

A IMPORTÂNCIA DA LEI COMPLEMENTAR PARA REGULAMENTAÇÃO DO ITCMD SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES ORIUNDAS DO EXTERIOR E JULGAMENTO DO STF ANTE AS LEIS ESTADUAIS COM REPERCUSSÃO GERAL E MODULAÇÃO DOS EFEITOS

*Andréia Fogaça Rodrigues Maricato*¹

Sumário: Introdução – 1. A importância da Lei Complementar em matéria tributária – 2. ITCMD: 2.1 Regra matriz do ITCMD; 2.2 Do ITCMD sobre heranças e doações no exterior – 3. Recente voto no Re 851.108 com repercussão geral declarando a inconstitucionalidade da cobrança do ITCMD-Exterior – Conclusões – Referências.

INTRODUÇÃO

O presente estudo visa analisar a instituição e cobrança do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação - ITCMD de heranças e doações oriundas do exterior de bens móveis ou imóveis, onde alguns Estados membros, vem instituindo e o cobrando o tributo, mesmo sem norma complementar regulamentando a matéria.

1. Doutora em Direito Tributário

Nosso objetivo é tratar da importância e função da lei complementar para dirimir conflito de competência no ITCMD do exterior, especificamente quando o doador estiver no exterior, ou nas hipóteses de herança, tanto do bem no exterior, como *de cujus* residentes no exterior, ou quando o inventário se processa no exterior, conforme previsão constitucional do §1º do art. 155.

Finalizaremos a discussão, analisando o recente voto dado pelo relator Ministro Dias Toffoli, favorável ao contribuinte, com proposta de modulação, desfavorável ao contribuinte, mas tudo indica que estamos próximos de fim a referida inconstitucionalidade da instituição e cobrança do ITCMD-Exterior por parte de alguns Estados.

1. A IMPORTÂNCIA DA LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A Lei Complementar em matéria tributária surgiu pela primeira vez no ordenamento jurídico brasileiro com a Emenda Constitucional nº 18/1965², na qual alterou dispositivos na Constituição Federal de 1946, um ano antes da instituição do Código Tributário Nacional, Lei nº. 5.172/1966.

Mas só na Constituição de 1967 que teve uma utilização efetiva, pois, era sempre utilizada para tratar de assuntos que demandariam maior segurança jurídica, tendo em vista do seu quórum de aprovação qualificado, conforme prescrito no artigo 53 da CF/1967:

Art. 53 - As leis complementares à Constituição serão votadas por maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso

2. Art. 18 da CF/1967 - sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria e é regido pelo disposto neste Capítulo em leis complementares, em resoluções do Senado e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais.

Art. 18, § 1º da CF/1967 - Lei Complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Nacional, observados os demais termos da votação das leis ordinárias.

O artigo 19, § 1º, da Constituição de 1967, estabelecida que cabia a Lei Complementar regular normas gerais de direito tributário, referente a conflitos de competência nessa matéria entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Portanto, cabia a Lei Complementar estabelecer normas gerais de direito tributário para dispor sobre conflitos de competência, entre as entidades tributantes, bem como regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

A Constituição de 1969, além de refirmar a importância do Sistema Tributário Nacional manteve a utilização da Lei Complementar para estabelecer normas gerais de direito tributário em dirimir conflitos de competência e regular as limitações constitucionais do poder de tributar.

E com isto iniciou na doutrina a discussão sobre a função da Lei Complementar, se ela tinha a função de dirimir conflitos de competência e regular as limitações constitucionais do poder de tributar, chamada corrente dicotômica, cujo grande defensor foi Geraldo Ataliba; e os que acreditavam que, além das duas funções anteriores, a Lei Complementar deveria dispor sobre as normas gerais em matéria tributária, chamada corrente tricotômica.

A Constituição Federal de 1988, ampliou ainda mais o papel da Lei Complementar no sistema tributária, no que se refere as normas gerais de direito tributário. Em poucas palavras, preceituou o legislador constitucional que toda a matéria da legislação tributária está contida no âmbito de competência da Lei Complementar, nos seguintes termos:

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;

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

II – regular as limitações 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.

Na leitura acima, verificamos que cabe à Lei Complementar não apenas tratar dos conflitos de competência e da regulação das limitações ao poder de tributar, conforme defendido pela corrente dicotômica, mas também estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, no que se refere aos impostos discriminados na Constituição Federal, cabendo a Lei Complementar a definição de fatos geradores, das bases de cálculo e dos contribuintes, conforme defendido pela corrente tricotômica.

