

FAMIG – FACULDADE MINAS GERAIS
NATHÁLIA MARCHIORI OLIVEIRA SILVA

**DEFINIÇÃO DO MARCO INICIAL DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL
DO ITCMD NA HIPÓTESE DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS**

Belo Horizonte
2020

NATHÁLIA MARCHIORI OLIVEIRA SILVA

**DEFINIÇÃO DO MARCO INICIAL DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL
DO ITCMD NA HIPÓTESE DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS**

Monografia apresentada a Famig – Faculdade Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Rosilene da Conceição Queiroz

**Belo Horizonte
2020**

NATHÁLIA MARCHIORI OLIVEIRA SILVA

**DEFINIÇÃO DO MARCO INICIAL DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL
DO ITCMD NA HIPÓTESE DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS**

Monografia apresentada a Famig – Faculdade Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

BANCA EXAMINADORA

Professora Rosilene da Conceição Queiroz
Orientadora Famig – Faculdade Minas Gerais

Prof. Ms.
Membro Famig – Faculdade Minas Gerais

Prof. Ms.
Membro Famig – Faculdade Minas Gerais

Belo Horizonte, xx de xx de 2020

À minha amada família.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente à Deus, meu porto seguro em todos os momentos da minha vida, agradeço também aos meus pais, Marisa e Francisco, que me deram a vida e cuidaram do meu desenvolvimento e obtenção deste Bacharelado, sempre com os devidos puxões de orelha. Agradeço meu namorado Daniel Bruno por me apoiar nos estudos e me dar toda força e ânimo diário. Agradeço ao meu primo Wanderson Marquiori, professor desta instituição que me deu a coragem e apoio para o início deste curso que se chega ao fim. Agradeço ainda à empresa Grupo Perfect e ao advogado Edson Lagnier que me ajudaram na prática jurídica, sendo de total importância para o meu desenvolvimento profissional. Por fim, agradeço ainda as amizades que a faculdade me proporcionou, com as queridas Elizabete Gonçalves, Priscila Fernandes e Rayanne Silva, e também a todos os meus familiares e amigos que fizeram parte de alguma forma na minha graduação.

RESUMO

A decadência em sua função primordial visa evitar a continuação prolongada e indefinida das relações jurídicas, garantindo o cumprimento do disposto no Princípio da Segurança Jurídica e o equilíbrio entre os sujeitos que compõem o vínculo. Para corroborar com o contexto, o presente trabalho tem como pretensão a análise do instituto da decadência no âmbito do Direito Tributário, com a observância de que presente a caducidade, a protelação ao longo do tempo do dever de agir frente à autoridade administrativa, passa a ser impedida. A existência de tal dispositivo propõe a determinação do período em que o Estado possa gozar para tornar exigíveis os tributos, a fim de que estes sejam pagos pelos contribuintes. Além de desenvolver sobre as indicações e conflitos jurisprudenciais a cerca do tema, o estudo promove determinar o momento mais adequado para que seja dado início a contagem do prazo decadencial do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* ou Doação, na hipótese específica de transmissão de bens em decorrência do falecimento do autor da herança. Com essa finalidade, o trabalho teve como base as divergências existentes no ordenamento jurídico brasileiro, no que diz respeito ao conteúdo. Tratou-se de abordar os conceitos referentes aos principais institutos do Direito Tributário, cuja compreensão se revelou essencial para definir o momento em que ocorre a decadência. Foram apresentados os diversos aspectos do ITCMD, bem como demonstrado sua definição na legislação pertinente do estado de Minas Gerais. E por fim, foi analisado o ITCMD no que versa à decadência, com o detalhamento sobre as condições possíveis para tal aplicação, suas características, e os posicionamentos presentes na doutrina em relação ao marco inicial de contagem do prazo decadencial deste imposto no caso de transmissão causa mortis, com ênfase na previsão do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional e no disposto pela Súmula 114 do Supremo Tribunal Federal. No liame, também se comparou as decisões oriundas do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, com a intenção de estabelecer o entendimento mais adequado existente no sistema jurídico brasileiro sobre o objeto examinado, que se concluiu ser o disposto no inciso I, do artigo 173 do Código Tributário Nacional. A metodologia aplicada trata do método hipotético-dedutivo, onde demonstra que a verdade existe, todavia, a capacidade reflexiva não consegue chegar à verdade, logo, existe as definições do marco inicial para contagem do prazo decadencial do ITCMD, todavia, não são definitivas.

Palavras-chave: ITCMD. Direito. Tributário. Prazo Decadencial. Sistema Tributário Nacional.

ABSTRACT

The decay in its primary function aims to avoid the prolonged and indefinite continuation of legal relations, ensuring compliance with the provisions of the Principle of Legal Security and the balance between the subjects that make up the bond. To corroborate with the context, the present work intends to analyze the institute of decay within the scope of Tax Law, with the observance that present the expiry, the postponement over time of the duty to act before the administrative authority, becomes be prevented. The existence of such a device proposes the determination of the period in which the State can take advantage to make taxes payable, so that they are paid by taxpayers. In addition to developing on the jurisprudential indications and conflicts on the subject, the study promotes determining the most appropriate moment for the counting of the decaying term of the Tax on Transmission Cause Mortis or Donation, in the specific hypothesis of transmission of goods in due to the death of the author of the inheritance. To this end, the work was based on the divergences existing in the Brazilian legal system, with regard to content. It was about addressing the concepts referring to the main Tax Law institutes, whose understanding proved to be essential to define the moment in which the decay occurs. The various aspects of the ITCMD were presented, as well as its definition in the relevant legislation of the state of Minas Gerais. Finally, the ITCMD was analyzed with regard to decay, detailing the possible conditions for such application, its characteristics, and the positions present in the doctrine in relation to the initial framework for counting the decay period of this tax in the case of transfer. causa mortis, with emphasis on the provision of article 173, item I, of the National Tax Code and the provisions of Precedent 114 of the Supreme Federal Court. In the liame, the decisions from the Superior Court of Justice and the Court of Justice of the State of Minas Gerais were also compared, with the intention of establishing the most adequate understanding existing in the Brazilian legal system about the examined object, which was concluded to be the provision in item I, of article 173 of the National Tax Code. The applied methodology deals with the hypothetical-deductive method, where it demonstrates that the truth exists.

Keywords: ITCMD. Tax law. Decadential Term. National Tax System.

LISTA DE ABREVIATURAS

CC – Código Civil

CF – Constituição Federal

CPC – Código de Processo Civil

CTN – Código Tributário Nacional

ITCMD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DA REPÚBLICA DE 1988	14
2.1 Impostos: características e classificações	15
2.2 Os princípios do direito tributário	17
3 A CRIAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO NA LEGISLAÇÃO	22
3.1 Competência Tributária	24
3.2 O ITCMD sobre o aspecto pessoal	25
3.3 O ITCMD sobre o aspecto material	26
3.4 O ITCMD sobre o aspecto temporal	27
3.5 O ITCMD sobre o aspecto espacial	29
3.6 O ITCMD na legislação mineira	29
4 O IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS OU DOAÇÃO	33
4.1 Características do ITCMD	33
4.2 Da decadência	42
4.2.1 Modalidades de lançamento da decadência	44
4.3 Desnecessidade de homologação da partilha para o início da contagem do prazo decadencial	49
4.4 Entendimento do Fisco mineiro sobre a decadência do ITCMD	51
4.5 Divergências Jurisprudenciais sobre o marco inicial da contagem do prazo decadencial do ITCMD	53
5 CONCLUSÃO	59
REFERÊNCIAS	62

1 INTRODUÇÃO

A tributação é a forma que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuem para organizar o orçamento público e repartir para cada objetivo ou área específica, como por exemplo, área da saúde, educação, e todo o bem comum de uma sociedade.

Os tributos surgem da necessidade de restringir a renda e propriedades pessoais, reduzindo assim, o consumo e acumulação de riquezas por um único indivíduo, possibilitando, assim, o financiamento do Estado para que ele possa prover o bem-estar da coletividade.

No caso do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, identifica-se que este incide sobre a herança de um falecido ou ainda sobre os bens transmitidos em vida através da figura da doação. A herança do *de cuius* é o conjunto de bens e direitos deixados por ele quando do evento morte.

A tributação sobre herança e doações é antiga e lida com o evento morte de um ser humano, bem como com relações humanas, tanto em relação a ascendentes e descendentes sanguíneos, como aqueles em que há laços afetivos, ainda que não sejam parentes sanguíneos, podendo assim citar a transmissão por origem testamentária.

O propósito desta monografia é explicar quais são as características do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, com enfoque principal na transmissão ocorrida do evento morte, bem como no marco inicial da contagem do prazo decadencial do imposto sobre transmissão *causa mortis*, tema discutido e sem definição exata perante os Tribunais Regionais e Superiores do Sistema Judiciário Brasileiro.

Esta monografia foi inspirada nas obras do renomado doutrinador Claudio Carneiro, sendo este o marco teórico, onde o mesmo entende que o lançamento tributário, ou seja, o lançamento do ITCMD é de suma importância para a cobrança do crédito tributário pela Fazenda Pública, tendo em vista que sem este não há possibilidade de ocorrer a decadência do direito do Fisco para constituir o referido crédito tributário.

Certo é que neste trabalho discute-se qual o marco inicial para a contagem do prazo decadencial para a cobrança do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, em análise principal dos tipos de lançamento, seja por declaração ou homologação.

A metodologia utilizada para estudo da presente monografia foi inspirada no método hipotético-dedutivo definido por Karl Popper, sendo este de tese e refutação. Este método analisa aspectos como por exemplo, a verdade existe, todavia, a capacidade reflexiva não consegue chegar à verdade, ou seja, em uma análise do tema abordado neste trabalho, verifica-se que tem-se divergências jurisprudências, no entanto, nenhuma delas ainda se tornou definitiva, ou seja, não houve pacificação do tema, logo, a capacidade de reflexão ainda não chegou em uma verdade real.

Noutro giro, outro aspecto desta metodologia é o de que o máximo que o cientista pode fazer é testar hipóteses, que são provisórias e serão submetidas a testes e que será refutada ou confirmada, ou seja, trazendo tal entendimento ao problema de pesquisa, verifica-se que, conforme supramencionado, as jurisprudências são divergentes e ainda não conquistaram a verdade real, sendo consideradas como provisórias, todavia, podem ser remetidas a análise de um Tribunal Superior, o que inclusive, irá ocorrer, conforme será melhor explanado.

Cumpra ainda destacar o entendimento de que, se uma hipótese não puder ser refutada ela não é ciência. Ora, no caso do tema em questão, conforme supramencionado, o Superior Tribunal de Justiça poderá pacificar um entendimento, sendo assim, irá corroborar com alguma das jurisprudências em questão, assim, um dos entendimentos jurisprudenciais será refutado, prevalecendo apenas um destes.

O primeiro capítulo trata do sistema tributário na Constituição Federal da República de 1988 e quais são as origens e classificações dos tributos e impostos, abordando-se ainda os princípios primordiais que servem como base para aplicação do direito tributário como um todo, inclusive com relação à instituição e cobrança dos tributos e impostos.

Em sequência, no segundo capítulo será delineada a criação do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, a competência tributária, bem como os aspectos temporal, espacial, material e pessoal deste imposto. E por fim, qual é o regramento para instituição e cobrança do ITCMD no Estado de Minas Gerais.

Já o terceiro capítulo se ocupará em tratar a respeito das características do ITCMD, conceituando as modalidades de lançamento deste imposto e os significados da prescrição e decadência, tema principal desta monografia, apontando, inclusive, quais são as modalidades de lançamento do prazo decadencial.

Por fim, ainda no terceiro capítulo, será abordado o entendimento do Fisco mineiro a respeito do lançamento e marco inicial de contagem do prazo decadencial do ITCMD, bem como as divergências jurisprudenciais dos Tribunais de Justiça Regionais e dos Tribunais Superiores, como Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça a respeito do prazo decadencial do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, principalmente relacionados à hipótese de incidência do referido imposto sobre a ocorrência do evento ‘morte’.

A presente monografia busca demonstrar os entendimentos divergentes a respeito da definição do marco inicial para a contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, sendo que esta contagem é realizada de acordo com a hipótese lançamento do referido imposto, podendo ser através de homologação ou de declaração.

Na hipótese de lançamento por homologação, o contribuinte declara e realiza o pagamento do imposto de acordo com o que entende ser devido e o Fisco apenas o homologa, devendo realizar tal ato no prazo de 05 (cinco) anos contados a partir da ocorrência do fato gerador. Já na hipótese de lançamento por declaração, o prazo decadencial também será de 05 (cinco) anos, todavia, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DA REPÚBLICA DE 1988

A Constituição Federal da República de 1988 trouxe, entre os inúmeros direitos e deveres dos cidadãos, a classificação e constituição do sistema tributário nacional, na qual, para que um país possa existir, necessário o recolhimento de tributos, sendo este um dever de todo e qualquer cidadão.

O Sistema Tributário Nacional está consagrado no Capítulo I do Título VI da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, expressamente identificado nos artigos 145 a 162, onde estão interligados todos os elementos gerais relativos à tributação realizada no Brasil, tais como, a competência tributária de cada órgão, as espécies tributárias e a repartição das receitas entre a União, Distrito Federal, Estados e Municípios.

O Código Tributário Nacional foi consagrado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 através de Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, que surgiu em decorrência da Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965, que instituiu o Sistema Tributário Nacional.

Merece destaque o fato de que o Código Tributário Nacional embora tenha advindo através de Lei Ordinária, foi recepcionado pela Constituição Federal parcialmente através de Lei Complementar, que inclusive é a regra preconizada no artigo 146 da Carta Magna.

