

VOTO

O Senhor Ministro Dias Toffoli (Relator):

Introdução

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade por omissão, ajuizada pelo Procurador-Geral da República, em face da mora do Congresso Nacional em tornar efetivo o art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal.

Do julgamento do Tema nº 825 de repercussão geral

A Corte, no recente julgamento do Tema nº 825, cujo paradigma foi o RE nº 851.108/SP, de minha relatoria, DJe de 20/4/21, assentou a impossibilidade de os estados e o Distrito Federal instituírem o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, sem a prévia edição da lei complementar federal – a qual, até então, não havia sido editada –, referida nesse dispositivo.

Na oportunidade, discorri sobre as correntes que existem sobre a definição do papel da lei complementar de normas gerais de direito tributário.

Após, consignei que, embora não exista consenso sobre o assunto, a lei complementar a que se refere o art. 146, III, da Constituição Federal deve ser encarada como lei de caráter nacional, cujo objetivo é delimitar os institutos jurídicos básicos da tributação capazes de assegurar a unidade e a racionalidade do sistema tributário, de modo que tais institutos jurídicos encontrem seus limites nos princípios constitucionais, dentre eles, o da autonomia das pessoas políticas e o do próprio pacto federativo.

Também registrei que, à luz do art. 24, § 3º, do texto constitucional, na ausência de normas gerais definindo fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes de impostos, podem os estados e o Distrito Federal fazer uso da competência legislativa plena, editando normas gerais e específicas.

Não obstante isso, destaquei que esse dispositivo **só poderá ser aplicado quando a norma geral estadual tiver alcance local, isso é, para atender a peculiaridades da própria unidade federada, não podendo, portanto, ser invocado quando estiver em jogo o inter-relacionamento de vários estados**, como alerta Roque Antonio Carrazza. Citei julgados nessa direção, como o

do RE nº 136.215/RJ, Relator o Ministro Octavio Gallotti; o do RE nº 140.887/RJ, Relator o Ministro Moreira Alves; e o do RE nº 474.267/RS, Relator o Ministro Joaquim Barbosa.

Avançando na análise do ITCMD, aduzi que esse imposto pode constituir campo fértil para o surgimento de conflito horizontal de competências, sendo que a solução desses conflitos pelo ordenamento não dispensa, a priori, lei complementar.

Destaquei que o texto constitucional, no art. 155, incisos I e II, já fornece duas regras para a definição de competência das unidades federadas quanto ao ITCMD: (i) relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, o ITCMD compete ao estado em que está situado o bem, ou ao Distrito Federal; e (ii) relativamente a bens móveis, títulos e créditos, o ITCMD compete ao estado onde se processar o inventário ou arrolamento ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal.

E consignei que, não havendo ainda lei complementar federal a respeito da tributação pelo ITCMD, poderiam os estados e o Distrito Federal, com base no art. 24, § 3º, da Constituição Federal e do art. 34, § 3º, do ADCT legislar instituindo o imposto nas hipóteses acima mencionadas (incisos I e II).

De outro giro, sustentei não ser possível aos estados nem ao Distrito Federal instituir, sem a prévia edição de lei complementar federal, o ITCMD nas hipóteses mencionadas no inciso III do § 1º do art. 155 do texto constitucional. Tal lei complementar federal tem como escopo evitar potencial conflito federativo:

“Como vimos anteriormente, o argumento dos estados para defender sua competência para a instituição do ITCMD nas hipóteses previstas no citado dispositivo constitucional está pautado na suposição de que o art. 24, § 3º, da CF, e o art. 34, § 3º, do ADCT, autorizariam a ação dos estados **em qualquer caso de inexistência de lei nacional**, o que não corresponde à realidade.

