

# O PAPEL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF) NA REGULAMENTAÇÃO DO ITCMD SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES LOCALIZADAS NO EXTERIOR: UMA ANÁLISE PÓS-REFORMA TRIBUTÁRIA (EC 132/2023)

THE ROLE OF THE FEDERAL SUPREME COURT (STF) IN ITCMD  
REGULATION ON INHERITANCES AND DONATIONS LOCATED ABROAD:  
AN ANALYSIS POST TAX REFORM (EC 132/2023)

**Vivian de Oliveira<sup>1</sup>**  
**Alexandre dos Santos Priess<sup>2</sup>**

## RESUMO

A CRFB/88 determinou que a incidência do ITCMD sobre heranças e doações advindas do exterior se daria por edição de Lei Complementar, a ser editada pela União, contudo, nunca houve edição. Em razão da existência de diversas leis estaduais – justificadas pela competência suplementar dos Estados frente à ausência de Lei Federal –, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou inconstitucional a incidência do ITCMD sobre heranças e doações localizadas no exterior. Em momento posterior, a Reforma Tributária (EC 132/2023) trouxe novas regras provisórias para instituição do referido imposto. Diante disso, o problema da pesquisa concentra-se na verificação do papel do Supremo Tribunal Federal na regulamentação do ITCMD sobre heranças e doações localizadas no exterior, a importância da Lei Complementar para o Direito Tributário e análise do referido tributo após a Reforma Tributária (EC 132/2023), trazendo como objetivos o estudo do papel do STF, além da compreensão da importância da Lei Complementar ao Direito Tributário e análise acerca da regra transitória constante no texto da EC 132/2023 quanto à incidência de ITCMD sobre heranças e doações advindas do exterior. Para tanto, utilizou-se do método indutivo, por meio de pesquisa bibliográfica e jurisprudencial acerca do tema, com auxílio de fichamentos. Pelo que se observa, ainda não houve a edição de Lei Complementar para tratar acerca do ITCMD sobre heranças e doações advindas do exterior, fato que pode gerar insegurança jurídica, nova judicialização da matéria e impactos financeiros negativos aos cofres públicos.

**Palavras-chave:** exterior; heranças; ITCMD; Reforma Tributária.

## ABSTRACT

CRFB/88 determined that the incidence of ITCMD on inheritances and donations from abroad would occur through the publication of a Complementary Law, to be published by the Union, however, this was never published. Due to the existence of several state laws – these justified by the additional competence of the States in the absence of Federal Law –, the Federal Supreme Court (STF) declared the incidence of the ITCMD on inheritances and donations located abroad unconstitutional. At a later date, the Tax Reform (EC 132/2023) brought new provisional rules for the institution of the aforementioned tax. In view of this, the research prob-

<sup>1</sup> Mestranda em Ciência Jurídica pela Universidade do Vale do Itajaí (Univali). Email: viviandeoliveira2012@hotmail.com | Lattes: <https://lattes.cnpq.br/0217215207631447>.

<sup>2</sup> Orientador da presente pesquisa. Doutorando em Ciência Jurídica no Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da Univali. Mestre em Ciência Jurídica no Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da Univali. Graduado em Direito pela Univali. Professor de Graduação e Pós-Graduação da Univali. Especialista em Direito Público. Advogado. Presidente Nacional da Comissão Especial de Direito Administrativo. Email: alexandrepriess@univali.br | Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7766164197984074>.

lem focuses on verifying the role of the Federal Supreme Court (STF) in regulating the ITCMD on inheritances and donations located abroad, the importance of the Complementary Law to Tax Law and analysis of said tax after the Tax Reform (EC 132/2023), bringing as objectives the understanding of the role of the STF, in addition to understanding the importance of the Complementary Law to Tax Law and analysis of the transitional rule contained in the text of the Tax Reform (EC 132/2023) regarding the incidence of ITCMD on inheritances and donations from abroad. To this end, the inductive method was used, through bibliographic and jurisprudential research on the topic, with the help of records. From what can be seen, there was no enactment of the Complementary Law on the ITCMD on inheritances and donations from abroad, a fact that could generate legal uncertainty, new judicialization of the matter and negative financial impacts on the public coffers.

**Keywords:** abroad; inheritances; ITCMD; Tax Reform.

## INTRODUÇÃO

O Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) foi formalmente introduzido no ordenamento jurídico constitucional brasileiro em 1809, contudo, até alcançar o sistema atualmente conhecido e utilizado, passou por múltiplas alterações e foi objeto de diversos questionamentos judiciais. Quanto à incidência de ITCMD sobre heranças e doações localizadas no exterior, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) determinou na redação do artigo 155, § 1º, III que sua regulamentação deveria ser realizada por meio de Lei Complementar federal.