De acordo com Claudio Carneiro:

A EC n. 18/65 criou um capítulo próprio na Constituição da época (1946) para tratar do chamado Sistema Tributário Nacional. Para regulamentar a emenda, foi editada a Lei ordinária n. 5.172/66, que passou posteriormente a ser designada Código Tributário Nacional. Então, o CTN foi instituído para regulamentar a EC n. 18/65, instituindo o Sistema Tributário Nacional. (CARNEIRO, 2020, p. 362)

O Código Tributário Nacional é o responsável e incumbido de dispor e determinar todo o ordenamento a respeito de tributação, ou seja, todo o cerne do Direito Tributário brasileiro. A ligação entre a Constituição Federal e o CTN faz surgir de forma completa e absoluta as principais fontes do Direito Tributário.

Nesse sentido, ao mencionar a palavra tributo, é possível identificar que se trata de toda e qualquer prestação pecuniária ou em bens devidas em prol do Estado, conforme esclarece Luciano Amaro (2014). Todavia, para que não parem dúvidas a respeito da definição de tributo, mister se faz necessária a definição legal deste termo, identificada através do artigo 3º do Código Tributário Nacional: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL, 1966)

No ordenamento jurídico brasileiro é possível identificar teorias acerca da classificação dos tributos, na qual os incisos do artigo 145 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) e o artigo 5º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) adotam a teoria e ou classificação ‘tripartite’, considerando como tributos, apenas os impostos, taxas e contribuições de melhoria. Verifica-se que tal classificação é extremamente limitada, tendo em vista que omite espécies tributárias que não se enquadram apenas nesta teoria.

Assim, existe ainda no ordenamento jurídico outra teoria e ou classificação, conhecida como ‘pentapartida’ (SABBAG, 2020, p. 123), sendo esta a mais aceita e aplicada, inclusive pelo STF no RREE 138.284-8 e 177.137, na qual engloba como tributo, os impostos, taxas, contribuições de melhorias, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

Dessa forma, ainda que exista mais de uma teoria e ou classificação no ordenamento jurídico brasileiro quanto aos tipos de tributo, o ponto mais relevante é que o imposto está exposto em ambas teorias supracitadas, seja ‘tripartite’ ou ‘pentapartida’.

2.1 Impostos: características e classificações

Inegavelmente o imposto é uma das espécies tributárias de maior relevância dentro do Sistema Tributário, sendo que diversas vezes é confundido inclusive com o tributo, o gênero do qual faz parte, inclusive mediante as teorias consagradas pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Embora haja diversas definições do conceito de imposto, o Código Tributário Nacional se encarregou de estabelecer uma definição através do artigo 16: “Imposto é o tributo cuja

obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” (BRASIL, 1966)

Assim, da interpretação da exegese do artigo 16 do CTN, é possível verificar dois nortes para a efetiva definição do imposto, sendo que o fato gerador independe de qualquer atividade estatal relativa ao contribuinte, ou seja, não é vinculado, e ainda a receita do imposto é destinada ao custeio da ação geral do Estado, significando que é sem destinação específica.

Nesse sentido, para que haja a exigência do pagamento de imposto, necessário que seja realizado o fato gerador pelo particular, surgindo assim a obrigação tributária. Portanto, deve-se auferir a capacidade contributiva do sujeito passivo, o que correlaciona à sua capacidade econômica, o que será devidamente explanado ao tratar do princípio correspondente.

A regra geral do imposto é o custeamento das atividades gerais do Estado, suprindo as necessidades de gastos como um todo, o que significa dizer que todo e qualquer custeio que o Estado tenha que efetivar poderá utilizar da verba recolhida a título de imposto. Todavia, tal regra geral aplica-se apenas aos impostos, não incidindo sobre outras espécies tributárias. (SABBAG, 2018, p. 419)

De acordo com o mencionado caráter não vinculativo do imposto, de forma complementar, destaca-se que o inciso IV do artigo 167 da Constituição Federal traz a vedação à vinculação dos impostos a órgão, fundo ou despesa. Ocorre que, o imposto sempre terá como finalidade o custeio das atividades gerais do Estado, logo, a criação de um imposto ou até a majoração deste para destinação específica pode ser considerado como uma inconstitucionalidade.

Os impostos podem ser classificados com base em diferentes critérios, da mesma forma que os tributos, sendo que podem ser diretos ou indiretos, de caráter pessoal ou real, progressivos, regressivos, fixos e proporcionais, monofásico, principal e adicional, monofásico e plurifásico e por fim, ordinário e extraordinário.

Diante das expressas classificações dos impostos, ao se tratar do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, as pertinentes a impostos pessoais e reais são as mais relevantes neste cenário. Os impostos pessoais e reais, de acordo com o entendimento do doutrinador Cláudio Carneiro:

Assim temos o imposto pessoal que incide sobre a pessoa do contribuinte, em função de suas características pessoais, ou seja, é o imposto cujo fato gerador incide sobre uma pessoa, enfatizando as circunstâncias subjetivas (do contribuinte) que a cercam. Exemplo: imposto de renda de pessoa física. Já o real é o imposto que, incidindo sobre o contribuinte, enfatiza a situação de um bem ou coisa. Exemplo: IPTU (CARNEIRO, 2020, p. 263)

Ainda de acordo com o entendimento de Sáinz de Bujanda citado por Roberto Caparroz (2019, p. 65)¹, os tributos reais são manifestações de riqueza que são pensadas sem qualquer relação com a pessoa, ou seja, tem como referência o valor de um bem e desse montante constituem a parcela que deverá ser transferida ao Estado através do imposto. Já os tributos pessoais, recolhem, condutas, estados ou negócios jurídicos, também dotados de expressão econômica, e fazem incidir sobre eles o vetor legal impositivo.

A classificação dos impostos pessoais e reais se relacionam com o §1º do artigo 145 da Constituição Federal, eis que resta expresso em tal artigo que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. (BRASIL, 1988)

A classificação é extremamente relevante e útil para doutrina, todavia, discute-se o fato da aplicação de alguns aspectos, como a progressividade aos impostos pessoais ou reais, já que estes permitem que seja identificada a capacidade contributiva do sujeito passivo.

2.2. Os princípios do direito tributário

O princípio (do latim *principiu*) significa o início, o alicerce de uma norma, o fundamento, é a base na qual se encontra o norte a ser seguido por um ordenamento.

De acordo com o entendimento de Aristóteles (2002, p. 189), “é comum a todos os significados de princípio o fato de ser o primeiro termo a partir do qual algo é ou é gerado ou é conhecido”.

O renomado Celso Antônio Bandeira de Melo (2009) entende que princípio é o mandamento nuclear de um sistema, sendo uma disposição sobre diferentes normas, servido de critério para

¹ BUJANDA, Sáinz. Estructura jurídica del sistema tributario. RDFHP, n. 41.

compreensão, inteligência, definindo assim a lógica e racionalidade do sistema normativa, lhe dando sentido.

O Direito Tributário é cercado de princípios que são de suma relevância para aplicação, instituição, regulamentação de quaisquer espécies de tributos. Frisa-se que existe um debate a respeito dos princípios e a questão das limitações ao poder de tributar, preconizada nos artigos do Título VI, Capítulo I, Seção II da Constituição Federal de 1988.

Dentre os princípios majoritariamente relevantes ao Ordenamento Tributário estão o princípio da legalidade, expresso no artigo 150, inciso I da Constituição Federal, onde deve-se verificar a legislação exigência ou aumento de quaisquer tributos, sendo este inclusive, um princípio importante em todos os âmbitos jurídicos. Outros como o princípio da competência tributária, onde resta definido quais órgãos do Poder Público tem competência para instituir espécies de tributos, expressamente preconizado nos artigos 153 a 156 da Constituição Federal.

Não menos importante tem-se o princípio da anterioridade geral, que prevê que no caso de instituição ou majoração de tributos, este apenas valerá a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao da publicação da Lei, e ainda a anterioridade nonagesimal, onde é vedado aos Órgãos Públicos cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data de publicação da Lei, conforme preconizado no artigo 150, inciso III, alíneas 'b' e 'c' da Constituição Federal.

Por fim, merece ainda destaque o princípio da irretroatividade tributária, sendo vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, conforme o disposto no artigo 150, inciso III, alínea 'a' da Constituição Federal.

A fim de contextualizar o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, serão relacionados e pormenorizados os princípios que são interligados intimamente com o tema abarcado.

Primeiramente, faz-se destacar o princípio da igualdade tributária, conhecido também como princípio da isonomia. A igualdade é um direito constitucionalmente reconhecido, sendo

inclusive um marco da democracia, diretamente ligado ao disposto no artigo 5º, caput, da Constituição Federal.

A igualdade é uma garantia a todos os cidadãos brasileiros e desta forma, na seara tributária não seria diferente, sendo vedado à União, Distrito Federal, Estados e Municípios instituir o tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, diretamente interligado à capacidade econômica dos sujeitos passivos, de acordo com o inciso II do artigo 150 da Constituição Federal de 1988.

Dessa forma, de acordo com o Direito Tributário confere igualdade e ou isonomia aos sujeitos que se encontrem em situação equivalente, chamada de isonomia horizontal, já a isonomia vertical garante que aqueles que estejam em situações diferentes tenham um tratamento devidamente distinto. (ALEXANDRE, 2015, p. 121)

Esta subdivisão da igualdade ou isonomia tem como fundamento o senso de justiça, onde um indivíduo com capacidade econômica baixa não pode arcar com a mesma tributação que um indivíduo que possui capacidade econômica alta.

Há a hesitação do momento em que será utilizada a igualdade vertical, visto que a igualdade horizontal é a regra, inclusive, a Constituição Federal ainda no mencionado inciso II do artigo 150, procedeu com a vedação à distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida pelos contribuintes que estejam em situação equivalente, independentemente da classificação jurídica dos rendimentos.

Quanto aos impostos, a melhor forma de aplicação da igualdade vertical advém do §1º do artigo 145 da Constituição Federal, onde sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

É possível verificar a existência do princípio da capacidade contributiva, igualmente denominado como princípio da capacidade econômica, é considerado como um desmembramento do princípio da igualdade no Direito Tributário.

Possui fundamento em uma conceituação econômica e de justiça fiscal, sua base tem como foco a busca por uma sociedade mais justa e igualitária, classificando a tributação como mais onerosa para aqueles que detêm uma maior concentração de riquezas.

O princípio da isonomia ou igualdade tributária está expresso no artigo 150, II, da Constituição Federal, onde resta expressa a proibição de se instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sendo proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (BRASIL, 1988)

De acordo com Paulsen (2020, p. 114), “o princípio da isonomia não apenas proíbe tratamentos diferenciados sem uma justificção constitucional, como exige tratamentos diferenciados onde haja distinta capacidade contributiva ou essencialidade do produto.”

Aspirando-se que o princípio supra, tem sua aplicação às espécies tributárias de natureza pessoal, enseja-se aos debates dentro do ITCMD, cumprindo observar, preliminarmente, o disposto na Constituição Federal, em seu artigo 145:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988)

Com base na leitura do artigo disposto, extrai-se que o legislador conferiu um poder de discricionariedade quando da aplicação do imposto. Majoritariamente a doutrina e jurisprudência têm entendido que a eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva é de relevância para a aplicabilidade do Princípio da Isonomia, isto é, conforme leciona Sacha Calmon Navarro Coêlho: “A rigor, portanto, a capacidade contributiva é o motor operacional do princípio da igualdade na esfera tributária, tendo o condão, por isso mesmo, de realizar o próprio valor justiça.”. (COÊLHO, 2020, p. 116)

Por fim e não menos importante, o princípio que complementa o tema debatido neste liame é o de vedação ao confisco, previsto no sistema tributário nacional como uma das limitações constitucionais ao poder de tributar. Segundo a regra ínsita no art. 150, IV, da Constituição

Federal, “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco”. (BRASIL, 1988)

A Constituição da República de 1988, manifestada como fonte pilar de efeitos normativos da estrutura do Sistema Tributário Nacional, ao organizar as bases, instituiu as limitações ao poder de tributar, que se comparam aos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos. Entre as referidas limitações aflora o princípio da vedação ao tributo com efeito de confisco, precisamente expresso no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal da República da 1988.

Ao que cerne o seu pioneirismo, a Constituição Federal, traçou restrição e o alcance da competência tributária, permitindo o exercício da prerrogativa estatal de cobrar a parcela da riqueza dos contribuintes sem esbarrar em discussões acerca dos direitos e garantias fundamentais.

O problema mais difícil que se coloca é saber que sua transferência indicará a limitação da natureza da caducidade do imposto. A teoria entende que sacrificar a fonte de receita tributária será um limite intransponível, ou seja, para eliminar certos elementos tributáveis, a tributação não pode ser excessivamente onerosa, vez que é uma ferramenta do Estado para obter meios financeiros de desenvolvimento das atividades e não para divulgar herança privada, o que viola a Constituição Federal de 1988, expressa no artigo 170 e posteriores, sendo os princípios básicos para a gestão da ordem econômica.

3 A CRIAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO NA LEGISLAÇÃO

O imposto sobre transmissão causa mortis e doação é um dos impostos mais antigos da história da tributação, existindo vigésimas formas de relatórios de demanda sobre sua exigência em heranças e doações em Roma.

O imposto sobre transmissão de doações e morte (ITCMD) é um imposto cobrado pelo Brasil sobre heranças e doações recebidas. A Constituição Federal, mais precisamente, no artigo 155, inciso I e a Lei Tributária Nacional, entre o artigo 35 e o artigo 42 preveem esse imposto.

O artigo 155, I, da Constituição Federal compreende que os Estados e o Distrito Federal têm a competência de instituir impostos quanto aos bens imóveis e seus respectivos direitos, do Estado ou do Distrito Federal onde o bem se encontra.

