



SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS
SUBSECRETARIA DA RECEITA ESTADUAL
SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO

Parecer nº 01/SEF/SUTRI-DOLT-CJUD/2023

Em 02/01/2023

DE: Mariana Capanema Álvares Fernandes
Ricardo Wagner Lucas Cardoso

PARA: Marcelo Hipólito Rodrigues
Superintendente de Tributação

REFERÊNCIA: Memorando.SEF/AJUR.nº 65/2022

ASSUNTO: Incidência do ITCD em doação efetuada por doador domiciliado no exterior para donatário domiciliado no EMG - Acórdãos do STF proferidos em controle concentrado e difuso (ADI 6839-MG e RE 851.108). Legalidade da exigência do imposto.

EXPOSIÇÃO

O presente Parecer se destina a responder expediente encaminhado pela Assessoria Jurídica da SEF e originado a partir de questionamento de contribuinte enviado por e-mail, o qual teria sido respondido por área fim da SEF sobre o seguinte tema: *"incidência do ITCD em doação efetuada por doador domiciliado no exterior para donatário domiciliado no EMG (inc. II, §2º da Lei Estadual nº 14.941/2003)"*.

A mensagem enviada pelo contribuinte é a seguinte:

"Diante disso, entrei em contato com a Delegacia responsável por ITCD, via atendimento eletrônico, e obtive a resposta que essa doação não está "isenta" do ITCD. Os argumentos foram os seguintes:



SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS
SUBSECRETARIA DA RECEITA ESTADUAL
SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO

“Prezado senhor, boa tarde! O Recurso Extraordinário 851.108 julgado em fevereiro de 2021 configura decisão em caso concreto (controle difuso de constitucionalidade), relativo ao Estado de São Paulo, mesmo com o reconhecimento de repercussão geral, há vinculação apenas para o Poder Judiciário. Portanto, a citada decisão não afeta a validade da legislação mineira não trazendo, por si só, qualquer vinculação para a Administração Pública e, conseqüentemente, para a análise corrente dos processos de ITCD em MG. Não obstante, posteriormente, foi ajuizada especificamente em face da lei mineira a ADI 6839 (controle concentrado de constitucionalidade), julgada procedente em fevereiro de 2022 (vide anexo). Contudo, a citada ADI reconheceu a inconstitucionalidade apenas do inciso IV do §2º do art. 1º da Lei nº 14.941/03. Ou seja, a decisão da citada ADI abrange apenas os fatos geradores causa mortis, não alcançando o inciso II (que, por sua vez, corresponde ao caso da doação tratada no presente caso). Diante do exposto, considerando que a hipótese de doação (inciso II) não foi alcançada pela ADI 6839, s.m.j., a cobrança do ITCD nesses casos deveria ser mantida (ou seja, inalterada) por ora, salvo eventual decisão judicial favorável ao contribuinte no caso concreto”.

A referida mensagem foi encaminhada pelo contribuinte à AGE com um pedido de esclarecimento a respeito da orientação da Procuradoria e do Estado de Minas Gerais sobre a questão da incidência de ITCD sobre doações realizadas no exterior, a qual foi conduzida internamente naquele órgão para que fosse construída uma orientação geral uniforme sobre o tema.

Neste sentido, demandada pelo Procurador Wendel de Moura Tonidandel, a pedido da Dra Margarida, a Assessoria Jurídica, por meio do Memorando.SEF/AJUR.nº 75/2022, nos solicita que seja encaminhado a ela subsídios relacionados à orientação da interpretação e aplicação da legislação tributária no âmbito da Secretaria de Estado de Fazenda, em face da resposta encaminhada acima e relacionados ao tema objeto do questionamento.

DO MÉRITO

I – DA ANÁLISE DAS DECISÕES DO STF. RE 851.108/SP E ADI 6839-MG.

O STF decidiu, por maioria, apreciando o tema 825 da repercussão geral no Recurso Extraordinário 851.108/SP, pela vedação aos estados e Distrito Federal para a instituição do ITCD na hipótese referida no art. 155, § 1º, III da CF/1988 e na sequência, modulou os efeitos da decisão, atribuindo-lhes eficácia *ex nunc*, a contar da publicação do acórdão em questão, ressaltando as ações



SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS
SUBSECRETARIA DA RECEITA ESTADUAL
SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO

judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discuta: (1) a qual Estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.

