

V O T O

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO:

Ementa: Direito constitucional e tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. ITCMD. Legislação estadual que institui hipótese de incidência na pendência de lei complementar. Bitributação. Modulação dos efeitos. RE 851.108 com repercussão geral. Necessidade de uniformidade de tratamento das legislações estaduais.

1. Ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, proposta pelo Procurador-Geral da República, em face do art. 115, parágrafo único, I e II, da Lei Complementar nº 19, de 29 de dezembro de 1997, do Estado do Amazonas, que disciplina o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD) em casos envolvendo algum elemento de conexão com o exterior.

2. Quanto ao mérito, no RE 851.108 (Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 01.03.2021), este Supremo Tribunal Federal fixou a tese 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 edição da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”. Mantidas as circunstâncias fáticas e jurídicas que fundamentaram essa decisão, não há razão para mudança de entendimento.

3. No tocante ao pedido de modulação dos efeitos, há que se reconhecer um quadro de omissão deliberada do legislador federal em disciplinar o tema por lei complementar (art. 155, § 1º, III, da CF/1988) e de prolongada vigência de normas estaduais que introduziram as hipóteses de incidência tributária respectivas. Circunstâncias que justificam que se

mantenham intactas algumas situações já consolidadas, em atenção ao princípio da segurança jurídica.

4. Necessidade de acompanhar a modulação fixada no RE 851.108, dada a natureza objetiva do aludido processo. Ausência de uniformidade no tratamento do tema gera a inconsistência da jurisprudência desta Corte e a manutenção de diferentes prazos de vigência das legislações estaduais, sendo que todos esses atos normativos padecem do mesmo vício já reconhecido, com efeitos gerais, desde o julgamento do RE 851.108.

5. Procedência do pedido, nos termos do voto da Ministra Relatora, para declarar a inconstitucionalidade do art. 115, parágrafo único, I e II, da Lei Complementar nº 19, de 29 de dezembro de 1997, do Estado do Amazonas.

6. Modulação dos efeitos da decisão, em sentido ligeiramente distinto do proposto pela eminente Relatora, para que o acórdão de mérito proferido nesta ação tenha eficácia, a partir da publicação do acórdão prolatado no RE 851.108 (20.04.2021), estando ressalvadas as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo marco temporal em que se discuta (1) a qual Estado o contribuinte deveria efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; ou (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.

Relatório

1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, proposta pelo Procurador-Geral da República, em face do art. 115, parágrafo único, I e II, da Lei Complementar nº 19, de 29 de dezembro de 1997, do Estado do Amazonas, que disciplina o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD)

em casos envolvendo algum elemento de conexão com o exterior. O dispositivo impugnado possui a seguinte redação:

Lei Complementar do Estado do Amazonas nº 19, de 29.12.1997

Art. 115. O imposto é devido ao Estado do Amazonas:

I – tratando-se de bens imóveis e respectivos direitos, quando situados no território do Estado;

II – tratando-se de outros bens e direitos, quando:

a) o inventário ou arrolamento se processar neste Estado;

b) o doador for domiciliado neste Estado.

Parágrafo único – O disposto neste artigo aplica-se ainda, às seguintes hipóteses:

I – quando o doador tiver domicílio ou residência no Exterior;

II – quando o "de cujus" possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no Exterior.

2. O requerente sustenta que o dispositivo impugnado, ao instituir o ITCMD nas hipóteses em que o doador tem domicílio ou residência no exterior, e em que o *de cujus* possuía bens, direitos, títulos e créditos, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior, viola os arts. 146, I e III, *a*, e 155, § 1º, III, todos da CF/1988. Essas normas constitucionais preveem que a instituição do ITCMD pelos Estados e pelo Distrito Federal, nas referidas hipóteses, está condicionada à prévia regulamentação por meio de lei complementar editada pela União. Uma vez que esta ainda não foi editada, afirma que houve violação aos referidos dispositivos constitucionais.

3. O requerente também aduz que a controvérsia da presente ação já foi apreciada por este Supremo Tribunal Federal no RE 851.108 (Tema 825 de Repercussão Geral, Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 01.03.2021), em que se decidiu pela impossibilidade de os Estados e de o Distrito Federal instituírem o ITCMD, nas situações elencadas no art. 155, § 1º, III, da CF/1988, diante da ausência de lei complementar que estabeleça regras gerais acerca do tema. Nessa oportunidade, foi fixada a seguinte tese: “*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.*”.

4. O requerente alega ainda que o art. 155, § 1º, III, da CF/1988, não prevê elementos e critérios objetivos para que os Estados e o Distrito

Federal instituíam, autonomamente, o ITCMD nas referidas hipóteses, o que permite a adoção de critérios conflitantes pelos entes federativos e abre margem para a bitributação e os conflitos de competência.

