i) do falecimento de seu titular (causa mortis) ou (ii) de cessão gratuita (doação).

2.1.2. Quanto ao elemento espacial

No tocante ao elemento espacial da aplicação do ITCMD, atenta-se ao conflito horizontal para definir a sujeição do imposto, isto é, qual Estado possuirá competência para a instituí-lo.

Resumidamente, quanto ao elemento espacial, o ITCMD possui alguns fatores, tais como: (i) localização dos bens- há a incidência do imposto no estado onde o bens (doação ou herança) estão localizados, havendo a possibilidade de determinados bens serem regidos pela legislação própria ao Estado em que se encontram situados; (ii) Residência do Doador ou Falecido (de cujus)- situação em que a lei estadual pode determinar a incidência do ITCMD, hipótese essa em que o indivíduo reside no Estado; (iii) Local de Registro do Inventário ou da Declaração de Doação- tal hipótese ocorre quando, o Estado em que se situou o processo de inventário é o apto a cobrar o imposto.

Diante disso, correlacionando os fatores acima com a Lei 5.529/89, acerca do local de pagamento do imposto, o artigo 7º da referida lei dispõem:

Art. 7º Far-se-á o pagamento do imposto:

I - na transmissão por doação de quaisquer bens móveis e créditos onde se processar a lavratura do instrumento legal;

II - na transmissão por doação de bens imóveis e respectivos direitos será o da situação do bem;

III - na transmissão "Causa Mortis" onde se processar o Inventário, Arrolamento ou Alvará Judicial.

Parágrafo único. Quando o Inventário ou Arrolamento tenha se processado em outro Estado ou no Exterior, o local do pagamento será o da situação do bem imóvel e respectivo direito. (Estado do Pará, 1989).

Logo, apesar da alteração sofrida em razão da ADI 6.819, há a definição das condições e locais para o pagamento do imposto na transmissão de bens móveis, créditos e imóveis (doação), ou por falecimento (herança em sentido estrito).

Assim, a Lei que delimita a incidência do tributo no Estado do Pará determina a obrigatoriedade do pagamento no ato de lavratura do instrumento legal e, somado a isso, acerca das hipóteses onde ocorrer o processo de inventário ou demais hipóteses.

Além disso, na hipótese de um Inventário ou um Arrolamento a ser realizado em outro Estado ou no Exterior (ADI 6.819 alterou dispositivo), a regra estabelece que o pagamento deve ser realizado no local onde se situa o bem imóvel. Dessa forma, concordando com a opinião de Alberto Macedo (2012, pág. 26), entende-se que “quanto ao critério espacial, que define a sujeição ativa do imposto, em relação aos bens imóveis, as localizações do doador ou do donatário são irrelevantes para definir o Estado competente para exigir, sendo este o Estado onde estiver localizado o bem imóvel”, porém se tratando dos bens móveis, o autor entende que o Estado do doador será o competente para a exigência do tributo.

Todavia, o doador residindo no exterior, sua doação não poderá ser tributada, em razão da ausência de Lei Complementar, conforme o RE 851.108/SP julgado pelo STF, que ocasionou como reflexo à ADI 6.819.

2.1.3. Quanto ao elemento temporal

Acerca do elemento temporal do imposto, entende-se ao momento em que o fato gerador ocorre, sendo o ponto em que surge a obrigação, ou seja, instante que o tributo deverá ser pago. A título de exemplo, têm-se o imposto sobre a renda, onde o elemento temporal será a coleta de renda durante o ano fiscal.

No contexto do ITCMD, a incidência material sobre a transmissão de bens causa mortis ou doação, pode haver mais de um elemento temporal. Na causa mortis, o falecimento da pessoa

desencadeia a transmissão dos bens e as obrigações de pagar o imposto. Em contrapartida, na doação, o elemento temporal pode ser quando a doação é formalizada legalmente.

Portanto, o simples fato da morte (que culmina na herança), bem como da doação em vida, cujas materialidades foram expostas no inciso III, art. 155 da CF/88 geram o critério temporal para a instituição e cobrança, sendo essa a sua aplicabilidade com base na lei 5.529/89. Em suma, o elemento temporal é o ato em que ocorre a sucessão do bem, independente de herança ou doação, formando a obrigação de quem deverá contribuir.

2.1.4. Quanto ao elemento quantitativo

Em relação ao aspecto quantitativo do tributo, é necessário introduzir a progressividade nos impostos.

A progressividade que ocorre no imposto está relacionada a necessidade de justiça fiscal entre os contribuintes. À vista disso, a progressividade busca um equilíbrio fiscal, onde, a progressão das alíquotas tende a ser proporcionais a renda dos contribuintes.

Em razão da progressividade nas alíquotas no ITCMD, observa-se o art. 8º, incisos I e II da Lei 5.529/89, que dispõem da transmissão por herança e doação. Nesse sentido, para melhor análise acerca da variação das alíquotas, contempla-se a tabela abaixo.

ITCMD PARÁ (ART.8º DA LEI 5.529/89)							
HERANÇA (Inciso I)				DOAÇÃO (Inciso II)			
FAIX A	Alíquota (%)	Base de Cálculo (UPF-PA)	R\$	FAIX A	Porcentagem	Base de Cálculo (UPF-PA)	R\$
A	2%	Até 15.000	Até 65.700	A	2%	Até 60.000	Até 262.800
B	3%	↑15.000 até 50.000	↑65.700 até 219.000	B	3%	↑60.000 até 120.000	↑262.800 até 525.600
C	4%	↑50.000 até 150.000	↑219.000 até 657.000	C	4%	↑120.000	↑526.600
D	5%	↑150.000 até 350.000	↑657.000 até 1.533.000	---	---	---	---
E	6%	↑350.000	↑1.533.000	---	---	---	---

Sendo assim, conclui-se que há uma diferença entre a incidência do ITCMD na herança e doação. Aliás, essa alteridade é evidente quando, o Estado do Pará incide uma alíquota inferior na doação (2% a 4%) em comparação a herança (2% a 6%), conforme demonstrado na tabela acima. Em suma, o Ente estadual busca “estimular” a doação dos bens em vida ante a transmissão pela morte.

