

Renúncia translativa entre herdeiros nos inventários: uma análise comparativa dos critérios de cobrança do Imposto Causa Mortis e Doação - ITCMD entre as Leis nº 14.941/2003 do Estado de Minas Gerais e nº 10.011/2013 do Estado do Espírito Santo

DOI: 10.31994/rvs.v17i1.1060

Júlio Sérgio Alves Damaso¹

Thiago Cardoso de Castro²

Fernanda Teixeira Saches Procópio³

RESUMO

A falta de regulamentação específica sobre a renúncia translativa levanta desafios, principalmente em casos de transmissões entre herdeiros em estados distintos, suscitando conflitos de competência tributária. Nesse sentido, pretende-se analisar de quem é a competência para cobrar o ITCMD quando há renúncia translativa, partilha desigual e envolve bens situados nos estados brasileiros de Minas Gerais e Espírito Santo. O trabalho se desenvolve a partir de uma abordagem metodológica qualitativa, combinada com o estudo bibliográfico e análise documental. Considera-se, ao final, que a omissão normativa entre as leis mineira e capixaba pode resultar em bitributação na renúncia translativa, sendo imperativa a adoção de um critério de rateio proporcional à territorialidade dos bens para dirimir conflitos de competência e assegurar a justiça fiscal.

¹ Advogado. E-mail: juliodamasoadvogado@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0009-0001-3441-9227>

² Professor na Universidade Vale do Rio Doce. E-mail: thiago.castro@univale.br. ORCID: <https://orcid.org/0009-0001-5597-713X>

³ Professora na Universidade Vale do Rio Doce. E-mail: fernanda.procopio@unibvale.br. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6971-6846>

PALAVRAS-CHAVE: RENÚNCIA TRANSLATIVA. PARTILHA DESIGUAL. ITCMD. CRITÉRIO DE TERRITORIALIDADE. BITRIBUTAÇÃO.

INTRODUÇÃO

No momento do óbito de uma pessoa natural, os bens deixados por ele são transmitidos aos herdeiros com base no princípio da *saisine*. Tanto a Constituição Federal de 1988, quanto a legislação infraconstitucional, como o Código Civil de 2002 e o Código de Processo Civil de 2015, estabelecem quais os conceitos, regras e normas que regulam o direito sucessório brasileiro. São essas leis que criam instrumentos como o inventário, que tem o propósito de reunir os ativos e passivos deixados pelo falecido; a partilha, que além de assegurar a meação ao cônjuge, distribui a herança entre os herdeiros; e a adjudicação, aplicada quando há apenas um herdeiro que recebe a herança por completo.

No entanto, as partes têm a autonomia para decidir sobre a aceitação, renúncia e transferência do direito hereditário no momento do processamento do inventário e partilha, o que pode resultar em uma partilha diferente da prevista na lei, coexistindo, assim, duas formas de transmissão simultaneamente na partilha, a *causa mortis*, decorrente de evento morte, e a transmissão *inter vivos* (entre vivos).

Na segunda hipótese, existem diversas formas de transmissões, sendo uma delas a renúncia translativa. Este instituto refere-se à transmissão de direitos hereditários entre os próprios herdeiros. O herdeiro renunciante aceita a herança e, em seguida, a transfere para outro herdeiro determinado. Essa transmissão pode ser gratuita ou onerosa. Este fato ocorre quando, por exemplo, um filho renuncia à herança de seu pai em favor de sua irmã. O filho aceita a herança e, em seguida, a transfere para a irmã, sem receber nada em troca. Nesse caso, ocorre uma renúncia translativa gratuita.

Esses eventos têm reflexos no direito tributário, pois a norma constitucional e infraconstitucional tributária define o fato gerador e a competência dos entes

federativos em cobrar os tributos. Dessa forma, a *causa mortis* e a renúncia translativa, possuem fatos geradores da espécie de tributo denominado imposto, sendo de competência estadual e referido na legislação e na doutrina como Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD).

Assim sendo, a equiparação dos direitos da sucessão aberta aos bens imóveis para efeitos legais, conforme inciso II do art. 80 do Código Civil Brasileiro, pode dificultar a aplicação das regras de competência tributária para o ITCMD na renúncia translativa, devido a Constituição definir a competência pela localização do bem imóvel.

No caso do evento *causa mortis*, por considerar o bem imóvel material, ou seja, o patrimônio físico, a localização dele determinará qual o ente responsável pela tributação. Por outro lado, na renúncia translativa, o seu objeto é o direito à herança ou direito hereditário, de natureza imaterial, levantando o seguinte problema de pesquisa: De quem é competência para cobrar o ITCMD quando há renúncia translativa, partilha desigual e envolve bens situados em Minas Gerais e no Espírito Santo?

Tem-se como objetivo geral, analisar de quem é competência para cobrar o ITCMD quando há renúncia translativa, partilha desigual e envolve bens situados em Minas Gerais e no Espírito Santo. Como objetivos específicos, pretende-se a) identificar a competência de cobrança de ITCMD; b) conceituar a renúncia translativa e c) identificar os parâmetros de cobrança do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) nos estados de Minas Gerais e Espírito Santo, especificamente em relação à transmissão entre cota-parte de herança com atribuição desigual de partilhas envolvendo bens imóveis localizados nos dois estados e integrantes do mesmo Espólio.

Diante desse cenário, a presente pesquisa justifica-se pela necessidade de buscar parâmetros justos de cobrança do ITCMD na renúncia translativa, a fim de contribuir para o aperfeiçoamento do sistema tributário estadual e para a promoção da justiça fiscal, visando garantir uma cobrança justa e equilibrada do ITCMD, evitar a bitributação e trazer segurança jurídica para as partes envolvidas.

