

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

ISABEL KAIRUZ CLARO

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DE ITCMD SOBRE
DOAÇÕES VINDAS DO EXTERIOR:**

**O papel da Lei Complementar em matéria tributária a partir dos
julgamentos do RE N° 851.108/SP e da ADO N° 67/DF no STF**

SÃO PAULO

2023

ISABEL KAIRUZ CLARO

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DE ITCMD SOBRE
DOAÇÕES VINDAS DO EXTERIOR:**

**O papel da Lei Complementar em matéria tributária a partir dos
julgamentos do RE N° 851.108/SP e da ADO N° 67/DF no STF**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como
requisito para obtenção do título de Bacharel no
Curso de Direito da Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

ORIENTADORA: Martha Toribio Leão

SÃO PAULO

2023

ISABEL KAIRUZ CLARO

**A inconstitucionalidade da cobrança de ITCMD sobre doações vindas do exterior:
O papel da Lei Complementar em matéria tributária a partir dos julgamentos do RE N°
851.108/SP e da ADO N° 67/DF no STF.**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito para obtenção do título de Bacharel no Curso de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Aprovada em: __/__/____

BANCA EXAMINADORA

Examinadora: Dr.^a Martha Toribio Leão (Orientadora)

Examinadora: Dr.^a Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita

Examinador: João Alho Neto

À minha mãe

AGRADECIMENTOS

A professora Martha Leão por ter aceitado me orientar, enriquecendo o meu repertório e me permitindo produzir um trabalho que eu me orgulho. A senhora é um grande exemplo de professora, advogada e mulher, uma verdadeira inspiração para mim.

A minha mãe Natália, meu maior exemplo e inspiração, pelo apoio e amor incondicional. O seu suporte me possibilitou viver plenamente a minha liberdade e felicidade. Sem você absolutamente nada seria possível.

Ao meu pai Diego e aos meus avós, Wilson e Marisa, por terem acreditado e confiado em mim durante toda a minha vida, investindo na minha educação e possibilitando que eu exercesse a carreira que eu escolhi. Eu sou eternamente grata por terem realizado meu sonho.

Aos meus avós maternos, Manoel e Anita, por todo amor e zelo que sempre me proporcionaram, tenho orgulho de ser também filha de vocês, em especial, ao meu avô por ser o meu maior exemplo de homem e por ter dedicado parte de sua vida a minha criação, eu sou você todos os dias.

Ao tio Ulisses, meu padrinho que, de longe, eu sei que também cuida de mim. As minhas tias, Ma e Ju, principalmente a tia Ju, pelo amor e pela atenção que sempre ofereceu a mim.

Aos meus amados amigos do Colégio Santa Clara: Carlo, Erlich, Giu e Li. Obrigada, meus queridos, por não me deixarem esquecer quem eu realmente sou e por continuarem me amando mesmo assim, vocês são a minha maior alegria.

As minhas queridas amigas do Mackenzie, Alanys, Letícia, Mari e em especial a Ana Alice. Obrigada pelo apoio e pelo ombro durante todo esse trajeto, você tornou a minha graduação mais leve e feliz. Também, ao Lauro e ao Davi, por cada troca e conversa sincera.

Ao Marcelo, ao Alexandre e ao Caio que apesar de não caminharem mais ao meu lado foram responsáveis por algumas das mais doces lembranças que cultivei durante a graduação.

Ao Rogério, que me apresentou o direito tributário e foi o primeiro a acreditar no meu potencial, obrigada pelo carinho e atenção dedicada. Além de ser um grande exemplo de profissional, você é muito querido e especial para mim.

Aos meus parceiros de trabalho do Zilveti Advogados, principalmente a toda equipe tributária, pela compreensão durante o último período da faculdade e por me permitirem um aprendizado tão engrandecedor, me orgulha fazer parte de uma equipe que eu admiro.

Ao Pipoca que com o seu jeitinho todo especial alegra a minha casa e me acompanha.

A Deus por cada benção que vivi nesses 5 anos, a todo momento sinto sua presença me amparando e protegendo.

“O correr da vida embrulha tudo,
a vida é assim: esquenta e esfria,
aperta e daí afrouxa, sossega e depois desinquieta.
O que ela quer da gente é coragem.
O que Deus quer é ver a gente
aprendendo a ser capaz
de ficar alegre a mais,
no meio da alegria,
e ainda mais alegre
ainda no meio da tristeza!
A vida inventa!
A gente principia as coisas,
no não saber por que,
e desde aí perde o poder de continuação
porque a vida é mutirão de todos,
por todos remexida e temperada.
O mais importante e bonito, do mundo, é isto:
que as pessoas não estão sempre iguais,
ainda não foram terminadas,
mas que elas vão sempre mudando.
Afinam ou desafinam. Verdade maior.
Viver é muito perigoso; e não é não.
Nem sei explicar estas coisas.
Um sentir é o do sentente, mas outro é do sentidor”
(*Grande Sertão Veredas*, João Guimarães Rosa).

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ITCMD SOBRE DOAÇÕES
VINDAS DO EXTERIOR: O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA
TRIBUTÁRIA A PARTIR DOS JULGAMENTOS DO RE Nº 851.108/SP E DA ADO Nº
67/DF NO STF**

Isabel Kairuz Claro

Resumo: Este artigo aborda o tema da inconstitucionalidade da cobrança do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* (ITCMD) sobre doações e heranças vindas do exterior para donatários e herdeiros residentes no Brasil sem a edição de lei complementar que a estabeleça. O Supremo Tribunal Federal (STF) julgou este tema no RE. 851.108/SP, cuja discussão centrava-se no art. 4º da lei estadual paulista nº 10.705/2000 que prevê a incidência do ITCMD sobre os fatos geradores de doação e/ou herança de bens localizados no exterior se o donatário e/ou herdeiro residir no Estado de São Paulo. O julgamento tratou da divergência entre o direito sustentado pelo contribuinte de apenas se sujeitar a tal tributação após a previsão de lei complementar, conforme determinado pelo art. 155, III, da Constituição Federal, enquanto a Fazenda do Estado de São Paulo sustentava a autonomia do ente para a realização da tributação em virtude da omissão do poder legislativo na elaboração da lei complementar prevista no texto constitucional, a partir da combinação do art. 24, I, § 3º da Constituição Federal e do art. 34, §3º do ADCT. Após o resultado do RE 851.108/SP favorável ao contribuinte, a Procuradoria-Geral da União ajuizou a ADO 67/DF, a fim de pressionar o Poder Legislativo a promulgar a lei complementar prevista no art. 155, III, da Constituição Federal para a devida instituição da cobrança. Após o julgamento da ADO 67/DF, foi estabelecido o prazo de 12 meses para o Congresso Nacional suprir a omissão defendida pela Procuradoria. A partir desse problema concreto, o presente estudo partirá de uma rígida interpretação do dispositivo constitucional, bem como da doutrina, para analisar a lei complementar regulamentadora no Sistema Tributário Nacional, discorrer sobre a sua função, papel e alcance frente à norma estadual pretérita, mediante ao julgado pelo STF na ADI 67/DF e, por fim, responder se é constitucional a cobrança do ITCMD na hipótese do art. 155, III, da Constituição Federal sem a edição de lei complementar que a estabeleça.

Palavras Chave: imposto sobre transmissão *Causa Mortis* e doação, doações do exterior, lei complementar tributária, omissão legislativa

Abstract: This paper deals with the issue of the unconstitutionality of charging the Tax on Transmission of Property *Causa Mortis* and Donations (ITCMD) on donations and inheritances from abroad to donors and heirs resident in Brazil without the enactment of a Complementary Law establishing it. The Federal Supreme Court (STF) judged this issue in (RE) No. 851.108/SP, whose discussion centred on article 4 of São Paulo state law 10.705/2000, which provides for ITCMD to be levied on the taxable events of donations and/or inheritances of assets located abroad if the done and/or heir reside in the state of São Paulo. The judgement dealt with the divergence between the taxpayer's right to be subject to such taxation only after the provision of a Complementary Law, as determined by art. 155, III, of the *CONSTITUIÇÃO FEDERAL/88*, while the São Paulo State Treasury maintained the autonomy of the entity to carry out the taxation due to the omission of the legislative power to draw up the Complementary Law provided for in the constitutional text, based on the combination of art. 24, I, § 3 of the *CONSTITUIÇÃO FEDERAL/88* and art. 34, § 3 of the ADCT. Following the

outcome of (RE) No. 851.108/SP in favour of the taxpayer, the Attorney General's Office (AGU) filed (ADO) No. 67/DF to put pressure on the Legislative Branch to enact the Complementary Law provided for in Art. 155, III, of the *CONSTITUIÇÃO FEDERAL/88*, to properly institute collection. Following the judgement in (ADO) No. 67/DF, a deadline of 12 months was set for the National Congress to remedy the omission defended by the Office of the Attorney General. Based on this concrete problem, this study will start from a strict interpretation of the constitutional provision, as well as the doctrine, to analyse the regulatory complementary law in the National Tax System, discuss its function, role and scope in relation to the previous state rule, by means of the STF ruling in (ADO) No. 67/DF and, finally, answer whether it is constitutional to charge ITCMD in the case of art. 155, III, of the *CONSTITUIÇÃO FEDERAL/88* without the edition of a Complementary Law that establishes it.