No julgamento do já citado RE nº 136.215/RJ, a Corte fez uma clara distinção entre as diversas funções da lei complementar e seus reflexos sobre eventual competência supletiva dos estados. Na assentada, a Corte enfrentou o tema do limite da competência concorrente, já que a regulamentação da matéria diretamente pelos estados teria consequências que excederiam os limites dos poderes tributantes, na medida em que “a diversidade de critérios legislativos estaduais sobre o domicílio de pessoas físicas e jurídicas (contribuintes

e fontes de retenção), especialmente quando possuem mais de um estabelecimento, **é campo fértil de inaceitável bitributação**”, sendo necessário prevenir esse potencial conflito de competências e definir a que estado o imposto caberia em cada caso

No caso do ITCMD, o mecanismo para se evitar potencial conflito federativo entre os entes da federação foi acionado pelo próprio constituinte, ao exigir, no inciso III do referido § 1º, a edição de lei complementar para regular a competência e a instituição do ITCMD quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou o **de cujus** possuir bens, tiver sido residente ou domiciliado ou tiver seu inventário processado no exterior. Nessa hipótese, é a lei complementar que, “desempenhando a função que lhe foi atribuída pelo **art. 146, I, da Magna Carta**”, vai disciplinar o assunto, dando critérios para que se saiba, com exatidão, a qual unidade federativa compete o imposto em tela”, nos dizeres de Roque Antonio Carraza.

(...)

Já no tocante à lei complementar referida no inciso III do § 1º do art. 155, necessária para se instituir o imposto nas hipóteses em que o doador tem domicílio ou residência no exterior, ou em que o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, o Professor Alberto Xavier, no entanto, entende que nem a competência concorrente do art. 24, § 3º, da Constituição, nem a autorização do art. 34, § 3º, do ADCT, podem ser invocadas para fundamentar a existência de um direito dos estados e do Distrito Federal de legislar imediatamente sobre a matéria, sem a interposição necessária da lei complementar. (...).”

Corroborando a compreensão, também citei doutrina de Luis Eduardo Schoueri. Afora isso, ressaltai a existência de projeto de lei complementar sobre a questão, cujo processamento, contudo, ainda não havia finalizado naquela ocasião.

O Ministro **Ricardo Lewandowski** consignou que “a divergência de critérios entre as legislações dos distintos entes políticos pode ensejar conflitos sobre a incidência do ITCMD”, nas hipóteses mencionadas no art. 155, § 1º, III, a e b, reconhecendo, assim, a necessidade da prévia edição da lei complementar disciplinando o assunto.

Ao final do julgamento do Tema nº 825, foi fixada 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 intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”.

Houve a modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo-se que ela produzisse efeitos **ex nunc** a contar da publicação do acórdão em questão, ressaltando-se 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; **ou** (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente (a respeito do caráter alternativo desses itens, **vide** o julgamento dos embargos de declaração e dos segundos embargos de declaração no RE nº 851.108/SP).

Destaco, contudo, não ter a Corte acolhido a proposta de se fazer apelo ao Poder Legislativo para se suprisse a omissão quanto à edição de lei complementar a que se refere o citado art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal.

Visto isso, considero que o fato de a maioria dos Ministros ter, no julgamento o Tema nº 825, rejeitado essa última proposta, não impede o reconhecimento da situação de mora legislativa em questão, no exame de ação direta de inconstitucionalidade por omissão – instrumento de controle abstrato dedicado à defesa da ordem fundamental em face de letargias inconstitucionais – nem que, se for o caso, haja a fixação de prazo razoável para que o Congresso Nacional supra a omissão.

Afora isso, como destacou o Procurador-Geral da República, “a proposta de direcionar apelo ao legislador surgiu como matéria jurídica **adicional** à controvérsia debatida no RE”, e não como matéria principal, sendo certo, além do mais, que pouco se discutiu a respeito de tal proposta naquele caso.

Dos projetos de lei complementar em trâmite no Congresso Nacional

Asseverei, quando do julgamento do Tema nº 825, que tramitava, na Câmara dos Deputados, o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 363, de 2013, de autoria da Deputada Erika Kokay, visando à regulamentação da competência a que se refere o art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal.

No art. 1º, III, desse projeto, existe a seguinte proposta de disciplina:

“Art. 1º A competência para a instituição e cobrança do ITCD – imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos – será exercida nos seguintes termos:

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

II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, pelo Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou o Distrito Federal;

III - **nos casos em que houver conexão relevante com o exterior** :

a) pelo Estado onde for domiciliado ou residir o donatário, se o doador tiver domicílio no exterior, ou o Distrito Federal;

b) pelo Estado onde tiver domicílio ou residir o sucessor, se o de cujus tiver seu inventário ou arrolamento processado no exterior, ou o Distrito Federal;

c) pelo Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado no exterior, ou o Distrito Federal” (grifo nosso).