2.1.5 Quanto ao elemento pessoal

Analisando o Código Tributário Nacional (CTN), há a definição de quem é o sujeito da contribuição pecuniária. Acerca disso, o art. 121 do referido código aduz, que o “Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.” (Brasil, 1966).

Dessa forma, havendo a conceituação da pessoa responsável ao pagamento do tributo, analisaremos adiante a lei 5.529/89. À luz da referida lei estadual, há a definição dos contribuintes do imposto, no art. 4º, parágrafo único e seus incisos, vejamos:

Art. 4º São contribuintes do imposto:

I - nas transmissões "Causa Mortis", o herdeiro ou legatário;

II - nas doações, o donatário dos bens ou direito.

III - no fideicomisso, o fiduciário;

IV - na substituição do fideicomisso, o fideicomissário;

V - na cessão de herança ou de bem ou direito a título não oneroso, o cessionário;

VI - na desistência de quinhão ou de direito, por herdeiro ou legatário, o beneficiário;

VII - na instituição de direito real, o beneficiário.

Parágrafo único. Na hipótese de doação de bens e direitos, se o donatário não residir nem for domiciliado neste Estado, o contribuinte será o doador, se este o for. (Estado do Pará, 1989).

Assim, observa-se que dentro da incidência do ITCMD, quanto aos contribuintes, não é levado em conta somente o caráter pessoal do tributo, mas sim, aos vários tipos de sujeito passíveis de tal obrigação, conforme elencado nos incisos do artigo acima.

3 O ITCMD SOB A PERSPECTIVA DO RE 851.108-SP

Logo, dando prosseguimento à pesquisa, é imprescritível fazer uma análise do Recurso Extraordinário 851.108/SP, de relatoria do Ministro Dias Toffoli. Acerca do voto do Ministro Relator, dá-se início pela ementa, introduzindo o conceito de ITCMD (imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos) à luz do artigo 24 da Constituição de 1988.

Por conseguinte, aduz que há 2 regras de competência em concordância com a natureza dos bens e direitos que são: (i) competente a unidade federada em que se situe o bem, imóvel; (ii) competente a unidade federada onde se processar o inventário ou arrolamento ou onde for o domicílio do doador, relativamente a bens, móveis títulos e créditos.

Além disso, sobre a legislação supletiva dos Estados de disciplinarem o ITCMD, os arts. 24, I, §3º da CF/88 e art. 34, § 3º do ADCT(Ato das Disposições Constitucionais Transitórias) se complementam, conforme vede:

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

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

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

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. etência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 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. (Brasil, 1988).

Assim, conforme o ordenamento acima, no que tange a competência privativa dos Estados e Distrito Federal, possuem competência de instituir a cobrança do ITCMD em âmbito local, por meio de lei ordinária.

Todavia, com relação as hipóteses do art. 155, § 1º, III, b da Constituição, é necessário a criação de lei complementar, não sendo de competência das leis estaduais. À exemplo disso, têm-se a Lei Paulista n. 10.705/00, que depende de lei complementar para operar seus efeitos.

Ademais, ao final da ementa, o recurso extraordinário não foi provido, adotando a seguinte tese: Vedado Estados e DF instituírem ITCMD nas hipóteses do art. 155, parágrafo. 1, III da CF com edição de lei suplementar e a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.

No Acórdão, além de destacar que foi negado provimento ao recurso extraordinário, informa que foram vencidos os ministros Gilmar Mendes, Alexandre de Moraes, Carmen Lúcia e Luis Fux.

Por conseguinte, tendo uma análise intrínseca nos votos dos ministros, dá-se início com o do relator, Ministro Dias Toffoli. Previamente, faz um relatório do processo de ADCT original n.0004604- 24.2011.8.26.0000, onde, manteve a inconstitucionalidade da legislação paulista para exigir o ITCMD, no caso dos autos, em que o doador italiano possuía bens originários daquele país.

Seguinte a isso, após sua fundamentação jurídica, o Ministro Relator propôs a modulação dos efeitos da decisão, buscando estabelecer que haja a produção de efeitos quanto aos fatos geradores que venham a ocorrer a partir a publicação do presente acórdão, tendo eficácia *ex nunc*, ressaltando as ações judiciais pendentes:

- 1- Qual estado deve efetuar o pagamento de ITCMD, considerando a hipótese de bitributação;
- 2- Validade da cobrança desse imposto que não havia sido pago anteriormente, conforme exposto na ementa.

Dando prosseguimento para a Parte Dispositiva, negou provimento ao recurso extraordinário e sugeriu a seguinte tese de repercussão geral: "vedado aos Estados e DF de instituir ITCMD nas hipóteses do art. 155, parágrafo. 1, III da CF sem intervenção de lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional." Outrossim, reajustou seu voto, acolhendo a proposta de modulação do Ministro Barroso e seguido a isso, juntando extrato da ATA.

Posteriormente, dá-se início ao voto do Ministro Alexandre de Moraes. Seguinte a sua fundamentação jurídica, aduz que não vislumbrou qualquer hipótese de violação do pacto federativo pela instituição de tributos pelos Estados, alegando que causaria risco ao pacto federativo a incompetência legislativa plena dos Estados e Distrito Federal ante a omissão da União.

Além disso, segundo o entendimento do Ministro, a competência plena dos Estados e Distrito Federal seria somente de forma temporária, com a legislação complementar federativa anulando a competência dos Entes federativos a partir de sua criação. Diante disso, negou provimento ao Recurso Extraordinário e propôs a seguinte tese: " Nós termos do art. 24, parágrafo. 3, CF/88 e Art 34, parágrafo 3 do ADCT mediante inércia da União na regulamentação da incidência do ITCMD, nas hipóteses do art. 155, parágrafo 1, III, letras a e b da CF/88, Estados e Distrito Federal adquirem competência legislativa tributária plena, até a edição de lei complementar federal."