Keywords: Tax on Transmission of Property *Causa Mortis* and Donations, donations from abroad, complementary tax law, legislative omission

Sumário: Introdução. 1. A Problemática das doações e heranças vindas do exterior. 1.1. A função da lei complementar no direito tributário, sua importância para a regulamentação do ITCMD e aspectos gerais de incidência; 2. Análise da jurisprudência acerca da incidência do ITCMD nas doações vindas do exterior no TJSP e no STF. 2.1. Os argumentos adotados pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 851.108/SP. 3. Repercussões e efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal na ADO nº 67/DF. Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

Em 20 de abril de 2021, o Supremo Tribunal Federal (STF) emitiu uma decisão referente ao Recurso Extraordinário nº 851.108 de São Paulo, na qual estabeleceu o conceito-chave para futuros casos semelhantes, sob o Tema n.º 825 de sua Repercussão Geral: “É vedado aos Estados e ao Distrito Federal instituir o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* (ITCMD) nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”. O feito teve início no Estado de São Paulo, com o Mandado de Segurança nº 0020249-90.2011.8.26.0032, em que um contribuinte questionou, perante o Poder Judiciário, a inconstitucionalidade do art. 4º da Lei Estadual nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000¹, que trata do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* (ITCMD) ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos no Estado de São Paulo.

A lei em questão estabelece que o imposto será aplicado na transferência de propriedade de ativos nas seguintes situações: (I) quando a pessoa que faz a doação reside ou tem sua

¹Art. 4º - O imposto é devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o "de cujus" possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país: I - sendo corpóreo o bem transmitido: a) quando se encontrar no território do Estado; b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado; II - sendo incorpóreo o bem transmitido: b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado.

residência no exterior, e o receptor vive no Estado de São Paulo; ou (II) o *de cujus*, no caso de uma herança, quando a pessoa falecida tinha propriedades, residência ou seu processo de partilha ocorreu fora do país, e o beneficiário tem sua residência no Estado de São Paulo.

Nesse exemplo, a autoridade fiscal de São Paulo argumentou a favor da competência dos Estados e do Distrito Federal para exercerem plenamente sua autoridade legislativa, conforme estabelecido no art. 24, §3º da Constituição Federal de 1988 (*CONSTITUIÇÃO FEDERAL/88*)² e no art. 34, § 3º, do ADCT³, ante a omissão do legislador nacional, para instituir o ITCMD, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, a e b, *CONSTITUIÇÃO FEDERAL/88*⁴. Por outro lado, os cidadãos que pagam impostos argumentaram que a cobrança do ITCMD no caso de doações ou heranças provenientes do exterior para residentes em São Paulo exigiria prévia lei complementar, conforme especificado no art. 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal. O Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP) decidiu que, na ausência da lei complementar mencionada no art. 155, § 1º, inciso III da Constituição, a legislação de São Paulo não poderia impor o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* nas situações em que o doador ou a pessoa falecida tenha residência no exterior.

Em seu Recurso Extraordinário, a Procuradoria do Estado de São Paulo (PGE) argumentou que (I) os Estados e o Distrito Federal têm competência privativa para instituir o ITCMD e só ao legislador estadual compete a fixação de regras sobre impostos cuja instituição seja de sua competência, desde que respeitadas as limitações ao poder de tributar (artigos 150 a 152, Constituição Federal) e os princípios gerais da tributação (artigos 145 a 149, Constituição Federal) (II) e que a norma atribuidora de competência constante do art. 155, § 1º, III, b, assevera que ela é de eficácia imediata, não podendo o exercício dessa competência depender de uma lei federal prévia, entendimento esse que seria reforçado pelo art. 24, I, da Constituição.

O Supremo Tribunal Federal, entretanto, fixou o entendimento de que “É vedado aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”. A decisão do Tema nº 825 de Repercussão Geral gerou desdobramentos na

²Art. 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.

³Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n.º 1, de 1969, e pelas posteriores. (...) § 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

⁴Art. 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.

esfera judiciária, a destacar a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) nº 67, que determinou ao Congresso Nacional prazo para edição da lei complementar prevista no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, gerando anseio quanto a forma como as heranças e doações vindas do exterior seriam tributadas nos entes federados ante o processamento realizado pelas leis estaduais anteriores à referida decisão.

Deste modo, este art. tem como objetivo abordar três questões específicas: (I) a primeira está relacionada com o papel da Lei Complementar como um limite constitucional para a aplicação do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis*; (II) a segunda se refere à análise crítica da constitucionalidade da lei em discussão, à luz da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Tema de Repercussão Geral nº 825, que trata da tributação do ITCMD em transações envolvendo doações e heranças de origem estrangeira; e (III) a terceira referente às implicações da interpretação estabelecida, incluindo a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 67 e a validade da legislação estadual de São Paulo anterior à promulgação de uma lei complementar.

1. A PROBLEMÁTICA DAS DOAÇÕES E HERANÇAS VINDAS DO EXTERIOR

O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) está previsto no art. 155, inciso I da *Constituição Federal/88* e é discriminado como um imposto de competência dos Estados Membros e do Distrito Federal. O sistema tributário brasileiro se destaca pela clara definição das fontes de receita e pela alocação de recursos entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Essa precisão é resultado do foco central do legislador constitucional em preservar a autonomia dos diferentes níveis da federação e assegurar a harmonia, evitando conflitos de competência entre eles⁵. Conforme indica Ataliba (2002, p. 27), a inflexibilidade evidente na estrutura e no sistema de tributação do Brasil reflete a necessidade constante de uma clara autorização e aprovação do texto da Constituição, características distintivas da carta magna do país. Portanto, ao estabelecer o Sistema Tributário Nacional brasileiro (STN) com essas divisões, o órgão responsável por criar a Constituição concedeu às autoridades públicas uma área específica para a criação de seus próprios impostos, conhecida como competência tributária (SCHOUERI, 2021, p. 269). A partir da repartição de competências tributárias da Constituição Federal, os tributos foram alocados às pessoas jurídicas de direito público.

⁵ Como apontado por Ávila (2006, p. 109): “A. Limitações Constitucionais ao poder de tributar na Constituição Brasileira – 1. Características do Sistema Tributário Nacional b) Rigidez e exaustividade (I) Rigidez do Sistema Tributário”.

Nesse contexto, a Constituição estabeleceu algumas diretrizes importantes em relação ao ITCMD (Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação). A saber: (I) os Estados e o Distrito Federal têm a competência para criar impostos sobre a transferência de bens ou direitos por herança ou doação; (II) a arrecadação sobre a transmissão de bens imóveis é de responsabilidade do Estado onde esses bens estão localizados; (III) a arrecadação sobre a transmissão de bens móveis é de responsabilidade do Estado onde o inventário ocorre, onde os bens são listados, ou onde o doador reside; e (IV) a competência para instituir o imposto se aplica quando a pessoa falecida ou doadora tiver residência ou domicílio no exterior, ou quando o inventário ocorreu no exterior, e essas situações devem ser regulamentadas por meio de uma lei complementar⁶.

Além disso, elas destacam de maneira mais clara e distinta a importância do papel desempenhado pela lei complementar no âmbito do Sistema Tributário Nacional brasileiro, uma vez que esta tem a função de preencher as lacunas necessárias para complementar a interpretação do texto constitucional (NASCIMENTO, 2016, p. 181). Conforme Ataliba (2002, p. 34), no que se refere ao ITCMD, a lei complementar confirma sua responsabilidade em determinar a competência para sua imposição nos casos enumerados no § IV e estabelecer claramente as diretrizes a serem seguidas. Nesse passo, as regras estabelecidas nos parágrafos anteriores são minuciosamente delineadas a partir da preocupação do constituinte que visa a evitar possíveis conflitos de autoridade e promover a concordância entre as várias esferas federativas.