Em 17/3/21, foi apresentado o PLP nº 37/21, de autoria do Deputado Hildo Rocha, com aquele mesmo escopo. Eis o que nele se dispõe a respeito do ITCMD:

“Art. 2º O imposto de que trata o art. 1º compete:

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

II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, ainda que no exterior, ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal.

§ 1º O disposto no inciso II do caput aplica-se aos bens imóveis e respectivos direitos situados no **exterior** .

§ 2º Nas hipóteses de que tratam o inciso II do caput e o § 1º deste artigo, o imposto competirá ao Estado em que tiver domicílio o beneficiário:

I – se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; ou

II – se o de cujus tiver seu inventário processado no exterior ”
(grifo nosso).

Pouco tempo depois, adveio o PLP nº 67/21, apresentado pelo Deputado Ricardo Barros, dispondo sobre o ITCMD. No que diz respeito a esse tributo quando presente conexão com o exterior, vale conferir

“Art. 3º É competente para exigir o imposto o Estado ou o Distrito Federal:

I – relativamente à transmissão causa mortis:

a) de bem imóvel e respectivos direitos situados no Brasil, independentemente do local do domicílio do de cujus e do local do inventário, a unidade da Federação da localização do referido bem e respectivos direitos;

b) de bem imóvel e respectivos direitos situados no **exterior**, em que o domicílio do de cujus seja no Brasil, independentemente do local do inventário, a unidade da Federação do domicílio do de cujus;

c) de bem imóvel e respectivos direitos situados no **exterior** e domicílio do de cujus no **exterior**, independentemente do local do inventário, a unidade da Federação do domicílio do sucessor;

d) de bem móvel situado no Brasil ou no **exterior**, e domicílio do de cujus no Brasil, independentemente do local do inventário, a unidade da Federação do domicílio do de cujus;

e) de bem móvel situado no **exterior** e domicílio do de cujus no **exterior**, independentemente da localização do bem e do local do inventário, a unidade da Federação do sucessor;

II – relativamente à transmissão por doação em que o doador esteja domiciliado no exterior:

a) de bem imóvel e respectivos direitos situados no Brasil, em que o domicílio do donatário seja no Brasil, a unidade da Federação da localização do referido bem;

b) de bem imóvel e respectivos direitos situados no Brasil, em que o domicílio do donatário seja no **exterior**, a unidade da Federação da localização do referido bem;

c) de bem imóvel e respectivos direitos situados no **exterior**, em que o domicílio do donatário seja no Brasil, a unidade da Federação do domicílio do donatário;

d) de bem móvel situado no **exterior**, em que o domicílio do donatário seja no Brasil, a unidade da Federação do domicílio do donatário;

e) de bem móvel situado no Brasil, em que o domicílio do donatário seja no Brasil, a unidade da Federação do domicílio do donatário.

(...)

§ 3º Relativamente a bem imóvel situado no Brasil, e respectivos direitos, na hipótese de o doador ou o de cujus ser domiciliado, residente ou ter o inventário processado no **exterior**, o imposto compete ao Estado ou ao Distrito Federal da situação do imóvel.

§ 4º Na hipótese de excedente de meação ou de quinhão em que o doador for domiciliado ou residente no **exterior** e o valor total do patrimônio atribuído ao donatário for composto de bens móveis e de imóveis localizados no Brasil e no **exterior** :

I – relativamente aos bens móveis no Brasil e no exterior, e aos bens imóveis situados no **exterior**, o imposto compete ao Estado ou ao Distrito Federal em que tiver domicílio o donatário, na proporção do

valor total desses bens em relação ao valor total do patrimônio atribuído ao donatário;

II – relativamente ao bem imóvel situado no Brasil, o imposto compete ao Estado ou ao Distrito Federal da situação do imóvel, na proporção do valor total desses bens em relação ao valor total do patrimônio atribuído ao donatário” (grifo nosso).

Destaco que, no Senado Federal, tramita o PLS nº 432/17, de autoria do Senador Fernando Bezerra Coelho, cujo art. 1º assim estabelece:

“Art. 1º O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de quaisquer bens ou direitos, compete:

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

II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III – ao Estado ou ao Distrito Federal onde domiciliado o donatário no Brasil, ainda que o bem esteja localizado ou licenciado em outra unidade da Federação, se o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ressalvado o disposto no inciso I do caput deste artigo;

IV – ao Estado ou ao Distrito Federal onde domiciliado o herdeiro ou legatário no Brasil, ainda que o bem esteja localizado ou licenciado em outra unidade da Federação, se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, ressalvado o disposto no inciso I do caput deste artigo.