5. Em 17.06.2021, a ilustre relatora do feito, Min. Cármen Lúcia, adotou o rito previsto no artigo 12 da Lei nº 9.868/1999.

6. Em suas informações, o Governador do Estado do Amazonas sustentou que, diante da inércia legislativa da União em editar lei complementar que estabeleça normas gerais acerca do ITCMD, cabe aos Estados exercerem a sua competência legislativa plena. Suscitou o art. 24, I, da CF/1988, que determina a competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal para legislar sobre direito tributário. Defendeu, de igual modo, a inexistência de perigo da demora no presente caso, pois os dispositivos impugnados regularam tal incidência do ITCMD por mais de vinte anos e fez menção à jurisprudência desta Suprema Corte no sentido de não reconhecer *periculum in mora* em contextos similares. Por fim, arguiu a necessidade de modulação dos efeitos da decisão, na eventualidade de o pedido ser julgado procedente.

7. A Assembleia Legislativa do Estado do Amazonas não apresentou informações dentro do prazo legal.

8. O Advogado-Geral da União se manifestou pela procedência do pedido, reiterou os argumentos apresentados pelo Procurador-Geral da República na petição inicial e pontuou que não se aplica o permissivo constitucional contido no art. 24, § 3º, que estabelece que inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades. Firmou, assim, o entendimento de que a competência suplementar não abrange matéria tributária, em que possa haver conflito federativo ou que possa interferir em outras unidades da Federação. Opinou também pela modulação dos efeitos da decisão.

9. Por fim, o Procurador-Geral da República, em seu parecer, somente reiterou os argumentos que expostos na petição inicial.

10. A relatora do feito, Min. Cármen Lúcia, neste Plenário virtual, concluiu pela procedência desta ação, para declarar a inconstitucionalidade

do art. 115, parágrafo único, I e II, da Lei Complementar nº 19/1997, do Estado do Amazonas, em linha com o entendimento consolidado por esta Corte, quando do julgamento do RE 851.108 (Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 01.03.2021). Propôs, ainda, a modulação dos efeitos da decisão para atribuir eficácia *ex nunc*, a contar da data de publicação da ata do presente julgamento. Confira-se a ementa desse voto:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. INCS. I E II, PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 115 DA LEI COMPLEMENTAR N. 19/1997 DO AMAZONAS. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO - ITCMD. HIPÓTESES DE TER O DOADOR DOMICÍLIO OU RESIDÊNCIA NO EXTERIOR (INC. III DO § 1º DO ART. 155, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA). NECESSIDADE DE PRÉVIA REGULAMENTAÇÃO POR LEI COMPLEMENTAR. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. ATRIBUIÇÃO DE EFICÁCIA EX NUNC A PARTIR DA PUBLICAÇÃO DA ATA DE JULGAMENTO. AÇÃO DIRETA JULGADA PROCEDENTE.

1. É vedado aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses mencionadas no inc. III do § 1º do art. 155 da Constituição da República sem a edição da lei complementar exigida pelo dispositivo constitucional. Precedentes.

2. Os Estados e o Distrito Federal não dispõem de competência legislativa em matéria tributária para suprir a ausência dessa lei complementar, pois se trata de diploma necessário à fixação nacional da exata competência dos Estados. Precedentes.

3. Pelas circunstâncias fáticas e suas repercussões sociais e jurídicas, modulam-se os efeitos da decisão, observada a segurança jurídica e o excepcional interesse público, nos termos do art. 27 da Lei n. 9.868/1999. Precedentes.

4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente para declarar, com eficácia *ex nunc* a partir da publicação da ata de julgamento, inconstitucionais os incs. I e II, parágrafo único do art. 115 da Lei Complementar n. 19/1997, do Amazonas.

11. É o relatório. Passo a votar.

MÉRITO

12. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, proposta pelo Procurador-Geral da República, em face do art. 115, parágrafo único, I e II, da Lei Complementar nº 19, de 29 de

dezembro de 1997, do Estado do Amazonas, que disciplina o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD) em casos envolvendo algum elemento de conexão com o exterior.

13. Como visto, a ilustre relatora do feito, Min. Cármen Lúcia, neste Plenário virtual, concluiu pela procedência desta ação, para declarar a inconstitucionalidade do art. 115, parágrafo único, I e II, da Lei Complementar nº 19/1997, do Estado do Amazonas, em linha com o entendimento consolidado por esta Corte, quando do julgamento do RE 851.108 (Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 01.03.2021). Propôs, ainda, a modulação dos efeitos da decisão para atribuir eficácia *ex nunc*, a contar da data de publicação da ata do presente julgamento.