O Contribuinte é o sujeito com obrigações tributárias, isto é, contribuintes responsáveis pelo cumprimento de suas obrigações principais. O artigo 42 da Lei Tributária Nacional estipula que o “contribuinte do Imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei”. (BRASIL, 1966). Portanto, conforme súmulas do Supremo Tribunal Federal, a condição de contribuinte pode assumir a forma prevista em lei:

Súmula 75: Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o Imposto de Transmissão Inter vivos, que é encargo do comprador. (STF, 1963)

Súmula 108: É legítima a incidência do Imposto de Transmissão Inter Vivos sobre o valor do imóvel ao tempo da alienação e não da promessa, na conformidade da legislação local. (STF, 1963)

De acordo com Leandro Paulsen “O contribuinte é aquele obrigado por lei a contribuir para as despesas públicas, vertendo recursos do seu patrimônio para o erário. ” (PAULSEN, 2020, p. 334)

Os contribuintes do ITCMD são herdeiros ou legatários, se a causa da transmissão se dá por *causa mortis*, conforme disposto no parágrafo único do artigo 35 do Código Tributário

Nacional, ou quaisquer das partes adstritas à doação, seja o doador ou donatário, na forma da lei. Assim, pode constar a figura do contribuinte na transmissão *causa mortis*, sendo o herdeiro legítimo ou legatário quando fruto de testamento, a teor do que dispõe o artigo 1.784 do Código Civil, no fideicomisso em se tratando de fiduciário, conforme disposto no artigo 1.951 do Código Civil, na doação, na pessoa do donatário, conforme disposto no artigo 538 e seguintes do Código Civil, e ainda, na cessão de herança ou de bem ou direito a título não oneroso, na pessoa do cessionário, conforme disposto no artigo 1.793 do Código Civil.

No entanto, a fim de proteger os contribuintes do abuso de poder por parte das entidades políticas, os legisladores estabeleceram algumas restrições ao estabelecimento de tais tributos de acordo com o artigo 150 da Constituição Federal.

No tocante ao artigo supra, é possível extrair as principais atividades descritas, que ficam vedadas a União, ao Estado, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo de outras garantias prestadas aos contribuintes, como, exigir ou aumentar o imposto sem previsão normativa; implementar tratamento desigual aos contribuintes na mesma situação, sendo proibida a discriminação com base na ocupação ou exercício ocupacional, independentemente de renda, título ou título legal de direitos; recolher impostos relacionados a eventos tributáveis ocorridos antes da promulgação da legislação tributária que houver instituído o aumento no mesmo exercício fiscal em que a lei haja sido publicada, estabelecida ou efetivado aumento; no prazo de noventa dias antes da data de promulgação ou aumento da lei, mas sujeito às disposições do parágrafo b; usar imposto de confisco, dentre outras. (BRASIL, 1988).

O ITCMD deve obedecer aos princípios da legalidade, da anterioridade e da anterioridade nonagesimal, especificamente preconizados no artigo 150, I e III, b e c da Constituição Federal de 1988.

Até a entrada em vigor da Constituição Federal, em 1988, o imposto sobre transmissão *causa mortis* e o imposto sobre transmissão *inter vivos*, eram de competência do estado, conforme preconizado no artigo 23, I, da Constituição Federal de 1969 e artigo 35 do Código Tributário Nacional.

De fato, a Constituição Federal de 1988 o cindiu e efetivamente o extinguiu, restando apenas a parte relativa à disseminação da morte e da causa da morte por meio de doações, de acordo

com o disposto no artigo 155, § 1º, sendo o restante do município, conforme artigo 156, b, ambos da Constituição Federal. Portanto não houve criação de impostos, mas uma simples implantação dos impostos existentes.

A tributação incide sobre o valor de quaisquer bens ou direitos transferidos que ocorra, por meio de herança legal ou testamentária, incluindo herança temporária ou por meio de doação, de acordo com o que preconiza os artigos 35 e 36 do Código Tributário Nacional.

O imposto incorrido está incluído na cisão do bem comum e é atribuído a um dos cônjuges, ou a qualquer herdeiro, excedendo respectivamente a respectiva parte ou ação na partilha ou decisão.

Os eventos operacionais do ITCMD são a transferência de bens e a doação de quaisquer bens ou direitos. Por outras palavras, sempre que os herdeiros adquiram bens (casas, apartamentos ou outros edifícios ou terrenos) por morte do proprietário, devem pagar os impostos à taxa fixada pelo seu estado. Além disso, quando houver doações em dinheiro ou outros itens entre pessoas, o ITCMD também deve ser calculado e recolhido.

Na impossibilidade de exigir do contribuinte o cumprimento de suas principais obrigações, ele responde coletiva ou individualmente por meio de ações interventivas ou responsáveis:

3.1 Competência Tributária

Os entes ou órgãos públicos possuem uma variedade de atribuições relacionadas inclusive na Constituição Federal da República de 1988, onde verifica-se a competência e aptidão para instituir e cobrar tributos, no âmbito da União, Distrito Federal, Estados e Municípios.

Segundo o entendimento de Eduardo Sabbag:

O princípio do federalismo (art. 60, § 4.º, I, da CF) delimitou entre as pessoas políticas o poder de tributar. A atribuição da competência tributária às pessoas jurídicas de direito público está prevista nos arts. 153 a 156 da CF, dividindo-se, entre elas, o poder de instituir e cobrar tributos. (SABBAG, 2020, p. 102)

O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação está disposto expressamente em normas constitucionais e infraconstitucionais, onde resta clara a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir tal imposto, precisamente preconizado no artigo 155, inciso I da Constituição Federal de 1988, veja-se: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos.” (BRASIL, 1988)

Entretanto, com o Código Tributário Nacional, recepcionado parcialmente com força de Lei Complementar, em acordo a Constituição Federal, restou prevista a competência dos Estados para instituição do ITCMD, precisamente no artigo 35 e seus incisos.

O poder de tributar é ato de soberania estatal outorgado pela Constituição, sendo certo que a distribuição desse poder entre os entes da Federação, com o objetivo de preservar o pacto federativo, enseja a competência tributária. (CARNEIRO, 2020, p. 367)

Nesse sentido, a competência para instituir e cobrar o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação é privativa dos Estados e Distrito Federal.

3.2 O ITCMD sobre o aspecto pessoal

O aspecto pessoal dos tributos procura definir os sujeitos da obrigação tributária, ou seja, o sujeito ativo que é considerado o responsável pela cobrança do tributo e o sujeito passivo, também denominado contribuinte, de quem se cobra o pagamento de quaisquer tributos.

O Código Tributário Nacional dispõe nos artigos 119 e 121 quem são os sujeitos da obrigação tributária, sendo o sujeito ativo a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação e o sujeito passivo a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. (BRASIL, 1966)

No caso do ITCMD, o sujeito ativo definido pelo artigo 155, inciso I da Constituição Federal da República de 1988 são os Estados-membros e o Distrito Federal, já o sujeito passivo, apesar de não ter previsão no ordenamento jurídico, quando relacionado a *causa mortis* serão os herdeiros/sucessores do *de cuius*.

Nesse sentido, o art. 1784 do Código Civil de 2002 estabelece que “Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.” (BRASIL, 2002). Há ainda outro sujeito passivo da obrigação tributária relativa ao ITCMD, quando se trata de doação, sendo preconizado pelo artigo 42 do Código Tributário Nacional que o “contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei”, restando definido que poderá ser o doador ou o donatário. Todavia, na hipótese de transmissão *causa mortis* este dispositivo não pode ser aplicado, tendo em vista que o *de cuius*, também denominado como doador na relação não pode ser o contribuinte de tal imposto.

3.3 O ITCMD sobre o aspecto material

O aspecto material do ITCMD está diretamente relacionado com a transmissão de bens móveis ou imóveis decorrentes de *causa mortis* ou doação.

Está inteiramente ligado ao fato gerador do imposto, expresso no artigo 155, inciso I da Constituição Federal de 1988, onde dispõe que ocorrerá a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos.

A transmissão dos bens móveis e imóveis do *de cuius* irá ocorrer com a sucessão, decorrente da morte, conforme preconiza o artigo 1.784 do Código Civil: “Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.” (BRASIL, 2002).

Todavia, de acordo com a formalidade, a transmissão dos bens somente irá ocorrer quando verificada a legitimidade dos herdeiros ou testamentários, onde será verificado o fato gerador, conforme dispõe o artigo 35 do Código Tributário Nacional. (BRASIL, 1966)

Sobre o aspecto material, Geraldo Ataliba dispõe que:

O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i. Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração. (ATALIBA, 2011, p. 106)

Concernente à doação, é um ato de liberalidade pelo qual o doador transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o donatário, que deve manifestar sua aceitação. Nesse sentido, parte importante da existência e concretização da doação é o mútuo consentimento das partes.

Conforme entendimento de Eduardo Sabbag, “a transmissão consiste na passagem jurídica da propriedade de bens ou direitos de uma pessoa para outra. Dá-se em caráter não oneroso pela ocorrência de morte (*causa mortis*) ou doação (ato de liberalidade). ” (SABBAG, 2020, p. 507)

Quanto ao objeto da transmissão, quais sejam, os bens e os direitos, em sentido amplo, um bem pode ser considerado como tudo que traz alguma satisfação, já um bem jurídico é toda coisa que pode ser objeto do direito.

Noutro giro, podem existir inúmeras definições do que são os direitos, mas de forma subjetiva, são consideradas as prerrogativas, vantagens que a lei proporciona a alguém. Por seu turno, para aplicação do ITCMD são considerados os direitos que possam ser transmitidos, em razão de *causa mortis* ou doação.

Nesse sentido, o aspecto material do ITCMD, embora amplo e complexo, consiste na consistência ou estado dos fatos geradores.

3.4 O ITCMD sobre o aspecto temporal

O aspecto temporal do ITCMD, como o próprio nome já identifica, é pertinente ao momento em que é efetivado o fato gerador, sendo de suma importância para a cobrança do imposto.

Para a transmissão *causa mortis*, considera-se efetivado o fato gerador com a abertura da sucessão, que ocorre justamente com a morte, conforme preconiza o artigo 1.784 do Código Civil, “Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.” (BRASIL, 2002).

No ordenamento jurídico conceitua-se duas espécies de morte, a real e a presumida, precisamente expressos nos artigos 6º e 7º do Código Civil. A morte real é o fim da pessoa natural, é atestada por médico, dada a morte encefálica.

De acordo com Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho:

Em geral, a parada do sistema cardiorrespiratório com a cessação das funções vitais indica o falecimento do indivíduo. Tal aferição, permeada de dificuldades técnicas, deverá ser feita por médico, com base em seus conhecimentos clínicos e de tanatologia, sendo mais utilizada, nos dias de hoje, dado o seu caráter irreversível, como critério científico para a constatação do perecimento, a morte encefálica. (GAGLIANO e PAMPLONA FILHO, 2020, p. 144)

Quanto a morte presumida, o Código Civil preconiza na redação final do artigo 6º que presume-se a morte, quanto aos ausentes e em seu artigo 7º que poderá a morte presumida ser declarada, sem decretação de ausência, caso seja extremamente provável a morte de quem estava em perigo de vida ou até mesmo de alguém desaparecido em campanha ou feito prisioneiro, não aparecer em até dois anos após o fim da guerra. (BRASIL, 2002).

De acordo com Gagliano e Pamplona Filho (2020, p. 145), a ausência no caso da morte presumida é “um estado de fato, em que uma pessoa desaparece de seu domicílio, sem deixar qualquer notícia. ”

Com essa espécie de morte, ocorre a abertura da sucessão provisória, que também enseja o recolhimento do ITCMD, como definido pelo entendimento da Súmula 331 do Supremo Tribunal Federal: “É legítima a incidência do imposto sobre transmissão "*causa mortis*" no inventário por morte presumida. (STF, 1962).

No caso de doação, o aspecto temporal será reconhecido a partir da transmissão efetiva do bem ou direito. Para os bens móveis irá ocorrer com a entrega do bem, conforme preconiza o artigo 1.267 do Código Civil: “A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição. “ (BRASIL, 2002).

De acordo com Eduardo Sabbag (2020) no caso da transmissão de bens imóveis, o aspecto temporal será definido pelo momento do registro da escritura de transmissão, haja vista que nesse momento a transmissão surte efeito a terceiros. Há os que defendem a ideia de que o

fato gerador do ITCMD deveria tomar por base todas as formalidades relacionadas transmissão, desde a lavratura da escritura até o registro.

3.5 O ITCMD sobre o aspecto espacial

O aspecto espacial do ITCMD está diretamente interligado ao local onde será cobrado o imposto, onde irá ocorrer o fato gerador da obrigação tributária. O ITCMD possui divisões quanto ao aspecto espacial, quando se trata de bens imóveis e seus respectivos direitos e bens móveis, títulos e créditos, conforme disposto no §1º do artigo 155 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Para Eduardo Sabbag (2020), no caso de bens imóveis e respectivos direitos, o imposto compete ao Estado da situação do bem ou ao Distrito Federal, conforme preconizado no artigo 155, §1º, inciso I, da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Já no caso de bens móveis, títulos e créditos, o imposto caberá ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou ainda onde for o domicílio do doador ou ao Distrito Federal, conforme disposto no artigo 155, §1º, inciso II da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Caso o doador possuir domicílio no exterior ou se o *de cujus* possuía bens ou era domiciliado no exterior e teve seu inventário processado lá, caberá definição através de Lei Complementar, conforme dispõe o artigo 155, §1º, inciso III, alíneas 'a' e 'b' da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

3.6 O ITCMD na legislação mineira

O imposto sobre transmissão de morte e doação (ITCMD) está previsto no artigo 155, I, da Constituição Federal de 1988. Em Minas Gerais, o ITCMD é regido pela Lei Estadual nº 14.941/2003 e regulamentado pelo Decreto Estadual nº 43.981/05 (RITCD).

