

## Reforma tributária: quando o ITCMD poderá ser exigido sobre bens no exterior?

O Supremo Tribunal Federal, em 2021, julgou inconstitucional uma série de normas estaduais que pretendiam instituir e regulamentar a tributação de heranças e doações envolvendo pessoas ou bens no exterior [1].

No Tema 825, com repercussão geral, a corte fixou a seguinte tese, utilizada posteriormente no julgamento das diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidade:

*“É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional” [2].*

A mencionada lei complementar, cuja inexistência foi determinante para a vedação da instituição do imposto, carece de edição até o presente momento, conquanto o STF tenha, em junho de 2022, estabelecido prazo de 12 meses para que o Congresso o fizesse [3].

No entanto, a novidade que justifica a análise ora proposta é que, no bojo da fase da reforma tributária promulgada em dezembro de 2023 (Emenda Constitucional nº 132/2023), o Parlamento inseriu o seguinte dispositivo:

*“Art. 16. Até que lei complementar regule o disposto no [art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal](#), o imposto incidente nas hipóteses de que trata o referido dispositivo competirá:*

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

*II – se o doador tiver domicílio ou residência no exterior:*

- 1. a) ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal;*
- 2. b) se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal;*

*III – relativamente aos bens do **de cujus**, ainda que situados no exterior, ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o sucessor ou legatário, ou ao Distrito Federal.”*

Dessa forma, percebe-se que o próprio constituinte estabeleceu um regramento originalmente previsto para a seara infraconstitucional. Mesmo que mantida a intenção de que lei complementar ainda trate do tema em maiores detalhes, fato é que se instaurou uma normatização mínima e provisória, tendente, ao menos, a evitar a repetição de problemas passados, como a bitributação entre os próprios entes nacionais [4]

Spacca

A intenção do presente arrazoado, no entanto, não é debater o mérito da nova norma constitucional, de como foram repartidas as competências para o tributo, nem da forma como este conviverá com seus equivalentes no âmbito do Direito Internacional [5].

A ideia, antes disso, é refletir sobre a própria aplicação no tempo das normas envolvidas; no particular, para investigar se, e quando, o ITCMD poderá voltar a ser exigido sobre heranças e doações no exterior.

### 1. Problematização

Para melhor visualização do objeto, temos, cronologicamente, esta sequência de atos:

- Leis estaduais instituem imposto sobre heranças e doações envolvendo bens ou pessoas no exterior, com regramentos próprios, e os Estados-membros passam a exigí-lo;
- A partir de 2021, decisões do STF declaram inconstitucionais esses dispositivos, sob o entendimento da obrigatoriedade de prévia mediação pela lei complementar prevista no art. 155, § 1º, III, da CF;
- Em 2023, Emenda Constitucional prevê que, enquanto não editada a referida lei complementar, aplica-se regramento básico (por ela mesma instituído) acerca da divisão de competências tributárias para a instituição do tributo.

Pela interação entre essas normas e decisões e sua aplicação no tempo, surgem questões relevantes, e que podem gerar controvérsias no cenário tributário nacional.

Trazemos à análise as seguintes indagações:

- As várias decisões do STF, impeditivas da incidência do tributo, restaram superadas? É dizer: com o artigo 16 da EC nº 132/2023, as legislações estaduais automaticamente recuperaram sua vigência?
- Essa nova norma constitucional (artigo 16 da EC nº 132/2023) é dotada de eficácia plena? Em sendo, isso implica na possibilidade de cobrança do imediata do imposto pelas fazendas estaduais?
- Ou será preciso que os Estados-membros editem suas próprias leis a respeito?



### 1.1. As hipóteses de repristinação ou constitucionalidade superveniente das normas estaduais declaradas inconstitucionais

No Direito, a repristinação consiste na restauração da vigência de uma norma em virtude da revogação de outra que, por sua vez, havia revogado aquela. Pressupõe-se, portanto, a interação de ao menos três diplomas legislativos.

Nesse ponto, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro determina que a mencionada restauração depende de disposição expressa (artigo 2º, § 3º, do Decreto-Lei nº 4.657/1942), não se admitindo, portanto, a repristinação tácita. O mesmo ocorre no âmbito constitucional, com fundamento nos princípios da segurança jurídica e da estabilidade das relações sociais (NOVELINO, 2017).