1.1. A função da lei complementar no direito tributário, sua importância para a regulamentação do ITCMD e aspectos gerais de incidência

Conforme Schoueri (2021, p. 289), o legislador constitucional demonstrou a intenção de prevenir possíveis desentendimentos que poderiam surgir entre as diferentes esferas da federação adotando, desse modo, limitações substanciais para a atividade legislativa comum. Dessa maneira, ele delineou tanto as categorias de impostos (tipos) quanto as áreas específicas de responsabilidade tributária (competência) de maneira detalhada. No mais, segundo Ávila (2022, p. 137)⁷, a lei complementar, conforme prevista no texto constitucional, é destinada a

⁶ 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.

⁷ Para o autor também: Ávila, 2006, p. 137.

cumprir funções claramente definidas a fim de assegurar sua aplicação adequada. Sob essa perspectiva, de acordo com a abordagem tricotômica, há três funções essenciais atribuídas à lei complementar na Constituição Federal. Tais funções englobam, em primeiro lugar, a definição dos critérios para a ocorrência da incidência tributária, a fim de prevenir conflitos de competência na criação de impostos. Em segundo lugar, incluem a especificação das restrições constitucionais que delimitam o poder de tributação. Por último, envolvem a determinação das normas gerais relacionadas à legislação tributária.

Compreende-se que, no contexto do Sistema Tributário Nacional brasileiro, a lei complementar desempenha principalmente o papel de resolver questões relacionadas à competência tributária. O art. 146 da Constituição Federal enumera de forma explícita as funções da lei complementar, que incluem abordar questões de conflitos de competência entre as diversas esferas federativas no que tange à tributação, estabelecendo limites para o exercício do poder de tributar por parte de cada ente federado e estipulando diretrizes gerais para a legislação tributária. É relevante destacar ainda que, para fins deste estudo, a lei complementar tem a responsabilidade de definir as diferentes categorias de impostos, suas relações conforme determinado na Constituição, os eventos que desencadeiam a obrigação tributária, as bases para o cálculo dos tributos e os sujeitos passivos, bem como os aspectos relativos à obrigação tributária em si, incluindo a forma de lançamento, crédito, prazos de prescrição e decadência tributária⁸.

Dessa forma, o legislador constituinte reservou ao legislador ordinário o papel de interpretar as normas constitucionais postas e, no direito tributário, dispor genericamente com a lei complementar a respeito dos fatos geradores e os conflitos de competência. A lei complementar tributária não está hierarquicamente entre a Constituição Federal e as leis ordinárias. Sua natureza jurídica, então, é de determinar os critérios formais, principalmente quando a respeito de competência tributária. É importante ressaltar que litígios dessa natureza podem e muitas vezes precisam ser resolvidos perante a jurisdição, porém, as determinações judiciais não logram em substituir a interpretação final de um conceito constitucional, que deve ser anteriormente disciplinado, em caráter geral, com respeito a isonomia e através de quórum

⁸ Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; [...], *CONSTITUIÇÃO FEDERAL/88*.

qualificado, principalmente ao se abordar controvérsias que impactam o sistema tributário como um todo (NASCIMENTO, 2016, p. 191).

Assim, o legislador constituinte conferiu ao legislador ordinário a responsabilidade de interpretar as normas constitucionais vigentes e, no campo do direito tributário, de abordar, de maneira geral por meio de lei complementar, os eventos que dão origem a impostos e as disputas de competência. A lei complementar em matéria tributária não possui um status hierarquicamente intermediário entre a Constituição Federal e as leis ordinárias. Sua natureza jurídica está, então, fundamentalmente relacionada à definição de critérios formais, especialmente quando se trata de questões de competência tributária.

Pode-se inferir que, no âmbito deste tema de investigação, a implementação de uma lei complementar assume um papel de extrema relevância, ainda que não hierarquicamente superior a lei ordinária, no sentido de mitigar potenciais conflitos relativos à competência tributária, conforme ordenado na disposição do legislador constituinte estabelecida no art. 155, § 1º, inciso III. Além disso, essa medida se traduz em uma salvaguarda destinada aos contribuintes, na qual se assegura que a cobrança do mencionado tributo somente se efetivará após a promulgação da citada lei complementar⁹.

A definição dos critérios para a formação da obrigação tributária são preceitos necessários para assegurar ao contribuinte o direito de previsibilidade na cobrança dos tributos. A obrigação tributária, conforme Ataliba (2002, p. 118), passa por claros critérios a serem determinados pela lei. Os critérios para a realização completa estão na lei: na hipótese de incidência e no mandamento. Na situação em que a incidência do imposto é considerada, temos três componentes fundamentais a serem observados: a identificação do agente responsável por aplicar o imposto e das regras para determinar quem será o contribuinte, ou seja, a dimensão pessoal; a definição dos elementos físicos ou substanciais do evento descrito, incluindo a especificação da base de cálculo e da taxa a ser aplicada, o que envolve a dimensão material; e, por último, a descrição dos aspectos temporais e espaciais envolvidos, ou seja, a dimensão temporal e a dimensão geográfica.

O princípio da legalidade é um instrumento que assegura previsibilidade e proteção aos contribuintes, estabelecendo que a cobrança de um tributo específico só pode ser realizada com base em disposições previamente estabelecidas na lei. Como Leão (2018, p. 53) esclarece, a legalidade representa uma norma instrumental que garante aos contribuintes que sua liberdade

⁹ 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.

e seu patrimônio só podem ser sujeitos a restrições de acordo com um procedimento previamente definido por lei. Esse dispositivo normativo deve ser cuidadosamente elaborado por representantes políticos, com o objetivo de assegurar tratamento igualitário a todos os que se encontrem em situações equivalentes. Logo, a legalidade está intimamente ligada à proteção dos direitos dos contribuintes.

Isto posto, a imposição de um tributo exige uma disposição explícita na legislação, em conformidade com os princípios e diretrizes predefinidos na Constituição, como mencionado anteriormente, uma característica intrínseca ao Sistema Constitucional Tributário brasileiro. Além disso, a definição precisa dos detalhes e limites desse tributo é posteriormente estabelecida por meio de uma lei complementar. Todos esses elementos asseguram ao cidadão brasileiro a proteção de sua liberdade e a capacidade de planejar suas finanças sem uma intervenção excessiva por parte do poder público, representado pela autoridade tributária, em relação ao seu patrimônio privado (LEÃO, 2018, p. 67).

A Constituição Federal, como lei maior, estabeleceu em seu “Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional”, os tributos que poderiam ser instituídos por cada um de seus entes e também quais impostos poderiam ser cobrados por cada uma das esferas, conforme desenvolvido anteriormente, assim fez o legislador constituinte para evitar os conflitos de competência. A divisão estabeleceu formas de manifestação de riqueza para a criação dos impostos para cada forma de renda. A Seção IV, que dispõe sobre os Impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal, traz a previsão expressa, em seu art. 155, I, da transmissão *Causa Mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos e determina quais serão os seus critérios de competência.

Conforme Machado (2012, p. 151), a determinação do evento que desencadeia a cobrança de impostos sobre heranças e doações envolve a transferência de propriedade de diversos ativos ou direitos como resultado de fatores como falecimento ou presentes feitos em vida, com exceção das transações onerosas realizadas entre pessoas vivas. No contexto das heranças, o próprio ato do falecimento promove a transferência da propriedade dos bens pertencentes à pessoa falecida, seja de acordo com as disposições expressas em seu testamento ou de acordo com as regras estabelecidas pela lei. A formalização do evento desencadeador, ou seja, a transferência da propriedade, ocorre no processo de inventário e é registrada pelas autoridades competentes, com o valor devido sendo pago pelas partes interessadas. A competência para determinar a tributação do imposto sobre a transmissão de heranças e doações varia dependendo da natureza dos ativos em questão. No caso de bens imóveis ou de direitos a eles relacionados, a jurisdição para a cobrança do imposto é determinada pelo local onde o

imóvel está situado. No entanto, no caso de bens móveis e direitos de crédito, a jurisdição fiscal será atribuída ao Estado onde o processo de inventário ou de arrolamento é realizado ou onde o doador possui domicílio.