Atualmente, a alíquota do imposto estadual é de 5% (cinco por cento) sobre o valor obre o valor total fixado para a base de cálculo dos bens e direitos recebidos em doação ou em face de transmissão causa mortis, conforme preconizado no artigo 10 da Lei 14.941/03.

A Lei 14.941/03 disciplinou o principal fato gerador do ITCMD em seu artigo 1º, observe o dispositivo: “O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD - incide: I - na transmissão da propriedade de bem ou direito, por sucessão legítima ou testamentária;” (MINAS GERAIS, 2003)

O documento que comprova a legitimidade do ITCMD é o Certificado de Pagamento/Isenção do ITCMD emitido pela Secretaria Estadual da Fazenda de Minas Gerais. Para calcular o imposto a pagar, ou seu abatimento, deve-se verificar a legislação vigente à época do fato gerador. Se os impostos não forem cobrados no prazo prescrito em lei, multas e juros serão cobrados sobre os atrasos, sem afetar os impostos e procedimentos legais aplicáveis.

No caso de transmissão *causa mortis*, o ITCMD no estado de Minas Gerais incidirá sobre bens imóveis situados no Estado e respectivos direitos, bens móveis, inclusive semoventes, direitos, títulos e créditos e direitos a eles relativos conforme §1º do artigo 2º da Lei 14.941/03, nos casos em que o inventário ou arrolamento se processarem no estado de Minas Gerais, conforme disposto no §2º, inciso III do artigo 2º da Lei 14.941/03 ou o herdeiro ou legatário for domiciliado no estado, e se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no estado, conforme preconizado no §2º, inciso IV do artigo 2º da Lei 14.941/03, sendo legítima a incidência do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* no inventário por morte presumida.

No caso de doações, o ITCMD no estado de Minas Gerais incidirá sobre bens imóveis situados no estado e respectivos direitos, bem móveis, inclusive semoventes, direitos, títulos e créditos e direitos a eles relativos, nos casos em que o doador tiver domicílio no Estado, o doador não possuir residência ou domicílio no País e o donatário for domiciliado no Estado, conforme disposto no §1º do artigo 2º da Lei 14.941/03, bem como nos incisos I e II do §2º do mesmo dispositivo legal.

Ressalta-se que na disseminação por meio de doações, a hipótese de incidência inclui a partilha de bens da sociedade conjugal e da união estável sobre o montante que exceder à meação, conforme preconizado no inciso IV do artigo 2º da Lei 14.941/03.

O prazo para o pagamento do ITCMD encontra-se regulamentado no artigo 13, da Lei 14.941/03 (MINAS GERAIS, 2003), sendo que no caso de transmissão causa mortis terá o prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da abertura da sucessão.

Para a doação de bem, título ou crédito que se formalizar por escritura pública, o prazo para pagamento do ITCMD será antes da lavratura da escritura pública, conforme disposto no artigo 13, inciso II, alínea 'a' da Lei 14.941/03. Quanto a doação de bem, título ou crédito que se formalizar por escrito particular, o prazo será de até 15 (quinze) dias contados da data da assinatura, conforme disposto no inciso VI do artigo 13 da Lei 14.941/03.

Nas transmissões por doação de bem, título ou crédito, o prazo será de até 15 dias contados da ocorrência da doação, conforme disposto no inciso VIII do artigo 13 da Lei 14.941/03.

Por fim, quando ocorrer a cessão de direitos de forma gratuita, o prazo poderá incidir em duas hipóteses, antes da lavratura da escritura pública, se tiver por objeto bem, título ou créditos determinados ou 180 (cento e oitenta) dias contados da data do óbito e ou abertura da sucessão, quando a cessão se formalizar nos autos do inventário, mediante termo de desistência ou de renúncia com determinação de beneficiário, conforme disposto no artigo 13, inciso VII, alíneas 'a' e 'b' da Lei 14.941/03.

Nesse sentido, o Estado de Minas Gerais possui a legislação própria quanto a incidência, não incidência, prazos, alíquotas, entre outras informações relacionadas ao ITCMD, auxiliando o contribuinte em situação de transmissões *causa mortis* e doação.

Quanto ao objeto da transmissão, quais sejam, os bens e os direitos, em sentido amplo, um bem pode ser considerado como tudo que traz alguma satisfação, já um bem jurídico é toda coisa que pode ser objeto do direito.

Noutro giro, podem existir inúmeras definições do que são os direitos, mas de forma subjetiva, são consideradas as prerrogativas, vantagens que a lei proporciona a alguém. Por seu turno, para aplicação do ITCMD são considerados os direitos que possam ser transmitidos, em razão de *causa mortis* ou doação.

Nesse sentido, o aspecto material do ITCMD, embora amplo e complexo, consiste na consistência ou estado dos fatos geradores.

4 O IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS OU DOAÇÃO

Previamente à promulgação da Constituição Federal de 1988, as transmissões *causa mortis* e *inter vivos* sujeitavam-se ao mesmo imposto, de competência dos Estados. Com a Carta Magna de 1988, foi estabelecida uma divisão da competência.

A transmissão, quando decorrente de evento *causa mortis* ou não oneroso entre pessoas, de bens móveis ou imóveis ficou na competência estadual e do Distrito Federal, a transmissão *inter vivos* e de caráter oneroso de bens imóveis, por sua vez, restou aos Municípios sua tributação. (SABBAG, 2020, p. 463)

O Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* ou Doação (ITCMD) é um tributo “dotado essencialmente de função fiscal, pois sua arrecadação atende a finalidades arrecadatórias.” (MAZZA, 2019, p. 667)

O ITCMD é tratado nos artigos 35 a 42 do Código Tributário Nacional e pela Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso I e parágrafo 1º, que atribui competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir imposto sobre “transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos”. (BRASIL, 1988)

O inerente regulamento constitucional define o campo de incidência de tal tributo, que é referente à passagem jurídica da propriedade ou de bens e direitos de uma pessoa para outra, em caráter não oneroso, seja em razão da morte ou por meio de doação.

4.1 Características do ITCMD

O ITCMD, como qualquer outro tributo ou imposto possui características específicas, a respeito do marco temporal e espacial de ocorrência do fato gerador, a pessoa do contribuinte, principalmente por se tratar de duas hipóteses de incidência, *causa mortis* ou doação, e ainda sobre a competência do sujeito ativo da relação tributária, a depender do local de ocorrência do fato gerador.

Assim, a hipótese de incidência do ITCMD, ou seja, seu fato gerador, é “a transmissão (mudança de titularidade), ocorrida através dos dois fatos jurídicos mencionados (*causa*

mortis ou doação), isso relativamente a bens de qualquer natureza (móveis ou imóveis) a teor do que dispõe o artigo 155, inciso I da Constituição Federal e artigo 35 do Código Tributário Nacional. Portanto, de acordo com a hipótese de taxa de ocorrência, excluem-se as transferências de propriedade de bens com onerosidade.

Determinam os artigos 114 e 116 do Código Tributário Nacional, que o fato gerador da obrigação principal é a situação definida na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência e considera-se ocorrido o fato gerador, ao se tratar de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem circunstâncias materiais necessárias que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios ou, tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída nos termos do direito aplicável. (BRASIL, 1966)

Logo, em relação ao imposto *causa mortis*, ocorrido o evento morte, que é uma típica situação de fato, tem-se por verificado o fato gerador, advindo daí a correlata obrigação de pagar o tributo, nos moldes do disposto nos artigos 114 e 116 do CTN.

Dispõe o artigo 1.784 do Código Civil que, “aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários” (BRASIL, 2002). Com a ocorrência da morte, há a abertura da sucessão que é a transmissão da herança aos herdeiros ou legatários, logo, constatada a morte, os bens e direitos do *de cuius* são transmitidos de imediato aos herdeiros e ou legatários.

Neste sentido, no que diz respeito à hipótese de transmissão *causa mortis*, afirma Claudio Carneiro:

A morte é considerada pelo direito como um evento futuro e incerto e quando da sua ocorrência aplica-se o princípio do *saisine*, que implica a transferência imediata dos bens do falecido aos seus sucessores com o evento morte, ou seja, com a morte considera-se aberta a sucessão. (CARNEIRO, 2020, p. 612)

Em outras palavras, o fato gerador do ITCMD é a transmissão de bens do *de cuius* aos seus herdeiros legítimos ou testamentários, o que pode ocorrer por meio da herança ou do testamento.

Portanto, a morte tem uma série de efeitos, entre os quais cita-se as mudanças na posse dos bens que antes pertenciam ao sujeito que faleceu, transformando-se em simples fatos naturais a fatos jurídicos.

Deve-se acrescentar que, em caso de ocorrência da transferência *causa mortis*, os bens do *de cuius* serão transferidos para seus herdeiros (legítima) ou legatários (via testamento), operando-se automaticamente, desde o momento do óbito. Portanto, para o herdeiro ser dono do território e da propriedade dos bens do falecido, as formalidades são dispensáveis, tendo em vista que basta a ocorrência do evento morte para que os bens sejam transferidos aos herdeiros e legatários.

Vale ressaltar que o que inicialmente foi repassado foi a chamada propriedade indireta, ou seja, propriedade e direitos de domínio, pois a propriedade direta pertence ao administrador temporário, e a pessoa que efetivamente possuía o imóvel quando do óbito do *de cuius*, conforme artigo 613 do Novo Código de Processo Civil.

Dessa forma, apenas ocorre a entrega efetiva dos bens aos sucessores após a partilha. De acordo com Euclides de Oliveira e Sebastião Amorim “A partilha vem a reboque, na complementação do inventário, quando os bens são distribuídos entre os sucessores do falecido, adjudicando-se as respectivas quotas da herança. ” (AMORIM e OLIVEIRA, 2020, p. 234)

No tocante à transmissão por meio da doação, o artigo 538 do Código Civil, considera a doação como um contrato que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra. (BRASIL, 2002)

Dessa forma, tal transmissão tem como característica a passagem de um bem pertencente ao doador para o donatário, em caráter não oneroso, sendo imprescindível que haja a aceitação do sujeito que receberá o bem.

De acordo com Euclides de Oliveira e Sebastião Amorim:

A doação dá-se por ato *inter vivos* e pode ocorrer também no processo de inventário, por atos de alienação gratuita do direito à herança, como na cessão de direitos hereditários, na renúncia imprópria, de caráter translativo, e na partilha diferenciada,

em que se atribui ao cônjuge sobrevivente ou a qualquer dos herdeiros quinhão maior do que o devido, sem que efetuada reposição. (AMORIM e OLIVEIRA, 2020, p. 306)

O ITCMD não se sujeita apenas a transferência da propriedade de bens imóveis, mas também com relação aos direitos reais a eles relativos, exceto os direitos reais de garantia, como por exemplo o penhor, anticrese e hipoteca, conforme o disposto no artigo 35 do Código Tributário Nacional.

Outrossim, pertence à hipótese de incidência do ITCMD a transmissão de bens móveis e de direitos a eles relativos, conforme disposto no artigo 155, II da Constituição Federal, sendo aqueles definidos pelo Código Civil, em seu artigo 82 como “os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social.” (BRASIL, 2002), desde que sejam doados ou transmitidos por herança.

Quanto ao momento de ocorrência do fato gerador, o fato gerador do ITCMD no caso de herança ou legado, que é a transmissão de bens móveis ou imóveis, a ocorrência do fato gerador é concretizada no exato momento do óbito do *de cuius*, a teor do que dispõe o artigo 1.784 do Código Civil.

Constitui também fato gerador do ITCMD a transmissão *inter vivos* por meio de doação, ou seja, a título não oneroso, ocorrendo a concretização do fato gerador quanto à doação extrajudicial de bem móvel, com a tradição e de bem imóvel com o registro do negócio jurídico perante órgão competente. (MAZZA, 2019, p. 668)

Assim, com relação à *causa mortis*, o evento morte define a imediata abertura da sucessão, logo, quando ocorre a morte, a herança torna-se automaticamente parte dos bens dos herdeiros e pode ser usada à disposição deste.

Essa construção justifica-se porque a existência da pessoa natural termina com a morte, conforme dispõe o artigo 6º do Código Civil, deixando de ser sujeito de direitos e obrigações, transmitindo aos seus herdeiros os bens móveis e imóveis e direitos reais inerentes a estes.

Como a titularidade patrimonial não admite solução de continuidade, os bens não podem ficar sem dono um minuto sequer. Ainda que sejam vários os herdeiros, a herança não se transmite somente aos herdeiros legítimos, conforme preconiza o artigo 1.829 do Código Civil. Os herdeiros testamentários também se tornam titulares dos bens da herança, conforme disposto no artigo 1.784 do Código Civil. Tanto uns quanto outros recebem cotas ideais.

Os legatários recebem somente o bem que lhe foi destinado, conforme o disposto no testamento. Por isso, pode ser considerado como ‘herdeiro’ a título singular.

De acordo com o entendimento de Oliveira e Amorim (2020, p. 306), “o imposto causa mortis tem incidência específica sobre a herança. Por herança, entende-se a parte dos bens do falecido que é transmitida aos sucessores legítimos ou testamentários, tanto nos casos de morte como de ausência (sucessão provisória).

Ressalta-se que o herdeiro não precisa nem mesmo saber da morte do sujeito de quem vai herdar o bem para obter a propriedade destes, nem requer qualquer prova para aceitar a titularidade do acervo hereditário, tendo em vista que tal aceitação da herança poderá ocorrer de forma tácita, com a mera prática de atos próprios da qualidade de herdeiro, a teor do que dispõe o artigo 1.805 do Código Civil. (BRASIL, 2002)

Todavia, é assegurado ao herdeiro a renúncia à herança, sendo que a transmissão não será verificada ou concluída quando o herdeiro praticar tal direito, conforme prevê o artigo 1.804, parágrafo único do Código Civil. Porém, a renúncia do herdeiro deverá constar expressamente de instrumento público ou termo judicial. (BRASIL, 2002)

O recebimento da herança está sujeito à condição de aceitação ou renúncia, na qual, a renúncia, precisa constar expressamente de instrumento público ou termo judicial, sendo irrevogável tal ato, a teor do que dispõem os artigos 1.806 e 1.812 do Código Civil. O quinhão do herdeiro renunciante retorna ao acervo hereditário e transmite-se aos demais sucessores, nos casos de sucessão legítima, conforme preconiza o artigo 1.810 do Código Civil.