Ocorre que a União não editou a Lei Complementar para tratar de tal matéria, de modo que alguns Estados utilizaram-se de brechas constitucionais para justificar a instituição do tributo em seu território. Todavia, tal impasse resultou na Tese do Tema 825 da Repercussão Geral, oportunidade em que o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou inconstitucional as Leis Estaduais que instituíram tal tributo, visto que não houve a edição da Lei Complementar exigida pela CRFB/88.

Nesse cenário, até que sobrevenha Lei Complementar federal para uniformizar as normas gerais de competência tributária, a Reforma Tributária EC 132/2023 apresentou uma regra transitória para a cobrança do ITCMD com elementos do exterior. No entanto, até que a situação seja regulamentada de fato, os contribuintes poderão escusar-se de pagar o tributo devido, assim como a ausência de regulamentação específica causará impacto financeiro negativo aos cofres públicos e os Estados e o Distrito Federal poderão encontrar novas formas de interpretação da norma provisória, resultando em nova judicialização do tema.

Nesse sentido, a presente pesquisa justifica-se em razão da relevância e atualidade do tema estudado em âmbito nacional, uma vez que a Reforma Tributária (EC 132/2023) não ofereceu uma solução definitiva ao objeto do presente artigo. Dessarte, faz-se necessária a análise da não edição da Lei Complementar federal, sobretudo em razão da probabilidade de nova judicialização da matéria e aos prejuízos suportados pelos contribuintes e entes federativos competentes para instituição do ITCMD.

A partir disso, a problemática da pesquisa se dá na análise do papel do Supremo Tribunal Federal na regulamentação do ITCMD sobre heranças e doações localizadas no exterior: uma análise pós-Reforma Tributária (EC 132/2023).

Assim, os objetivos da pesquisa, que foi realizada por meio da utilização do método indutivo, com o auxílio das técnicas do fichamento e da pesquisa bibliográfica<sup>3</sup>, são a análise do papel do STF na regulamentação do ITCMD sobre heranças e doações localizadas no exterior, bem como a compreensão da importância da Lei Complementar ao Direito Tributário e a análise das mudanças legislativas trazidas pela Reforma Tributária (EC 132/2023) e suas consequências.

## 1. ITCMD<sup>4</sup> SOBRE HERANÇAS LOCALIZADAS NO EXTERIOR ANTERIOR A REFORMA TRIBUTÁRIA (EC 132/2023<sup>5</sup>)

<sup>3</sup> PASOLD, Cesar Luiz. Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática. 14. ed. rev., atual., e ampl. Florianópolis: Empório Modara, 2018, p. 112-113.

<sup>4</sup> Doravante o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação será chamado de ITCMD.

<sup>5</sup> BRASIL. Emenda Constitucional n. 132/2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Portal da Presidência da República do Brasil. Legislação. Brasília/DF, Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc132.htm) Acesso em: 21 dez. 2024.

## 1.1 Aspectos formais do ITCMD sob o prisma da CRFB/88<sup>6,7</sup> e do CTN/66<sup>8,9</sup>

O ITCMD foi introduzido no ordenamento jurídico constitucional brasileiro com o Alvará de 17 de junho de 1809<sup>10</sup>, pelo qual regulamentaram-se os “impostos do papel sellado e das heranças e legados”, isto é, um imposto incidente sobre heranças e/ou legados auferidos.

Durante o curso temporal, várias foram as mudanças que recaíram sobre o referido tributo. Todavia, o sistema atualmente conhecido e utilizado advém da promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que trouxe como inovação a bipartição de competências – mantendo a competência Estadual para instituição de ITCMD e determinando a competência Municipal para instituição de ITBI<sup>11</sup> –, imunidades, atribuição do Senado Federal para fixação da alíquota máxima e a necessidade de regulamentação da incidência de ITCMD sobre heranças e doações localizadas no exterior, esta última a ser realizada por meio de Lei Complementar federal.

Nesse sentido, expõe Ricardo Lobo Torres:

O imposto causa mortis é um dos mais antigos na história da tributação e já era cobrado em Roma sob a forma de vigésima (5%) sobre heranças e legado. No Brasil havia a décima da herança ou legado (Alvará de 17.6.1809) e, a partir de 1891, coube aos Estados a cobrança do imposto causa mortis. A CF 88, a exemplo do que fizera a Emenda n. 5, de 1962, separou o imposto causa mortis do inter vivos, atribuindo este último aos Municípios. A outra novidade do texto em vigor foi unir ao imposto causa mortis o imposto sobre doações, que antes estava embutido no inter vivos, o que se justifica pelo fato de ambos consistirem na transmissão gratuita de bens e pela necessidade de se evitar a evasão fiscal possível na doação de bens de pais para filhos, se o imposto inter vivos fosse menor (Torres, 2005, p. 385).