Por fim, caso fosse negado, o ministro informou que acompanharia a proposta de modulações dos efeitos do julgamento apresentados pelo Relator. Já o Ministro Marco Aurélio, inicia seu voto resumindo a demanda, de modo a citar até mesmo o pronunciamento do Relator, Min. Dias Toffoli, em sentido de vedar aos Estados e Distrito Federal criar ou cobrar, inexistindo lei complementar, o ITCMD.

Logo após, o Ministro analisa duas impropriedades formais quanto a criação de imposto por parte dos Estados, sem a existência de lei complementar anterior, quais sejam: a usurpação da competência da União no que tange ao cabimento de edição de norma geral nacional sobre a matéria, bem como a inadequação do instrumento normativo, que não poderá ser eficaz sem lei complementar, conforme exigência constitucional.

A partir disso, o seu voto começa a ficar mais claro no que se trata da competência ou não dos Estados e do DF. O Min. Deixa claro que não poderá uma norma estadual ser precoce (utiliza inclusive a palavra “prematura”), visto que para se ter validade, essa terá de ser criada após a existência de legislação complementar pertinente, mesmo entendendo que, ante a inexistência dessa última, o Estado agiu como entendeu cabível.

Outro argumento utilizado em seu voto, que ajudou a definir a sua real posição acerca da inconstitucionalidade ou não da competência estadual, se deu com base na filosofia do direito, mais especificamente no plano da lógica. Utilizando os ensinamentos de Jacob Bazarian, deixou a entender que sem a o respeito pelas leis e princípios lógicos, o pensamento torna-se incoerente e contraditório. Assim, utilizando os princípios aristotélicos da identidade, da não contradição e o do terceiro excluído, ele fez a alusão que ou se tem lei complementar para a instituição do imposto, ou não se tem, de modo que seria forçoso os Estados e o DF legislarem sobre matéria que depende de lei complementar.

Sendo assim, o Ministro desproveu o recurso extraordinário e declarou inconstitucional a lei 9.992/2001, do Estado de São Paulo, além disso, se posicionou contrário ao Relator no que tange ao apelo ao legislador para que discipline a matéria, alegando que não cabe ao supremo rogar a atuação do legislativo.

Do mesmo modo, o Ministro Lewandowski negou seguimento do recurso extraordinário. Argumentou com base no texto constitucional do art. 155, paragrafo 1º, III, o qual deixa explícita a necessidade de lei complementar para a regulação de competência para a sua instituição. Além disso, deixou claro que a exigência de lei complementar também visa dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes federativos, já que teria a função de resguardar o sistema de repartições de competências tributárias.

Exemplificou a matéria de ICMS, que tem a sua regulação consolidada que estipulam o modo como o Estados e o Distrito Federal irão operar a matéria, podendo “por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais”. Desse modo, demonstrou em seu voto a necessidade de disciplinamento da matéria acerca do ITCMD por meio de lei complementar, conforme a Constituição manda.

Portando, acompanhando o Relator, discordando no que concerne ao apelo ao Congresso Nacional, o Ministro Lewandowski vota pela negativa de provimento ao recurso extraordinário aqui discutido, entendendo que conforme a Constituição deixa claro, perante a ausência de lei complementar, os Estados e o Distrito federal não podem exercer competência plena para disciplinar a matéria sobre o ITCMD.

Por sua vez, o Ministro Barroso inicia seu voto com um breve relatório do pleito, bem como explicando os votos dos demais ministros, mas já deixa clara a sua concordância com a relatoria do Ministro Dias Toffoli.

Diante disso, negou provimento ao recurso e acompanhou o relator quanto à sua tese formulada, propondo a atribuição à decisão de eficácia ex nunc, a contar a publicação do presente acórdão, com ressalvas nas decisões judiciais ainda pendentes de conclusão, desde que se discuta: a qual o Estado o contribuinte deverá pagar o imposto, para se evitar a bitributação; bem como a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.

Além disso, assim como fez o Relator, o Ministro Barroso apelou ao legislativo para sanar a omissão, para que discipline a matéria do art. 155, p. 1º, III, da CF, por meio de LC.

Por conseguinte, por maioria, foi negado provimento ao Recurso extraordinário, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes, Cármen Lúcia, Luiz fux e Gilmar Mendes, que deram provimento.

Em seguida, modularam o efeito da decisão, atribuindo eficácia ex nunc, a contar a publicação do presente acórdão, com ressalvas nas decisões judiciais ainda pendentes de conclusão, desde que se discuta: a qual o Estado o contribuinte deverá pagar o imposto, para se evitar a bitributação; bem como a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente (Ministros Marco Aurélio e Edson Fachin foram contrários). Por fim, no que se trata do apelo ao legislador, o Tribunal entendeu não ser necessário.

4 DA NORMA GERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: DIFERENÇAS DE TRATAMENTO ENTRE IPVA E ITCM.

Conforme o art. 24, § 3º da CF/88 aduz:

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. (Brasil, 1988).

Diante desse artigo, na ausência de norma geral, os Estados possuem competência legislativa plena. Dito isso, o ITCMD é Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD, é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, cujo fato gerador é a transmissão causa mortis de imóveis e a doação de quaisquer bens ou direitos.

Sendo assim, na ausência de norma geral (Lei Complementar), entende-se ser constitucionalmente legal a cobrança do ITCMD por parte dos Estados, de modo a terem autonomia para implementá-la.

4.1. O ESTADO DO PARÁ. LEI 5.529/1989

Trazendo esse entendimento para o caso concreto discutido e retratando ao que aduz o texto constitucional do artigo 24, parágrafo. 3º, o Estado do Pará, assim como outros Estados com lei própria, terá competência plena para legislar acerca do tema, mesmo que de forma temporária (até a existência de LC, conforme a Constituição), definindo suas formas de cobranças, bem como bases de cálculos e alíquotas.