Essa é a base da discussão das duas correntes doutrinárias que procuram definir o papel das normas gerais em matéria tributária, mesmo após a Constituição de 1988.

Portanto, a corrente dicotômica, liderada por Geraldo Ataliba³, Paulo de Barros Carvalho⁴ dentre outros, duas são as funções da Lei Complementar, segundo o art. 146 da Constituição Federal: dirimir conflito de competência e regular sobre limitações do poder de tributar. Já para a corrente tricotômica,

3. ATALIBA, Geraldo. Lei Complementar em matéria tributária. Revista de Direito Tributário. São Paulo. v.13, n. 48, abr-jun. 1989, p. 84 e ss.

4. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, linguagem e método. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 357 e ss.

defendida por Ives Gandra⁵, Celso Bastos⁶ dentre outros, a Lei Complementar tem mais uma função, qual seja, estabelecer normas gerais de direito tributário. Porém foi José Souto Maior Borges encerrou esse debate, e assim destacou:

A Lei Complementar de normas gerais recebe, por força do art. 146, competência para dispor tanto sobre conflitos e limitações, quanto para regular outras matérias explícita ou implicitamente autorizada pelo item III. Se o constituinte de 1988 tivesse querido reduzir aos conflitos e limitações o campo de normas gerais, bastava omitir o item III.

(...) A questão da dicotomia ou tricotomia das atribuições de normas gerais não é um problema em aberto – é um falso problema.

As funções da lei de normas gerais são as que estão expressas ou implícitas, no art. 146, III. A versão dicotômica é restritiva (só conflitos e limitações) está equivocada... E a versão tricotômica tampouco prevalece, porque a competência do art. 146, III, autoriza o Congresso Nacional a editar amplamente normas gerais (= unificação dogmática)⁷.

Apensar de toda discussão doutrinária sobre a função da Lei Complementar, o art. 146, III, da Constituição Federal prescreve sua função também como norma geral de direito tributário.

Sendo esse também o entendimento de Supremo Tribunal Federal, que já analisou tal tema por diversas vezes⁸, confirmando a validade e a necessidade das normas gerais em matéria de legislação tributária.

5. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema tributário na Constituição de 1988. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 91.

6. BASTOS, Celso Ribeiro. Lei Complementar – Teoria e comentários. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 149.

7. BORGES, José Souto Maior. Sobre o Todo e Suas Partes no Sistema Tributário Nacional. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n.218, p. 33-48, nov. 2013, p. 113

8. A observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, 'gerais' não significa 'genéricas', mas sim 'aptas a vincular todos os entes federativos.' (RE nº 433.352, Rel. Min. Joaquim Barbosa. Segunda Turma, DJe de 28/5/10).

Mas o problema que iremos analisar é: Quando não temos Lei Complementar que regulamente as normas gerais em matéria tributária, o que fazer?

O artigo 24, §3º da Constituição estabelece que na ausência de normas gerais definindo os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes, na forma do inciso III, a do art. 146, os Estados e o Distrito Federal, poderão exercer a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades, só aplicável quando a norma geral estadual tiver alcance local, não cabível quando envolver a matéria de direito tributário que, inevitavelmente, envolve outras unidades federadas ou envolva conflito federativo.

Neste sentido segue o entendimento do nosso tribunal superior:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. PESSOA QUE NÃO SE DEDICA AO COMÉRCIO OU À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU DE TRANSPORTE INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL. “NÃO CONTRIBUINTE”. VIGÊNCIA DA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2002. POSSIBILIDADE. REQUISITO DE VALIDADE. FLUXO DE POSITIVAÇÃO. EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO.

(...) 4. Existência e suficiência de legislação infraconstitucional para instituição do tributo (violação dos arts. 146, II e 155, XII, § 2º, I da Constituição). A validade da constituição do crédito tributário depende da existência de Lei Complementar de normas gerais (LC 114/2002) e de legislação local resultantes do exercício da competência tributária, contemporâneas à ocorrência do fato jurídico que se pretenda tributar. 5. Modificações da legislação federal ou local anteriores à EC 33/2001 não foram convalidadas, na medida em que inexistente o fenômeno da “constitucionalização superveniente” no sistema jurídico brasileiro. A ampliação da hipótese de incidência, da base de cálculo e da sujeição passiva da regra-matriz de incidência tributária realizada por lei anterior à EC 33/2001 e à LC 114/2002 não serve de fundamento de validade à tributação das operações de importação realizadas por empresas que não sejam comerciais ou prestadoras de serviços de comunicação ou de transporte intermunicipal ou interestadual. 6. A tributação somente será admissível se também