Parágrafo único. Na hipótese de os beneficiários, a que se referem os incisos III e IV do caput deste artigo, de um mesmo bem possuírem domicílio em diferentes unidades da Federação, o imposto será devido proporcionalmente aos Estados e ao Distrito Federal envolvidos” (grifo nosso).

Como se vê, nesses projetos de lei complementar, existem importantes divergências quanto à pretensa regulamentação do art. 155, § 1º, III, do texto constitucional, o que corrobora a decisão proferida pela Corte na apreciação do Tema nº 825, evidenciando a necessidade da edição da lei complementar conferindo tratamento uniforme nacional ao assunto.

Até o presente momento, contudo, nenhuma dessas proposições foi aprovada e transformada em lei complementar.

Da *inertia deliberandi* e conseqüente persistência da omissão inconstitucional

A presente omissão diz respeito ao que o Ministro **Gilmar Mendes** denominou, na ADI nº 3.682/MT, de ***inertia deliberandi*** (discussão e votação) no âmbito das Casas Legislativas.

Como assentei no exame da medida cautelar na ADO nº 24/DF, a Corte, de início, considerava que, desencadeado o processo legislativo, não havia que se falar em omissão inconstitucional do legislador (ADI nº 2.495/SC, Rel. Min. **Ilmar Galvão**, DJ de 2/8/02). Contudo, no julgamento da ADI nº 3.682/DF, o Tribunal entendeu que, não obstante os vários projetos de lei complementar apresentados e discutidos no âmbito do Congresso Nacional, a ***inertia deliberandi*** também poderia configurar omissão passível de ser reputada inconstitucional no caso de os órgãos legislativos não deliberarem dentro de um prazo razoável sobre o projeto de lei em tramitação. Transcrevo a ementa do julgado paradigmático:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE POR OMISSÃO. INATIVIDADE DO LEGISLADOR QUANTO AO DEVER DE ELABORAR A LEI COMPLEMENTAR A QUE SE REFERE O § 4º DO ART. 18 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, NA REDAÇÃO DADA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL NO 15/1996. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. A Emenda Constitucional nº 15, que alterou a redação do § 4º do art. 18 da Constituição, foi publicada no dia 13 de setembro de 1996. Passados mais de 10 (dez) anos, não foi editada a lei complementar federal definidora do período dentro do qual poderão tramitar os procedimentos tendentes à criação, incorporação, desmembramento e fusão de municípios. **Existência de notório lapso temporal a demonstrar a inatividade do legislador em relação ao cumprimento de inequívoco dever constitucional de legislar, decorrente do comando do art. 18, § 4º, da Constituição.** 2. Apesar de existirem no Congresso Nacional diversos projetos de lei apresentados visando à regulamentação do art. 18, § 4º, da Constituição, é possível constatar a omissão inconstitucional quanto à efetiva deliberação e aprovação da lei complementar em referência. As peculiaridades da atividade parlamentar que afetam, inexoravelmente, o processo legislativo, não justificam uma conduta manifestamente negligente ou desidiosa das Casas Legislativas, conduta esta que pode pôr em risco a própria ordem constitucional. **A *inertia deliberandi* das Casas Legislativas pode ser objeto da ação direta de inconstitucionalidade por omissão.** 3. A omissão legislativa em relação à regulamentação do art. 18, § 4º, da Constituição, acabou dando ensejo à conformação e à consolidação de estados de inconstitucionalidade que não podem ser

ignorados pelo legislador na elaboração da lei complementar federal. 4. Ação julgada procedente para declarar o estado de mora em que se encontra o Congresso Nacional, a fim de que, em prazo razoável de 18 (dezoito) meses, adote ele todas as providências legislativas necessárias ao cumprimento do dever constitucional imposto pelo art. 18, § 4º, da Constituição, devendo ser contempladas as situações imperfeitas decorrentes do estado de inconstitucionalidade gerado pela omissão. Não se trata de impor um prazo para a atuação legislativa do Congresso Nacional, mas apenas da fixação de um parâmetro temporal razoável, tendo em vista o prazo de 24 meses determinado pelo Tribunal nas ADI nºs 2.240, 3.316, 3.489 e 3.689 para que as leis estaduais que criam municípios ou alteram seus limites territoriais continuem vigendo, até que a lei complementar federal seja promulgada contemplando as realidades desses municípios.” (ADI nº 3682/MT, Rel. Min. **Gilmar Mendes**, DJe de 5/9/07 - grifos nossos).