Visto isso, para que haja a devida tributação do ITCMD no Estado, foi sancionada no Pará a lei 5.529/89, que vigora há anos regendo as condições de cobrança do imposto, onde no seu art. 1º, parágrafos 3º e 4º, determinam que estes são devidos ao Estado, quando o bem está localizado neste, mesmo que sucessão seja aberta em outro ou no estrangeiro, bem como quando nele se processar o inventário ou arrolamento, ou nele estiver domiciliado o de cujus ou doador, conforme segue:

Art. 1º O Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos, tem como fato gerador:

§ 3º O Imposto é devido ao Estado do Pará, quando nele estiver localizado o bem objeto da transmissão, por mais que a transmissão ocorra ou provenha da sucessão aberta em outro Estado ou no estrangeiro.

§ 4º Os impostos devidos sobre transmissão "Causa Mortis" ou doação relativos a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado do Pará, quando nele se processar o inventário ou arrolamento, ou nele estiver domiciliado o de cujus ou doador.

Porém, analisando minuciosamente o texto legislativo, percebe-se que essas hipóteses se tratam da alínea “a” do inciso III do artigo 155, par, 1º da Constituição, não sendo citado de forma explícita acerca da cobrança do ITCMD quanto aos imóveis ou bens localizados no exterior, conteúdo da alínea “b”.

Além disso, no seu artigo 7º da mesma lei, confirma que o pagamento do imposto será efetuado ao Estado no qual o bem se encontra localizado, mesmo que o inventário tenha sido processado em outro Estado ou no exterior, de modo a enfatizar sua competência na cobrança, considerando a não existência de Lei Complementar necessária (de acordo com o artigo 155 da Constituição). Portanto, conforme artigo 24, parágrafo 3º da CF, o Estado terá a devida competência para legislar acerca do tema.

4.2. ADI 6819 – PA

Após a discussão sobre a competência do Pará para legislar sobre o ITCMD, é fundamental citar o entrave proposto pela referida ADI descrita no título deste tópico, a qual é responsável por algumas alterações pontuais e fundamentais do texto legislativo da lei 5.529/89.

Essa ADI surgiu após o julgamento do Recurso Extraordinário 851.108 – SP pelo STF, que vedou aos Estados a competência de instituir o ITCMD sem que haja Lei Complementar para regular. Por conta disso, objetivou-se desconsiderar as expressões “ou no estrangeiro” e

“ou no Exterior” constantes do art. 1º, § 3º, e do art. 7º, parágrafo único, da Lei nº 5.529/89, justamente por se tratar da matéria vedada aos Estados pelo Supremo.

A ação foi julgada procedente e teve a sua eficácia contada a partir da publicação do acórdão do julgado do STF (RE), em 20/04/2021, desconsiderando as ações anteriores à data, cuja matéria discutida seja exatamente a competência.

4.3. IPVA x ITCMD

Acerca do IPVA e do ITCMD, são impostos que possuem naturezas diferentes, entretanto, possuem suas semelhanças. Os dois impostos, de acordo com a lei, são de competências dos Estados e do Distrito Federal, porém, quando o STF (Supremo Tribunal Federal) julgou os Recursos Extraordinários acerca da competência legislativa dos Estados, tiveram decisões diferentes.

Em relação ao ITCMD, o Recurso Extraordinário 851.108-SP não foi apreciado. Nele, teve como seguinte tese acolhida: Vedado Estados e DF instituírem ITCMD nas hipóteses do art. 155, parágrafo. 1, III da CF com edição de lei complementar e a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.

Importante destacar que, a Constituição previu competência legislativa aos Estados e DF para instituírem o ITCMD, nas hipóteses do art. 155, § 1º, III, b da CF/88. Todavia, seria por lei complementar e não por leis estaduais, tendo o STF modulando o efeito da decisão, com eficácia *ex nunc* a partir da data de publicação.

Outrossim, quanto ao IPVA, o Recurso Extraordinário 1.016.605-MG não foi acolhido, mantendo a competência do IPVA aos Estados (Estado de Minas Gerais competente). Nele, foi aderida a seguinte tese: A Constituição autoriza a cobrança do IPVA somente pelo Estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário.

Nesse julgamento, houve a discussão de qual Estado era de competência o IPVA, visto que, o veículo transitava em um Estado, mas o contribuinte tinha sede/domicílio tributário em outro Estado. Por fim, foi decidido que os Estados teriam competência para legislar sobre o referido imposto.

Por fim, acerca do ITCMD, houve o entendimento que os Estados não possuíam competência legislativa para cobrar o imposto, somente com a criação de Lei Complementar. Por outro lado, quanto a discussão do IPVA, decidiram que os Estados possuíam competência legislativa, dado que, encontra-se em sintonia com a Constituição, sendo válida a cobrança do IPVA pelo Estado de Minas Gerais relativamente aos veículos cujos proprietários se encontram nele sediados.

4.4. TRATAMENTO DIFERENCIADO ENTRE IPVA E ITCMD. RE 191.703.

Iniciam-se os votos com o Ministro Edson Fachin, que não votou no Rec. Extraordinário 851.108/SP, de modo a não ser possível fazer comparações nesse sentido (se houve ou não divergência de sua parte em seu voto). Em seguida, resumindo seu sucinto voto, o Ministro demonstra ter havido da parte do Estado de Minas Gerais uma certa invasão da competência legislativa, que deveria ser reservada a lei complementar da União, não podendo os Estados legislarem acerca do IPVA. (Brasil, 2002).

Além disso, afirmou haver outro vício em segundo plano, sendo a lei mineira é viciada ao optar por critério espacial distinto daquele previsto no Texto Constitucional. Sendo assim, conheceu do recurso extraordinário, acompanhando o voto do Ministro-Relator Marco Aurélio, dando provimento ao recurso e pedindo data vênua ao Alexandre de Moraes quanto ao que argumentou acerca do CTB, que não deve ser levado em consideração por não ser Lei Complementar, haja vista que demonstrou ser contrário, em seu voto, à tese de que o critério do domicílio ou sede do detentor do veículo, como o Estado de Minas Gerais, deverá cobrar o IPVA, tendo por base a previsão dos arts. 120 e 130 do Código de Trânsito Brasileiro (Brasil, 2002).

No tocante ao Ministro Lewandowski, adiantando o ponto central do presente resumo, se manteve coerente ao votar acerca do IPVA, nos mesmos moldes de seu voto do recurso extraordinário do ITCMD.