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

respeitadas as regras da anterioridade, cuja observância se afere com base em cada legislação local que tenha modificado adequadamente a regra-matriz e que seja posterior à LC 114/2002. Recurso extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul conhecido e ao qual se nega provimento. Recurso extraordinário interposto por FF. Claudino ao qual se dá provimento. (STF – RE: 474267 RS, Relator: Min Joaquim Barbosa, data do julgamento: 06/11/2013, Tribunal Pleno, Data da Publicação: Acórdão eletrônico DJe-055, publicado: 20/03/2014) (grifo nosso).

Há uma série de tributos que a Constituição confere competência aos entes tributantes, como no julgado acima, mas ela exige Lei Complementar para regular certas situações, porque, uma das funções das funções da Lei Complementar é evitar conflito de competência, também podemos citar como exemplo o diferencial de alíquotas do ICMS, quando um bem vendido em Estado para um consumidor final que se encontra em outro Estado que para qual Estado ficará o produto da arrecadação; assim como o no ISS apesar de cada município ter sua competência constitucional para sua instituição, temos a Lei Complementar 116/02 traz a limitação, para que um município não invada a competência de outro, estabelecendo alíquota, local do pagamento, etc.

O mesmo acontece com o ITCMD decorrente de herança ou doação do exterior, os Estados têm competência constitucional para instituir e cobrar o ITCMD, todavia, há uma restrição, que merece nossa atenção.

2. ITCMD

2.1 Regra matriz do ITCMD

Primeiramente passaremos rapidamente pela Regra Matriz do ITCMD, cuja previsão constitucional está estampada no art. 155, inciso I da Constituição Federal de 1988, nos seguintes termos:

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

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

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

(...)

O critério material do ITCMD é a transmissão *causa mortis* de bens móveis e imóveis ou a doação de quaisquer bens ou direitos.

Temos o evento morte como um dos marcos temporais para a incidência do imposto sobre a transmissão de quaisquer bens. Na doação, tratando-se de bens móveis, o critério temporal se aperfeiçoa com a tradição; e nos bens imóveis o critério temporal se dá com o registro do título aquisitivo no Cartório de Registro de Imóveis.

No que se refere ao critério espacial, na doação é no estado do domicílio do doador ou local de situação do bem; se imóvel, podendo, alguns estados preverem a incidência no local de domicílio do donatário quando o doador tenha domicílio ou residência em outro estado ou mesmo no exterior⁹, foco do nosso estudo. Já na transmissão *causa mortis*, sendo herança de bem imóvel será o estado de situação do bem e móvel será o estado onde se processar o inventário ou o arrolamento, qual seja, o domicílio civil do *de cujos*.

Os contribuintes do ITCMD, serão os herdeiros ou legatários do falecido que aceitarem a herança, nas transmissões *causa mortis*. E na doação serão os doadores ou donatários a depender do que dispuserem as legislações estaduais.

A base de cálculo na *causa mortis*, segundo o artigo 38 do CTN, é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, para os imóveis; e para os bens móveis dependerá da legislação de cada estado ou do distrito federal que deverão estabelecer em face da ausência de previsão em Lei Complementar federal. E para doação será o valor de mercado do bem ou o valor em moeda corrente.

9. Lei Paulista n° 10.705, de 28 de dezembro de 2000.

Por fim, as alíquotas irão variar conforme a definição dos Estados e do Distrito Federal, obedecendo o limite, prescrito no art. 155, parágrafo 1º, inciso IV da Constituição Federal que determina que o Senado Federal estabelecerá as alíquotas máximas para o ITCMD, quais sejam, entre 4% a 8%.

2.2 Do ITCMD sobre heranças e doações no exterior

O parágrafo 1º do artigo 155 prescreve que:

§ 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 (grifo nosso);

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;

A Constituição deixa claro neste parágrafo a incidência de dois impostos, ambos incidentes sobre transmissões não onerosas de qualquer bem, seja ele móvel, imóvel ou direito, mas também deixa claro a necessidade de uma Lei Complementar para regulamentar sobre os bens e direitos oriundos do exterior.

O inciso II prescreve a regra geral, que é de competência dos Estado ou Distrito Federal onde esteja situado o bem e, aos bens móveis, títulos e créditos, ao Estado ou Distrito Federal onde se processar o inventário ou arrolamento ou tiver domicílio o doador.