Desta forma, o texto da Constituição Federal prevê que para a instituição de cobrança do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação pelos Estados e o Distrito Federal, nas hipóteses elencadas no art. 155, § 1º, III, alíneas “a” e “b”, somente poderia ocorrer mediante a edição de lei complementar. A ausência de tal lei ensejaria inevitável conflito de competência tributária (MACHADO, 2012, p. 351). Nesse contexto, compreende-se, em primeiro lugar, que ao estabelecer o legislador constituinte no texto da Constituição Federal a regulamentação por lei complementar e essa lei ainda não foi editada, não há respaldo constitucional para tal cobrança pelos entes federados.

2. ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA ACERCA DA INCIDÊNCIA DO ITCMD NAS DOAÇÕES E HERANÇAS VINDAS DO EXTERIOR NO TJSP E NO STF

Apesar da clareza das disposições na Constituição Federal sobre a autoridade dos Estados e do Distrito Federal e os requisitos para a implementação do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doações (ITCMD), a ocorrência de conflitos entre os contribuintes do referido imposto e o fisco estadual foi inexorável. A principal causa dos litígios envolve o fato de que, conforme já posto, há previsão expressa na magna carta que as cobranças previstas nas hipóteses elencadas no art. 155, § 1º, III, alíneas “a” e “b”, somente poderiam ocorrer mediante a edição de lei complementar e desde a promulgação do texto a referida lei complementar ainda não foi editada.

Essa disposição é de extrema importância e não pode ser subestimada, uma vez que aborda dois conceitos fundamentais. Primeiro, o princípio da territorialidade, que, conforme explicado por Franca Filho (1998, p. 85), está ligado à ideia de que o poder soberano de qualquer Estado se estende apenas aos eventos que ocorrem dentro de seu território e são regulamentados por seu sistema jurídico. Desse modo, a base territorial é uma expressão direta da jurisdição de um Estado. No caso do Brasil, o país não tem a autoridade ou legitimidade para impor um tributo quando o evento tributável ocorre fora de seu território. Em segundo lugar, essa disposição aborda acordos destinados a evitar a ocorrência de bitributação, garantindo que um contribuinte não seja obrigado a pagar dois impostos sobre o mesmo evento tributável.

Nesse sentido, entende-se fazer necessária a edição da Lei Complementar na esfera federal a fim de se delimitar cuidadosamente a incidência do ITMCD para os casos em que o

doador tiver domicílio ou residência no exterior e/ou quando o falecido tiver propriedades, residência ou seu inventário foi tratado no exterior. Essa questão será explorada em maior detalhe na seção 3 deste artigo.

Outra perspectiva relevante envolve os Estados e o Distrito Federal, que, desde 1988, aguardam a promulgação de uma lei complementar pelo Congresso Nacional para estabelecer adequadamente o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) sobre doações e heranças originárias do exterior. Os impostos desempenham um papel crucial na geração de receita para as unidades federativas (TORRES, 2014, p. 208). No mais, a não aplicação desse imposto em eventos já previstos na Constituição, que aguardam apenas a criação da lei complementar para entrar em vigor, prejudica a estrutura e a autonomia financeira de todo o sistema estadual, gerando desequilíbrio. Em consequência, a falta de uma lei complementar resulta em uma significativa perda de receita fiscal que poderia ser arrecadada pelas unidades federativas.

O conflito em questão é amplamente conhecido e grave. Apenas a título de exemplo, em outubro de 2020 (CUCOLO & NARCIZO, 2020), houve um caso divulgado pela mídia envolvendo uma família brasileira residente do Estado de São Paulo. Eles repatriaram uma quantia expressiva de dinheiro, totalizando R\$ 48 milhões, como parte de um processo de sucessão patrimonial. Essa transação poderia ter gerado uma receita de aproximadamente R\$ 2 milhões para o Estado de São Paulo, calculada com base na alíquota de 4% aplicada sobre o valor do bem doado¹⁰. É mister notar que esse valor representaria mais do que a arrecadação anual do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) no referido Estado (CONFAZ, 2019). O único imposto que poderia ser aplicado nesse caso era o ITCMD, no entanto, o pagamento não foi realizado devido a uma decisão judicial que favoreceu o contribuinte ao decidir que a incidência de tal cobrança na transmissão não poderia ocorrer sem a edição da lei complementar, isentando-o da obrigação.

Além desse exemplo, outros casos semelhantes ocorreram no Estado de São Paulo, onde a jurisprudência tem se inclinado a favor dos contribuintes, resultando em uma perda considerável de receita para o governo estadual. No caso da Apelação/Remessa Necessária nº 1025482-70.2020.8.266.0053, temos um exemplo em que o contribuinte impetrou mandado de segurança preventivo para evitar o pagamento do ITCMD sobre uma quantia recebida de um doador que residia no exterior. A base para esse pedido é a alegação de que não existe uma lei complementar, conforme exigido pela Constituição, que autorize a cobrança desse imposto em

¹⁰ Art. 16 - O imposto é calculado aplicando-se a alíquota de 4% (quatro por cento) sobre o valor fixado para a base de cálculo. (NR) - "Caput" com redação dada Lei nº 10.992, de 21/12/2001, com efeitos a partir de 01/01/2002.

situações como essa. A Fazenda do Estado de São Paulo, por outro lado, defendeu a legalidade da cobrança do ITCMD nessa transação, com base na capacidade de auto-organização do Estado, de acordo com o disposto no art. 155, inciso I, da Constituição Federal¹¹, e alegou que a isenção de impostos estaria em conflito com os princípios de igualdade, conforme previsto nos artigos 5º, caput¹², e 150, inciso II¹³, da Constituição Federal. Nesta remessa necessária, o órgão fiscal do Estado está contestando a decisão judicial que concedeu o direito reivindicado pelo contribuinte.

MANDADO DE SEGURANÇA – Tributário – ITCMD – Doação de valor advindo do exterior – Inexistência de hipótese de incidência do ITCMD – Exação que depende da edição de lei complementar federal, ainda não editada, conforme decidido pelo Órgão Especial em incidente de inconstitucionalidade – Aplicação do art. 155, § 1º, inc. III., alínea "b", da CF. Preliminar rejeitada. Decisão mantida (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1025482-70.2020.8.26.0053; Relator (a): Danilo Panizza; Órgão Julgador: 1ª Câmara de Direito Público; Foro Central – Fazenda Pública/Acidentes – 15ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 16/12/2020; Data de Registro: 16/12/2020).

O julgamento manteve a sentença com base em dois argumentos principais. Primeiro, a Lei Estadual nº 10.705/2000, que permite a cobrança do ITCMD em circunstâncias específicas, foi considerada inconstitucional em uma decisão anterior, cujo detalhamento será abordado posteriormente. Segundo, a falta de uma lei complementar significa que o Estado não tem autorização para tributar eventos que tenham conexões com jurisdições estrangeiras. Essa interpretação é consistente com a jurisprudência estabelecida pelo tribunal.

No contexto dos Embargos de Declaração nº 1060723-76.2018.8.26.0053, a situação se destaca de maneira especial. Neste cenário, os indivíduos buscam evitar a cobrança do ITCMD sobre doações de bens móveis localizados fora do país, feitas por doadores que residem no Estado brasileiro. Eles fundamentam essa ação no Incidente de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000, que aborda uma situação semelhante a deste caso (BRASIL, 2021b).

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. Os embargos de declaração são cabíveis somente para sanar omissão, obscuridade, contradição ou corrigir erro

¹¹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão *Causa Mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;

¹² Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes

¹³ 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;

materia—1. Art. 1.022 do Código de Processo Civil de 2015 Inexistência de referidos defeitos – Embargos de declaração que, via de regra, não podem conferir efeitos infringentes ao julgado Evidente pretensão de reexame da matéria, que se mostra incabível – Embargos rejeitados.(TJSP; Embargos de Declaração Cível 1025482-70.2020.8.26.0053; Relator (a): Danilo Panizza; Órgão Julgador: 1ª Câmara de Direito Público; Foro Central – Fazenda Pública/Acidentes – 15ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 08/02/2021; Data de Registro: 08/02/2021)

No entanto, a decisão rejeitou a solicitação com base na interpretação do Órgão Especial, que, ao analisar um caso de inconstitucionalidade, estabeleceu que a criação de um imposto sobre a transferência de bens – sejam eles móveis ou imóveis, corpóreos ou incorpóreos – situados no exterior exigiria a promulgação de uma lei complementar de âmbito nacional. Esta interpretação estabelece que a "alínea b do inciso III do §1º do art. 155 da Constituição Federal" é uma exceção às regras definidas nos incisos I e II do mesmo parágrafo. Em outras palavras, a decisão esclareceu que, no caso de transferência de bens móveis localizados no exterior, em que o doador reside ou tem domicílio no Brasil, não é necessária uma lei complementar e a autoridade tributária competente é o Estado onde o doador tem seu domicílio ou residência. Assim, o local do bem não seria relevante; o que importaria seria o local do doador.