O Ministro inicia seu voto falando da controvérsia do local em que está sendo discutido onde deve ser pago o imposto, se será no Estado em que o contribuinte está domiciliado ou onde está licenciado o veículo, bem como reconheceu estar diante de uma nítida guerra fiscal entre os Estados. Dito isso, ele mesmo retomou ao que dispõe a constituição, quando deixa claro ser matéria de Lei Complementar dispor acerca desses conflitos. Concordou com o Fachin.

Após isso, tentou dizer como solucionar esse problema na falta de Lei Complementar, que deve ser feito nos moldes dos próprios recursos de a CF oferece, em seu artigo 158, de forma que a competência seria estritamente local (se levar em conta a Constituição, na falta de LC). Logo, votou pelo provimento do recurso extraordinário, acompanhando integralmente o relator, de modo a declarar inconstitucional a lei mineira (14.937/2003).

No mais sucinto voto, o Min. Celso de Melo pediu vênua ao presidente e acompanhou o relator, Ministro Marco Aurélio.

Além deles, o Ministro Barroso inicia seu voto com um breve relatório, onde aduz os mesmos argumentos utilizados pelos ministros que votaram pelo provimento do recurso aqui discutido, qual seja: que há a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 14.937/2003, de Minas Gerais, haja vista que a Constituição, em seu art. 158, III, prevê como critério espacial para repartição do produto da arrecadação do IPVA, os Municípios em que os veículos foram licenciados.

Porém, utilizando de argumentos um pouco diferentes posteriormente, o ministro concorda que o IPVA deve ser cobrado no local em que o veículo está licenciado, mas que o requisito desse licenciamento em determinado local seja o domicílio do comprador do veículo neste, de modo que, se descoberta fraude quanto a isso, o Estado poderá autuar o proprietário. De todo modo, acompanhou o voto do Relator.

Posterior à isso, o Relator, assim como no RE 851.108, o Ministro Marco Aurélio manteve seu posicionamento e votou pela inconstitucionalidade de uma lei criada pelo Estado (Lei de IPVA de Minas Gerais), com isso, ele respalda seu voto com fulcro no art. 158, III, da CF/88 (Brasil, 2021). Desse modo, conclui que a cláusula que preceitua a capacidade ativa pelo IPVA é a do Estado em que o veículo é licenciado. Portanto, adere a tese de que o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores é da capacidade ativa do Estado em que implementado o licenciamento.

No RE 851.108, o Ministro Alexandre de Moraes possuía o entendimento de que não havia qualquer violação do pacto federativo pela instituição de tributos pelos Estados. Somado a isso, entendia que era uma ameaça ao pacto federativo quando havia a negação da competência legislativa dos Estados, quando houvesse omissão da União (Brasil, 2021).

No presente RE (191.703), inicia-se o voto com uma discussão entre os Ministros Alexandre de Moraes, Marco Aurélio e Gilmar Mendes acerca da presente lide. Por conseguinte, o Ministro defende que deveria haver uma discussão *ratio* da tributação (Brasil, 2002). Além disso, busca arguir que o Estado de Minas Gerais agiu de acordo com a lei e que houve fraude na tentativa de licenciamento. Diante do exposto, o Ministro apresentou divergência do Relator e deu improcedência ao recurso.

Quanto a Ministra Rosa Weber, é importante destacar que não houve sua participação na análise do RE 851.108. Passado esse ressalve, a Ministra inicia seu voto determinando que o ponto em discussão é: se é devido o pagamento do IPVA em favor do Estado no qual sediado ou domiciliado o contribuinte ou onde registrado e licenciado o veículo automotor. (Brasil, 2021).

A ministra entendeu que é fraude o registro de veículo em cidade adversa daquela em que se tem domicílio ou residência. Dito isso, a Ministra acompanhou a divergência indicada por Alexandre de Moraes, negando provimento ao recurso.

Em contrapartida, no RE acerca do ITCMD, a Ministra Carmen Lúcia teve seu voto vencido juntamente com os ministros Alexandre de Moraes, Gilmar Mendes e Luis Fux.

No presente recurso extraordinário, a Ministra acompanhou a divergência instaurada pelo Min. Alexandre de Moraes, em razão da sede da empresa ser em Uberlândia-MG, sendo o IPVA recolhido pelo Estado de Minas. Por fim, fixou a seguinte tese:

A cobrança sobre o imposto sobre propriedade de veículos automotores é devida ao estado em que licenciado o veículo, o qual deve corresponder ao do domicílio fiscal do contribuinte.

Por fim, o Ministro Dias Toffoli, que foi relator do RE 851.108, onde negou a competência dos Estados e Distrito Federal de instituírem o ITCMD sem intervenção de lei complementar. Em seu voto, o Ministro faz uma minuciosa análise do caso e de uma contextualização histórica acerca da cobrança de IPVA, concluindo em uma interpretação teleológica do tributo. Concluindo seu voto, ao contrário do que votou quanto a situação do ITCMD, o Min Dias Tofolli votou em acompanhar a divergência inaugurada pelo Min Alexandre de Moraes. Importante destacar que o Ministro fixou a seguinte tese:

A capacidade ativa referente ao IPVA pertence ao estado onde deve o veículo automotor ser licenciado, considerando-se a residência ou domicílio- assim entendido, no caso de pessoa jurídica, o estabelecimento- a que estiver ele vinculado.

Em sede de decisão, o Min. Alexandre de Moraes que realizou a digressão acerca do tema 708- Possibilidade de recolhimento do IPVA em estado diverso daquele em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário. Durante sua conclusão, informou que foi negado provimento ao recurso extraordinário e mantendo o acórdão do TJMG, que impôs o IPVA ao Estado de Minas Gerais.

Ademais, propôs a seguinte tese:

A Constituição autoriza a cobrança do IPVA somente pelo Estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário.

Importante destacar que enquanto esse Recurso Extraordinário decidiu pela competência dos Estados quanto a competência do IPVA, no RE 851.108 determinou que os Estados não possuíam competência para a cobrança de ITCMD.