Utiliza-se a metodologia qualitativa, através de estudo bibliográfico e análise documental. Realiza-se uma análise de dados do Periódicos da CAPES, livros, artigos, teses e legislações pertinentes. Especificamente, a análise direciona-se à legislação constitucional e infraconstitucional associada à matéria tributária em questão, com a utilização de palavras-chave relevantes, como “renúncia translativa”, “imposto *causa mortis* e doação”, e “competência de cobrança do ITCMD”.

O presente artigo se estrutura da seguinte maneira. Na primeira seção, com propósito de introduzir o tema, apresenta-se a revisão bibliográfica dos conceitos de forma de estado através do pacto federativo; e da competência tributária, inclusive identificando quais são as delimitações do âmbito tributário brasileiro. Indica-se os conceitos da renúncia translativa e suas implicações no direito tributário brasileiro, bem como conceitos basilares para o direito sucessório com objetivo de embasar e delimitar a problemática da presente pesquisa.

Após, na última seção, realiza-se uma análise comparativa das regulamentações legais no âmbito de Minas Gerais e Espírito Santo, a saber, Lei nº 14.941, em vigor desde 29 de dezembro de 2003 com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2004, no estado de Minas Gerais e a Lei nº 10.011, que regula questões tributárias no estado a partir de 20 de maio de 2013, produzindo efeitos desde 01 de janeiro de 2014, no estado do Espírito Santo. Por fim, identifica-se os parâmetros adotados pelas Secretarias Fazendárias no que se refere à cobrança da renúncia translativa. Nesse contexto, foram analisados os decretos regulamentadores, Decreto nº 43.981, promulgado em 3 de março de 2005, com atualização subsequente pelo Decreto nº 48.553, datado de 29 de dezembro de 2022, destinados a regulamentar a Lei nº 14.941 de 29 de dezembro de 2003 no estado de Minas Gerais. No estado do Espírito Santo, por sua vez, o enfoque recai sobre o Decreto nº 3.469-R, emitido em 19 de dezembro de 2013, e sua subsequente atualização, o Decreto nº 4699-R, datado de 29 de julho de 2020, que regulamentam a Lei nº 10.011 de 20 de maio de 2013.

1 O PACTO FEDERATIVO EA SUA RELAÇÃO COM A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal estabelece o pacto federativo brasileiro em seu primeiro artigo ao definir que “a República Federativa do Brasil será composta pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, que constituem um Estado Democrático de Direito” (Brasil, 1988).

Dessa maneira, as dimensões continentais do Brasil foram consideradas para estabelecimento de um pacto inclusive por intermédio da promulgação de uma constituição abrangente e rígida nesse contexto (Coêlho, 2016). Para isso, o modelo adotado é a forma federativa de estado ou pacto federativo, pois ele possui entes federativos autônomos e iguais entre si, com partilha das responsabilidades e participação de um Estado federal (Coêlho, 2022).

Ainda em busca da autonomia regional e igualdade, realizou a separação dos poderes em executivo, legislativo e judiciário e das esferas em federal, estadual e municipal, ao dispor no texto constitucional em seu artigo 18 “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil, compreendida pela União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos da Constituição” (Brasil, 1988), fortalecendo assim, o pacto federativo como forma de Estado federal Brasileiro (Coêlho, 2016).

Dentro desse contexto, assimilar o pacto federativo se torna essencial para interpretar o sistema de tributação brasileiro, pois as suas estruturas e bases constitucionais são elaboradas por meio desta forma de Estado. Assim sendo, o sistema tributário nacional, tem a Constituição Federal como delimitadora dos tópicos iniciais, representando, portanto, a fonte primordial dos princípios e de todas as competências tributárias que constituem os pilares essenciais que sustentam este sistema tributário (Amaro, 2023).

Concebidas pela organização tributária constitucional, as principais fontes formais do direito tributário incluem a própria Constituição Federal, emendas à Constituição Federal, leis ordinárias, decretos, leis delegadas, medidas provisórias,

decretos legislativos, resoluções, tratados e convenções internacionais, bem como as leis complementares (Sabbag, 2023).

Dessa forma, surge a estrutura básica da organização tributária brasileira, permitindo a identificação de subsistemas tributários que englobam a repartição das competências tributárias, as limitações ao poder de tributar e a partilha da arrecadação dos impostos (Coêlho, 2022).

Com o intuito de esmiuçar e exemplificar a complexidade dos subsistemas tributários e as principais fontes formais do Direito Tributário citados anteriormente, à explicação de Luciano Amaro (2023, p.77) é oportuna ao apresentar que: “A Constituição não cria tributos; define competências. A lei complementar também, em regra, não cria tributos; ela complementa a Constituição; em alguns casos, vimos que ela se presta à criação de tributos, afastando a atuação da lei ordinária.”

Em síntese, o pacto federativo brasileiro, estabelecido na Constituição Federal desde o seu primeiro artigo, representa a espinha dorsal da “complexa teia de normatividade do sistema tributário”. A organização política e administrativa, a divisão de poderes e a estruturação tributária se moldaram nesse contexto. Compreender o pacto federativo torna-se fundamental para decifrar o intrincado sistema tributário brasileiro (Sabbag, 2023). A complexidade do direito tributário brasileiro é evidente pelos argumentos apresentados, mas para alcançar o objetivo da presente pesquisa, passa-se ao exame apenas do subsistema denominado como competência tributária.

1.1 Competência tributária

O subsistema da competência tributária refere-se à distribuição de responsabilidades e limites constitucionais para o poder de tributar de cada ente do pacto federativo, quais sejam: União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, servindo-se deste pacto para demarcar as competências (Coêlho, 2022). Neste sentido, a Constituição Federal, em seu artigo 145, estabelece que

estes entes federativos poderão instituir os seguintes tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria, definindo assim, as espécies de tributos (Brasil, 1988).