Quanto ao aspecto formal do ITCMD, caberá aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (artigo 155, inciso I da CRFB/88 e artigo 35 do CTN), isto é, com incidência em razão do evento morte ou doação, de modo que o fato gerador da doação de bem imóvel constitui-se a partir do registro do bem no Registro de Imóveis competente e, dos bens móveis quando vier a ocorrer a tradição.

Em relação ao sujeito passivo, poderá ser qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei ordinária estadual (artigo 42 do CTN), bem como a competência para cobrança se dará nas formas previstas na redação do artigo 155, § 1º da CRFB/88.

Acerca da base de cálculo e a alíquota do ITCMD, respectivamente, será o valor venal dos bens ou direitos transmitidos (artigo 38 do CTN) e caberá ao Senado fixar as alíquotas máximas (artigo 155, § 1º, IV da CRFB/88), sendo inexequível extrapolar os limites fixados (artigo 39 do CTN).

No que tange às imunidades constitucionais, a CRFB/88 destaca ser vedada a incidência sobre as doações destinadas, no âmbito do Poder Executivo da União, a projetos socioambientais ou destinados a mitigar os efeitos das mudanças climáticas e às instituições federais de ensino (artigo 155, § 1º, V da CRFB/88), assim como a vedação por parte da União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios instituírem impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros, entidades religiosas e templos de qualquer culto e, ainda, patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos e outras entidades previstas no texto constitucional, desde que atendidos os requisitos da lei (artigo 150, VI, alíneas “a”, “b” e “c” da CRFB/88).

Por fim, quanto às isenções, a CRFB/88 destaca que é vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (artigo 151, inciso III da CRFB/88), de modo que se verifica a possibilidade de que cada Estado articule acerca das hipóteses de isenção do ITCMD em seu território.

6 Daqui em diante a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 será chamada de CRFB/88.

7 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Portal da Presidência da República do Brasil. Legislação. Brasília, DF. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 21 dez. 2024.

8 Doravante o Código Tributário Nacional brasileiro passará a ser chamado de CTN.

9 BRASIL. Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Portal da Presidência da República do Brasil. Legislação. Brasília/DF, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/cci-vil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/cci-vil_03/LEIS/L5172.htm). Acesso em: 21 dez. 2024.

10 BRASIL. Alvará de 17 de junho de 1809. Portal da Presidência da República do Brasil. Legislação. Brasília/DF. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/alvara/antioresa1824/alvara-40073-17-junho-1809-571728-publicacaooriginal-94857-pe.html>. Acesso em: 21 dez. 2024.

11 Imposto sobre a transmissão de bens imóveis.

## 1.2 Amparo legal no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)<sup>12</sup>

Nas lições de Uadi Lammêgo Bulos (2023, cap. 29, seção 1), o ADCT é interpretado como “normas jurídicas passageiras, efêmeras, momentâneas, temporárias, que possibilitam a passagem de uma ordem constitucional a outra”, visto que possui como objetivo finalístico a harmonização de normas pretéritas para evitar incompatibilidades futuras. Sob outra ótica, Ivo Dantas (1995, p. 86-87) destaca que, enquanto a Constituição sofre diversas alterações advindas de influência política, ideológica e histórica, compete às Disposições Constitucionais Transitórias promover alterações sutis, sem que resulte em uma ruptura social, instabilidade política e/ou perturbação do ordenamento jurídico nacional brasileiro.

Quanto à cobrança de ITCMD com elementos do exterior, tema do julgamento do Recurso Extraordinário n. 851.108/SP<sup>13</sup> do STF, que resultou na Tese do Tema 825 da Repercussão Geral que será melhor abordado no item 3, alguns Estados brasileiros utilizaram-se de dispositivos constantes no ADCT para fundamentar tal hipótese de incidência, já que a União nunca sequer editou qualquer Lei Complementar que regulamentasse o comando do artigo 155, § 1º, III da CRFB/88.

Para tal, os entes federativos embasaram sua justificativa no artigo 34 § 3º<sup>14</sup> do ADCT cumulado com o artigo 24, § 2º, § 3º e § 4º<sup>15</sup> da CRFB/88, uma vez que, respectivamente, tais normas afirmam que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do Sistema Tributário Nacional previsto na Constituição, de modo que a União limitar-se-á a estabelecer normas gerais, não excluindo a competência suplementar dos Estados, que poderão exercer a competência legislativa quando inexistir Lei Federal sobre tal matéria.

Assim, por meio da análise dos dispositivos previstos no texto constitucional e no ADCT, verifica-se uma lacuna legislativa que possibilita os Estados editarem suas próprias Leis Complementares na condição de que haja ausência de Lei Federal, fato que resultou na atuação do Supremo Tribunal Federal (STF) para dirimir o conflito.