Já no inciso III, tema de estudo do nosso trabalho, estabeleceu competência a Lei Complementar, para regular sobre

bens e direitos oriundos do exterior, seja por herança ou por doação.

Todavia, podemos notar, que já se passou mais de 30 (trinta) anos da promulgação da Constituição Federal e até a presente data não foi editada a Lei Complementar que se prestaria a regulamentar tal matéria.

Diante disto, alguns Estados recorreram ao artigo 24, §3^o¹⁰, da CF e no art. 34, § 3^o¹¹ do ADCT, que trata da competência concorrente e passaram a regulamentar sobre o assunto, por suas legislações estaduais. É o caso de São Paulo, por meio da Lei n^o 10.705/2000¹²; do Rio de Janeiro, com as Leis n^{os} 7.174/15 e 1.427/89; do Estado de Minas Gerais, com a Lei n^o 14.941/03; e o no Distrito Federal, com a Lei n^o 3.804/06.

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

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

11. 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.

(...)

§ 3^o 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.

12. Lei Paulista n^o 10.705, de 28 de dezembro de 2000:

Artigo 2^o – O imposto incide sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido:

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

II – por doação.

(...)

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

I – sendo corpóreo o bem transmitido:

a) quando se encontrar no território do Estado;

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

II – sendo incorpóreo o bem transmitido:

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

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

Mas como esses entes pretendem instituir e cobrar ITCMD no estado onde está o herdeiro e ou donatários, se o §1º do artigo 155 da CF confere, de forma clara, competência para sua instituição mediante Lei Complementar, quando o doador estiver domicílio no exterior ou se o *de cujus* era residente, domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior?

Ora, a conclusão nos parece clara. Sem a edição de Lei Complementar, não há que se falar em instituição e cobrança.

3. RECENTE VOTO NO RE 851.108 COM REPERCUSSÃO GERAL DECLARANDO A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ITCMD-EXTERIOR

Destacamos acima que a função mais relevante da Lei Complementar, no que se refere ao ITCMD-Exterior, é delimitar as regras de competência, limitando ou determinando seu âmbito material, referente a tributação dos não residentes em relação aos bens e direitos localizados no território brasileiro e a regra de tributar a totalidade das transmissões efetuadas por transmitentes nele domiciliados, incluindo as de bens localizados no exterior, não podendo, portanto, ser tratado unilateralmente pelos estados e pelo Distrito Federal.

Alguns tribunais estaduais, concordam o princípio da autonomia dos entes federativos alegados pela Fazenda e, portanto, julgaram constitucional a edição de leis estaduais, como é o caso do exemplo Rio de Janeiro¹³ e Minas Gerais¹⁴. Outros tribunais tem entendimentos pacificados sobre a inconstitucionalidade da incidência do ITCMD-Exterior, tendo em vista,

13. TJ/RJ. Apelação n.º. 0425183-41.2016.8.19.0001. 2ª Câmara Cível. Rel. Des. Paulo Sérgio Prestes dos Santos, julgado em 15/08/2018.

14. TJ/MG Agravo de Instrumento n.º. 11345315-94.2018.8.13.0000. 7ª Câmara Cível. Rel. Des. Wilson Benevides. Julgado em 26/03/2019.

a ausente de Lei Complementar, que é o caso de Tribunal de Justiça de São Paulo¹⁵.

O guardião de nossa Magna Carta, STF, já chegou a reconhecer a possibilidade de os estados, com base na competência legislativa plena, editarem leis prevendo a cobrança do ITCMD sobre doações ou bens objetos de herança provenientes do exterior, conforme juntado AI n° 805.043/RJ, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 25/6/10 e no RE n° 879.773/SP, Relator o Ministro Roberto Barroso, DJe de 2/10/15, fortalecendo o entendimento fazendário.

Não obstante, o Recurso Extraordinário n° 851.108, com repercussão geral sobre o tema, em 2015, por meio de decisão proferida pelo Ministro Dias Toffoli, assinalou:

O texto constitucional, já na sua origem, dirime possíveis conflitos de competência entre estados relativos a transmissões patrimoniais que ocorram no território nacional, e atribui a Lei Complementar (art. 155, § 1º, III, letras a e b) a regulação da competência para a instituição do ITCMD nas hipóteses em que haja algum elemento de conexão de que possa decorrer tributação em país estrangeiro (e.g., o transmitente tem domicílio ou residência no exterior, os bens inventariados estão localizados no exterior, ou o próprio inventário é realizado fora do Brasil). Como, até o presente momento, essa Lei Complementar não foi editada, surge a discussão relativa à possibilidade de os estados tributarem aquelas situações especificamente ressaltadas na Constituição Federal. Várias legislações estaduais preveem a incidência do ITCMD nesses casos, o que já demonstra a transcendência dos interesses envolvidos no litígio.