Os casos mencionados neste art. ilustram vários pontos-chave: (I) a visão predominante da jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP)¹⁴; II) os desacordos sobre a competência relacionados à tributação de ITCMD em doações provenientes do exterior; (III) as dúvidas acerca da legalidade da lei estadual paulista nº 10.705/2000, que regula o ITCMD em São Paulo; e (IV) a necessidade urgente de uma lei complementar que regulamente a questão.

A análise das decisões revela que o tribunal pendeu a favorecer os contribuintes, arrazoando que as situações de tributação descritas no art. 4º da lei paulista, que envolvem bens imóveis no exterior ou bens móveis doados por residentes ou domiciliados no exterior, não são válidas sem a presença de uma lei complementar, seguindo o precedente estabelecido no Incidente de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000. Quanto à transferência de

¹⁴ Para mais ver:

BRASIL, TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO (TJSP); Apelação / Remessa Necessária 1010455-13.2021.8.26.0053; Relator (a): José Luiz Gavião de Almeida; Órgão Julgador: 3ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 15ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 30/09/2021; Data de Registro: 30/09/2021.

_____. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO (TJSP); Apelação Cível 1047254-26.2019.8.26.0053; Relator (a): Luiz Sergio Fernandes de Souza; Órgão Julgador: 7ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 4ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 19/08/2021; Data de Registro: 19/08/2021.

bens móveis, títulos e créditos, a competência tributária depende da residência ou domicílio do doador.

Schoueri (2021, p. 293) explica que o legislador constituinte ao dispor sobre a transmissão de bens imóveis adotou o critério real enquanto que na transmissão de bens móveis, títulos e créditos o critério pessoal, assim optou pela territorialidade real, o Estado em que se situar o bem será competente para a tributação, sendo irrelevante a residência do doador ou onde se processa o inventário ou arrolamento do *de cuius*. Para os bens móveis, títulos e créditos, suficientemente é o doador ter domicílio ou residência em um Estado para que o mesmo ente seja competente para a instituição do tributo. Quanto a esses bens, quando o doador residir ou for domiciliado no exterior, caberá a lei complementar definir a competência. Nesse mesmo sentido, Machado (2012, p. 350) ressalta que a competência para a instituição do ITCMD é definida pela natureza do bem, assim sendo bens imóveis a localização territorial do bem e os demais bens a competência parte da localização do doador ou *de cuius*.

Os Estados e o Distrito Federal, ao seguirem o previsto no art. 155 da Constituição Federal e com base na competência legislativa concorrente disposta no § 3º, art. 24, também da lei maior, devem editar as normas específicas para regulamentar a devida cobrança dos impostos de cada uma das manifestações de riquezas previstas no texto constitucional. Assim fez o Estado paulista ao editar a Lei Estadual nº 10.705 de 28 de dezembro de 2000, que dispõe sobre o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), publicada no Diário Oficial do Estado de São Paulo (DOE), Poder Executivo, Seção I, de 29/12/2000.

Apesar da Constituição Federal afirmar claramente que certos cenários de tributação, conforme definidos no art. 155, § 1º, inciso III, alíneas "a" e "b", requerem a criação de uma lei complementar, o Estado de São Paulo estabeleceu, em seu art. 4º, a autoridade estadual para cobrar o ITCMD em situações de transferência de bens que ocorrem no exterior. Esse regulamento estabelece a imposição do imposto sempre que o doador reside ou tem domicílio no exterior e, em caso de falecimento, se a pessoa falecida possuía bens, residia ou tinha seu processo de partilha realizado fora do país.¹⁵

¹⁵ Art. 4º - O imposto é devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o "de cuius" 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: b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado.

Desta maneira, a legalidade da lei foi questionada em um processo de Arguição de Inconstitucionalidade sob o n.º 0004604-24.2011.8.26.0000. O Órgão Especial decidiu que é preciso que o governo nacional promulgue uma lei complementar para estabelecer o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações, quando se trata da transferência de propriedades situadas no exterior, independentemente de serem móveis ou imóveis, tangíveis ou intangíveis.

Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade Cível I – Arguição de inconstitucionalidade. **A instituição de imposto sobre transmissão 'causa mortis' e doação de bens localizados no exterior deve ser feita por meio de Lei Complementar.** Inteligência do art. 155, §1º, inciso III, Aline b, da Constituição Federal. **II – O Legislador Constituinte atribuiu ao Congresso Nacional um maior debate político sobre os critérios de fixação de normas gerais de competência tributária para instituição do imposto sobre transmissão de bens – móveis/imóveis, corpóreos/incorpóreos – localizados no exterior, justamente com o intuito de evitar conflitos de competência, geradores de bitributação, entre os Estados da Federação, mantendo uniforme o sistema de tributos.** III – **Inconstitucionalidade da alínea 'b' do inciso II do art. 4º da Lei paulista nº 10.705**, de 8 de dezembro de 2000, reconhecida. Incide/te de inconstitucionalidade procedente. (TJSP; Incidente De Arguição de Inconstitucionalidade Cível 0004604-24.2011.8.26.0000; Relator (a): 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. Grifos nossos).

A insistência da Fazenda do Estado de São Paulo em cobrar o imposto nas referidas hipóteses de incidência, com base nas regras existentes, desencadeou debates judiciais na região, como discutido anteriormente, inclusive com a ocorrência de um Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade. Embora houvesse uma tendência favorável aos contribuintes na jurisprudência de São Paulo, havia uma falta de resolução definitiva para a questão. Isso criava incertezas para os contribuintes, as quais só poderiam ser dissipadas com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 851.108/SP, abordado posteriormente, um tema de grande relevância no Supremo Tribunal Federal (STF).

2.1. Os argumentos adotados pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 851.108/SP

A questão sobre a constitucionalidade da lei paulista só chegou ao Supremo Tribunal Federal (STF) por meio de um caso específico em 2011, o Mandado de Segurança nº 0020249-90.2011.8.26.0032. Nesse caso, o ITCMD foi cobrado de um contribuinte que residia no Brasil

e recebeu um imóvel e dinheiro da Itália. Isso culminou na apresentação do Recurso Extraordinário (RE) 851.108/SP perante o STF¹⁶.

No dia 26/02/2021, o Plenário do Supremo Tribunal Federal encerrou a sessão virtual do Recurso Extraordinário (RE) nº 851.108/SP, Tema de Repercussão Geral nº 825:

Possibilidade de os Estados-membros fazerem uso de sua competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, a e b, da Lei Maior (SÃO PAULO, 2021).

Decidiu-se pela vedação aos Estados e ao Distrito Federal de instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III (CONJUR, 2021), da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional¹⁷.

Neste sentido, abordamos um caso que chegou ao Supremo Tribunal Federal (STF) por meio de um Recurso Extraordinário (RE) 851.108/SP. O Estado de São Paulo questionou uma decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP), que negou à Fazenda Estadual o direito de cobrar o ITCMD em uma situação envolvendo a transferência de bens de um cidadão italiano, que reside na Itália, para uma cidadã brasileira. Os bens transferidos incluem uma propriedade na cidade italiana de Treviso e uma quantia em euros. O tribunal local rejeitou o recurso do fisco estadual, argumentando que a legislação estadual que regulamenta essa cobrança, especificamente a Lei Estadual 10.705/2000, é inconstitucional, pois não existe uma lei complementar que a respalde. Essa posição foi predominante no TJSP e está em consonância com a opinião da maioria dos especialistas no assunto.

O Ministro Relator Dias Toffoli votou contra o Recurso Extraordinário da Fazenda Estadual de São Paulo, e sua posição foi apoiada pela maioria dos Ministros, tornando-se o voto vencedor. Em seu voto, ele destacou a questão central: a Constituição permite que os Estados e o Distrito Federal estabeleçam o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doações (ITCMD), distinguindo entre situações que ocorrem inteiramente dentro do território nacional (art. 155, I, § 1º, incisos I e II) e aquelas que têm alguma ligação com uma nação estrangeira (art. 155, § 1º,

¹⁶ Mandado de Segurança é cabível para assegurar direito líquido e certo quando qualquer pessoa, seja ela física ou jurídica, sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-lo por parte da autoridade competente. Nas palavras de Meirelles;Wald & Mendes (2009. pp. 34-35): “O direito líquido e certo é direito comparado de plano. (...) As provas tendentes a demonstrar a liquidez e certeza do direito podem ser de todas as modalidades admitidas em lei, desde que acompanhem a inicial”.