## 2. A IMPORTÂNCIA, CONCEITOS E FUNDAMENTOS DA LEI COMPLEMENTAR NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A existência da Lei Complementar no processo legislativo é amparada pelo artigo 59, II e seu Parágrafo Único da CRFB/88, assim como o art. 69 da CRFB/88, de modo que é indicada como espécie normativa, devendo dispor acerca da elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, bem como possui o requisito de quorum para aprovação de maioria absoluta, respectivamente.

Conforme destacado por Leandro Paulsen (2024, cap. 12, seção 102), a Constituição indica expressamente em quais assuntos faz-se necessária a edição de Lei Complementar, de modo que seu conteúdo não é arbitrário. Nesse mesmo diapasão, Alexandre de Moraes (2024, cap. 11, seção 4.2) esclarece que a existência da Lei Complementar está substanciada na preocupação do legislador constituinte em evitar o “engessamento de futuras alterações”. Ainda, o mesmo autor destaca que, caso todas as matérias fossem regulamentadas na redação da Constituição, não seria viável promover e realizar alterações sucessivas por meio do processo legislativo ordinário (2024).

12 Doravante o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias será chamado de ADCT.

13 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 851.108/SP. Repercussão Geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão causa mortis. Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. [...] 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. [...] 9. Modulam-se os efeitos da decisão [...]. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Vanessa Regina Andreatta. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília/DF, 01 de março de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450> Acesso em: 21 dez. 2024.

14 Artigo 34 das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT. 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. 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.

15 Artigo 24 da CRFB/88. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: § 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais. (Vide Lei n. 13.874, de 2019); § 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados. (Vide Lei n. 13.874, de 2019); § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades. (Vide Lei n. 13.874, de 2019); § 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário. (Vide Lei n. 13.874, de 2019).

Dessa forma, a CRFB/88 prevê a necessidade de algumas matérias serem regulamentadas exclusivamente por meio de Lei Complementar, por exemplo, organização das Forças Armadas (art. 142, § 1º da CRFB/88), casos de inelegibilidade (art. 14, § 9º da CRFB/88), entre outras matérias previstas ao longo do texto constitucional. No âmbito tributário, a CRFB/88 destaca que cabe à Lei Complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146, I, II e III da CRFB/88).

Outrossim, poderão ser estipulados critérios especiais de tributação (art. 146-A da CRFB/88), repartição de receitas tributárias (art. 161, I, II e III da CRFB/88), a criação de Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII da CRFB/88), Empréstimo Compulsório (art. 148, I e II da CRFB/88), novas Contribuições da Seguridade Social (artigo 195 § 4º da CRFB/88), Imposto Residual (art. 154, I da CRFB/88), assim como outras questões expressamente indicadas pela CRFB/88 e trazidas pela Reforma Tributária (EC 132/2023).

Segundo Bulos (2023), a concentração de competência normativa à União é um feito único, visto que “nenhuma outra carta constitucional a prevê, nos moldes estabelecidos no Brasil” (Bulos, 2023, cap. 24, seção 3.1), fato que demonstra a inovação constitucional e resguarda a revogação de normas fundamentais. Todavia, o mesmo autor assevera que tal modelo apresenta desvantagens, visto que “enfraquece o federalismo, ampliando litígios e enxundiando o Judiciário de demandas intermináveis” (Bulos, 2023).

Ante o exposto, verifica-se que a Lei Complementar é um importante instrumento do processo legislativo brasileiro, uma vez que possui finalidade de regular matérias expressamente elencadas pelo legislador constituinte, impedindo a edição de modo diverso ao previsto na redação constitucional.

### **3. O PAPEL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF) NA REGULAMENTAÇÃO DO ITCMD SOBRE HERANÇAS LOCALIZADAS NO EXTERIOR**

#### **3.1 A Tese do Tema 825 do Supremo Tribunal Federal (STF)**

Em virtude da edição e promulgação de inúmeras leis estaduais acerca da incidência do ITCMD sobre heranças localizadas no exterior, o Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário n. 851.108/SP<sup>16</sup> do STF, que resultou na Tese do Tema 825 da Repercussão Geral, a qual seja: “é vedado aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no artigo 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da Lei Complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”.

Para tanto, a Corte entendeu que, mesmo que a cumulação do artigo 24, I, § 3º, da CRFB/88 com o art. 34, § 3º do ADCT proveha apoio constitucional à promulgação de legislação ordinária supletiva de âmbito estadual até que sobrevenha normas gerais da União, verifica-se ser indispensável a edição de Lei Complementar regulamentadora.

Isso porque, nas hipóteses em que há um elemento relevante de conexão com o exterior, a Constituição exige a edição de Lei Complementar para estabelecer, de maneira uniforme os elementos de conexão, fixar a qual unidade federal caberá o imposto e evitar conflitos de competência de bitributação entre os estados da Federação e entre países com os quais o Brasil possua acordos comerciais.