Na hipótese de renúncia à herança o herdeiro, inclusive quando esta se dá em favor de todo o espólio, de todo o monte ou de todos os outros herdeiros, não haverá a incidência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação. Deste modo, conforme aduz Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho:

Ora, se o herdeiro simplesmente abdica da sua quota hereditária, operando a renúncia propriamente dita, estudada no capítulo anterior, será, como vimos, excluído da relação sucessória, não havendo espaço para se falar em incidência de imposto de transmissão mortis causa. É o que se dá quando “renuncia em favor de todo o espólio”, “de todo o monte” ou em favor “de todos os outros herdeiros”. Não há, no caso, incidência do mencionado imposto estadual. (GAGLIANO e PAMPLONA FILHO, 2019, p. 131)

Porém, caso o herdeiro renuncie à herança em favor de outro herdeiro, o que se denomina como renúncia translativa, eis que ainda que o herdeiro alegue estar renunciando em favor de terceiro, a realidade é que este aceita a sua quota parte na herança, e transmite-a a outra pessoa, havendo assim dupla incidência tributária, uma pela *causa mortis*, por ser herdeiro legítimo e outra pela transmissão *inter vivos* de seus direitos, tratando-se de hipótese não onerosa. (GAGLIANO e PAMPLONA FILHO, 2019, p. 132)

Portanto, os herdeiros possuem a opção de não aceitação da herança, podendo renuncia-la. Logo, não podem atuar como titulares do patrimônio recebido, uma vez que somente será considerado como efetivo herdeiro, aquele que realizar a aceitação expressa ou tácita, comportando-se como titular da herança, sem que depois possa repudiá-la.

A formalização da transmissão da propriedade de bens móveis ou imóveis ocorre através do processo de inventário, e no decorrer deste, seguindo os trâmites legais, o imposto sobre transmissão é lançado pela autoridade competente, e devidamente recolhido pelos interessados, podendo ser os herdeiros e legatários no caso da transmissão *causa mortis* e o donatário na hipótese de doação, logo, somente após finalizado o processo de inventário procede-se ao registro, no caso de bens imóveis.

No tocante à herança, importa mencionar que esta é o conjunto de patrimônios deixados pelo falecido, ou *de cuius*. Para Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho o patrimônio “não se confunde com o mero conjunto de bens corpóreos, mas sim com toda a gama de relações jurídicas (direitos e obrigações de crédito e débito) valoráveis economicamente de uma pessoa, natural ou jurídica.” (GAGLIANO e PAMPLONA FILHO, 2019, p. 55)

O imposto incide sobre o acervo sucessório, ou seja, sobre a integralidade do patrimônio do *de cuius*. O conceito de patrimônio é ativo menos passivo, portanto, o imposto sobre transmissão tem como base de incidência somente o saldo patrimonial positivo, sendo que o herdeiro não responde por encargos superiores às forças da herança, conforme preconizado no artigo 1.792 do Código Civil. Para efeito de cálculo do imposto, é necessário subtrair do valor do acervo sucessório o passivo, ou seja, as dívidas do falecido.

Assim, o imposto deve incidir unicamente sobre a herança líquida, descontadas as dívidas do *de cuius* e do espólio, bem como as despesas do inventário, tais como custas processuais, taxa judiciária e honorários advocatícios do procurador do inventariante, conforme dispõe o Capítulo III do Código Civil, que trata do pagamento das dívidas.

No que se refere a definição do sujeito passivo, a Constituição Federal parece não tratar desse assunto em razão da legislação infra legal, que define livremente os contribuintes do ITCMD.

Dessa forma, tratando-se de herança, logicamente deve ser contribuinte o herdeiro, ou legatário. Tratando-se de doação, o contribuinte pode ser, em princípio, tanto o doador quanto o donatário.

Já no que diz respeito ao sujeito ativo do ITCD, a Constituição Federal outorga esta competência aos Estados e ao Distrito Federal, no qual ocorrer o fato gerador, conforme disposto no artigo 155, inciso I.

O cálculo do ITCMD é feito mediante a aplicação de uma alíquota, que varia entre 1% e 8%, sendo que a alíquota máxima de 8% (oito por cento) foi definida pelo Senado Federal através da Resolução nº 9/92, a teor do que dispõe o artigo 155, §1º, IV da Constituição Federal, cabendo ao legislador ordinário de cada Estado e do Distrito Federal adotar as referidas alíquotas.

A alíquota de 1% a 8% será aplicada sobre o valor venal dos bens ou direitos transmitidos e da doação, conforme disposto no artigo 35 do Código Tributário Nacional. De acordo com Sabbag (2020, p. 509), tal valor venal representará o valor de mercado do bem.

O valor de mercado do bem pode ser explicado a partir da premissa de que, o bem será avaliado de acordo com a prática de valores do mercado, ou seja, por qual valor bens semelhantes estão sendo frutos de negociações de compra e venda por exemplo.

Cada Estado ou Distrito Federal possui a competência para determinar a alíquota que será aplicada para cálculo do imposto, sendo que alguns estabelecem uma alíquota exclusiva de 4%, outros aplicam uma alíquota de 4% para as transmissões *causa mortis* e de 2% para as doações, enquanto outros aplicam a progressividade da alíquota nas transmissões decorrentes da morte.

Para que o pagamento deste tributo possa ser requerido, é necessário que o ITCMD seja exigível, o que demanda a realização do procedimento de lançamento, o que é em regra é feito através de declaração, ou seja, o contribuinte declara para o fisco os bens e direitos que são sujeitos da transmissão, seja *causa mortis* ou através de doação, e assim o órgão competente realiza o cálculo do imposto com base nas informações prestadas e notifica o contribuinte para que efetue o pagamento do imposto.

De acordo com Hugo de Brito Machado Segundo (2019, p. 424), a forma de lançamento do ITCD depende do que dispuser cada lei estadual. Em regra, porém, o mesmo se dá *por declaração*. O contribuinte fornece à autoridade todos os elementos de fato necessários ao cálculo do imposto, sendo depois notificado da feitura do lançamento, para pagá-lo.

Conforme bem aplicado por Hugo de Brito Machado Segundo, a forma de lançamento do ITCD depende do que dispuser cada lei estadual, bem como quanto a hipótese de inventário e partilha, sendo que da mesma forma que poderá ser feito por declaração, também poderá ser feito por homologação, sendo que o contribuinte fará o recolhimento do imposto e a Fazenda Pública deverá homologá-lo ou informa-lo de qualquer diferença havida no prazo de 5 (cinco) anos, sob pena de decair o seu direito de recebimento do crédito tributário.

No inventário administrativo e no arrolamento de bens de pequeno valor, o contribuinte deverá recolher o valor do imposto, sendo esta a hipótese de lançamento por homologação, a teor do que dispõe o §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Já no inventário judicial, como o cálculo do imposto leva em consideração as primeiras declarações apresentadas pelo inventariante, a teor do que dispõe o artigo 618, inciso III do Código de Processo Civil, onde contém a especificação dos bens móveis e imóveis e seus respectivos valores, estar-se diante da modalidade de lançamento por declaração, conforme disposto no artigo 147 do Código Tributário Nacional, sujeitando-se, assim, ao prazo decadencial de 5 (cinco) anos contido no artigo 173 do mesmo diploma legal.

Como explicitado anteriormente, a decadência em matéria tributária consiste na inércia das autoridades fiscais, pelo prazo de cinco anos, para efetivar a constituição do crédito tributário, tendo por início da contagem do tempo o instante em que o direito nasce. Permanecendo inertes as autoridades fiscais, ou seja, não tomando qualquer iniciativa no sentido de efetuar o lançamento do tributo, ocorre a perda do direito de agir, com a fluência do prazo decadencial.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 150, parágrafo 4º, e artigo 173, estipula o prazo de cinco anos para o sujeito ativo da relação tributária - no caso do ITCD, os Estados e o Distrito Federal - efetuar o lançamento do tributo, sendo que este se trata de um prazo decadencial. (BRASIL, 1966)

O início da contagem do prazo para constituição do crédito tributário, sob pena de decadência deste, em regra, é fixado de acordo com o tipo de lançamento a que o tributo está submetido, ou então, em razão de determinados eventos estabelecidos em lei. No caput do artigo 173 do Código Tributário Nacional está contemplada a decadência, bem como os incisos do mencionado artigo abrangem, de forma geral, o início da contagem do prazo decadencial do direito do Estado em efetuar o lançamento tributário, veja-se:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (BRASIL, 1966)

Conforme mencionado em momento anterior, em uma análise inicial, entende-se que, no lançamento por declaração, “o contribuinte fornece à autoridade todos os elementos de fato

necessários ao cálculo do imposto, sendo depois notificado da feitura do lançamento, para pagá-lo. “ (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 424)

Assim, considera-se que o ITCDD é lançado por declaração, conforme a definição constante no artigo 147 do Código Tributário Nacional, o que não impede, contudo, que o lançamento seja efetuado de ofício quando houver valores não pagos, no caso de fatos geradores terem sido omitidos da autoridade fiscal.

Destarte, conforme menção prévia, o marco inicial do prazo decadencial dá-se no exercício seguinte àquele em que ocorreu o óbito, que é o fato gerador do tributo, possuindo a Fazenda Pública o prazo de cinco anos após o advento deste termo para constituir o crédito, conforme preconiza o supracitado artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

No entanto, não é entendimento pacífico da doutrina e da jurisprudência a aplicação do artigo supracitado para definir o marco inicial de contagem do prazo decadencial do ITCDD no que diz respeito a bens transmitidos em decorrência da morte.

4.2 Da decadência

A decadência é a causa do desaparecimento do crédito tributário por meio do qual se extingue o vínculo jurídico em razão do decurso do tempo, antes de ter sido efetuado o procedimento de lançamento.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado, entende-se a decadência como a extinção da relação jurídica obrigacional tributária entre o Fisco e o contribuinte pelo decurso de determinado tempo sem que a Fazenda Pública exerça o direito de constituir o crédito tributário. (MACHADO, 2015, p. 223)

Portanto, o término do período de decadência de cinco anos acarretará para a Fazenda Pública a consequência da perda do prazo para levar a efeito o lançamento, impossibilitando ser efetivado o crédito tributário, ou seja, o referido crédito será extinto, conforme preconiza o artigo 156, inciso V do Código Tributário Nacional.

Para definir melhor o conceito de decadência, é necessário distinguir esta do instituto da prescrição, pois ambos são elencados como motivos do desaparecimento das relações jurídicas tributárias ao longo do tempo.

Para conceituar a prescrição e a decadência é necessário que se trate a respeito do direito subjetivo e direito potestativo. O direito subjetivo é o direito de exigir de outrem uma pretensão ou obrigação, que deverá ser exercida dentro do prazo prescricional. Quanto ao direito potestativo, é o direito de exercer um poder, sem que outra parte tenha que se obrigar a algum tipo de prestação, apenas se sujeitando ao direito do outro, computando-se o prazo decadencial.

Assim, a figura da prescrição, prevista no artigo 189 do Código Civil, trata a respeito da violação de um direito, o que gera a possibilidade de exigir uma pretensão ou uma obrigação, contada do ato de violação do direito.

A decadência, por sua vez, é contada a partir da data de surgimento do direito potestativo, não havendo que se falar em normas que impedem, suspendem ou interrompem o prazo como acontece com a prescrição, a teor do que preconiza o artigo 207 do Código Civil.

De acordo com Cristiano Chaves de Farias, Luciano Figueiredo, Marcos Ehrhardt Jr., Wagner Inácio Freitas Dias

Na teoria dos fatos jurídicos, os institutos da prescrição e da decadência são enquadrados na categoria dos atos-fatos jurídicos, pois o suporte fático de ambos é constituído de forma semelhante, mediante a inação (=inercia) do titular da pretensão em exercê-la durante certo lapso de tempo definido pelo sistema jurídico. (...). Neste diapasão, a prescrição teria seu início no momento em que o direito é violado, referindo-se a direitos prestacionais, ao contrário da decadência, instituto no qual ação e direito tem origem comum, referindo-se, pois, a direitos potestativos. Enquanto a prescrição resulta exclusivamente da lei, a decadência pode ter como fonte a lei (decadência legal) ou a vontade das partes (contrato e testamento) — a denominada decadência convencional. (FARIAS, FIGUEIREDO, EHRHARDT JR., DIAS, 2018, p. 278)

Pode-se então afirmar que a distinção entre a prescrição e a decadência é que na primeira decorre o prazo para exigir um direito, e na segunda decorre o prazo para pleitear o próprio direito.

Em síntese, a decadência se configura sob a extinção do direito pela omissão do seu responsável quando a sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de sua atividade dentro de um período estipulado, e este findou sem que a atividade tenha sido analisada. Depreende-se da falência da relação jurídica pela ausência de atividade dentro do período temporal que havia sido predestinado para tal função, em razão do responsável titular do direito não ter gozado do seu poder de ação dentro do lapso temporal estabelecido em seu favor.

Ao que ocorre entre a prescrição e decadência, a primeira ataca a ação e não o direito, o qual se finaliza somente por via de consequência, no tempo que a decadência atinge diretamente o direito.