Desta feita, a Constituição é apenas definidora das competências e determinadora dos fatos que produzem o direito, reservando-se do ato de criar o tributo, uma vez que, ela delega este poder aos entes federativos. Portanto, essa delegação aos entes federativos do poder de tributar ocorre de diversas espécies, classificadas em: privativa, comum, cumulativa, especial, residual e extraordinária (Sabbag, 2023).

Para compreensão do objeto deste estudo, de maneira simplificada, importa esmiuçar somente três delas, quais sejam: a) privativa, quando somente um dos entes pode tributar sobre determinado fato gerador; b) comum, quando é existente a possibilidade de todos os entes tributarem sobre o mesmo fato gerador; e, c) residual, que são os imposto extraordinários conferidos pela Constituição a própria União (Novais, 2022).

Ademais, em seu artigo 146, delega à lei complementar, dentre outras responsabilidades, a tarefa de dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, conflitos de competência em matéria tributária e regulamentação das limitações constitucionais do poder de tributar (Brasil, 1988).

No âmbito dessas diretrizes, a Constituição delineia a estrutura do Sistema Tributário Nacional, sendo complementada pelo Código Tributário Nacional (CTN), que foi instituído por meio da Lei nº 5.172/1966 para estabelecer as normas gerais do direito tributário no Brasil. Apesar de promulgado antes da constituição vigente, o Código Tributário Nacional foi incorporado pelo constituinte e mantém sua validade no ordenamento jurídico brasileiro até os dias atuais (Novais, 2022).

Assim sendo, e embasado nas reflexões anteriores, o conceito de imposto encontra-se positivado no artigo 16 do CTN, que o define como uma “obrigação por fato gerador decorre de uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (Brasil, 1966). Dentro De Diversas formas existentes de fatos geradores desta espécie de tributo, a Constituição Federal

atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal A competência sobre o imposto possuidor do seguinte fato gerador:

155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - propriedade de veículos automotores.

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

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

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

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar: [...] (Brasil, 1988, sem paginação, grifo nosso).

Complementando o texto constitucional, a disposição do artigo 35 do Código Tributário Nacional cumpre a tarefa de estabelecer as normas gerais em matéria tributária, e a partir dele, pode-se extrair o seguinte:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II (Brasil, 1996, sem paginação, grifo nosso).

Vale ressaltar que, nas transmissões *inter vivos* (entre vivos) por ato oneroso, o ente federativo competente é o Município, conforme se extrai do artigo 156, inciso II da Constituição (Brasil, 1988), portanto, apenas nas transmissões por atos gratuitos, a competência tributária é do ente estadual.

Nesse contexto, conclui-se que o constituinte e o Código Tributário Nacional atribuíram privativamente aos Estados e ao Distrito Federal o poder e competência para instituir o imposto sobre a "transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos" inclusive aos bens imóveis (Amaro, 2023).

Relembrando que a competência para a cobrança do referido imposto tem suas raízes no pacto federativo da Constituição Federal, que estabeleceu as bases para a repartição das responsabilidades tributárias, não definindo apenas o direito de instituir o imposto, mas também estabelecendo a competência para regulamentação deste imposto, bem como sua arrecadação e fiscalização (Novais, 2023).

Cumprе ressaltar que, embora o Código Tributário Nacional discipline normas gerais relativas aos tributos, no âmbito do ordenamento nacional brasileiro, não há uma norma geral de abrangência nacional específica para o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação. Pela omissão, e considerando que este é um tributo estadual, a responsabilidade de elaborar o regulamento necessário para sua eficácia recai sobre cada estado nos limites das suas fronteiras pelo princípio do espaço/territorialidade (Novais, 2022).

Este princípio é apresentado por Rafael Novais (2022) como necessário para aplicação da “regra de vigência no espaço, tendo aplicação as normas tributárias no espaço territorial de cada ente político tributante”. Dessa maneira, essas reflexões servem para compreensão sobre as competências tributárias utilizadas para identificar o ente federativo competente para exercer o poder de tributar em cada caso concreto.

1.2 Renúncia translativa

No tocante à matéria puramente legislativa do direito tributário faz-se necessário uma pausa, pois, para compreensão do escopo da presente pesquisa, é necessário entender o conceito de renúncia translativa que será correlacionada com

os temas discutidos anteriormente e os que virão adiante para responder a problemática proposta por este estudo.

Desta feita, iniciamos por compreender o artigo 6º do Código Civil Brasileiro (Brasil, 2002) que determina o seguinte “A existência da pessoa natural termina com a morte; [...]”, contudo, os efeitos jurídicos sobre o patrimônio deixado pela massa falida permanecem, ocasionando uma transmissão patrimonial (Nader, 2016).

Portanto, a transmissão *causa mortis* é o fato jurídico da herança deixada pelo falecido sendo transferida aos seus herdeiros, e considerando o princípio da *Saisine* de acordo com o artigo 1.784 do Código Civil (Brasil, 2002) que diz: “Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários”. Por consequência, surge o fato gerador para a cobrança do ITCMD, por ser considerado ato não oneroso e em conformidade com o regramento da legislação tributária (Carneiro, 2019).

Vale dizer ainda que, antes da partilha ou adjudicação, a herança deixada pelo falecido não pode ser dividida, porque consiste em uma universalidade de direito, regidas pelo regramento aplicado ao condomínio (Madaleno, 2020), pois cada herdeiro possui sua quota ideal nessa relação jurídica de bens e pessoas, dotada de valor econômico (Brasil, 2002).

A legislação brasileira, no inciso II, do artigo 80, do Código Civil brasileiro (Brasil, 2002), define a equivalência do direito à herança (sucessão) aberta em bem imóvel, ocorrendo assim o tratamento da herança com as mesmas formalidades atribuídas a um bem imóvel (Gagliano, 2021).