O acórdão do julgamento do RE 851.108/SP ficou ementado da seguinte forma:

*“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão causa mortis. Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. Definição de competência. Elemento relevante de conexão com o exterior. **Necessidade de edição de lei complementar. Impossibilidade de os estados e o Distrito Federal legislarem supletivamente na ausência da lei complementar definidora da competência tributária das unidades federativas.***

1. Como regra, no campo da competência concorrente para legislar, inclusive sobre direito tributário, o art. 24 da Constituição Federal dispõe caber à União editar normas gerais, podendo os estados e o Distrito Federal suplementar aquelas, ou, inexistindo normas gerais, exercer a competência plena para editar tanto normas de caráter geral quanto normas específicas. Sobrevindo norma geral federal, fica suspensa a eficácia da lei do estado ou do Distrito Federal. Precedentes.

2. Ao tratar do Imposto sobre transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), o texto constitucional já fornece certas regras para a definição da competência tributária das unidades

federadas (estados e Distrito Federal), determinando basicamente duas regras de competência, de acordo com a natureza dos bens e direitos: é competente a unidade federada em que está situado o bem, se imóvel; é competente a unidade federada onde se processar o inventário ou

arrolamento ou onde tiver domicílio o doador, relativamente a bens móveis, títulos e créditos.

3. A combinação do art. 24, I, § 3º, da CF, com o art. 34, § 3º, do ADCT dá amparo constitucional à legislação supletiva dos estados na edição de lei complementar que discipline o ITCMD, até que sobrevenham as normas gerais da União a que se refere o art. 146, III, a, da Constituição Federal. De igual modo, no uso da competência privativa, poderão os estados e o Distrito Federal, por meio de lei ordinária, instituir o ITCMD no âmbito local, dando ensejo à cobrança válida do tributo, nas hipóteses do § 1º, incisos I e II, do art. 155.

4. Sobre a regra especial do art. 155, § 1º, III, da Constituição, é importante atentar para a diferença entre as múltiplas funções da lei



SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS
SUBSECRETARIA DA RECEITA ESTADUAL
SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO

complementar e seus reflexos sobre eventual competência supletiva dos estados. Embora a Constituição de 1988 atribua aos estados a competência para a instituição do ITCMD (art. 155, I), também a limita ao estabelecer que cabe a lei complementar – e não a leis estaduais – regular tal competência em relação aos casos em que o “de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior” (art. 155, § 1º, III, b).

*5. Prescinde de lei complementar a instituição do imposto sobre transmissão **causa mortis** e doação de bens imóveis – e respectivos direitos -, móveis, títulos e créditos no contexto nacional. Já **nas hipóteses em que há um elemento relevante de conexão com o exterior, a Constituição exige lei complementar para se estabelecerem os elementos de conexão e fixar a qual unidade federada caberá o imposto.***

*6. O art. 4º da Lei paulista nº 10.705/00 deve ser entendido, em particular, como de eficácia contida, pois ele depende de lei complementar para operar seus efeitos. Antes da edição da referida lei complementar, descabe a exigência do ITCMD a que se refere aquele artigo, visto que **os estados não dispõem de competência legislativa em matéria tributária para suprir a ausência de lei complementar nacional exigida pelo art. 155, § 1º, inciso III, CF.** A lei complementar referida não tem o sentido único de norma geral ou diretriz, mas de diploma necessário à fixação nacional da exata competência dos estados.*

7. Recurso extraordinário não provido.

8. Tese de repercussão geral:

“É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a edição da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”.

*9. Modulam-se os efeitos da decisão, atribuindo a eles eficácia **ex nunc**, a contar da publicação do acórdão em questão, ressaltando as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discuta: (1) a qual estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.*

(grifo nosso)

Posteriormente, em sede de segundos embargos, esclareceu o Tribunal que possuem caráter alternativo, e não cumulativo, os itens (1) e (2) da ressalva quanto à modulação dos efeitos da decisão.



SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS
SUBSECRETARIA DA RECEITA ESTADUAL
SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO

Como se verifica, a tese firmada no RE 851.108/SP abrange todas as hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, quais sejam:

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

(...)

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

(...)

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

- a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;
- b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;”

Isso significa que na tese firmada pelo STF no RE 851.108/SP (tema 825), a vedação imposta aos Estados, no tocante à instituição do imposto, se refere igualmente as hipóteses em que a transmissão tiver como fato gerador o falecimento do *de cujus* ou uma doação.

Não obstante, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade realizada de forma incidental no Recurso Extraordinário com repercussão geral reconhecida diferem da inconstitucionalidade verificada em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), isto porque a decisão proferida no referido recurso visa orientar as decisões a serem proferidas pelos membros do Poder Judiciário, sem, contudo, suspender a eficácia da norma no ordenamento jurídico para aqueles que não figuraram como partes.