No liame, diferente da prescrição, das quais as causas interruptivas têm previsão no parágrafo único e seus incisos, do artigo 174 do Código Tributário Nacional, a decadência não é suspensa nem tão pouco tem sua interrupção efetivada.

4.2.1 Modalidades de lançamento da decadência

A decadência e a prescrição são institutos de suma importância, nos procedimentos e lançamentos dos tributos e impostos no Sistema Tributário.

Em questões relacionadas ao direito tributário, é prescricional o prazo para que se ajuíze a ação de execução fiscal, sendo este de 05 (cinco) anos, caso o sujeito passivo não tenha pago o valor referente ao crédito tributário, pretendendo a reparação do crédito, a teor do que dispõe o artigo 174 do Código Tributário Nacional. Somente depois de formalmente estabelecida a relação jurídica tributária, é possível tomar medidas de execução tributária, sendo que, com a ocorrência da prescrição, a Fazenda Pública perde o direito de cobrar os créditos tributários no prazo de 5 (cinco) anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem, de acordo com o artigo 1º do Decreto nº 20.910 de 6 de janeiro de 1932.

Entretanto, o inciso II do artigo 173 do Código Tributário Nacional, prevê hipótese em que o início do prazo decadencial é postergado, referindo-se ao genuíno caso de interrupção deste, indo a favor do texto do caput do mencionado artigo, uma vez que remonta a ideia de que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos,

contado da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (BRASIL, 1966), significando dizer que faz retroagir à data da decisão anulatória do lançamento anterior a contagem do prazo decadencial.

É importante salientar que não se trata de uma decisão judicial, e sim, decorre de um processo administrativo, dado que, para que houvesse a primeira seria preciso que o crédito já estivesse constituído, o que acarretaria em decadência.

Referente ao instituto da decadência, é possível analisar que o decurso do prazo decadencial extingue um direito, impedindo assim o nascimento do crédito tributário, pelo qual a Fazenda Pública deveria lança-lo. Assim, o Código Tributário Nacional, incluiu a decadência como uma das formas de extinção do crédito tributário, especificamente em seu artigo 156, afirmando assim, que a decadência extingue algo que ela própria impediu que nascesse, a teor do disposto no artigo 173 do CTN.

Assim, deve haver o lançamento tributário para que o fisco possa cobrar o seu crédito tributário, tendo em vista a hipótese de decadência do direito de constituição de tal crédito.

Neste sentido, Claudio Carneiro esclarece que, “o lançamento tributário é imprescindível para a cobrança do crédito, pois sem ele não há que se falar em crédito tributário, em virtude da possibilidade de ocorrer decadência.” (CARNEIRO, 2020, p. 633)

Com isso, a decadência, no período em que se configura extintiva do crédito tributário, impossibilita o lançamento do tributo, ou seja, atinge o próprio direito à constituição do crédito.

No entendimento acerca do assunto, observa Eduardo Marcial Ferreira Jardim:

A decadência simboliza fórmula extintiva da obrigação consistente na perda do direito, por parte do sujeito ativo, no sentido de efetuar o lançamento, em virtude de sua inércia dentro de um dado espaço de tempo. (...) Ao cuidar do assunto, o Código utilizou a censurável terminologia “constituir o crédito”, em vez de empregar a fraseologia “formalizar o crédito”. Reprochamos a linguagem “constituir o crédito”, que, a nosso pensar, está a aludir implicitamente ao lançamento, o qual seria o meio da respectiva constituição do crédito tributário. (JARDIM, 2019, p. 486)

Com a finalidade de precisar o momento em que se analisa a ocorrência da decadência, resultando na anulação do direito de constituir o crédito, importa tornar-se definido o termo inicial do prazo decadencial. A referência da decadência tributária é responsável por dar início a controvérsias quanto ao marco inicial de sua contagem, vez que há dois regulamentos principais previstos no Código Tributário Nacional que estabelecem o momento inicial da contagem do prazo decadencial a do parágrafo 4º do artigo 150 e do artigo 173.

Assim, observa-se que há uma extensa discussão, tanto na doutrina como na jurisprudência, em relação ao termo inicial da contagem do prazo decadencial, tornando-se primordial demonstrar os posicionamentos existentes na jurisprudência pátria. Outro ponto que merece destaque é o da definição do termo inicial do prazo decadencial de acordo com a modalidade de lançamento.

Em regra, aplica-se o disposto no inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional, que estabelece que “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (BRASIL, 1966).

Sendo assim, aplicando-se esta regra, o Fisco poderá realizar o lançamento do crédito tributário em cinco anos, visto que, para começar a fluir o prazo decadencial, se faz necessário que tenha início o próximo exercício financeiro, que ocorre no dia 1º de janeiro de cada ano. Por consequência, a contagem do prazo de cinco anos iniciará em 1º de janeiro do ano seguinte àquele em que poderia ter sido efetivado o lançamento.

Esse preceito é aplicado nas hipóteses que versam o lançamento de ofício ou por declaração, podendo o termo inicial da contagem do prazo ser antecipado caso a Fazenda Pública pratique atos que visam preparar o lançamento, dando início a constituição do crédito tributário pela notificação do sujeito passivo de qualquer dessas medidas, entre o momento da configuração do fato gerador e o início do prazo decadencial, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

Enfim, relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a sistemática para definição do marco inicial do prazo decadencial encontra-se prevista no parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, o qual fixa o dia inicial como o da ocorrência do fato

gerador da obrigação respectiva, sendo que expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se manifeste, será considerado homologado e extinto o crédito tributário, excetuando as hipóteses de dolo, fraude ou simulação. (BRASIL, 1966)

Afirma Paulsen (2020, p. 447) que o art. 150, § 4º, é uma regra específica para os casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que o contribuinte tem a obrigação de ele próprio, verificar que o fato gerador ocorreu, calcular o montante devido e efetuar o pagamento, sujeitando-se a fiscalização posterior.

Nesse sentido, ultrapassado o prazo de 5 (cinco) anos para constituição do crédito tributário, e não se manifestando a Fazenda Pública, além de o crédito ser homologado, será extinto, e o fato de ser definitivamente extinto, remete e a ideia de que ocorre a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário ou retificar o apresentado pelo contribuinte, lançando de ofício a diferença devida.

Com base no entendimento da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça no Agravo Regimental em Recurso Especial 1.192.933/MG 2010/0080028-2, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves a regra estabelecida no parágrafo 4º do artigo 150 não pode ser aplicada quando o contribuinte não efetuou qualquer pagamento anterior até a data do eventual vencimento, podendo, neste caso, aplicar a regra geral definida pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

O pagamento do tributo de forma antecipada, ou até mesmo dentro do prazo legal, ainda que o valor recolhido não seja o total de acordo com análise da Fazenda Pública, ficando o referido órgão inerte no prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, será homologado o lançamento e extinto o crédito na forma de decadência.

De acordo com Claudio Carneiro:

Nesse sentido, essa modalidade tem por finalidade um controle *a posteriori* realizado pelo Fisco da função atribuída por lei ao sujeito passivo de apurar o valor do tributo devido e recolhê-lo antecipadamente, daí o que se homologa é o respectivo pagamento do tributo apurado pelo sujeito passivo e não o lançamento. Assim, caso haja o decurso do prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador e a Fazenda ficar inerte, ocorrerá a homologação tácita. Por outro lado, se a Fazenda verificar, dentro desse prazo, qualquer irregularidade nessa apuração pelo sujeito

passivo, deverá ela efetuar o lançamento de ofício, na forma do que dispõe o art. 149 do CTN. (CARNEIRO, 2020, p. 752)

Há entendimento doutrinário divergente relacionado ao posicionamento do Superior Tribunal de Justiça quanto a aplicação do artigo 173, inciso I do CTN quando não há o pagamento antecipado pelo contribuinte na forma do artigo 150, §4º do mesmo diploma legal, devendo ainda nesses casos, permanecer a aplicação do artigo 150, §4º do CTN, tendo em vista que a homologação realizada pelo fisco não será do pagamento e sim da atividade, ou seja, o fato gerador que motivou aquele pagamento.

Assim observa Hugo de Brito Machado Segundo citado por Eduardo Sabbag (2020, p. 319)², “homologa-se a “atividade” que motivou o pagamento, e não o “pagamento”, lembrando o eminente autor que o caput menciona o termo “atividade”.”

Logo, compreende-se que o posicionamento não é o mais indicado, pois, dessa maneira, depreender-se-ia que o objeto da homologação seria o pagamento anterior do tributo, e não a atividade do sujeito passivo que promove a reparação da obrigação tributária.

Além disso também se trata de exceção a utilização do artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, a condição em que há presença de dolo, fraude ou simulação, padecendo estar sedimentado o entendimento de que é aplicada a regra geral do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, nessas hipóteses.

Nesse sentido, findo prazo de 5 (cinco) anos para que a Fazenda Pública lance o ITCMD, sendo que nada mais poderá ser exigido do sujeito passivo, ora contribuinte, tendo em vista que decaiu o direito do Fisco de receber qualquer crédito tributário, e sendo demonstrado que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, não será aplicado o prazo de decadência expresso no artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional, e sim o artigo 173, inciso I, do mesmo diploma legal, contando-se o prazo decadencial do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (BRASIL, 1966).

De acordo com Hugo de Brito Machado Segundo:

² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Código Tributário Nacional (anotado). São Paulo: Atlas, 2007.

Findo esse prazo, opera-se a decadência do direito de a Fazenda Pública lançar, e nada mais pode ser exigido do sujeito passivo, salvo se restar demonstrado que este agiu com dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º). Nesse caso (de dolo, fraude ou simulação), não se aplica o prazo de decadência de que cuida o art. 150, § 4º, do CTN, mas sim o prazo, um pouco maior, referido no art. 173, I, do mesmo Código. (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 278)

Assim, diante da possível revisão de ofício pelo Fisco, havendo a hipótese de dolo, fraude ou simulação no pagamento pelo contribuinte do ITCMD, não será aplicada a decadência do artigo 150, §4º do CTN, que trata da hipótese de lançamento por homologação e sim o artigo 173, inciso I do mesmo diploma legal, que trata da hipótese de lançamento por declaração.

4.3 Desnecessidade de homologação da partilha para o início da contagem do prazo decadencial

Como explicitado anteriormente, o ITCMD incide sobre as transmissões *causa mortis* e a doação de quaisquer bens ou direitos, conforme estipula o artigo 155, inciso I da Constituição Federal. Quanto a transmissão *causa mortis* ocorre o fato gerador com a morte, diante da efetiva transmissão aos herdeiros dos bens do *de cuius* neste momento, de acordo com o princípio da *saisine*, consagrado pelo artigo 1.784 do Código Civil.

Conforme entendimento de Claudio Carneiro

A morte é considerada pelo direito como um evento futuro e incerto e quando da sua ocorrência aplica-se o princípio do *saisine*, que implica a transferência imediata dos bens do falecido aos seus sucessores com o evento morte, ou seja, com a morte considera-se aberta a sucessão. (CARNEIRO, 2020, p. 612)

Ocorrendo, assim, a morte do *de cuius*, resta definido o fato gerador da obrigação de pagar o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, conforme preconiza os artigos 114 e 116 do Código Tributário Nacional.

O princípio da *saisine* confere caráter meramente declaratório à sentença de partilha dos bens no processo de inventário, haja vista que a efetiva transmissão dos bens aos herdeiros e legatários ocorre no momento do óbito do autor da herança, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

2. Pelo princípio da *saisine*, a lei considera que no momento da morte o autor da herança transmite seu patrimônio, de forma íntegra, a seus herdeiros. Esse princípio confere à sentença de partilha no inventário caráter meramente declaratório, haja vista que a transmissão dos bens aos herdeiros e legatários ocorre no momento do óbito do autor da herança. 3. Forçoso concluir que as regras a serem observadas no cálculo do ITCO serão aquelas em vigor ao tempo do óbito do *de cuius*. 4. Incidência da **Súmula 112/STF** (STJ, 2009, REsp 1142872/RS)

Assim, de acordo com o mencionado princípio da *saisine*, ocorrendo a morte do *de cuius*, há a abertura da sucessão, havendo a herança, constituída através da ação de inventário, que possui o objetivo de liquidação e partilha da herança, conforme dispõe o artigo 1.796 do Código Civil.

A Fazenda Pública possui o prazo de cinco anos para constituição do crédito tributário, a contar o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme dispõe o artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Não obstante, o Código Tributário Nacional, especificamente no artigo 116, inciso I preconiza a ocorrência do fato gerador, sendo que “tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.” (BRASIL, 1966), ou seja, por ser o evento morte uma situação de fato, considera-se ocorrido o fato gerador assim que se verifique a morte do autor da herança.

Nesse liame, o lançamento do imposto *causa mortis* não depende da homologação da partilha dos bens, que ocorre no processo de inventário, após a abertura da sucessão, devendo apenas respeitar os critérios estabelecidos no artigo 116, inciso I e artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Destaque-se que qualquer tributo, seja ele por hipótese de lançamento por homologação ou declaração pode ser lançado de ofício pela autoridade competente, a fim de que o contribuinte, cumpra o seu dever de recolhimento do imposto, todavia, a Fazenda Pública deverá fazê-lo dentro do prazo de 5 (cinco) anos, sob pena de decair o seu direito de recebimento do crédito, a teor do que preconiza o artigo 173 do Código Tributário Nacional.