Considerando a universalidade de direito, bem como o tratamento como bem imóvel citados anteriormente, dentro da sucessão aberta, o Código Civil (Brasil, 2002), em seu Capítulo IV do Título I do Livro V, regulamenta sobre o instituto da Renúncia da Herança. Sobre o instituto, Pablo Stolze Gagliano afirma:

Como sabemos, a renúncia caracteriza-se por ser uma declaração negocial de vontade, que, no âmbito sucessório, tem o condão de afastar o herdeiro renunciante da sucessão, com eficácia retroativa, de modo que passa a ser considerado como se herdeiro nunca houvesse sido. Trata-se, pois, de uma declaração solene, que, para

produzir efeitos, deve observar os seus pressupostos legais. Interessante, nesse ponto, é que a renúncia, em seu rigor técnico, traduz uma manifestação abdicativa, muito embora, na prática, inúmeras sejam as **situações em que o herdeiro/renunciante “direciona” a parcela do que renunciou a pessoa determinada (ex.: “renuncio à minha parte da herança, em favor do meu irmão menor”)**. Ora, em tal caso, posto haja se consagrado a expressão “renúncia translativa”, propriamente de renúncia não se trata, operando-se, em verdade, **uma aceitação com consequente cessão do direito hereditário**, inclusive com dupla incidência tributária (imposto de transmissão *mortis causa*, na transferência da quota do de cujus para o cedente, e imposto de transmissão *inter vivos*, na transferência da quota do cedente para o cessionário, beneficiário final do ato)(Gagliano, 2021, p. 40, grifo nosso).

Na doutrina a renúncia é apresentada em duas espécies, sendo a primeira a renúncia abdicativa, com sua forma pura e simples, onde o herdeiro não aceita a herança e não indica o beneficiário a receber sua parte na herança, portanto ela irá retornar para o conjunto de bens deixado pelo falecido conhecido como *monte mor* (Gagliano; Filho, 2023); por outro lado, a renúncia translativa é definida como a situação jurídica em que o herdeiro ao renunciar determina quem será o herdeiro beneficiário, ou seja, quem receberá a parte que lhe pertencia. (Gagliano; Filho, 2023).

Portanto, existem divergências quanto a este instituto em relação a nomenclaturas, mas com definição idêntica conforme apresentado por Pablo StolzeGagliano e Rodolfo Pamplona Filho (2023, p. 41, grifo nosso):

Não é incomum encontrarmos, na prática judiciária, a inusitada figura da “renúncia translativa”, caso em que o renunciante direciona a quota renunciada, não para o monte, mas, sim, para determinado herdeiro. (...) Renúncia, de fato, não ocorreu, na medida em que, se tivesse havido, a sua quota beneficiaria a todos os outros herdeiros, e não a um em especial, pois, ao abdicar do seu direito, como vimos, a exclusão é total e retroativa, como se sucessor nunca houvesse sido. **Ao aceitar e direcionar a sua quota, o que houve, em verdade, foi uma cessão de direitos hereditários**(Gagliano; Filho, 2023 p. 41, grifo nosso).

No inventário e partilha com a incidência da renúncia translativa tem caráter dual trazendo consigo implicações na seara tributária. Pois existem duas

transferências de propriedade, a primeira motivada pela transmissão *causa mortis* e a segunda pela transmissão *inter vivos* (Gagliano; Filho, 2023), portanto existem dois fatos geradores, conforme corrobora Sílvia Rodrigues (2002): a renúncia translativa presume-se que o filho aceitou a herança e que depois a transmitiu, por ato entre vivos.

No texto Constitucional, sobre a matéria tributária, pode-se extrair o seguinte:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal (Brasil, 1988, sem paginação, grifo nosso).

Destarte, pode-se deduzir que a respeito da tributação relativa à transmissão *causa mortis* e sua respectiva competência para cobrança do Imposto devido, nos contextos envolvendo bens imóveis, é pacificada pelo próprio dispositivo legal, tendo em vista que será competente para tal cobrança o estado onde está localizado o bem imóvel.

Considerando esta premissa, e com base nos conceitos previamente expostos, que se centram na universalidade de bens e indivisibilidade da herança, bem como a equiparação a bem imóvel que a legislação atribui ao direito à sucessão aberta, passa-se a reflexão da existência ou ausência dos parâmetros de cobrança, especificamente sobre a competência tributária do ITCMD, quando há transmissão *inter vivos*, entre herdeiros, objeto de renúncia translativa nos estados de Minas Gerais e Espírito Santo simultaneamente e concorrentemente.

2 LEGISLAÇÕES TRIBUTÁRIAS ESTADUAIS, RENÚNCIA TRANSLATIVA E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Após conceituar os institutos que fundamentam a problemática deste estudo, procedeu-se à análise detalhada das legislações estaduais de Minas Gerais e do Espírito Santo para identificar sua estrutura e a previsão legal da renúncia translativa.

Em Minas Gerais, a Lei nº 14.941/2003, vigora desde 29 de dezembro de 2003 e efeitos desde 01 de janeiro de 2004, tendo sua última atualização relevante pela Lei nº 24.221/2022, em 18/07/2022. O regramento mineiro é complementado pelo Decreto nº 43.981/2005, recentemente alterado pelo Decreto nº 48.553/2022. Paralelamente, o Espírito Santo adota a Lei nº 10.011/2013, em vigor desde 21 de maio de 2013 e efeitos desde 01/01/2014, com última atualização legislativa em 2017, através da Lei nº 10.647. Sua regulamentação consta no Decreto nº 3.469-R/2013, atualizado pelo Decreto nº 4.699-R/2020.

Dessa forma, constata-se que as legislações estaduais do ITCMD foram editadas sob a égide da Constituição Federal de 1988 e do Código Civil de 2002, tendo passado por atualizações recentes, em intervalo inferior a uma década. Minas Gerais, por exemplo, promoveu alterações legislativas e regulamentares há cerca de um ano. Já o Espírito Santo revisou sua lei há pouco mais de seis anos e seu regulamento há três anos. Diante dessa contemporaneidade, presume-se que tais normas guardem estrita observância aos princípios constitucionais e ao ordenamento infraconstitucional vigente.