Dessa forma, o Relator, Ministro Dias Toffoli, destacou que, diante da ausência de Lei Complementar promulgada pelo Congresso Nacional, caberia aos Estados utilizarem-se das Ações de Controle da Omissão Inconstitucional para dirimir o conflito sem que haja desequilíbrio e assimetrias no Sistema Tributário Nacional Brasileiro. Por fim, em razão da complexidade do caso e eventual dispêndio dos Estados que já editaram leis prevendo a cobrança do ITCMD na hipótese de heranças advinhas do exterior, o Relator acolheu a proposta de modulação dos efeitos da decisão formulada pelo

16 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 851.108/SP. Repercussão Geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão causa mortis. Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. [...] 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. [...] 9. Modulam-se os efeitos da decisão [...]. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Vanessa Regina Andreatta. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília/DF, 01 de março de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450> Acesso em: 21 dez. 2024.

Ministro Roberto Barroso em julgado de mesmo tema e reiterou a necessidade do Poder Legislativo suprir tal omissão constitucional, disciplinando a matéria por meio de Lei Complementar.

Diante do exposto, dado o julgamento do Recurso Extraordinário n. 851.108/SP<sup>17</sup> do Supremo Tribunal Federal (STF), resultante na Tese do Tema 825 da Repercussão Geral, restou pacificado o entendimento de que é inconstitucional a incidência do ITCMD sobre heranças e doações advindas do exterior, assim como viabilizou o debate a cerca do tema na futura Reforma Tributária proposta pela Emenda Constitucional de n. 132/2023.

### **3.2 Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) de n. 67/DF**

Pouco tempo após o trânsito em julgado do acórdão resultante no Recurso Extraordinário de n. 851.108/SP, o Procurador-Geral da República ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) de n. 67<sup>18</sup> visando a declarar a omissão inconstitucional da edição da Lei Complementar referente ao art. 155, § 1º, inciso III, da CRFB/88, bem como requereu a concessão de prazo para adoção das medidas legislativas necessárias.

Para tal, o Procurador-Geral da República destacou que, no julgamento do Recurso Extraordinário supracitado, a maioria da Corte não acolheu a sugestão de formular apelo ao Poder Legislativo, contudo, tal decisão não impede o reconhecimento da demora na edição da Lei Complementar. Além disso, acrescentou que foram apresentadas proposições legislativas contemplando o assunto, mas todas restaram inexitosas.

Nesse contexto, o Relator, Ministro Dias Toffoli, destacou que as proposições apresentadas possuem grandes divergências quanto à forma de regulamentação da incidência do ITCMD sobre heranças e doações do exterior, fato que ratifica o entendimento da Corte pela inconstitucionalidade e evidencia a necessidade de edição de uma Lei Complementar federal. Por fim, afirmou que a *inertia deliberandi*<sup>19</sup> pode ser passível para configurar omissão, assim como propôs o prazo de 12 meses, a contar da publicação da ata de julgamento do mérito, ora 9 de junho de 2022, para o Congresso Nacional adotar as medidas necessárias.

Dessa forma, os Ministros do Supremo Tribunal Federal votaram por unanimidade pela procedência da Ação Direta de Inconstitucionalidade para declarar a omissão inconstitucional na edição da lei complementar a que se refere o art. 155, § 1º, inciso III, da CRFB/88, assim como estabelecer o prazo de 12 meses, a contar da data da publicação da ata de julgamento do mérito, para adoção das medidas legislativas cabíveis para suprir a omissão.

## **4. A REGULAMENTAÇÃO DO ITCMD SOBRE HERANÇAS LOCALIZADAS NO EXTERIOR APÓS A REFORMA TRIBUTÁRIA (EC 132/2023) E OS IMPACTOS ECONÔMICOS**

Considerando a inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal, bem como com a finalidade de atenuar a ausência de regulamentação federal específica para a instituição de ITCMD sob doações e heranças instituídas no exterior, o legislador incluiu ao texto da EC 132/2023 uma autorização provisória para exigência do ITCMD, todavia, ficando esta condicionada à futura edição de Lei Complementar que regule o disposto no artigo 155, § 1º, III da CRFB/88.

Assim, dispõe o artigo 16 da EC 132/2023:

17 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 851.108/SP. Repercussão Geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão causa mortis. Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. [...] 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. [...] 9. Modulam-se os efeitos da decisão [...]. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Vanessa Regina Andreatta. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 01 de março de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450> Acesso em: 21 dez. 2024.

18 BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) de n. 67/DF. Ação direta de inconstitucionalidade por omissão. Direito tributário. ITCMD. Mora legislativa na edição da lei complementar a que se refere o art. 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal. Inconstitucionalidade. Estabelecimento de prazo para que o Congresso Nacional adote as medidas legislativas necessárias para suprir a omissão. [...]. Requerente: Procurador-Geral da República. Interessado: Congresso Nacional. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 06 de junho de 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=761645795> Acesso em: 11 fev. 2025.