¹⁷Para mais ver: BRASIL, 2021a.

III, letras a) e b)). No entanto, a Constituição exige uma lei complementar para regular essa competência.

Vale dizer, no entanto, que apesar de mais de 30 anos desde a promulgação da Constituição de 1988, essa lei federal complementar ainda não foi criada. Alguns Estados, incluindo São Paulo, incluíram em suas leis a autorização para cobrar o ITCMD em situações com conexões no exterior. A Fazenda de São Paulo questiona se os Estados podem fazer isso com base na omissão do legislador nacional e invoca o art. 24, § 3 da Constituição Federal e o art. 34, § 3 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) em razão da omissão do legislador nacional. Isso, primeiramente, visa estabelecer as normas gerais do ITCMD no formato previsto do art. 146, III, a) da magna carta, e, secundamente, definir a competência tributária nas referidas hipóteses com elemento de conexão com alguma nação estrangeira.

A saber, a Constituição Federal, em seu art. 24, § 3º, estabelece que a competência para legislar sobre questões tributárias é compartilhada entre o governo federal, estadual e municipal. Quando não existe uma lei federal que estabeleça regras gerais, os Estados têm a autorização para criar suas próprias leis tributárias para tratar de questões específicas. Além disso, o art. 34, § 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) estipula que com a implementação do Sistema Tributário Nacional (STN) e a promulgação da Constituição Federal, cabe à União, aos Estados e aos Municípios a responsabilidade de criar as leis necessárias para a aplicação do STN. Em resumo, a regra é que a União estabeleça as normas gerais, e os Estados podem complementar com regras específicas para atender às peculiaridades. Quando não houver uma norma federal, os Estados podem criar normas gerais, mas essas normas terão sua eficácia suspensa assim que uma norma federal geral for estabelecida.

Conforme mencionado anteriormente, o art. 146 da Constituição Federal desempenha um papel crucial na legislação tributária, abrangendo três funções essenciais. Em primeiro lugar, ele lida com a resolução de conflitos de competência relacionados a assuntos tributários entre a União, Estados e Municípios. Além disso, ele estabelece as restrições sobre o poder de tributação. Por fim, determina as normas gerais que guiam a legislação tributária (ÁVILA, 2006, p. 137). No que tange à lei complementar tributária, ela não apenas aborda questões de competência, mas também desempenha um papel crítico na definição dos elementos fundamentais da tributação, incluindo os eventos que geram a obrigação tributária, as bases de cálculo e quem são os contribuintes. Essas definições estão ancoradas no art. 146, III, a da Constituição Federal. O voto do Ministro Toffoli¹⁸ esclarece que o referido art. representa uma

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF): Recurso Extraordinário 851.108; Relator (a): Min. Dias Toffoli; Tribunal Pleno, Data do Julgamento: 01/03/2021; Repercussão Geral; Data de Publicação: 20/04/2021, fls. 5.

lei de alcance nacional que tem o propósito de estabelecer os conceitos legais essenciais para a tributação. Essa regulamentação está sempre em conformidade com os princípios constitucionais, destacando-se a autonomia das entidades políticas e o pacto federativo. A necessidade de normas gerais em matéria tributária é consistentemente reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal.

O relator do caso destaca que, ao seguir a precedência judicial da Suprema Corte, a ausência de uma lei geral que defina claramente o que está disposto na Constituição Federal (conforme o art. 146, inciso III, letra "a" da Constituição Federal), permite que os Estados e o Distrito Federal utilizem sua competência, conforme previsto no art. 24, § 3º da Constituição Federal, para criar leis de alcance geral e específico. No entanto, essa competência só deve ser exercida quando a lei geral estadual tem aplicação local e atende às particularidades do Estado, sem afetar os demais Estados da federação. O art. faz referência a um caso importante, o Recurso Extraordinário nº 140.887¹⁹ do Rio de Janeiro, para respaldar essa posição:

[C]om efeito, desses dois dispositivos resulta evidente que **os Estados e o Distrito Federal só podem instituir tributos, independentemente da lei complementar nacional tributária a que alude o e que na inexistência da lei complementar a que se refere o art. 146 da Constituição, só seria permitido aos estados e ao Distrito Federal instituir tributos autônomos, de sua competência, e tributos esses que não possam ter reflexos em outros Estados, no Distrito Federal e na própria União**. Em continuidade, asseverou Sua Excelência: A não ser assim, (...) nem seria possível contornar a contradição em termos que se apresenta na redação do § 3º do art. 24 da Constituição Federal, uma vez que, se, em face da inexistência de lei federal sobre normas gerais, os Estados e o Distrito Federal exercessem a competência legislativa plena (e, portanto, pudessem estabelecer, para si, essa normas gerais), **não teria sentido a frase final para atender às suas peculiaridades, pois a generalidade ínsita às normas gerais é inconciliável com as particularidades das situações peculiares em cada Estado ou no Distrito Federal**” (BRASIL, 1993. Grifo nosso).

No que diz respeito ao ITCMD (Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação), o ministro responsável pelo caso destaca que a própria Constituição estabelece as regras para determinar qual ente governamental tem a competência para cobrar esse imposto. A Constituição utiliza duas regras de competência: uma relacionada à natureza do bem ou direito (se é móvel ou imóvel) e outra à localização do bem ou ao domicílio do doador. Quando se trata de imóveis e direitos a eles vinculados, o Estado onde esses bens estão localizados é responsável pela cobrança (conforme o art. 155, inciso I, § 1º da Constituição). No caso de bens móveis,

¹⁹ _____. Supremo Tribunal Federal (STF): Recurso Extraordinário 140.887; Relator: Min. Moreira Alves; Tribunal Pleno; Data do Julgamento: 18/02/1993; Data de Publicação: 14/05/1993.

títulos e créditos, a competência recai sobre o Estado em que ocorre a transmissão, seja por inventário, arrolamento ou onde o doador tem sua residência (conforme o art. 155, inciso II, § 1º da Constituição). Destarte, à primeira vista, não deveria haver conflito, uma vez que a Constituição estabelece claramente como as competências devem ser distribuídas.

Devido à falta de uma lei complementar apropriada promulgada pelo Congresso Nacional, não existe uma norma geral que estabeleça claramente o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), especialmente em relação ao que desencadeia o imposto, como calcular a quantia devida e quem é responsável por pagá-lo. O Código Tributário Nacional (CTN), embora seja considerado uma lei complementar pela Constituição atual, carece de algumas definições essenciais, visto que se baseia na Constituição anterior. Paulsen (2014, p. 353) explica que o CTN se limita a transmissão *Causa Mortis* dos bens imóveis e direitos reais, sem disposições acerca de “quaisquer bens ou direitos”. Isso resulta nos Estados membros assumindo a responsabilidade legislativa para regulamentar a tributação de bens móveis e intangíveis.

Assim, com base na competência compartilhada concedida aos Estados, há espaço para que eles criem leis complementares regulamentando o ITCMD (Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação) enquanto a União não estabelece as diretrizes conforme o art. 146, inciso III, alínea "a" da Constituição Federal. O Ministro responsável pelo caso acredita que os Estados não devem ter sua receita prejudicada devido à falta de ação do legislativo federal na elaboração de uma lei complementar. De acordo com Bonilha (2001, p. 323), a base financeira sustenta a existência e a autonomia política das entidades federativas. Com isso, na ausência de uma norma geral federal, a própria Constituição Federal, baseada em princípios que orientam a construção do Brasil, oferece suporte para preencher a lacuna deixada pela ausência de leis complementares, por meio das leis estaduais que regulamentam o ITCMD.

Entretanto, ao examinar este caso específico, o ministro relator ressalta as múltiplas funções da lei complementar, o que torna inviável a posição da Fazenda do Estado de São Paulo, que alega ter plenos poderes legislativos para instituir o ITCMD em situações com conexão no exterior²⁰. Fazenda baseia sua argumentação nos artigos 24, § 3 da Constituição Federal e no art. 34, § 3 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que autorizariam os Estados a fazê-lo na ausência de uma lei nacional. No entanto, é importante observar que a competência concorrente tem limites claros e não pode ultrapassar os poderes de tributação, nem os limites geográficos do ente federativo.

²⁰ Ibid., fls.11.