A estrutura dessas leis demonstra profunda simetria, dividindo-se em capítulos que tratam da incidência, não incidência, isenções, sujeição passiva, cálculo, pagamento e penalidades. Ambas estabelecem que o imposto recai sobre a transmissão de propriedade de bens ou direitos, especificando a renúncia translativa como hipótese de incidência.

No que tange à incidência, a legislação mineira, por meio da Lei nº 14.941/2003, estabelece em seu Art. 1º, inciso V, que o imposto incide

especificamente na "desistência de herança ou legado com determinação do beneficiário". Complementarmente, o § 1º do mesmo artigo fixa a competência territorial, determinando que o tributo incide sobre a doação ou transmissão de bens imóveis situados no território do Estado e seus respectivos direitos.

Paralelamente, a Lei nº 10.011/2013 do Estado do Espírito Santo adota uma redação que amplia a interpretação do fato gerador. O seu Art. 2º, inciso II, prevê a incidência sobre a transmissão de quaisquer bens ou direitos por doação. A natureza da renúncia translativa é detalhada no § 6º do Art. 2º, que considera como doação a renúncia, a cessão não onerosa e a desistência de herança com determinação do beneficiário, incluindo o ato de que resulte excedente de meação ou de quinhão. Ademais, o § 4º do Art. 2º reforça que o imposto incide na transmissão de bens que, na partilha ou adjudicação, forem atribuídos a qualquer herdeiro acima do valor do respectivo quinhão. Por fim, o Art. 4º, inciso I, da norma capixaba ratifica que o imposto é devido ao Estado em relação aos bens imóveis e direitos a eles relativos quando localizados em seu território.

Quanto à base de cálculo, ambos os estados utilizam o valor venal do bem ou direito recebido. Minas Gerais especifica em seu regulamento (Minas Gerais, Decreto nº 43.981/2005, Art. 11, §5º) que, quando o patrimônio estiver situado em mais de uma unidade da Federação, a tributação do excedente de meação deve ser proporcional ao valor dos bens móveis (se o doador for domiciliado no estado) e dos bens imóveis situados em seu território. No Espírito Santo, o Decreto nº 3.469-R/2013, em seu Art. 4º ratifica que o imposto é devido ao estado sempre que os bens imóveis e respectivos direitos localizarem-se em seu território.

A distinção entre os fatores geradores é nítida: enquanto a renúncia translativa é positivada como desistência em favor de pessoa determinada, o excedente de quinhão — transmissão acima do valor da cota-parte legítima na partilha — é instituído pelo Art. 2º, §1º da lei mineira e pelo Art. 2º, §4º da lei capixaba. Em ambos os casos, a competência tributária é firmada pela localização do bem imóvel, o que gera o potencial conflito de competência objeto deste estudo.

Consequentemente, observa-se que ambas as legislações distinguem a renúncia translativa e o excedente de quinhões como fatores geradores específicos, fundamentando a cobrança na localização do bem imóvel. Essa sobreposição normativa, diante de bens situados em estados distintos, é o que possibilita a existência de um conflito de competência.

Para facilitar a compreensão, passamos a refletir esta problemática com caso hipotético, onde uma pessoa vem a falecer, sem deixar cônjuge e ascendente, sem testamento, com dois bens: um no estado de Minas Gerais e outro no estado do Espírito Santo, deixando como descendente dois filhos. Considerando o caso e que a partilha e as avaliações do Fisco estadual seguem trâmites diversos, delineiam-se as seguintes hipóteses:

Quadro 01 - Partilhas hipotéticas:

Partilha A			Partilha B			Partilha C		
Bens e avaliações:			Bens e avaliações:			Bens e avaliações:		
Imóvel em Minas Gerais: R\$100.000,00			Imóvel em Minas Gerais: R\$100.000,00			Imóvel em Minas Gerais: R\$150.000,00		
Imóvel no Espírito Santo: R\$100.000,00			Imóvel no Espírito Santo: R\$100.000,00			Imóvel no Espírito Santo: R\$100.000,00		
Bem	Filho 1	Filho 2	Bem	Filho 1	Filho 2	Bem	Filho 1	Filho 2
MG	50%	50%	MG	0%	100%	MG	100%	0%
ES	50%	50%	ES	0%	100%	ES	0%	100%

Na partilha A, ocorreu exclusivamente uma transmissão por causa mortis, conforme expressamente indicado no texto legal. Portanto, a legislação estabelece que o estado onde o imóvel está situado é responsável pela arrecadação do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD). Não há, assim, renúncia translativa ou excedente de quinhão, eliminando a possibilidade de surgir o mencionado conflito de competência.

Por outro lado, na partilha B, cada filho fica com um imóvel em específico, porém, os imóveis possuem avaliações equivalentes, não gerando diferença entre o quinhão de direito e o quinhão recebido. Dessa forma, mesmo que, cada filho ficou com a integralidade de um bem, em valores, eles receberam exatamente o que deveriam. Portanto, o único fato gerador que ocorreu nesta partilha foi refere-se ao evento de óbito, e por consequência é semelhante à partilha A, não há questionamento quanto à competência para a cobrança do ITCMD relacionado ao evento de óbito, já que o estado competente é determinado pela localização do bem.

No que se refere à transmissão entre vivos (*inter vivos*) ou renúncia translativa, ambas as legislações estaduais atribuem a competência ao estado responsável pela normativa. Contudo, as normatizações estaduais são omissas nos limites, cooperação ou outras formas de definir a proporção de competência tributária correspondente a cada ente federativo.