De fato, conquanto não se desconheça a complexidade de determinados projetos legislativos, as peculiaridades e as dificuldades da atividade parlamentar não justificam inércia demasiadamente longa diante de imposições ditadas pelo texto constitucional. E, como visto, é isso o que ocorre na espécie.

Como aduziu o Procurador-Geral da República, passados mais de trinta e três anos do advento da Constituição Federal, ainda não houve a edição de tal lei complementar a que se refere o art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, o que prejudica os cofres e a autonomia dos estados e do Distrito Federal e os impossibilita de exercerem a prerrogativa tributária estabelecida no art. 155, I.

Da proposta de fixação de prazo para que a Casa legislativa tome providências

Tenho, para mim, ser razoável e proporcional se estipular um prazo – que, obviamente, respeite esses preceitos – para que o Congresso Nacional adote as medidas legislativas necessárias a suprir a omissão.

No julgamento da ADO nº 25/DF, a propósito, o Tribunal Pleno adotou esse tipo de medida. Nesse caso, foi reconhecida a mora do Parlamento em se editar a lei complementar mencionada no art. 91 do ADCT, a qual deveria, em suma, prever o montante que a União entregaria aos estados e ao Distrito Federal a título de compensação pela desoneração, quanto ao ICMS, das exportações. Além disso, a Corte fixou o prazo de doze meses

para o Congresso Nacional sanar a omissão e conferiu ao Tribunal de Contas da União, na hipótese de esse prazo transcorrer **in albis**, tarefas para que as disposições daquele artigo fossem efetivadas.

Para chegar a essa conclusão, o Relator, Ministro **Gilmar Mendes** – que já fez, em sede doutrinária, grandes estudos a respeito de técnicas de decisão no âmbito de controle de constitucionalidade –, assentou que aquele estado de inconstitucionalidade não seria superado apenas com o reconhecimento da omissão inconstitucional. De sua óptica, era “fundamental que o Poder Legislativo [fosse], realmente, instado a legislar, editando, finalmente, a lei complementar prevista no art. 91 do ADCT”. Sugeriu, assim, a fixação daquele prazo para que o Congresso Nacional adotasse as medidas legislativas cabíveis.

O julgado foi assim ementado:

“Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão. 2. Federalismo fiscal e partilha de recursos. 3. Desoneração das exportações e a Emenda Constitucional 42/2003. Medidas compensatórias. 4. Omissão inconstitucional. Violação do art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Edição de lei complementar. 5. **Ação julgada procedente para declarar a mora do Congresso Nacional quanto à edição da Lei Complementar prevista no art. 91 do ADCT, fixando o prazo de 12 meses para que seja sanada a omissão**. Após esse prazo, caberá ao Tribunal de Contas da União, enquanto não for editada a lei complementar: a) fixar o valor do montante total a ser transferido anualmente aos Estados-membros e ao Distrito Federal, considerando os critérios dispostos no art. 91 do ADCT; b) calcular o valor das quotas a que cada um deles fará jus, considerando os entendimentos entre os Estados-membros e o Distrito Federal realizados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ” (ADO nº 25, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Gilmar Mendes**, DJe de 18/8/17 – grifo nosso).

Penso que também, aqui, a Corte pode estabelecer um prazo razoável para o Parlamento adotar tais medidas. Proponho o prazo de 12 (doze) meses, a contar da data da publicação da ata de julgamento do mérito.

Dispositivo

Ante o exposto, julgo procedente a ação direta de inconstitucionalidade, declarando a omissão inconstitucional na edição da lei complementar a que

se refere o art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal e estabelecendo o prazo de 12 (doze) meses, a contar da data da publicação da ata de julgamento do mérito, para que o Congresso Nacional adote as medidas legislativas necessárias para suprir a omissão.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2022 00:00