De acordo com Leandro Paulsen:

O **lançamento de ofício**, por sua vez, é aquele realizado direta e exclusivamente pelo Fisco quando a lei assim o determine ou quando o tributo seja submetido por lei a uma das modalidades anteriores (mediante declaração ou por homologação), mas o contribuinte não tenha realizado os atos que lhe cabiam, ou seja, não tenha prestado as informações ou apurado e pago o tributo devido. Neste caso, o lançamento de ofício terá caráter supletivo, será a única forma de o Fisco obter a formalização do seu crédito tributário. (PAULSEN, 2020, p. 396)

Assim, a autoridade competente poderá lançar o tributo de ofício, logicamente, a partir de sua ciência da ocorrência do evento morte, iniciando a contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte a ocorrência do falecimento do de cujus, conforme dispõe o artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Durante a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para que a Fazenda Pública faça o lançamento do ITCMD, não sendo recolhido o pagamento pelo contribuinte, poderá o fisco fazê-lo de ofício, inclusive constando eventual diferença ainda devida, não paga ou declarada, sob pena de ser posteriormente homologado qualquer valor que tenha sido recolhido pelo contribuinte, a teor do que dispõe o artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional e decaia o direito da Fazenda Pública de receber o crédito em seu favor, conforme preconiza o artigo 173, do mesmo diploma legal.

Diante disto, resta claro que não há necessidade de homologação da partilha dos bens, no processo de inventário para dar início a contagem do prazo decadencial do ITCMD, tendo em vista que tal prazo conta-se do primeiro dia do exercício seguinte a ocorrência do fato gerador, ou seja, a morte do autor da herança.

4.4 Entendimento do Fisco mineiro sobre a decadência do ITCMD

Com o estudo da ocorrência da decadência face ao ITCMD, o conselho de contribuintes do Estado de Minas Gerais, mantém entendimento no sentido de que o prazo para Fazenda Pública efetuar o lançamento é de 5 (cinco) anos, que se inicia após a ciência pela entidade fiscalizadora quanto a ocorrência do fato gerador.

Entende o Conselho de contribuintes do Estado de Minas Gerais

ITCD - DOAÇÃO – CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA. Imputação fiscal de falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), incidente na doação de bem móvel (numerário),

nos termos do art. 1º, inciso III da Lei nº 14.941/03. Entretanto, comprovado nos autos a decadência do direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário, nos termos do inciso I do art. 173 c/c o inciso V do art.156, ambos do Código Tributário Nacional. Decadência reconhecida. Decisão pelo voto de qualidade. (SEF-MG, 2018, Acórdão: 21.826/18/2ª)

O estado de Minas Gerais, exercendo a competência que lhe confere a Constituição da República, e com base na Resolução 9 de 1992 do Senado Federal, editou a Lei 14.941 de 29 de dezembro de 2003, que institui e regula o ITCMD, bem como o Decreto nº 43.981 de 2005. Desde a sua edição, a lei sofreu diversas alterações através da publicação de outros diplomas legais, sendo sua última modificação resultante da Lei 22.796, de 28/12/2017.

Inquestionavelmente, como preconiza a própria legislação mineira (inciso I, do artigo 1º, da Lei 14.941/03) o ITCMD incide, dentre outras hipóteses, na transmissão da propriedade de bem ou direito, por ocorrência do óbito.

O momento que se inicia a contagem do prazo decadencial para o lançamento do ITCMD referente aos fatos geradores ocorridos na vigência da Lei nº 14.941/03, deverá ser aferido caso a caso, não prevalecendo a regra estabelecida no parágrafo único, do artigo 41 do Decreto nº 43.981 de 2005, que toma como termo inicial para o prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte ao conhecimento, pela autoridade administrativa, das informações relativas à caracterização do fato gerador. (MINAS GERAIS, 2005)

Cabe destacar que, em determinadas hipóteses, o direito à constituição do crédito tributário pode não ter decaído em virtude de algum impedimento ao exercício deste direito, tal como nos processos que correm em segredo de justiça, quando o Fisco requer a informação e se dá o indeferimento pela autoridade judiciária.

A partir de 04 de março de 2005, em razão do estabelecimento do parágrafo único do artigo 41 do Decreto nº 43.981 de 2005, o prazo decadencial passou a ter como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte ao conhecimento, pela autoridade administrativa, das informações relativas à caracterização do fato gerador, conforme disposto no artigo 41, inciso I do referido Decreto. (MINAS GERAIS, 2005)

Saliente-se ainda que a partir de 1º de janeiro de 2006, a Lei nº 15.958 de 2005 previu expressamente no artigo 17 que “O contribuinte apresentará declaração de bens com

discriminação dos respectivos valores em repartição pública fazendária e efetuará o pagamento do ITCMD no prazo estabelecido no art. 13.”, (MINAS GERAIS, 2005), ou seja, a obrigação de o contribuinte recolher o imposto após apresentada a declaração de bens e direitos, ficando sujeito a posterior homologação pelo Fisco, que deverá ocorrer em 5 (cinco) anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte, conforme disposto no artigo 17, § 3º, da Lei nº 14.941 de 2003.

Caso o contribuinte não cumpra a obrigação de pagar o imposto, o prazo para o Fisco efetuar o lançamento será também de 5 (cinco) anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se deu a apresentação da Declaração de Bens e Direitos, ou do momento em que o Fisco teve acesso às informações necessárias à lavratura do ato administrativo de lançamento, inclusive por meio do processo de inventário, conforme dispõe o artigo 41 do Decreto nº 43.981 de 2005.

4.5 Divergências Jurisprudenciais sobre o marco inicial da contagem do prazo decadencial do ITCMD

Há muitas divergências doutrinárias e jurisprudenciais em relação ao prazo decadencial do ITCMD, especialmente no que tange à determinação do momento em que se considera ocorrido o fato gerador, constituição definitiva do crédito, modalidade adequada de lançamento e delimitação da decadência, em função da ausência de lei complementar disciplinando normas gerais, da pouca quantidade de doutrinas, da dificuldade de interpretação dos dispositivos do Código Tributário Nacional e, também, da existência de três espécies de lançamento com seus marcos diferenciados e delimitados diferentemente em cada tributo.

O prazo decadencial para lançamento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação tem como marco o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e as situações nas quais há ocorrência de pagamento do tributo lançado por homologação, recomenda-se a aplicação exclusiva do artigo 150 §§1º e 4º do Código Tributário Nacional, no qual o prazo decadencial tem seu marco inicial no fato gerador.

Não há, pois, como negar o evento morte como prazo inicial do prazo decadencial para constituição do imposto *causa mortis*, pois o Código Tributário Nacional define

expressamente, e com clareza, o momento em que se considera por ocorrido o fato gerador do tributo no artigo 116, I e o termo inicial do prazo decadencial no artigo 173, I.

Assim, certo é que na ocorrência do evento morte, o contribuinte deve arcar com o pagamento do ITCMD, sendo concedido à Fazenda Pública o prazo de 5 (cinco) anos para conferência se o pagamento foi certo, sob pena de decair o seu direito quanto ao crédito, a teor do que dispõe o artigo 173 do Código Tributário Nacional.

De acordo com Sacha Calmon Navarro Coêlho:

No caso dos tributos sujeitos ao “lançamento por homologação”, por lei obriga-se o contribuinte a pagar, e dá-se um tempo de cinco anos à Fazenda para verificar se o pagamento está correto. Findo o prazo sem atuação da Fazenda, nenhum lançamento suplementar poderá ser feito (preclusão), e, pois, decai o seu direito ao crédito. Terá de conformar-se com o que foi pago pelo contribuinte. Ao cabo, esta modalidade de extinção do crédito tributário reconduz-se à *decadência do direito de crédito*. (COÊLHO, 2020, p. 948)

O marco inicial da contagem do prazo decadencial é muito discutido face aos órgãos superiores, principalmente face ao Superior Tribunal de Justiça, onde inclusive, na atualidade, sobrestou inúmeros processos que tratam sobre este tema, eis que ainda estão pendentes de julgamento e pacificação, conforme Tema 1.048 do Superior Tribunal de Justiça, sem prazo ainda para julgamento.

O Superior Tribunal de Justiça, na decisão do Ministro OG Fernandes, no Agravo Interno em Recurso Especial do processo sob o nº 1756693 MG 2018/0189115-4, de 18/12/2018, firma o entendimento majoritário no sentido de que é juridicamente irrelevante para fins de verificação de transcurso do prazo decadencial, a data em que o Fisco teve conhecimento da ocorrência do fato gerador, pois a circunstância de o fato gerador ser ou não do conhecimento da Administração Tributária não foi erigida como marco inicial do prazo decadencial, sendo este considerado como o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na forma do que preconiza o artigo 173, I do Código Tributário Nacional.

Todavia, há discussões, inclusive em sede de recursos repetitivos e repercussão geral para definir se a ciência da Fazenda Pública sobre a ocorrência do fato gerador tem o condão de alterar o termo inicial do prazo decadencial, previsto no artigo 173, I, do Código Tributário

Nacional, de forma que muitos Tribunais Estaduais entendem que este é o marco inicial da contagem do prazo decadencial.

O Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais possui entendimento que vai de encontro com o entendimento majoritário do Superior Tribunal de Justiça, conforme julgamento da Apelação Cível do processo sob o nº 1.0000.17.047530-5/005, pelo Relator Dárcio Lopardi Mendes da 4ª Câmara Cível, em 02/03/2018 teve o entendimento de que o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos se sujeita ao lançamento por homologação, que ocorre quando a legislação atribui ao sujeito passivo o ônus de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame ou qualquer providência da autoridade administrativa. Quando o contribuinte deixa de adiantar qualquer pagamento do ITCMD não há se falar em transcurso do prazo para homologação, mas em prazo decadencial para a constituição do crédito tributário de ofício, que se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

O Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, no julgamento da Apelação Cível nº 1.0000.17.025276-1/001, de relatoria de Oliveira Firmo, da 7ª Câmara Cível, julgado em 29/07/2019 aplicou o entendimento de que o prazo decadencial para constituição do crédito relativo a tributo sujeito a lançamento por homologação, como no caso do ITCMD, é de 5 (cinco) anos, que dependendo das circunstâncias, inicia-se do fato gerador ou do primeiro dia do exercício financeiro seguinte, ou seja, foi de forma intermediária ao encontro das decisões majoritárias do Superior Tribunal de Justiça, inclusive divergindo do entendimento da 4ª Câmara Cível deste mesmo Tribunal Mineiro.

Não obstante, destaca-se o entendimento divergente da 1ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, no julgamento da Apelação Cível nº 1.0024.16.110308-0/0001, do processo nº 1103080-92.2016.8.13.0024, de relatoria do Desembargador Geraldo Augusto, publicado em 13/08/2019, onde dentro de um próprio julgamento foram apontados dois entendimentos divergentes, sendo que primeiramente entendeu pela aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contando-se do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que poderia ter sido efetuada a constituição do crédito tributário, nos termos do artigo 173, I, do CTN, tendo em vista que não houve a declaração do débito e antecipação do pagamento por parte do contribuinte. Após, o relator afirma que o contribuinte não pode ser

beneficiado quando deixa de apresentar a declaração de bens e direitos para o cálculo do ITCMD, não havendo que se considerar ter tido início o transcurso do prazo decadencial. Logo, apontados entendimentos divergentes dentro de uma mesma decisão.

Noutro liame, a 2ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul, no julgamento da Apelação Cível do processo nº 08005822820188120033, de relatoria do Desembargador Julizar Barbosa Trindade, julgado em 04/02/2020, possui o entendimento de que o termo inicial da contagem do prazo decadencial quinquenal, previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional, inicia-se a partir do conhecimento da ocorrência do fato gerador pela Fazenda Pública.

O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul no julgamento da Apelação Cível do processo nº 0073868-06.2020.8.21.7000, pelo Relator Armínio José Abreu Lima da Rosa, da Vigésima Primeira Câmara Cível, em 25/09/2020, possui entendimento que vai de encontro com a Súmula nº 114 do Supremo Tribunal Federal, onde a decadência para o lançamento do ITCD tem início apenas após efetuado com base na declaração prestada à autoridade administrativa, primeiro dia útil à homologação do cálculo.

Em breve síntese é possível identificar os entendimentos divergentes dos Tribunais de Justiça Estaduais, bem como do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, as quais não possuem qualquer pacificação.

Como se pode perceber nas diversas decisões citadas acima, os entendimentos se subdividem, sendo que alguns Tribunais entendem que o marco inicial da contagem do prazo decadencial da constituição do crédito tributário referente ao ITCMD é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na forma do que preconiza o artigo 173, I do Código Tributário Nacional e outros Tribunais entendem que o marco inicial é a data em que o Fisco obteve ciência do fato gerador, no presente caso, a morte do *de cujus*.

O Superior Tribunal de Justiça irá definir e pacificar o marco inicial da contagem do prazo decadencial do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação através do Tema 1.048 de recursos repetitivos, onde foi instituída a Controvérsia nº 139, para definir se a ciência da Fazenda Pública sobre a ocorrência do fato gerador tem o condão de alterar o termo inicial do

prazo decadencial, previsto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, para o lançamento do ITCMD.

Os entendimentos jurisprudenciais são divergentes entre si, o que cabe uma pacificação da matéria perante os órgãos superiores, tendo em vista que a depender do posicionamento a Fazenda Pública pode ser beneficiada, ou ainda os contribuintes do ITCMD, na hipótese *causa mortis*, os herdeiros e ou legatários podem ser beneficiados.

Todavia, independentemente das opiniões divergentes dos Tribunais, se o lançamento do ITCMD se dá através de declaração ou homologação, tem-se ainda o fato de que o fisco tem acesso a data dos fatos geradores, face a vinculação dos cartórios com o estado, ou seja, registrado o atestado de óbito, em um órgão do estado, declarando que tem bens a inventariar, já é suficiente para a ciência do Estado da ocorrência do referido fato gerador.

O artigo 236 da Constituição Federal preconiza que “os serviços notariais e de registro serão exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público” (BRASIL, 1988), ou seja, controlados pelo Poder Público, demonstrando que o Estado tem ciência dos registros de certidões de óbitos perante os cartórios, vinculando a ocorrência do fato gerador para lançamento do ITCMD e constituição do crédito tributário.