Na hipótese da partilha C, caracterizada pela partilha desigual, constitui uma segunda hipótese de fato gerador, tratada anteriormente, ou seja, o excedente de quinhões. Em face disso, observa-se que o quinhão legalmente atribuído a cada filho seria de 50% (cinquenta por cento), ou seja, R\$125.000,00 (cento e vinte e cinco mil reais) de acordo com Código Civil (Brasil, 2002). Entretanto, no caso narrado, ao efetuarem a partilha, o filho 1 recebeu R\$150.000,00 (cento e cinquenta mil reais), enquanto o filho 2 recebeu R\$100.000,00 (cem mil reais). Assim, ocorreram duas transmissões: a primeira relacionada ao evento de óbito, sujeita à mesma cobrança das outras situações, e a segunda, uma transmissão entre vivos, no valor de R\$25.000,00 (vinte e cinco mil reais).

Ainda sobre a omissão do legislador e em análise dos textos das legislações e decretos objeto desta pesquisa, não foi possível encontrar nenhuma disposição quanto a estas situações, ratificando a omissão discorrida neste artigo. Entretanto, para os casos de excedente de meação no divórcio e dissolução da sociedade conjugal a lei mineira apresenta algo próximo a uma solução para essa problemática, ela se encontra no artigo 11º:

Art. 11. A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito recebido em virtude da abertura da sucessão ou de doação, expresso em moeda corrente nacional e em seu equivalente em UFEMG.

[...]

§ 5º Na hipótese em que a universalidade do patrimônio da sociedade conjugal ou da união estável for composta de bens e direitos situados em mais de uma unidade da Federação, **a tributação do excedente de meação será proporcional ao valor** (MINAS GERAIS, 2003, sem paginação).

Assim, percebe-se a ausência de disposições no texto legal para lidar com as situações da renúncia translativa e, conseqüentemente, do excedente do quinhão com mais de um ente federativo competente para cobrança do imposto. De acordo com o princípio da legalidade, o imposto está corretamente estabelecido por lei, no entanto, há o risco de ocorrer bitributação na ausência de parâmetros claros para essa cobrança (Novais, 2022).

Nesse contexto, a presente pesquisa investigou a jurisprudência administrativa nos Conselhos de Contribuintes de Minas Gerais e do Espírito Santo, bem como o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da renúncia translativa e da competência tributária. Contatou-se, todavia, um vazio decisório sobre a matéria no intervalo entre 2014 e julho de 2023 nas cortes superiores e no órgão mineiro.

A exceção reside no Estado do Espírito Santo onde, ao examinar pareceres técnicos, identificou-se o Parecer Consultivo nº 0318/2015 — único documento a enfrentar a temática. Tal parecer analisa a incidência tributária sobre a doação decorrente de excesso de quinhão em inventário com bens situados simultaneamente em território capixaba e mineiro, detalhando a sistemática de cobrança do ITCMD em cenário análogo à ‘Partilha C’, do quadro 01, da simulação proposta neste estudo.

E para ser sucinto, a ‘partilha C’, do quadro 01, será usada como exemplo para elucidar o raciocínio do parecer consultivo nº 0318/2015. Relembrando o caso hipotético, sabe-se que o quinhão cabível a cada um dos herdeiros é avaliado em R\$125.000,00 (cento e vinte e cinco mil reais). Contudo, devido à partilha definida,

há um excedente de quinhão no valor de R\$25.000,00 (vinte e cinco mil reais), que beneficia o filho 1, que passa a deter um quinhão total de R\$150.000,00 (cento e cinquenta mil reais).

Com base nessas informações, é efetuado um cálculo para determinar o percentual da sobra de herança, qual seja:

Quadro 02 – Regra de três para apuração do quinhão excedente:

	Valor	Percentual
Quinhão recebido	R\$150.000,00	100%
Quinhão legítimo	R\$125.000,00	X

Fonte: Autor

Resolvendo a problemática por uma regra de três simples chega-se ao seguinte resultado:

$$R\$150.000,00 \cdot x = R\$125.000,00 \cdot 100$$

$$x = R\$12.500.000 / R\$150.000,00$$

$$x = 83,333333\%$$

Assim, a herança será tributada a uma taxa de 83,333333%, enquanto os restantes 16,666666% (totalizando 100%) serão tributados como doação. Para esse fim, serão emitidas duas guias de impostos com uma alíquota de 4%, resultando nos seguintes valores:

Quadro 03 – Simulação das guias de recolhimento do imposto de ITCMD:

	Valor da base de cálculo	Valor do imposto com alíquota de 4%
Herança – 83,333333%	R\$125.000,00	R\$1.250,00
Doação – 16,666666%	R\$25.000,00	R\$1.000,00
Total (100%)	R\$150.000,00	R\$2.250,00

Fonte: Autor

E foi este o raciocínio aplicado pelo mencionado parecer, demonstrando que houve somente uma apuração dos valores de maneira classificatória para indicar quais são os valores tributados a título de *causa mortis* e quais são a título de doação. Portanto, supondo que o estado de Minas Gerais realizasse a tributação de igual forma, haveria possibilidade de bitributação sobre o valor de R\$25.000,00 (vinte e cinco reais).

Diante da constatação de que a análise do parecer não supre a omissão normativa identificada, a problemática deste estudo permanece atual. Buscando oferecer uma contribuição relevante ao debate jurídico e assegurar o equilíbrio entre a pretensão fiscal e a justiça tributária — evitando-se o ônus da bitributação —, apresenta-se a proposta de solução a seguir.

A solução proposta consiste em estabelecer uma tributação equânime, fundamentada na representatividade percentual que o acervo patrimonial situado em cada Estado possui em relação à totalidade dos bens inventariados. Em consonância com a lógica matemática adotada no Parecer nº 0318/2015-ES, busca-se identificar o peso proporcional de cada ente federativo no monte partilhável/conjunto de bens a serem partilhados(*monte-mor*). Em termos práticos, a metodologia exige apurar: qual o percentual que os bens sob a competência tributária de Minas Gerais representam no total do acervo partilhável? E, conseqüentemente, qual a proporção correspondente aos bens localizados no Espírito Santo?