Mesmo com o reconhecimento da repercussão geral há anos, somente agora, no dia 23/10/2020, que o ministro proferiu o seu voto como relator do processo e, no mérito, julgou favorável ao contribuinte propondo a seguinte tese de repercussão geral e modulação dos efeitos:

15. TJ/SP Incidente De Arguição de Inconstitucionalidade n° 0004604-24.2011.8.26.0000. Rel. Des. Guerrieri Rezende, Órgão Julgador: Órgão Especial. Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 8ª Vara de Fazenda Pública. Data do Julgamento: 30/03/2011; Data de Registro: 07/04/2011.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

“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”.

“Proponho a modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo que ela produza efeitos apenas quanto aos fatos geradores que venham a ocorrer a partir da publicação do presente acórdão”.

Dessa forma, tudo caminha para um fim à discussão da importância da edição de Lei Complementar para regulamentar sobre ITCMD de heranças e doações oriundas do exterior (ITCMD-Exterior), declarando inconstitucional as leis estaduais. Porém, com possível modulação dos efeitos da decisão, que segundo o Ministro, deverá produzir efeitos apenas quanto aos fatos geradores que venham a ocorrer a partir da publicação do referido acórdão.

E com isto, somos levados a outro problema no que diz respeito ao tempo e efeito da referida decisão, pois para desconstituir fatos pretéritos a decisão precisa ainda superar a famigerada modulação de efeitos, prevista no art. 27 da Lei n.º 9.868/99.

O artigo 27 da Lei 9.868/99, assim prescreve:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

A norma criada tem como elemento necessário a garantia da segurança jurídica ou de excepcional interesse social. No caso do ITCMD-Exterior, não estamos falando em segurança jurídica e nem em excepcional interesse social, a própria Constituição veda a instituição e cobrança antes da edição da Lei Complementar, portanto, não há que se falar em modulação.

Podemos notar que a modulação proposta pelo ministro atende a critérios políticos mas não necessariamente jurídicos,

principalmente quando diz que a modulação dos efeitos será estendida para fatos geradores acontecidos após a publicação do acórdão, o que nos leva a concluir que o seu único propósito é evitar repetição do indébito tributário.

Ou seja, mesmo dando um voto favorável ao contribuinte, retirou o direito dos que já entraram com ação ou que já pagaram o referido tributo, a repetirem o indébito tributário. Caso essa modulação proposta seja mantida, violará a segurança jurídica os contribuintes.

Na dúvida, os contribuintes interessados devem correr ao judiciário para garantir o que já foi pago ou para não ter que pagar o ITCMD do exterior por ser inconstitucional, até que seja efetivamente julgado essa repercussão geral.

CONCLUSÕES

Vimos que a Constituição confere competência aos Estados para instituírem o ITCMD, mas exige Lei Complementar para regular sobre ITCMD-Exterior, porque uma das funções das funções da Lei Complementar é evitar conflito de competência.

O ITCMD-Exterior está prescrito no §1º do artigo 155 da CF, onde estabelece que terá competência para sua instituição, mediante Lei Complementar, se o doador estiver domicílio no exterior ou se o *de cujus* era residente, domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

Portanto até que se publique uma Lei Complementar para regular a matéria, não pode haver instituição e cobrança do ITCMD-Exterior.

Por fim, analisamos o voto do Ministro Dias Toffoli no julgamento da lei paulista, onde ele trouxe para repercussão geral, e entendeu que neste caso, o Estado não tem competência concorrente para regular norma gerais, nos termos do artigo 24, por se tratar de uma hipótese de conflito de competência conforme estabelece o art. 146 CF.

O problema está na proposta de modulação apresentada pelo ministro, onde estabelecendo que ela produza efeitos apenas quanto aos fatos geradores que venham a ocorrer a partir da publicação do presente acórdão, trazendo grande insegurança jurídica aos contribuintes que ingressam com ação.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar em matéria tributária*. Revista de Direito Tributário. São Paulo. v.13, n. 48, abr-jun. 1989.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei Complementar – Teoria e comentários*. 2 ed. São Paulo: Dialética.

BORGES, José Souto Maior. *Sobre o Todo e Suas Partes no Sistema Tributário Nacional*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n.218, p. 33-48, nov. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989.