5 DA CRÍTICA AO TRATAMENTO DIFERENCIADO AO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ITCMD

Conforme decidido em âmbito de repercussão geral, no RE 851.108/SP, foi dada a incompetência legislativa dos Estados para a cobrança de ITCMD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação) sobre bens localizados no exterior, vede o tema 825:

Tema 825 - É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional;

Em grau de fundamentação, os Estados possuem competência concorrente para legislar acerca do direito tributário, conforme o art. 24 da CF/88. Sendo assim, a Constituição determina a competência dos Entes de maneira concorrente, cabendo a União estabelecendo as normas gerais e que na ausência dessas, os Estados possuem competência legislativa plena até a criação dessas normas gerais por mérito da União.

Ademais, somado ao referido artigo do dispositivo constitucional, o art. 155 do próprio Código, valida a competência dos Estados de legislarem supletivamente no que diz respeito ao ITCMD e aos bens localizados no exterior, vejamos:

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 (Brasil, 1988).

Nesse sentido, os ministros do Supremo Tribunal Federal formaram maioria para determinar que os Estados não possuíam competência para instituir tal cobrança, exclusiva da União por meio de lei complementar. Tal decisão, teve como objetivo de impedir possíveis conflitos de competência entre os Entes pelas transmissões de patrimônio que aconteceriam em seus territórios.

Em relação ao possível conflito de competência mencionando anteriormente, observa-se o voto do Ministro Relator Dias Tofoli no RE 851.108, o qual aduz sobre a existência de duas (2) correntes doutrinárias que visam definir as normas gerais em âmbito tributário, sendo estas: corrente dicotômica - duas funções à lei complementar e tricotômica- três funções.

Na corrente dicotômica, têm-se como objetivo principal da lei complementar a regulação do conflito de competência, tendo as normas gerais (hipótese de incidência, base de cálculo e contribuintes) já definidas pela própria Constituição. Em contrapartida, na corrente tricotômica, há o entendimento que as leis complementares já cumprem a sua função em face da Constituição, isto é, as normais gerais (hipóteses de incidência, as bases de cálculo e os contribuintes, obrigações, o lançamento, o crédito, a prescrição e a decadência em âmbito

tributária vinculada aos impostos) estão em sintonia com o princípio federativo. Consequente a esse comparativo entre as doutrinas e, somado ao entendimento de que o código evidencia as hipóteses do art. 155, §1º, I, II da CF/88 de maneira objetiva, o STF concluiu que as leis complementares possuem essa finalidade de findar essa guerra fiscal entre os Estados.

Com fulcro na decisão do STF, à luz do Tema 825, observa-se o seguinte caso hipotético: Vincenzo, brasileiro nato e grande empresário do ramo madeireiro, possui vários imóveis ao redor do território nacional e fora do país, totalizando o montante de R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais) em patrimônio. Durante sua vida, além do sucesso nos negócios, obteve no amor, tendo se casado com Ana Beatriz, onde, acabou tendo dois filhos- Victor e Leo. Entretanto, apesar de ter acumulado um vultuoso patrimônio durante a sua vida, entendia que deveria se precaver quanto aos seus bens.

Dito isso, durante o ano de 2017, Vincenzo elaborou um testamento no exterior, onde possuía domicílio à época e nele determinou que ficaria de herança para seu melhor amigo de infância Roberto, residente e domiciliado em Belém-PA, a quantia de R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais).

Assim, em 09 de julho de 2023, em Belém do Pará, onde era residente e domiciliado, Vincenzo acaba vindo a óbito em razão de causas naturais e, consequente a isso, dá-se início a sua sucessão. Desse modo, aberta a partilha de bens, identifica-se sua viúva (Ana Beatriz) e seus filhos (Victor e Leo) como seus herdeiros necessários, conforme veda o art. 1.845 do Código Civil de 2002, mencionando que “são herdeiros necessários os descendentes, os ascendentes e o cônjuge” (Brasil, 2002).

Outrossim, além dos herdeiros necessários de Vincenzo, existe o testamento que o “*de cuius*” deixou para seu amigo Roberto. Diante do caso em tela, vede como ficaria a tributação no presente caso.

Dado que, haverá transmissão de bens ou direitos decorrentes da sucessão hereditária de Vincenzo, destacando que o mesmo estava residente e domiciliado no Estado do Pará no momento de sua morte, conforme lei 5.529/89 do Estado do Pará, haverá a incidência do ITCMD (Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação) sobre a herança do “*de cuius*”. Em razão da herança, os herdeiros do “*de cuius*” (Ana Beatriz, Victor e Leo) são os contribuintes do referido imposto, conforme art. 4º, inciso I da lei 5.529/89:

Art. 4º São contribuintes do imposto:

I - nas transmissões "Causa Mortis", o herdeiro ou legatário; (Estado do Pará, 1989).

Porém, apesar dos herdeiros necessários de Vicenzo serem contribuintes do ITCMD, Roberto (melhor amigo de Vicenzo) não terá que pagar o tributo, dada a decisão de tema 825 do STF, em que vedou os estados e Distrito Federal de instituírem o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional (grifo nosso). Tendo em vista o testamento que Vicenzo se enquadrar na hipótese acima, é nítida a ausência de tributação que irá acontecer no presente caso, dado que, para Roberto, não haverá a incidência da alíquota para a cobrança do imposto.

Caso fosse devido a incidência do ITCMD para Roberto, o ganho no patrimônio que ele teria via testamentária – R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) – haveria a incidência de alíquota sobre o valor herdado, conforme art. 8º, I, alínea “e” da Lei 5. 529/89:

Art. 8º As alíquotas para a cobrança do imposto são:

I - na transmissão de bens ou direitos decorrentes da sucessão hereditária, legítima ou testamentária, prevista no inciso I do caput do art. 1º:

e) 6% (seis por cento) quando a base de cálculo for acima de 350.000 (trezentos e cinquenta mil) Unidades Padrão Fiscal do Estado do Pará - UPF-PA. (Estado do Pará, 1989).