Na situação abordada neste contexto, se a questão não for adequadamente considerada e debatida durante a elaboração de uma lei complementar, há o risco de os contribuintes enfrentarem uma situação de bitributação, ou seja, sendo submetidos a dois impostos sobre o mesmo assunto. O legislador constituinte já anteviu essa possibilidade e, por essa razão, exigiu, no art. 155, § 1º, inciso III, a criação de uma lei complementar que estabeleça critérios e limites claros para evitar essa duplicação de tributação. Dessa forma, a tributação de não residentes em relação a propriedades e ativos localizados no Brasil, bem como a regra que abrange a tributação de todas as transferências feitas por pessoas com domicílio no Brasil, incluindo aquelas envolvendo propriedades no exterior, não pode ser decidida de forma independente pelos Estados e pelo Distrito Federal. É essencial a existência de uma lei complementar para regulamentar essas questões de maneira apropriada e evitar conflitos tributários²¹:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Art. 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Art. 155, I, CF. ITCMD. Transmissão causa mortis. Doação. Art. 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. Tese de repercussão geral: “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”. 9. Modulam-se os efeitos da decisão, atribuindo a eles eficácia ex nunc, a contar da publicação do acórdão em questão, ressalvando as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discuta: (1) a qual estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.

Xavier (2010, pp. 193-196)²² aborda a distinção importante relacionada à tributação de bens conforme sua natureza, considerando o art. 155, § 1º, incisos I e II da Constituição Federal. Para bens imóveis e seus direitos associados, a única consideração relevante é a localização física, resultando no Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e doações devido ao

²¹ Ibid., fls. 11.

²² Para mais saber dos elementos de conexão do ITCMD “O princípio do domicílio, segundo o qual o Estado teria o poder de tributar a totalidade das transmissões patrimoniais efetuadas por pessoas nele residentes (domicílio do de cujus ou do doador) ou efetuadas em favor de beneficiários nele residentes (domicílio do beneficiário), independentemente do território em que localizam os bens ou direitos objeto da transmissão; e o princípio do locus rei sitae , segundo o qual o Estado teria o poder de tributar exclusivamente as transmissões patrimoniais relativas a bens e direitos localizados no seu território, sendo irrelevante o domicílio do transmitente ou do beneficiário. O princípio do domicilio conduz, quanto à extensão da obrigação de imposto, a um princípio da universalidade ou da tributabilidade ilimitada , a abrangendo portanto bens e direitos situados no exterior ; ao invés, o princípio do locus rei sitae conduz a um princípio da territorialidade (em sentido estrito) ou da tributabilidade limitada , restringindo os poderes tributários dos Estados aos bens e direitos localizados no seu território”.

Estado onde estão situados. Isso se aplica mesmo quando a herança é originária do exterior ou quando as partes envolvidas estão fora do país, seguindo o princípio de territorialidade estrita. Por outro lado, no caso de bens móveis, o foco recai sobre o local onde a transmissão ocorre, seja por herança, inventário ou doação, e é a este local que se atribui a competência para a cobrança do imposto.

O relator, ainda, expõe a existência de projetos de lei que tentam regulamentar a questão, que serão abordados no próximo tópico. Conclui o voto destacando que diante da realidade fática da inexistência da lei complementar regulamentadora, frente a omissão do poder legislador federal é uma inconstitucional afronta ao art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal o fato de vários Estados terem instituído a cobrança do ITCMD nas hipóteses com elementos de conexão com o exterior, com fundamento no art. 24, § 3º, da Constituição Federal e no art. 34, § 3º do ADCT, como é o caso do Estado de São Paulo, por meio do art. 4º da Lei nº 10.705/2000.²³

Além disso, a consideração da extraterritorialidade levou o legislador constituinte a determinar que o Congresso Nacional realizasse um debate político mais amplo sobre os critérios para estabelecer normas gerais de competência tributária. Isso foi feito para evitar conflitos de competência que resultam em situações de dupla tributação entre os diversos níveis de governo no Brasil e entre nações que mantêm acordos comerciais com o país. O art. sugere que os Estados e o Distrito Federal podem adotar medidas por meio de mecanismos que corrijam a omissão inconstitucional e, assim, encontrar uma solução por meio da elaboração de uma lei complementar apropriada para lidar com essa questão.

3. REPERCUSSÕES E EFEITOS DA DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NA ADO Nº 67/DF

Com o julgamento do Recurso Extraordinário n.º 851.108 do Estado de São Paulo, a Suprema Corte estabeleceu o Tema n.º 825 de Repercussão Geral, que diz respeito à restrição imposta aos Estados e ao Distrito Federal no que se refere à imposição do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) em situações definidas no art. 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal. Segundo a decisão do Ministro Relator Dias Toffoli, os Estados deveriam utilizar mecanismos para corrigir a omissão inconstitucional por parte do poder legislativo, uma vez que, mesmo após quase 33 anos da promulgação da Constituição Federal,

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF): Recurso Extraordinário 851.108; Relator (a): Min. Dias Toffoli; Tribunal Pleno, Data do Julgamento: 01/03/2021; Repercussão Geral; Data de Publicação: 20/04/2021, fls.17.

não foi promulgada a lei complementar necessária para tornar completamente eficaz a legislação estadual que trata da cobrança do ITCMD em transações com conexões internacionais.

Nesse sentido, em 6 de junho de 2022, a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO)²⁴ – nº 67 do Distrito Federal²⁵ – foi considerada procedente pelo STF (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL). Essa ação se concentrou na falta de ação (*inertia deliberanti*) dos órgãos legislativos, que não deliberaram dentro de um prazo razoável sobre um projeto de lei em andamento que deveria regular situações de tributação especificadas no art. 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal, o que constitui uma omissão passível de correção. A decisão estabeleceu um prazo de doze meses a partir da data de publicação da ata de julgamento do mérito em 9 de junho de 2022, para que o Congresso Nacional tome as medidas necessárias para resolver essa questão.

Ministro relator ressaltou que atualmente existem vários projetos de lei complementar em andamento no Congresso Nacional que buscam resolver esse conflito tributário. Esses projetos apresentam pontos em comum quando se trata de regulamentar o art. 155, § 1º, inciso III da Constituição Federal. Isso justifica a decisão do Tema nº 825, que demanda uma discussão mais ampla por parte do poder legislativo na criação de uma lei complementar específica para esse caso. Além disso, a decisão também enfraquece qualquer legislação estadual anterior, devido aos riscos previamente identificados de dupla tributação para os contribuintes e possíveis violações aos acordos internacionais firmados pelo Brasil.²⁶

²⁴ Para mais saber da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão “(...) a ação direta de inconstitucionalidade por omissão – considerada a sua específica destinação constitucional – busca neutralizar as consequências lesivas decorrentes da ausência de regulamentação normativa de preceitos inscritos na Carta Política e que dependem da intervenção concretizadora do legislador, traduzindo significativa reação jurídico-institucional do vigente ordenamento político, que a estruturou como instrumento destinado a impedir o desprestígio da própria Carta da República. A imposição constitucional de legislar, de um lado, e a situação de omissão abusiva no adimplemento da prestação legislativa, de outro, caracteriza-se, diante do estado de mora do legislador, pela superação excessiva de prazo razoável, o requisito condicionante da declaração de inconstitucionalidade por omissão. Isso significa, portanto, que a ação direta por omissão deve ser vista e qualificada como instrumento de concretização das cláusulas constitucionais frustradas, em sua eficácia, pela inaceitável omissão do poder público, impedindo-se, desse modo, que se degrade a Constituição à inadmissível condição subalterna de um estatuto subordinado à vontade ordinária do legislador comum. A ação direta por omissão, por isso mesmo, deve traduzir significativa reação jurisdicional autorizada pela Carta Política, que a forjou como instrumento destinado a impedir o desprestígio da própria Constituição, consideradas as graves consequências que decorrem do desrespeito ao texto da Lei Fundamental, seja por ação do Estado, seja, como no caso, por omissão – e prolongada inércia – do poder público.” - BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF): Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) nº 25 do Distrito Federal; Relator (a): Min. Gilmar Mendes; Tribunal Pleno, Data do Julgamento: 30/11/2016; Data de Publicação: 18/08/2017, fls.107.

²⁵ _____. Supremo Tribunal Federal (STF): Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) nº 67 do Distrito Federal; Relator (a): Min. Dias Toffoli; Tribunal Pleno, Data do Julgamento: 06/06/2022; Data de Publicação: 29/06/2022

²⁶ Ibid., fls.4.