19 O Relator da Ação Direta de Inconstitucionalidade de n. 3.682/MT, ora Ministro Gilmar Mendes, explica que o instituto da *inertia deliberandi* relaciona-se à uma “conduta manifestamente negligente ou desidiosa das Casas Legislativas, conduta esta que pode pôr em risco a própria ordem constitucional”.

Artigo 16 da EC 132/2023. 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:
  - a) ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal;
  - 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. (originais com destaque).

Até que sobrevenha a Lei Complementar federal, os Estados e Distrito Federal poderão editar suas próprias Leis Estaduais e retomar a cobrança do referido imposto, nos termos expostos pela EC 132/2023, a fim de evitar a evasão fiscal e promover o Princípio da Equidade (Cavalcante, 2024, p. 130) e, consequentemente, o Princípio da Capacidade Contributiva que, para Humberto Ávila (2013, cap. 3, seção A), ambos princípios abrangem as mesmas situações de aplicação, de modo que tratam os semelhantes de forma equivalente.

Em que pese o impacto econômico da ausência e da futura incidência do ITCMD envolvendo bens ou pessoas no exterior não possa ser avaliado com a devida precisão, visto que se tratam de eventos não planejados, durante o julgamento do Recurso Extraordinário n. 851.108/SP, a Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo juntou aos autos uma nota técnica expondo os riscos da declarada inconstitucionalidade.

Para tanto, a Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo destacou que:

- 20. Conforme apontamos no Anexo I, caso a decisão da Suprema Corte seja desfavorável ao Fisco haverá perda imediata de R\$ 2.697.574.686,53 (...) de crédito tributário, referente aos valores discutidos judicialmente;
- 21. Haverá, ainda, a necessidade de restituir aos contribuintes todos os valores constantes do Anexo II, referentes ao imposto espontaneamente recolhido, que totalizará uma despesa de R\$ 271.654.444,56 (...).
- 22. Conforme apontamos no anexo III, ainda, haverá a impossibilidade de recebimento dos valores referentes a lançamentos de ofício que aguardam julgamento pelo contencioso administrativo, o que totaliza uma perda imediata de R\$ 225.081.552,67(...).
- 23. Além dos valores citados acima, haverá perda de receita futura. Considerando a soma dos valores de transmissões que foram lançados de ofício, declarados espontaneamente ou impossibilitados de lançamento em virtude de decisão judicial nos últimos 5 (cinco) anos e projetando o mesmo volume de transmissões para os próximos 5 (cinco) anos, sem qualquer tipo de correção inflacionária, podemos estimar um volume de transmissões tributáveis no valor de R\$ 55.596.094.377,61 (...), que geraria uma arrecadação na ordem de R\$ 2.223.843.775,10 (...), desconsiderando qualquer acréscimo como multas punitivas ou de mora ou juros.<sup>20</sup>

Assim, considerando que o referido recurso teve seu trânsito em julgado em 24 de maio de 2022 e as regras provisórias constantes na Reforma Tributária foram promulgadas em 20 de dezembro de 2023, de modo que, até o momento, não houve movimentações significativas para adequar-se às novas normas vigentes, como é o caso do Estado de São Paulo, que permanece sem editar lei estadual válida que autorize a exigência do imposto e enfrenta obstáculos frente ao Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP).

Em recente julgamento, a 11ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo negou provimento à remessa necessária e à apelação da Fazenda Pública do Estado de São Paulo, oportunidade em que reconheceu a ausência de norma paulista que ampare a pretensão de cobrança do ITCMD sobre heranças e doações provenientes do exterior.

Para tal, asseverou que a EC 132/2023 entrou em vigor em momento posterior à Arguição de Inconstitucionalidade de n. 0004604-24.2011.8.26.0000, oportunidade em que o Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo declarou a inconstitucionalidade do artigo 4º, II, "b" da Lei 10.705/2000, que trata acerca do ITCMD<sup>21</sup>.

20 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 851.108/SP. Repercussão Geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão causa mortis. Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. [...] 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. [...] 9. Modulam-se os efeitos da decisão [...]. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Vanessa Regina Andreatta. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília/DF, 01 de março de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450> Acesso em: 21 dez. 2024.

21 SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP). Apelação/Remessa necessária n. 1028192-24.2024.8.26.0053. Tributário. ITCMD [...]. Doador domiciliado no exterior. Ausência de lei complementar federal estabelecendo normas gerais. Inexigibilidade do imposto. Vigência da Emenda Constitucional 132/2023. Norma paulista declarada inconstitucional em data anterior. Falta de norma válida que ampare a cobrança do tributo. - « (...) inexistindo no ordenamento jurídico norma nacional a regular a matéria, não pode a legislação paulista, sem as balizas de Lei Complementar, exigir o mencionado tributo. » [...]. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrido: Christian Vision Brazil. São Paulo, SP, 07 de novembro de 2024. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/show.do?processo.codigo=RI008DIJ60000&processo.foro=990&processo.numero=10281922420248260053#?cdDocumento=26>. Acesso em: 12 fev. 2025.