Assim, levando em conta que 1 (uma) Unidade de Padrão Fiscal do Estado do Pará - UPF-PA consta no valor de R\$ 4,38 (quatro reais e trinta e oito centavos) e, tendo hipótese de base de cálculo 6% sob o valor acima de 350.000 UPF-PA (+R\$1.533.000,00), ao pegar o patrimônio herdado por Roberto, caso pudesse ser tributado, seria devido por ele a quantia de R\$240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) de ITCMD. Porém, em razão da decisão do STF (RE 815.108/SP), os Estados não possuem competência para a instituírem a cobrança.

Dessa maneira, os únicos que irão ser afetados pela incidência do ITCMD serão a viúva e os filhos de Vicenzo, dada a competência do Estado do Pará em cobrar o referido Imposto. Sendo assim, no caso acima, a transmissão sobre a herança do “*de cujus*” teria como base de cálculo o valor de 6% (art. 8º, I, e da Lei 5. 529/89) sob o valor a ser herdado do montante de R\$ 16.000.000,00 (quinze milhões de reais). Portanto, o valor do ITCMD que iria incidir sobre os herdeiros seria de R\$ 960.000,00 (novecentos e sessenta mil reais).

Posto isso, observando o caso hipotético acima e seus reflexos ocasionados pela decisão do STF no RE 815.108/SP, há aspectos negativos ao sistema tributário pois, enquanto os herdeiros de Vicenzo (viúva e seus filhos) tiveram que arcar com uma incidência de ITCMD no montante de R\$ 960 mil reais, Roberto não teve a incidência de nenhum tributo sobre o valor herdado, mostrando que, a ausência de tributação de testamento no exterior fere princípios do direito tributário, tais como: a da isonomia tributária e o da capacidade contributiva.

Na decisão do RE 815.108/SP, acerca das hipóteses elencadas no art. 155, § 1º, III da CF/88, há o entendimento pela Suprema Corte de que lei complementar deveria estabelecer o elemento de conexão e a qual unidade federativa será competente do imposto. Em razão disso, observa-se a ausência do princípio da capacidade contributiva, cujo fundamento é de que os impostos, quando puderem, terão caráter pessoal e respeitaram a capacidade econômica do contribuinte (isonomia), como prevê art. 145, I, §1º da CF/88:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...); (Brasil, 1989).

Consequente a isso, têm-se um cenário negativo do direito tributário nacional, dado a incompetência dos Estados de incidirem o tributo. Outrossim, o afastamento do princípio da capacidade contributiva gera insegurança jurídica pois, em algumas hipóteses- como o julgado no RE 815.108/SP- não haverá a cobrança do imposto por não considerar o imposto em âmbito pessoal.

No exemplo dado acima, Roberto herdaria a quantia de R\$4.000.000,00 (quatro milhões de reais) via testamentário de Vincenzo. Caso a decisão do STF observasse o princípio da capacidade contributiva (o imposto sendo de caráter pessoal), haveria a incidência do ITCMD na herança, sendo devido o valor de 6% sobre o montante, R\$240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais). Entretanto, visto que o testamento foi processado no exterior, afasta-se o caráter pessoal do imposto e segue o entendimento da Suprema Corte que o ITCMD só será instituído quando houver a criação de lei complementar.

Conjuntamente a isso, vislumbra-se um tratamento desigual entre os contribuintes, sendo nítido a violação ao princípio da isonomia tributária. À luz desse princípio, leia-se o art. 150, II da Constituição Federal de 1988:

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

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

Tal tratamento desigual é evidenciado quando, no caso hipotético, os herdeiros necessários de Vincenzo terão que pagar o importe de R\$ 960.000,00 (novecentos e sessenta mil reais) sobre a transmissão *causa mortis* (ITCMD) e Roberto, respaldado da decisão de tema 825, é isento da hipótese de cobrança elencada. Diante disso, apesar da Suprema Corte buscar

evitar o conflito horizontal de competência (entre os Estados), a medida utilizada culminou na desigualdade entre os contribuintes, dada a ausência de progressividade ante a transmissão por herança ou doação.

À luz de Oliveira, que conceitua imposto regressivo e progressivo, distingue-se:

Um imposto é considerado regressivo quando mantém uma relação inversa ao nível de renda do contribuinte. Neste caso, a participação do imposto no nível da renda é maior para os contribuintes que se situam nas faixas anteriores (...) O imposto é considerado progressivo quando a situação ocorre de forma inversa, com ele mantendo uma relação positiva com o nível de renda. Assim, sua participação na renda aumenta à medida que essa cresce o que lhe imprime a caráter progressividade e de justiça fiscal (...). (Oliveira, 2009, p. 182).

Logo, a ausência de progressividade gerada pelo STF em sua decisão ocasiona um contraponto ao princípio da isonomia tributária, onde, os mais ricos deixam de pagar mais impostos sobre o seu patrimônio, resultando numa tributação com características regressivas e que se afastam da justiça fiscal. Podemos observar isso na tributação do ITCMD no Estado do Pará que, em seu art. 8º, I, II da Lei 5.529/89, difere a tributação do imposto entre doação ou herança de maneira progressiva, tendo a alíquota havendo variação em razão do limite da base de cálculo de cada Unidade de Padrão Fiscal-UPF-PA (valor de R\$4,38 na vigência do ano de 2023). Dessa maneira, vejamos as alíquotas e valores no art. 8º da lei 5.529/89, vide tabela abaixo:

ITCMD PARÁ (ART.8º DA LEI 5.529/89)							
HERANÇA (Inciso I)				DOAÇÃO (Inciso II)			
FAIXA	Alíquota (%)	Base de Cálculo (UPF-PA)	R\$	FAIXA	Porcentagem	Base de Cálculo (UPF-PA)	R\$
A	2%	Até 15.000	Até 65.700	A	2%	Até 60.000	Até 262.800
B	3%	↑15.000 até 50.000	↑65.700 até 219.000	B	3%	↑60.000 até 120.000	↑262.800 até 525.600
C	4%	↑50.000 até 150.000	↑219.000 até 657.000	C	4%	↑120.000	↑526.600
D	5%	↑150.000 até 350.000	↑657.000 até 1.533.000	---	---	---	---
E	6%	↑350.000	↑1.533.000	---	---	---	---

Diante da análise que pode ser feita acerca da tabela acima, observa-se que as hipóteses de incidência do ITCMD possuem uma progressividade, tendo uma progressão na porcentagem da alíquota conforme o aumento de patrimônio. Assim, é notório que esse fenômeno no imposto tem relação direta com os princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva.