14. Quanto ao mérito, acompanho inteiramente o voto da Min. Cármen Lúcia, para declarar a inconstitucionalidade do art. 115, parágrafo único, I e II, da Lei Complementar nº 19/1997, do Estado do Amazonas. A questão constitucional aqui debatida já foi apreciada pelo Plenário desta Corte, no RE 851.108, em que votei com a maioria para reconhecer a inconstitucionalidade de normas estaduais de teor semelhante ao das impugnadas nesta ação direta de inconstitucionalidade. Mantidas as circunstâncias fáticas e jurídicas que fundamentaram essa decisão, não há razão para mudança de entendimento.

15. No tocante à modulação dos efeitos da decisão, no entanto, proponho solução ligeiramente distinta quanto ao momento a partir do qual a decisão passa a ser eficaz e quanto à necessidade de ressalva das situações pretéritas consolidadas, em linha também com a posição prevalente no julgamento do RE 851.108, com repercussão geral reconhecida.

16. Como se sabe, a modulação dos efeitos de decisão que declara a inconstitucionalidade de um dispositivo legal se funda na prevalência do princípio da segurança jurídica em relação à norma constitucional violada pela regra reputada incompatível com a Constituição, em uma ponderação de interesses orientada pela proporcionalidade. Em um contexto de omissão deliberada do legislador federal em disciplinar o tema por lei complementar (art. 155, § 1º, III, da CF/1988) e de prolongada vigência das normas estaduais que introduziram as hipóteses de incidência tributária respectivas, parece-me razoável que se mantenham intactas algumas situações já constituídas até aqui.

17. Em relação ao marco temporal a partir do qual esta decisão passa a ser eficaz, proponho que produza efeitos a contar da data de publicação do acórdão prolatado no RE 851.108 (20.04.2021). Isso, porque, a partir desta última decisão, este Supremo Tribunal Federal firmou a tese de repercussão geral, segundo a qual “[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” . Saliente-se que a natureza objetiva do aludido processo indica o momento em que esta Corte, com efeitos gerais, concluiu pela aludida inconstitucionalidade. Por consequência, a ausência de uniformidade no tratamento do tema, sobretudo quanto à determinação de tal marco temporal nas ações diretas de inconstitucionalidade, em que se discute cada uma das legislações estaduais, gera a inconsistência da jurisprudência desta Corte e a manutenção de diferentes prazos de vigência das legislações estaduais. Esses atos normativos, porém, padecem do mesmo vício já reconhecido, reitere-se, com efeitos gerais, desde o julgamento do RE 851.108.

18. Proponho, ainda, que este Tribunal consigne de forma expressa, assim como realizado no julgamento do RE 851.108, que devem ser ressalvadas da modulação de efeitos as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo período em que se discuta (1) a qual Estado o contribuinte deveria efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; ou (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.

19. Veja-se que, por um lado, a impossibilidade de o contribuinte, mesmo tendo ajuizado ação, obter a restituição do valor do tributo evita o comprometimento das finanças dos Estados, que já vivenciam uma grave crise fiscal e econômica. Por outro lado, a ressalva relativa às hipóteses de bitributação acompanha as razões de decidir acerca do mérito do recurso extraordinário já mencionado. Naquele julgamento, esta Corte declarou a inconstitucionalidade de norma estadual que instituía o ITCMD, em face do art. 155, § 1º, III, da CF/1988, dada a ausência de lei complementar disposta sobre a matéria. A inexistência de normas gerais nacionais permitiu a sobreposição de hipóteses de incidência tributária previstas pelos Estados, ensejando a bitributação. A cobrança de mais de um imposto sobre um mesmo fato gerador contraria o desenho constitucional rígido de competências exclusivas dos entes federados, além de afrontar o princípio

da capacidade contributiva. Assim sendo, para desfazer a bitributação – e apenas nessa hipótese –, é possível ao contribuinte que tenha ajuizado ação, até a publicação do acórdão do RE 851.108 (20.04.2021), obter a restituição do valor pago indevidamente. A modulação de efeitos, nessas duas hipóteses, atende ao princípio da segurança jurídica, conservando situações já consolidadas no tempo e assegura certo equilíbrio na relação entre o Fisco e o contribuinte, pondo obstáculos a pretensões de ambos os lados.

20. Por todo o exposto, pedindo todas as vênias, dirijo da Relatora apenas quanto à modulação dos efeitos da decisão, propondo que seja realizada nos seguintes termos:

Modulação dos efeitos do acórdão de mérito proferido nesta ação, para que tenha eficácia a partir da publicação do acórdão prolatado no RE 851.108 (20.04.2021), estando ressalvadas as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo marco temporal em que se discuta (1) a qual Estado o contribuinte deveria efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; ou (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.

21. É como voto