No decorrer do voto do Ministro Relator na ADO nº 67, que também foi relatada pelo Ministro Dias Toffoli, foi introduzido o conceito *de inertia deliberandi* para explicar a inércia do legislador em relação ao caso em questão. Nesse contexto, a omissão ocorre mesmo que o legislador tenha iniciado o processo de criação de uma lei, o que significa que, independentemente da existência de vários projetos de lei para a elaboração da lei complementar necessária, a deliberação precisa acontecer em um prazo razoável. Isso foi estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em um caso anterior, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 3.682/MT²⁷. A falta de promulgação da lei complementar afeta diretamente a receita e a autonomia dos Estados, e devido a urgente necessidade de promulgação, um prazo foi estabelecido.

O acórdão proferido na ADO nº 67/DF transitou em julgado em 04/08/2022 e até o momento de conclusão do presente trabalho não foi elaborada a lei complementar regulamentadora por parte do Congresso Nacional, em dissonância ao que foi determinado na ADO nº 67/DF e desrespeitando o prazo de 12 meses – a contar a partir da data de publicação da ata do julgamento do mérito em 9 de junho de 2022 - em que fora estabelecido. Nesse sentido, os Estados e o Distrito Federal seguem como anteriormente, ausentes de respaldo constitucional para legislar sobre fatos geradores de eventos que tenham conexões com jurisdições estrangeiras e, conseqüentemente, sem a possibilidade de arrecadar o ITCMD a partir de tais fatos geradores.

Em suma, a análise dos julgamentos no RE nº 851.108/SP e ADO nº 67/DF revela duas conclusões significativas. Primeiro, a cobrança do ITCMD nas situações previstas no art. 155, inciso III, da Constituição Federal de 1988 é considerada inconstitucional na ausência de uma lei complementar que a regule – isso se deve aos riscos associados à elaboração de leis estaduais independentes. Vários projetos de lei para regulamentar as situações em que o imposto é devido em transações envolvendo elementos no exterior apresentam ampla margem para interpretações divergentes, o que poderia desencadear conflitos de competência tributária. Segundo, a omissão do poder legislativo nessa matéria também é considerada inconstitucional, mesmo que o processo legislativo tenha sido iniciado. Isso ocorre devido à demora excessiva na deliberação da lei prevista no texto constitucional, o que prejudica a autonomia dos Estados que anseiam pela devida vigência da cobrança.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

²⁷ _____. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.682/ MT; Relator: Min. Gilmar Mendes. Data de publicação 05/09/2007.

Em conclusão a toda análise desenvolvida no presente trabalho com a lei, doutrina tributária e jurisprudência do TJSP e do STF, pode-se concluir que:

(I) A tributação das situações especificadas no art. 155, § 1º, inciso III da Constituição Federal é inconstitucional devido à falta da lei complementar que deveria regulamentar o art. 146, inciso III, da mesma Constituição. No entanto, essa questão requer discussão no poder judiciário para esclarecer todas as incertezas e estabelecer um entendimento a ser seguido nos tribunais inferiores.

(II) A ausência da lei complementar apropriada tem impactos negativos no orçamento, prejudicando a autonomia dos entes federados, que ficam impossibilitados de legislar efetivamente sobre as situações tributárias em questão. Isso resulta na perda da capacidade de tributar eventos de alta riqueza, mesmo que a alíquota seja muito baixa.

(III) A proteção do patrimônio do contribuinte é uma prioridade na Constituição Federal, visando salvaguardá-lo contra possíveis abusos por parte de interpretações criativas do fisco. No entanto, é surpreendente que, devido à omissão flagrante do poder legislativo, os recursos dos entes federados sejam prejudicados, afetando o desenvolvimento econômico, especialmente das camadas mais desfavorecidas, em um país já marcado pela desigualdade.

(IV) É comum as críticas do poder legislativo em relação ao que é percebido como excessos na atuação do poder judiciário, o chamado "ativismo judicial," no qual se acusa o judiciário de fazer o papel de legislador e juiz. No entanto, paradoxalmente, o legislativo frequentemente permanece inerte em questões cruciais que exigem regulamentação urgente por meio de leis.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipóteses de incidência tributária*. 6 ed, 3 tiragem. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2002.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006*. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. "Normas de Primeiro Grau: Princípios e Regras". In: _____. *Teoria dos Princípios*. 21. Ed. São Paulo: Juspodivm, 2022.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. MENDES, Gilmar. *Curso de Direito Constitucional*. 13. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Imposto estadual sobre doações. Grandes questões atuais do direito tributário, 5. Tradução. São Paulo: Dialética, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros; AQUINO, Sérgio Serafim. A natureza da hierarquia entre lei complementar e lei ordinária em matéria tributária. *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, Curitiba, v. 65, n. 1, p. 81-99, abr. 2020. ISSN 2236-7284. Disponível em: <<https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/67676>>. Acesso em: 13 mar. 2023. doi:<http://dx.doi.org/10.5380/rfdufpr.v65i1.67676>.

CONFAZ. “Confaz divulga boletim com arrecadação dos impostos estaduais referentes ao período de janeiro a julho”. *CONFAZ*, Ministério da Fazenda, Notícias, 03 out. 2019. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/noticias-do-confaz/confaz-divulga-boletim-com-arrecadacao-dos-impostos-estaduais-referentes-ao-periodo-de-janeiro-a-julho>. Acesso em: 27 out. 2023.

CONJUR. Lei estadual não pode instituir imposto sobre doação e herança no exterior. *Conjur*, 02 mar. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mar-02/lei-estadual-nao-instituir-itcmd-externo-decide-stf>. Acesso em: 27 out. 2023.

CUCOLO, E.; NARCIZO, B. “Família repatria quase R\$ 50 bilhões e vai à Justiça para não pagar imposto”. *Folha de São Paulo*, Economia, 19 out. 2020. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/10/familia-repatria-quase-r-50-bilhoes-e-vai-a-justica-para-nao-pagar-imposto.shtml>. Acesso em: 27 out. 2023.

FRANCA FILHO, Marcílio Toscano. Princípios da tributação internacional sobre a renda. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 35, n. 137, p. 83-90, jan/mar, 1998.

LEÃO, Martha Toribio. A (falta) de norma geral antiabuso no Direito Tributário brasileiro: entre o dever fundamental de pagar tributos e o direito de economiza-los. *DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL*, v. 40, p. 515-536, 2018.

_____. Da Fábula à Realidade: o planejamento tributário e o papel da capacidade contributiva e da legalidade neste debate. *DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL*, v. 45, p. 322-339, 2020.

_____. “Fundamentos constitucionais da tributação”. In: SILVA, Fábio Pereira da; PINTO, Alexandre Evaristo; PITMAN, Arthur. (Org.). *Manual de Gestão Tributária: teoria e prática*. 1ed.Barueri: Atlas, 2023, v. 1, p. 1-30.

_____. *O direito fundamental de economizar tributos - entre legalidade, liberdade e solidariedade*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

_____. “O formalismo no Direito Tributário como imposição constitucional”. In: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro.. (Org.). *Direito, Razão e Argumento - Liber Amicorum Professor Humberto Ávila*. 1ed.São Paulo: Malheiros, 2021, v. 1, p. 857-872.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 1ªedição. São Paulo: Malheiros, 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes; WALD, Arnaldo; MENDES, Gilmar Ferreira. *Mandado de Segurança e Ações Constitucionais*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. “Leis Originariamente Inconstitucionais Compatíveis com Emenda Constitucional Superveniente”. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária – estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 45-61.

NASCIMENTO, João Paulo Melo do. Lei complementar para resolução de conflitos federativos de competência tributária. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Rio de Janeiro*. Volume 70, 2016. Rio de Janeiro.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 10 Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro teoria da constituição financeira Heleno Taveira Torres*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

VELLOSO, C. M. S. LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA. *Revista De Direito Administrativo*, v. 235, 2004, p. 117–138. <https://doi.org/10.12660/rda.v235.2004.45128>;

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



TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Isabel Kairuz Claro, discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 31984738, período noturno, turma 10 S, tendo realizado o TCC com o título: “A inconstitucionalidade da cobrança de ITCMD sobre doações vindas do exterior: O papel da Lei Complementar em matéria tributária a partir dos julgamentos do RE Nº 851.108/SP e da ADO Nº 67/DF no STF.”, sob a orientação do(a) Professor(a) Martha Toribio Leão, declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 09 de novembro de 2023.

Assinatura do discente