Em sede de Embargos de Declaração, a 11ª Câmara de Direito Público do TJSP reiterou a inexistência de norma federal ou estadual que regule a hipótese de incidência, assim como destacou que o artigo 16 da EC 132/2023 possui eficácia limitada<sup>22</sup>.

Além disso, cabe destacar o deferimento do pedido formulado liminarmente nos autos de n. 1098498-18.2024.8.26.0053<sup>23</sup>, em que os herdeiros de Silvio Santos figuram no polo ativo da lide, que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário em razão do depósito do valor da diferença questionada, ora R\$17.610.213,38 (dezessete milhões, seiscentos e dez mil, duzentos e treze reais com trinta e oito centavos). Para tal, fundamentou-se na Tese do Tema 825 da Repercussão Geral e na Arguição de Inconstitucionalidade de n. 0004604-24.2011.8.26.0053, já que ambos os julgados declararam a inconstitucionalidade da cobrança do ITCMD sobre a transmissão causa mortis de bem localizado no exterior e do art. 4º, inciso II, “b”, da Lei de n. 10.705/2000, respectivamente.

Posto isso, embora a EC 132/2023 tenha regulamentado provisoriamente a incidência de ITCMD sobre doações e heranças instituídas no exterior, até que sobrevenha Lei Complementar federal, o Estado de São Paulo não incluiu em sua Lei Estadual tal hipótese trazida pelo texto da Reforma Tributária (EC 132/2023). Tampouco houve movimentação do Poder Legislativo em sanar a referida omissão, resultando, no caso em tela, em novas incertezas jurídicas e grande impacto financeiro aos cofres públicos paulistas.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A incidência do ITCMD sobre heranças e doações do exterior foi introduzida pela CRFB/88 e condicionada à edição futura de Lei Complementar federal para disciplinar a matéria, o que somente foi parcialmente concretizado com a promulgação da Reforma Tributária proposta pela EC 132/2023.

Com o objetivo de dirimir conflitos passados acerca da (in)constitucionalidade da incidência de tal tributo, objeto da Tese do Tema 825 da Repercussão Geral do STF, a EC 132/2023 determinou uma regra transitória para a cobrança do tributo, todavia, condicionada à futura edição de Lei Complementar que regule o artigo 155, § 1º, III da CRFB/88.

Em que pese o legislador apresente interesse em desenvolver uma solução para a cobrança do ITCMD com elementos do exterior, a matéria permanece sem regulamentação por Lei Complementar, instituto indispensável para tratar de questões mais sensíveis – como é o caso em tela, visto que, como bem explanado pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal, é necessário estabelecer normas gerais de competência tributária para evitar bitributação entre os Estados e entre os países com quais o Brasil possuam acordos comerciais.

Ocorre que, sem a existência da Lei Complementar federal sólida, os Estados e o Distrito Federal poderão interpretar a norma transitória da forma mais benéfica e, consequentemente, retornar à judicialização do tema. Sob essa mesma ótica, os contribuintes poderão utilizar-se de manobras tributárias para burlar o pagamento do tributo, assim como haverá impacto financeiro negativo aos cofres públicos estaduais.

Posto isso, é necessário que o Poder Legislativo avance na regulamentação da incidência de ITCMD sobre heranças e doações localizadas no exterior, a fim de que seja proporcionado ao contribuinte e aos entes competentes pela instituição do tributo um cenário de segurança jurídica.

## REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. E-book. [N.P.].

BRASIL. Alvará de 17 de junho de 1809. Portal da Presidência da República do Brasil. Legislação. Brasília, DF. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/alvara/anterioresa1824/alvara-40073-17-junho-1809-571728-publicacaooriginal-94857-pe.html>. Acesso em: 21 dez. 2024.

22 SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP). Embargos de declaração n. 1028192-24.2024.8.26.0053/50000. Embargos declaratórios. Dissonância de entendimento. Inexistência de vícios ensejadores da via recursal aclaratória. [...] “É incabível, nos declaratórios, rever a decisão anterior, reexaminando ponto sobre o qual já houve pronunciamento, com inversão, em consequência, do resultado final. [...]. Embargante: Fazenda do Estado de São Paulo. Embargado: Christian Vision Brazil. São Paulo, SP, 11 de dezembro de 2024. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/show.do?processo.codigo=RI008DIJ60000&processo.foro=990&processo.numero=10281922420248260053#cdDocumento=26>. Acesso em: 12 fev. 2025.