Além da repristinação propriamente dita, vale mencionar que também é reconhecido o chamado *efeito repristinatório tácito*, o qual se dá, por exemplo, quando no *terceiro ato*, ao invés de uma lei, tem-se uma decisão de inconstitucionalidade com efeitos “ex tunc”.

Tal decisão, segundo doutrina e jurisprudência majoritárias, ao declarar a nulidade da lei revogadora, permite o regresso da vigência da norma revogada, se esta for compatível com a Constituição (NOVELINO, 2017).

De todo modo, vê-se que a diferença ocorre no que chamamos, acima, de *terceiro ato*; nos dois primeiros, não há mudança: é preciso que uma lei tenha sido revogada por outra.

Por esses motivos, parece-nos que ambos os institutos não se amoldam ao caso proposto, uma vez que, além de não ter havido previsão expressa na Emenda Constitucional, as normas estaduais que impuseram o ITCMD sobre heranças e doações no exterior não foram revogadas por lei, mas sim declaradas inconstitucionais pela Suprema Corte.

Logo, se temos a) num primeiro momento, uma lei inconstitucional, e b) num segundo, uma alteração no bloco de constitucionalidade, o que estamos aventando é a possibilidade que uma norma volte ao ordenamento jurídico pela alteração no parâmetro que justificou a declaração de sua inconstitucionalidade.

É o fenômeno da *constitucionalidade superveniente*.

Entretanto, é sabido que o STF reputa que “o sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da *constitucionalidade superveniente*” [6], em razão de entender o ato inconstitucional como nulo, e não simplesmente anulável.

Foi o que ocorreu, por exemplo, na ADI 2.158, em que se discutia a inconstitucionalidade de lei do Paraná que estabeleceria contribuição previdenciária para servidores estaduais inativos, antes que esta fosse autorizada pela Constituição.

O Supremo entendeu que, mesmo ante a superveniência da EC 41/2003 (que permitiu aquela taxaço, e foi promulgada antes mesmo do julgamento da ADI), a lei paranaense continuava sendo inconstitucional.

Como de fato foi declarada:

“(…)

*Em nosso ordenamento jurídico, não se admite a figura da constitucionalidade superveniente. Mais relevante do que a atualidade do parâmetro de controle é a constataço de que a inconstitucionalidade persiste e é atual, ainda que se refira a dispositivos da Constituição Federal que não se encontram mais em vigor.*

(…)

*A Lei estadual nº 12.398/98, que criou a contribuição dos inativos no Estado do Paraná, por ser inconstitucional ao tempo de sua edição, não poderia ser convalidada pela Emenda Constitucional nº 41/03. E, se a norma não foi convalidada, isso significa que a sua inconstitucionalidade persiste e é atual, ainda que se refira a dispositivos da Constituição Federal que não se encontram mais em vigor, alterados que foram pela Emenda Constitucional nº 41/03” [7].*

Portanto, as legislaçoes estaduais que trataram de heranças e doaçoes englobando bens ou pessoas no exterior, a nosso ver, mantêm-se inconstitucionais, “nulificadas perante a regra da Constituição que vigorava à época de sua edição (princípio da contemporaneidade)” (LENZA, 2015, p. 362).

## **1.2. A hipótese de eficácia plena (e aplicabilidade direta e imediata) do artigo 16 da EC nº 132/2023.**

Superada a possibilidade de as leis estaduais serem consideradas válidas por intermédio da (inviável) constitucionalidade superveniente, cabe-nos verificar se o artigo 16 da EC nº 132/2023 não teria eficácia plena, para – mediante sua aplicação direta e independente – permitir a exigência do tributo pelos Estados-membros.

Eficácia plena tem a norma que

*contém todos os elementos e requisitos à sua incidência direta, isto é, sua configuração normativa é precisa a ponto de possibilitar que sejam extraídas condutas positivas ou negativas independentemente da mediação do legislador [8].*

Em nossa opinião, para aferirmos se a norma é ou não plenamente eficaz, a primeira pergunta a ser respondida é singela: qual a sua finalidade?

No caso em questão, constata-se que a finalidade do artigo 16 da Emenda Constitucional nº 132/2023 é

---

distribuir a competência para a instituição de hipótese de incidência do ITCMD sobre heranças e doações em que haja conexão geográfica – objetiva ou subjetiva – com o exterior.