Ademais, observa-se que na lei de incidência do ITCMD no Estado do Pará, a hipótese de doação (em vida) é mais benéfica do que a sucessão por herança (*causa mortis*), visto que, a porcentagem sob o valor venal do imóvel (art.9º da referida Lei) é menor (2 a 4%), em comparação a herança (2 a 6%).

Entretanto, mesmo com tais previsões que buscavam trazer uma característica progressiva ao nosso sistema tributário, a decisão do STF manteve o aspecto regressivo do tributo. Portanto, devido a essas lacunas criadas pela Suprema Corte, tais reflexos culminam no aumento de desigualdade entre os ricos e os pobres. Tal desigualdade, se deve aos ricos deixarem de ser tributados mediante a ausência de lei complementar, nas hipóteses do inciso III, do art. 155 da CF/88.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Deste modo, tal trabalho científico buscou apresentar o ITCMD, detalhando os elementos que o constituem e como tenderia a vir sua hipótese de incidência. Não obstante, a Lei 5.529/89- a qual trata da incidência do ITCMD no Estado do Pará- apresentou a principal característica do tributo, a progressividade. Dessa forma, tal particularidade resulta numa tributação mais justa, por respeitar aos princípios da capacidade contributiva (imposto será distribuído em concordância com a capacidade de contribuição dos sujeitos) e da isonomia tributária (tratamento desigual entre contribuintes para se encontrem em situação equivalente).

Contudo, apesar dos Estados possuírem autonomia limitada acerca do ITCMD, à exemplo da Lei 5.529/89 do Pará (ADI 6.819), a decisão do RE nº 851.108/SP trouxe mudanças quanto a essa “autonomia”. As decisões dos Ministros do STF solidificaram o entendimento de que os Estados não possuem competência complementar (mas suplementar), tendo a incidência do ITCMD deixando de serem abrangidas nas hipóteses elencadas no inciso III, do art. 155 da CF/88. Em vista disso, os Ministros buscaram evitar o conflito horizontal de competência entre os Estados, porém, com o surgimento do tema de repercussão geral 825, geraram uma decisão que influenciou o sistema tributário nacional de maneira negativa.

Além disso, cumpre destacar a diferença de tratamento que ocorreu nas decisões do ITCMD (RE nº 851.108/SP) e IPVA (RE nº 191.703). A luz desse debate, houve a possibilidade de comparar como o STF (posicionamento individual dos Ministros) agiu no julgamento de

cada Recurso Extraordinário, onde, enquanto em uma decisão, sua principal linha de argumentação foi o caráter pessoal do imposto como “régua” para a sua incidência, no outro julgamento tal caráter foi deixado de lado.

Ademais, a decisão do RE 851.108/SP determinou a incompetência legislativa dos Estados para a cobrança de ITCMD acerca dos bens localizados no exterior. Somado a isso, o trabalho acadêmico buscou demonstrar, em campo hipotético, como funcionaria a hipótese do ITCMD sob os efeitos da decisão do Recurso Extraordinário (Brasil, 2021). Outrossim, tal crítica buscou elencar os princípios feridos pelo STF em sua decisão- capacidade contributiva e isonomia tributária, evidenciando o tratamento desigual entre os contribuintes, que culmina num sistema tributário regressivo.

Diante de todo o exposto, é nítido o impacto negativo da decisão do RE nº 851.108/SP, visto que, a incompetência legislativa dos Estados acerca das hipóteses da Constituição Federal (art. 155, III, CF/88), afastou o caráter progressivo da incidência do imposto. Somado a isso, acerca do tratamento desigual entre os contribuintes, resulta num sistema tributário em que o imposto possui uma participação maior na renda do contribuinte, isto é, o imposto ocupa um espaço maior dentro da renda do indivíduo, afastando a justiça fiscal buscada pelos Estados. Concluindo, apesar do Estado do Pará ter criado uma lei de incidência progressiva (conforme as tabelas expostas acima), a decisão do STF criou lacunas em razão das hipóteses do art. 155, III da CF/88, dada a incidência do ITCMD somente com a criação de lei complementar (tema 825).

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 ago.2023.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Brasília, DF, Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm . Acesso em: 24 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 191703**. Agravo Regimental. Relator: Néri da Silveira. Segunda Turma. Julgado em 19-03-2001. Diário de Justiça, 12-04-2002. Página 63. Ementa no Volume 2064, p. 744.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 851108**. Relator: Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgado em 01-03-2021. Processo Eletrônico. Repercussão Geral - Mérito. Diário da Justiça Eletrônico, DJe-074, Divulgação em 19-04-2021, Publicação em 20-04-2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 6819**. Relator: Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgado em 04-04-2022. Processo Eletrônico. Diário da Justiça Eletrônico, DJe-088, Divulgação em 06-05-2022, Publicação em 09-05-2022.

ESTADO DO PARÁ (Estado). Lei Estadual nº 5.529, de 05 de janeiro de 1989. **Estabelece normas à cobrança do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos..** Belém, PA. Disponível em:

<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=146523#:~:text=Estabelece%20normas%20%C3%A0%20cobran%C3%A7a%20do,de%20quaisquer%20bens%20ou%20direitos.>> . Acesso em: 14 out. 2023.

MACEDO, Alberto. ITD - Imposto sobre Doação de Quaisquer Bens ou Direitos: limitações ao legislador estadual à luz de seus critérios material e pessoal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 1, n. 205, p. 13-27, out. 2012. Quadrimestral.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Economia e política das finanças públicas no Brasil**. São Paulo: Hucitec, 2009.