23 SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP). Mandado de Segurança Cível n. 1098498-18.2024.8.26.0053 (Decisão). Impetrante: Iris Abravanel e outros. Impetrado: Sr. Diretor de Arrecadação do Estado de São Paulo e outros. Juiz: Marcio Ferraz Nunes. TJSP, São Paulo, 16 de dezembro de 2024. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/arquivos/2025/1/725B7E1784688E-decisaoITCMD.pdf>. Acesso em: 12 fev. 2025.

BRASIL. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Portal da Presidência da República do Brasil. Legislação. Brasília, DF. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm#adct](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#adct). Acesso em: 21 dez. 2025.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Portal da Presidência da República do Brasil. Legislação. Brasília, DF. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 21 dez. 2024.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 132/2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Portal da Presidência da República do Brasil. Legislação. Brasília, DF. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm) Acesso em: 21 dez. 2024.

BRASIL. Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Portal da Presidência da República do Brasil. Legislação. Brasília, DF. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/cci-vil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/cci-vil_03/LEIS/L5172.htm). Acesso em: 21 dez. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 851.108/SP. Repercussão Geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão causa mortis. Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. [...] 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. [...] 9. Modulam-se os efeitos da decisão [...]. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Vanessa Regina Andreatta. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 01 de março de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450> Acesso em: 21 dez. 2024.

BULOS, Uadi Lammêgo. Curso de Direito Constitucional. 16. ed. Barueri, SP: Saraiva Jur, 2023.

CAVALCANTE, Rebeca de Oliveira. Desafios da cobrança do ITCD sobre a holding patrimonial familiar no Brasil. 2024. 164 f. TCC (Graduação) - Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito da Universidade Católica de Brasília. Brasília, DF, p. 129-130. Disponível em: <https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/handle/tede/3415>. Acesso em: 11 fev. 2025.

DANTAS, Ivo. Das disposições constitucionais transitórias (uma redução teórica). Revista de Direito Administrativo, v. 199, p. 86-87, 1995. Disponível em: [https://scholar.googleusercontent.com/scholar?q=cache:CcMa7FmityAJ:scholar.google.com/+adct+disposi%C3%A7%C3%B5es+constitucionais+transit%C3%B3rias&hl=pt-BR&as\\_sdt=0,5](https://scholar.googleusercontent.com/scholar?q=cache:CcMa7FmityAJ:scholar.google.com/+adct+disposi%C3%A7%C3%B5es+constitucionais+transit%C3%B3rias&hl=pt-BR&as_sdt=0,5). Acesso em: 22 dez. 2024.

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 40. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2024. E-book. [N.P.].

PASOLD, Cesar Luiz. Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática. 14. ed. rev., atual., e ampl. Florianópolis: Empório Modara, 2018, p. 112-113.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 15. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. E-book. [N.P.]

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP). Apelação/Remessa necessária n. 1028192-24.2024.8.26.0053. Tributário. ITCMD [...]. Doador domiciliado no exterior. Ausência de lei complementar federal estabelecendo normas gerais. Inexigibilidade do imposto. Vigência da Emenda Constitucional 132/2023. Norma paulista declarada inconstitucional em data anterior. Falta de norma válida que ampare a cobrança do tributo. - « (...) inexistindo no ordenamento jurídico norma nacional a regular a matéria, não pode a legislação paulista, sem as balizas de Lei Complementar, exigir o mencionado tributo. » [...]. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrido: Christian Vision Brazil. São Paulo, 7 de novembro de 2024. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/show.do?processo.codigo=RI008DIJ60000&processo.foro=990&processo.numero=10281922420248260053#cdDocumento=26>. Acesso em: 12 fev. 2025.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP). Embargos de declaração n. 1028192-24.2024.8.26.0053/50000. Embargos declaratórios. Dissonância de entendimento. Inexistência de vícios ensejadores da via recursal aclaratória. [...] “É incabível, nos declaratórios, rever a decisão anterior, reexaminando ponto sobre o qual já houve pronunciamento, com inversão, em consequência, do resultado final. [...]. Embargante: Fazenda do Estado de São Paulo. Embargado: Christian Vision Brazil. São Paulo, 11 de dezembro de 2024. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/show.do?processo.codigo=RI008DIJ60000&processo.foro=990&processo.numero=10281922420248260053#cdDocumento=26>. Acesso em: 12 fev. 2025.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP). Mandado de Segurança Cível n. 1098498-18.2024.8.26.0053 (Decisão). Impetrante: Iris Abravanel e outros. Impetrado: Sr. Diretor de Arrecadação do Estado de São Paulo e outros. Juiz: Marcio Ferraz Nunes. TJSP, São Paulo, 16 de dezembro de 2024. Disponível em: [https://www.migalhas.com.br/arquivos/2025/1/725B7E1784688E\\_decisaoITCMD.pdf](https://www.migalhas.com.br/arquivos/2025/1/725B7E1784688E_decisaoITCMD.pdf). Acesso em: 12 fev. 2025.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 18. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.