É o que se extrai tanto de sua própria redação, como da letra do artigo 155, § 1º, III, da CF (ainda vigente e indissociável da nova norma derivada) e da própria decisão tomada pelo STF no Tema 825.

O dispositivo do texto constitucional originário, por exemplo, não deixa dúvidas com a sua literalidade: “(...) **terá competência para sua instituição regulada por lei complementar** (...)”.

E, em um segundo momento, foram exatamente essas palavras as refletidas na tese do STF, que se inicia mencionando ser “*vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal* (...)”.

Logo, o dispositivo em análise não tem sequer a pretensão de instituir hipótese de incidência de imposto, de modo que atribuir a ela tais efeitos seria descabido.

De outra forma não poderia ser, já que as normas constitucionais em matéria tributária não são vocacionadas à instituição de imposto, “*apenas fixam as competências para que os gravames sejam criados*” (SABBAG, 2023, p. 585).

Assim, é de se concluir que o multicitado artigo 16 é, sim, dotado de eficácia plena e aplicabilidade direta e imediata; porém, constricto aos seus próprios limites teleológicos: delimitar a competência para que os entes federativos responsáveis instituíam o tributo.

Inferir que a nova norma constitucional tenha, ela própria, o condão dessa instituição é inclusive uma equivocada presunção da vontade legislativa (e não administrativa, é de se frisar) dos entes da federação.

A questão tem identidade flagrante com aquela decidida pelo STF na ADI 2.158 (citada alhures): 1) se foi instituída uma hipótese de incidência tributária por uma lei; 2) se esta foi julgada inconstitucional; e 3) se nova norma constitucional autoriza a instituição daquela mesma hipótese; é forçoso que somente uma nova e expressa legislação possa permitir a exigência do tributo.

Implica, portanto, em dizer que não basta o Poder Executivo dos estados-membros “decidirem” pela cobrança do imposto, pois não é uma questão meramente administrativa. É indelével que, além de haver nova manifestação (desta vez, constitucionalmente autorizada), esta se dê em forma de lei editada pelos Poderes Legislativos locais.

## Conclusão

Diante desse arrazoado, opinamos que, para a exigência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) envolvendo elementos objetivos ou subjetivos de conexão com o exterior (CF, artigo 155, § 1º, III), à luz da norma provisória trazida pelo artigo 16 da Emenda Constitucional nº 132/2023, é necessária nova manifestação legislativa pelos Estados-membros, cuja eficácia estará sujeita ao princípio da anterioridade tributária.

[1] Simplificamos sob essa expressão todos os casos de doação ou transmissão causa mortis em que a localização do bem, a residência ou domicílio do doador, do donatário, do falecido ou dos sucessores, envolva conexão com o exterior. Embora haja discussão de que o objeto da decisão não alcançava (e, portanto, deveria continuar sendo tributado) o caso específico de doações em que o doador residisse no Brasil (não importando o local do bem, da efetiva transação ou de residência do donatário), na maioria dos Tribunais ficou pacificado que se houver qualquer tipo de conexão com o exterior, estaria presente o requisito de regulação prévia pela lei complementar (por todos: TJSP, Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000, julgamento em 30/3/2011).

[2] STF, RE 851108. Rel. min. Dias Toffoli. DJe de 12/3/2021.

[3] STF, ADO 67. Rel. min. Dias Toffoli. DJe de 29/6/2022.

[4] Além do vício formal, um dos problemas práticos da regulamentação da tributação de heranças e doações no exterior pelos Estados foi a bitributação. Exemplo: uma pessoa domiciliada no exterior doou ações de uma S/A registrada em Goiás, mas o donatário residia em São Paulo; nesse caso, as legislações locais previam pagamentos sobrepostos, tanto pelo estado onde o ato fora formalizado, quando pelo de domicílio do donatário.

[5] Considerarmos, entretanto, que a discussão sobre a bitributação do imposto sucessório, no plano internacional, será um tema igualmente interessante.

[6] STF, RE 346.084/PR. Rel. min. Marco Aurélio. DJ de 1/9/2006.

[7] STF, ADI 2158. Rel. min. Dias Toffoli. DJe de 24/9/2010.

[8] NOVELINO, 2017, p. 112.

#### **Date Created**

28/03/2024