No direito brasileiro é comum o raciocínio de que somente após a homologação do cálculo do ITCMD pelo Juiz do processo de inventário é que inicia a contagem do prazo decadencial para lançamento ou constituição do crédito tributário.

Assim, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento através da Súmula 114 de que “o imposto sobre transmissão *causa mortis*” não é exigível antes da homologação do cálculo. ” (STF, 2013, Súmula 114)

Desse modo, de acordo com o entendimento do STF, ainda que o fato gerador do ITCMD na hipótese *causa mortis* seja o falecimento do *de cujus*, a Fazenda Pública só poderá realizar o lançamento após a homologação do cálculo pelo Juiz do processo de inventário.

Necessário aguardar todos os trâmites processuais relativos ao processo de inventário, inclusive a avaliação dos bens objetos do espólio, que são sujeitos de concordância inclusive

da Fazenda Pública, para que assim possam ser homologados os cálculos pelo Juiz do processo, conforme trâmites contidos nos artigos 630 a 638 do Código de Processo Civil, para que possa incidir o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, passando a percorrer o marco inicial do prazo decadencial do imposto, o que possui divergências jurisprudências, penderes de pacificação.

5 CONCLUSÃO

Considerando-se o apresentado na presente monografia, é possível verificar que, para que as relações jurídicas tributárias não se perpetuem no tempo, sob pena de ofensa à segurança jurídica prevista na Constituição Federal, faz-se necessário estabelecer precisamente o limite temporal que possui a Fazenda Pública para tornar exigível determinada contribuição/tributo.

Baseando-se no preceito de que somente com a decadência o Fisco perderá o benefício da continuidade de seus direitos na constituição do crédito tributário, torna-se necessário que seja determinado quando o contribuinte não estará mais sujeito ao fato de que a atenuação é causada, pois assim, se o crédito tributário não for constituído no prazo legal, a Fazenda Pública perderá o direito de fazê-lo por meio do processo de lançamento, por não haver obrigação tributária decorrente de fato gerador.

Conforme demonstrado, a Fazenda Pública, nas esferas federal, estadual e municipal, possui prazos para cumprimento de suas obrigações tributárias, como também tem o dever de obediência aos termos previstos em lei, sob pena de perder o direito à arrecadação dos tributos. As disposições legais para realização de prazos dos contribuintes, quanto para a Fazenda Pública, seguem o princípio constitucional da isonomia, pois também confere ao Fisco direitos e obrigações, sob pena de perder seus direitos, uma vez que seria considerada inconstitucional a imposição de limites somente aos contribuintes, deixando a Fazenda Pública com possibilidade eterna de exigir os tributos, ferindo a segurança jurídica.

Essa restrição é razoável, desde que a relação jurídica não possa ser mantida indefinidamente, ou seja, quando as partes interessadas não reclamarem de seus direitos ou fizerem solicitações em tempo hábil por respeito à segurança jurídica dos envolvidos na relação.

No caso especial desenvolvido neste estudo, relativo ao Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis ou Doação quando da transmissão de bens em razão da morte, foi exibido que a doutrina e jurisprudência têm duas constituições tributárias distintas, quanto ao início da apuração do prazo decadencial para instituição do tributo. O primeiro raciocínio comprovou ser imprescindível a existência de homologação da partilha após o procedimento de inventário ou arrolamento, para que o tributo possa ser exigido, de modo que, somente a partir do momento indicado, considerar-se-á a contagem do prazo decadencial, adotando o determinado

pela Súmula 114 do Supremo Tribunal Federal.

Ao contrário desse entendimento, a segunda tese defende que o marco inicial da contagem do prazo decadencial localiza-se no primeiro dia do ano seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento do tributo, que, no caso em exame, seria no ano seguinte ao que ocorreu a morte do proprietário dos bens que serão transmitidos aos herdeiros, conforme dispõe o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, verifica-se que o Superior Tribunal de Justiça adota o primeiro entendimento explanado, filiando-se ao que prevê a Súmula 114 do Supremo Tribunal Federal.

Conquanto a posição majoritária presente na doutrina e na jurisprudência siga a inteligência do Superior Tribunal de Justiça, persistindo tal entendimento, seria aceitável dizer que, após o advento do fato gerador, qual seja o falecimento, o instituto da decadência permaneceria suspenso até a homologação do cálculo do tributo pelo juiz, o que não se admite pela legislação pátria.

Igualmente, exigir que o contribuinte aguarde o decurso do lapso temporal necessário para perfectibilizar o procedimento obrigatório à homologação da partilha significa ferir direitos fundamentais, em razão de que oportunizaria ao Estado invadir o patrimônio privado das pessoas a qualquer tempo, mesmo que por fatos ocorridos há dez, vinte, trinta anos, permitindo que as relações jurídicas perpetuem-se ad eternum, podendo o contribuinte sofrer a cobrança do Fisco por tempo indeterminado.

Resta imperioso, por fim, definir qual ocasião considera-se a mais adequada para fixar como marco inicial de contagem do prazo decadencial.

Dessa forma, após o trabalho desenvolvido, analisando-se os institutos intrínsecos ao Direito Tributário, em especial no que diz respeito à decadência, forma de lançamento do tributo em exame, bem como em relação ao fato gerador do ITCD, além dos institutos próprios do Direito das Sucessões, pertinentes quando o estudo recai sobre o procedimento de inventário, é lógico concluir que o entendimento que o direito à constituição do crédito tributário pelo lançamento do ITCD, no caso de transmissão de bens em razão do evento morte, é fulminado pela decadência após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em

que ocorreu o óbito do autor da herança, observado o disposto no inciso I, do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 9ª ed. São Paulo: Método, 2015.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- AMORIM, Sebastião; OLIVEIRA, Euclides de. **Inventário e partilha: teoria e prática**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- ARISTOTELES. **Metafísica**. São Paulo: Loyola, 2002.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 12ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.
- 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**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 15 ago. 2020.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 ago. 2020.
- BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Institui o Código Civil**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em: 15 ago. 2020.
- BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 16 mar. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 15 ago. 2020.
- BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 75**. Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal – Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 58. Brasília, DF, 13 dez. 1963. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula75/false>>. Acesso em: 09 set. 2020.
- BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 103**. Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal – Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 67. Brasília, DF, 13 dez. 1963. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula103/false>>. Acesso em: 09 set. 2020.
- BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 114**. Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal – Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 71. Brasília, DF, 13 dez. 1963. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula114/false>>. Acesso em: 09 set. 2020

BRASÍLIA. Senado Federal. **Resolução do Senado Federal nº 9 de 05 de maio de 1992**. Estabelece alíquota máxima para o imposto sobre transmissão causa mortis e doação de que trata a alínea 'a', inciso 1 e parágrafo 1, inciso 4 do artigo 155 da constituição federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 06 mar. 1992. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/590017>>. Acesso em: 09 set. 2020.

BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1142872 RS 2009/0104234-6**, da 2ª Turma. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, 29 de outubro de 2009. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/5923434/recurso-especial-resp-1142872-rs-2009-0104234-6-stj>>. Acesso em: 10 set. 2020

BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1192933 MG 2010/0080028-2**, da 1ª Turma. Agravante: E.M.G. Agravado: P.D.S.A. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, 11 de fevereiro de 2011. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18295141/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1192933-mg-2010-0080028-2-stj/relatorio-e-voto-18295143>>. Acesso em: 10 set. 2020.

BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial nº 1756693 MG 2018/0189115-4**, da 2ª Turma. Agravante: E.M.G. Agravado: V.E.C. de P., M.E. de P. Relator: Ministro OG Fernandes. Brasília, 18 de dezembro de 2018. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/860338330/agravo-interno-no-recurso-especial-agint-no-resp-1756693-mg-2018-0189115-4/inteiro-teor-860338340?ref=serp>>. Acesso em: 10 set. 2020.

BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. **Tema 1.048 originado da Controvérsia n. 139/STJ, dos processos REsp n. 1.841.771/MG e REsp n. 1.841.798/MG**. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, 03 de abril de 2020. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1048&cod_tema_final=1048>. Acesso em: 10 set. 2020

BUJANDA, Fernando Sáinz de. **Estructura jurídica del sistema tributario**. Vol. XX Núm. 1. Servicio de Publicaciones, Universidad de Murcia, 2011.

CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário esquematizado**. 3ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2019.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

FARIAS, Cristiano Chaves de; FIGUEIREDO, Luciano; EHRHARDT JR., Marcos; DIAS, Wagner Inácio Freitas. **Código Civil para concursos**. 5ª ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil, volume 7: direito das sucessões**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Manual de direito civil – volume único**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003**. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MATO GROSSO DO SUL. Tribunal de Justiça. **Apelação Cível nº 0800582-28.2018.8.12.0033**, da 2ª Câmara Cível. Apelante: E. de M. G. do S. Apelado: F.B.A.C., F.A, F.A. Relator: Desembargador Julizar Barbosa Trindade. Eldorado, 04 de fevereiro de 2020. Disponível em: <<https://esaj.tjms.jus.br/cjsg/resultadoCompleta.do>>. Acesso em: 10 set. 2020.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MELO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros. 2009

MINAS GERAIS. Lei n. 14.941, de 29 de dezembro de 2003. **Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD**. Palácio da Liberdade em Belo Horizonte, MG, 29 dez. 2003. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/114941_2003.html>. Acesso em: 30 ago. 2020.

MINAS GERAIS, Decreto n. 43.981, de 3 de março de 2005. **Regulamenta o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD**. Palácio da Liberdade em Belo Horizonte, MG, 03 mar. 2005. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d43981_2005.html>. Acesso em: 30 ago. 2020.

MINAS GERAIS, Lei n. 15.958, de 29 de dezembro de 2005. **Altera a Lei nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direito – ITCD**. Palácio da Liberdade em Belo Horizonte, MG, 29 dez. 2005. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/115958_2005.html>. Acesso em: 30 ago. 2020.

MINAS GERAIS, Lei n. 22.796, de 28 de dezembro de 2017. **Altera as Leis nº 4.747, de 9 de maio de 1968, nº 5.960, de 1º de agosto de 1972, nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, nº 11.363, de 29 de dezembro de 1993, nº 14.699, de 6 de agosto de 2003, nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003, nº 14.940, de 29 de dezembro de 2003, nº 14.941, de 29 de**

dezembro de 2003, nº 15.424, de 30 de dezembro de 2004, nº 15.464, de 13 de janeiro de 2005, nº 19.976, de 27 de dezembro de 2011, nº 20.922, de 16 de outubro de 2013, nº 21.735, de 3 de agosto de 2015, nº 21.972, de 21 de janeiro de 2016, nº 22.257, de 27 de julho de 2016, nº 22.437, de 21 dezembro de 2016, e nº 22.549, de 30 de junho de 2017, e dá outras providências. Palácio Tiradentes em Belo Horizonte, MG, 28 dez. 2017. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2017/122796_2017.html>. Acesso em: 30 ago. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. **Apelação Cível nº 1.0000.17.047530-5/005**, da 4ª Câmara Cível. Apelante: E.M.G. Apelado: V.L.C e S. Relator: Dárcio Lopardi Mendes. Belo Horizonte, 02 de março de 2018. Disponível em: <<https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do?&numeroRegistro=1&totalLinhas=2&paginaNumero=1&linhasPorPagina=1&numeroUnico=5062872-61.2017.8.13.0024&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar&>>. Acesso em: 10 set. 2020.

MINAS GERAIS. Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais. **Acórdão nº 21.826/18/2ª**. Impugnante: M.S.V.G. Sete Lagoas, 17 de maio de 2018. Disponível em: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKewinyueSyvjsAhWWJLkGHW3TACUQFjAAegQIAxAC&url=http%3A%2F%2Fwww.fazenda.mg.gov.br%2Fsecretaria%2Fconselho_contribuintes%2Facordaos%2F2018%2F2%2F21826182.pdf&usg=AOvVaw2Jf6ms-7V0bYakpEh77ii6>. Acesso em: 11 set. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. **Apelação Cível nº 1.0000.17.025276-1/001**, da 7ª Câmara Cível. Apelante: H.S. de M. Apelado: E.M.G. Relator: Oliveira Firmo. Belo Horizonte, 29 de julho de 2019. Disponível em: <<https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0000.17.025276-1%2F001&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar>>. Acesso em: 10 set. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. **Apelação Cível nº 1.0024.16.110308-0/0001**, da 1ª Câmara Cível. Apelante: E.M.G. Apelado: I.T.M. e outro (a) (s). Relator: Desembargador Geraldo Augusto. Belo Horizonte, 13 de agosto de 2019. Disponível em: <<https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaPalavrasEspelhoAcordao.do?&numeroRegistro=1&totalLinhas=25&paginaNumero=1&linhasPorPagina=1&palavras=itcmd%20decadencia&pesquisarPor=ementa&orderByData=2&referenciaLegislativa=Clique%20na%20lupa%20para%20pesquisar%20as%20refer%EAncias%20cadastradas...&pesquisaPalavras=Pesquisar&>>. Acesso em: 10 set. 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

RIO DE JANEIRO, Decreto n. 20.910, de 6 de janeiro de 1932. **Regula a prescrição quinquenal**. Rio de Janeiro, RJ, 6 jan. 1932. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D20910.htm>. Acesso em: 11 set. 2020.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Apelação Cível nº 0073868-06.2020.8.21.7000**, da 21ª Câmara Cível. Apelante: E. do R. G. do S. Apelado: L.M.C.P. Relator: Armínio José Abreu Lima da Rosa. Porto Alegre, 25 de setembro de 2020.

Disponível em: <https://www.tjrs.jus.br/novo/buscas-solr/?aba=jurisprudencia&q=&conteudo_busca=ementa_completa>. Acesso em: 10 set. 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 10^a ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 7^a ed. São Paulo: Método, 2020.