Para elucidar e exemplificar, mais uma vez a partilha C do caso hipotético será usada. Relembrando o caso, sabe-se que o total da herança é de R\$250.000,00 (duzentos e cinquenta mil), e que o bem no estado de Minas Gerais possui o valor de R\$150.000,00 e do Espírito Santo no valor de R\$100.000,00. Dessa forma, chega-se aos seguintes resultados:

Quadro 04 – Simulação das guias de recolhimento do imposto de ITCMD:

	Valor Proporcional entre valor individual do bem e soma total dos bens do espólio	Valor do percentual proporcional ao valor do excedente (R\$25.000,00)
Minas Gerais	60%	R\$150.000,00
Espírito Santo	40%	R\$10.000,00

Fonte: Autor

Nesse modelo, cada Estado exerceria a competência tributária sobre os bens situados em seu território quanto ao fato gerador *causa mortis*, enquanto a exigência sobre a renúncia translativa seria partilhada de acordo com a proporção do conjunto de bens integrante ao monte partilhável (*monte-mor*) em que o ente federativo seja competente para relação jurídica-tributária. Tal sistemática, ao evitar a bitributação, estende-se com igual eficácia aos casos de excesso de quinhão hereditário ou de meação — este último aplicável a divórcios e dissoluções de união estável —, garantindo a efetiva justiça tributária em situações de natureza jurídica análoga.

A solução ora apresentada, conquanto demande aprofundamento doutrinário, constitui o marco inicial para dirimir a problemática exposta, visando proteger o erário, prevenir conflitos federativos e assegurar a incolumidade do contribuinte perante a bitributação.

CONCLUSÃO

Ao percorrer os meandros da legislação tributária brasileira, mais especificamente a dos estados de Minas Gerais e Espírito Santo, nota-se uma complexidade intrínseca às nuances da renúncia translativa e sua relação com a competência tributária para a cobrança do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD).

Este estudo buscou elucidar a interpretação das normativas vigentes nos referidos entes federativos, tendo em vista o risco potencial de bitributação em situações específicas, como a partilha desigual dos bens herdados.

A análise das legislações estaduais revelou similaridades estruturais entre Minas Gerais e Espírito Santo, ambas em conformidade com as normas constitucionais e infraconstitucionais pertinentes à matéria.

A atribuição da competência tributária ao estado onde o bem imóvel está situado para a incidência do ITCMD em casos de evento morte, renúncia translativa e excedente de quinhão foi consagrada, entretanto, a ausência de disposições específicas quanto à proporcionalidade em situações de renúncia translativa e excedente de quinhão hereditário ou meação, restou demonstrado lacunas significativas quanto à regulamentação destes institutos, o que, por sua vez, suscita questões cruciais no que tange à competência tributária.

Para exemplificar, foram utilizadas hipóteses de partilhas que ilustraram cenários distintos, demonstrando assim, a necessidade de parâmetros claros para a tributação em situações de renúncia translativa e excedente de quinhão. A ausência de disposições legislativas específicas para tais circunstâncias, com exceção de casos relacionados ao divórcio e dissolução da sociedade conjugal, suscita preocupações quanto à segurança jurídica e à possibilidade de bitributação.

A proposta de tributação proporcional, apresentada como solução, sugere uma maneira de evitar prejuízos ao erário público sem sacrificar os contribuintes. No entanto, é imperativo ressaltar que esta proposta carece de análises mais aprofundadas, considerando a omissão das legislações estaduais e a necessidade de uma abordagem harmonizada entre os entes federativos. A ausência de debates recentes em instâncias superiores do judiciário, conforme constatado na pesquisa, sublinha a urgência de debates e uma revisão legislativa sobre a tributação da renúncia translativa e excedente de quinhão.

Em vista disso, diante da complexidade e das lacunas identificadas, instiga-se a reflexão sobre a pertinência de uma normativa específica que discipline a tributação em casos de renúncia translativa e excedente de quinhão, proporcionando

segurança jurídica e evitando possíveis conflitos de competência entre entes federativos. A clarificação legal se apresenta como um imperativo para harmonizar a aplicação da legislação tributária e mitigar riscos de bitributação, resguardando, assim, os direitos dos contribuintes e promovendo a efetiva justiça fiscal.

Portanto, este estudo não apenas revela as intrincadas nuances da legislação tributária estadual, mas também aponta para a necessidade de revisão e atualização normativa para abordar situações específicas que escapam à atual precisão legislativa. A pesquisa fomenta a continuidade do debate acadêmico e contribui para a construção de soluções jurídicas mais robustas e alinhadas com os princípios da justiça fiscal e da segurança jurídica.

Translative renunciation among heirs in probate: a comparative analysis of the collection criteria for the Inheritance and Gift Tax - ITCMD between Laws No. 14,941/2003 of the State of Minas Gerais and 10,011/2013 of the State of Espírito Santo

ABSTRACT

The lack of specific regulation on translative renunciation poses challenges, especially in cases of transfers between heirs located in different states, giving rise to conflicts of tax jurisdiction. Accordingly, this study aims to analyze which entity holds the competence to collect the ITCMD in scenarios involving translative renunciation and unequal partition of assets situated in the Brazilian states of Minas Gerais and Espírito Santo. The research is conducted through a qualitative methodological approach, combining bibliographic study and documentary analysis. Finally, it is concluded that the normative omission between the laws of Minas Gerais and Espírito Santo may result in double taxation in translative renunciation. Therefore, the

adoption of a proportional apportionment criterion based on the territoriality of the assets is imperative to resolve jurisdiction conflicts and ensure fiscal justice.

KEYWORDS: TRANSLATIVE RENUNCIATION. UNEQUAL PARTITION. ITCMD. TERRITORIALITY CRITERION. DOUBLE TAXATION.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo, SaraívaJur, 2023. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553628113/>>. Acesso em: 12 out. 2023.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei 5.172, 25 out. 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 1966. Disponível em <<https://www.planalto.gov.br/ccivil03/leis/l5172compilado.htm>>. Acesso em: 15 jun. 2023.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 15 jun. 2023.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF, 2002. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm>. Acesso em: 15 jun. 2023.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos Federais, Estaduais E Municipais**. São Paulo, Saraiva Educação, 2019. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553612123/>>. Acesso em: 12 out. 2023.



COELHO, S. C. N. A natureza jurídica do Estado Federal / Ligeiro escorço comparativo com outras formas de Estado / Características do Estado Federal. In: CAMPOS, C. C. (Org.). et al. **Federalismo Fiscal Brasil-Alemanha**. FGV Projetos, 2016, cap. 2, p. 75 - 142. Disponível em: <https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/idp_miolo_site.pdf>. Acesso em: 12 out. 2023.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro, Forense, 2022. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993900/>>. Acesso em: 10 out. 2023>.

ESPÍRITO SANTO. Governador do Estado. Lei Estadual nº 10.011, de 20 de maio de 2013. **Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD)**. Disponível em: <<<http://www2.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll/infobaselegislacaoonline/leis/2013/lei%20n.%BA%2010.011.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0>> Acesso em: 15 jun. 2023.

_____. Governador do Estado. Decreto nº 3.469-R, de 19 de dezembro de 2013. **Regulamenta o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (RITCMD)**. Disponível em: <<http://www2.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll/infobaselegislacaoonline/decretos/2013/dec3469-r%20-%20atualizada.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0>> Acesso em: 15 jun. 2023.

_____. Governo do Estado. Secretária de Estado da Fazenda. **Parecer Consultivo**. Vitória, 2015. Disponível em: <<https://internet.sefaz.es.gov.br/informacoes/tributacao/detalharParecer.php?tipo=7&numero=201503188>>. Acesso em: 01 jun. 2023.

_____. Governo do Estado. Secretária de Estado da Fazenda. **Consulta aos Pareceres**. Vitória, 2023. Disponível em: <<https://internet.sefaz.es.gov.br/informacoes/tributacao/pareceres.php>>. Acesso em: 01 jun. 2023.



GAGLIANO, Pablo Stolze. **Contrato de Doação**. São Paulo, Saraiva Educação, 2021. Disponível em:
<<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555591835/>>. Acesso em: 12 out. 2023.

GAGLIANO, Pablo Stolze; FILHO, Rodolfo Pamplona. **Novo curso de direito civil: direito das sucessões**. v.7. São Paulo. Editora Saraiva, 2023. Disponível em:
<<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553625921/>>. Acesso em: 12 out. 2023.

MADALENO, Rolf. **Sucessão Legítima**. 2. ed. Rio de Janeiro. Editora Forense, 2020. Disponível em:
<<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530990558/>>. Acesso em: 12 out. 2023.

MINAS GERAIS. Governador do Estado. Lei Estadual nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003. **Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD**. Disponível em:
<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l14941_2003.html>. Acesso em: 15 jun. 2023.

_____. Governador do Estado. Decreto nº 43.981, de 3 de março de 2005. **Regulamenta o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD**. Disponível em:
<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d43981_2005.html>. Acesso em: 15 jun. 2023.

_____. Conselho De Contribuintes Do Estado De Minas Gerais. **Acórdão nº 22.614/17**, da 1ª Câmara de DF/BH-1. Impugnante: Márcio Lúcio Sacheto. Proc. S. Passivo: Thiago de Castro Maia/Outro(s). Minas Gerais, 05 de julho de 2017. Disponível em:
<http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/ExibeDocumento?caminho=/usr/sef/sifweb/www2/secretaria/conselho_contribuintes/acordaos/22614171.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2023.

_____. Conselho De Contribuintes Do Estado De Minas Gerais. **Acórdão nº 23.436/19**, da 3ª Câmara de DF/Juiz de Fora. Impugnante: Dirce de Aquino Pereira. Minas Gerais, 11 de dezembro de 2019. Disponível em: <http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/ExibeDocumento?caminho=/usr/sef/sifweb/ww2/secretaria/conselho_contribuintes/acordaos/23436193.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2023.

_____. Conselho De Contribuintes Do Estado De Minas Gerais. **Acórdão nº 23.725/21**, da 3ª Câmara de DF/Juiz de Fora-1. Impugnante: Pedro Paulo Camacho Bordim. Proc. S. Passivo: Eduardo Henrique Freitas Reis. Minas Gerais, 12 de maio de 2021. Disponível em: <http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/ExibeDocumento?caminho=/usr/sef/sifweb/ww2/secretaria/conselho_contribuintes/acordaos/23725213.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2023.

_____. Conselho De Contribuintes Do Estado De Minas Gerais. **Acórdão nº 23.726/21**, da 3ª Câmara de DF/Juiz de Fora-1. Impugnante: Pedro Paulo Camacho Bordim (Coob.). Autuada: Ana Crisstina Camacho Bordim. Proc. S. Passivo: Eduardo Henrique Freitas Reis. Minas Gerais, 12 de maio de 2021. Disponível em: <http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/ExibeDocumento?caminho=/usr/sef/sifweb/ww2/secretaria/conselho_contribuintes/acordaos/23726213.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2023.

NADER, Paulo. **Curso de Direito Civil - Direito das Sucessões**. V.6. Rio de Janeiro. Editora Forense, 2016. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530968748/>>. Acesso em: 12 out. 2023.

NOVAIS, Rafael. **Direito Tributário Facilitado**. Rio de Janeiro, Forense, 2022. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559645282/>>. Acesso em: 09 out. 2023.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo, SaraívaJur, 2023. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553625983/>>. Acesso em: 01 out. 2023.

Recebido em 26/11/2025

Publicado em 04/09/2026