Portanto, no caso do RE 851.108/SP, por se tratar de julgamento realizado em sede de Recurso Extraordinário, ainda que com repercussão geral reconhecida, seus efeitos são apenas *inter partes*.

Já no caso de ADI, a norma declarada inconstitucional deixa de produzir os efeitos *erga omnes* tão logo seja publicada a certidão de julgamento da decisão, resguardada a possibilidade de modulação dos efeitos pelo STF.

Neste sentido, importante analisar a decisão proferida pelo STF na ADI 6839-MG, senão vejamos sua ementa:



SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS
SUBSECRETARIA DA RECEITA ESTADUAL
SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO

“MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVERSÃO EM JULGAMENTO DEFINITIVO. INC. IV DO § 2º DO ART. 1º DA LEI N. 14.941/2003 E AL. D DO INC. II DO ART. 2º DO DECRETO N. 43.981/2005 DE MINAS GERAIS. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO - ITCMD. HIPÓTESES DE O FALECIDO TER POSSUÍDO BENS, RESIDIDO OU PROCESADO INVENTÁRIO NO EXTERIOR (INC. III DO § 1º DO ART. 155, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA). “NECESSIDADE DE PRÉVIA REGULAMENTAÇÃO POR LEI COMPLEMENTAR. AÇÃO DIRETA JULGADA PROCEDENTE. MODULAÇÃO DE EFEITOS.

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

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

3. Atribuição de eficácia ex nunc a este julgamento, a contar da publicação do acórdão do Recurso Extraordinário n. 851.108 (20.4.2021), ressaltando as ações judiciais pendentes de conclusão até esse marco temporal, nas quais se discuta: a) a qual Estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; b) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.

4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente para declarar inconstitucionais o inc. IV do § 2º do art. 1º da Lei n. 14.941/2003 e a al. d do inc. II do art. 2º do Decreto n. 43.981/2005, de Minas Gerais.”

(grifo nosso)

II – DO IMPACTO DAS DECISÕES NA LEGISLAÇÃO MINEIRA. INCONSTITUCIONALIDADE DE APENAS PARTE DO § 2º DO ART. 1º DA LEI 14941/2003 (ART 2º, II DO DECRETO 43.981/2005)

O Estado de Minas Gerais instituiu o imposto por meio do art. 3º, II da Lei nº 6.763/1975 e também na Lei nº 14.941/2003 (regulamentado pelo art. 2º, II, “d”, do Decreto 43.981/2005), respaldado pelo artigo 24, inciso I, da CF/88 e art. 34 do ADCT.

É o texto da legislação mineira especificamente sobre o tema:



SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS
SUBSECRETARIA DA RECEITA ESTADUAL
SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO

Lei n º 6.763/1975

“Art. 3º - Os impostos de competência do Estado são os seguintes:

(...)

II - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD);”

Lei 14941/2003

“Art. 1º O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD - incide:

(...)

§ 2º O imposto incide sobre a transmissão de bens móveis, inclusive semoventes, direitos, títulos e créditos, e direitos a eles relativos, quando:

(...)

II - o doador não tiver residência ou domicílio no País, e o donatário for domiciliado no Estado;

(...)

IV - o herdeiro ou legatário for domiciliado no Estado se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.”

Decreto 43.981/2005

“Art. 2º O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD incide sobre a doação ou sobre a transmissão por ocorrência do óbito, de:

(...)

II - bens móveis, inclusive semoventes, direitos, títulos e créditos, e direitos a eles relativos, quando:

(...)

b) o doador não tiver residência ou domicílio no País e o donatário for domiciliado no Estado;

(...)

d) o herdeiro ou legatário for domiciliado no Estado, se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.”

(grifo nosso)

A cobrança do imposto mineiro vinha sendo efetuada regularmente desde a sua instituição, chancelado pela jurisprudência não apenas do Tribunal de Justiça de Minas Gerais como do próprio Supremo Tribunal Federal (Ag. Reg. RE 607.546, julgamento em 23/02/2011¹).

¹ “AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A DOAÇÃO DE BENS MÓVEIS. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR NACIONAL QUE DISPONHA



SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS
SUBSECRETARIA DA RECEITA ESTADUAL
SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO

Importante salientar que a situação das alíneas ‘b’ e ‘d’ do art. 2º do Decreto supracitado é idêntica, qual seja, o doador ou *de cujus* é (ou era) residente ou domiciliado no exterior e o donatário ou o herdeiro são domiciliados no Estado de Minas Gerais.

Todavia, conforme exposto anteriormente, a decisão do STF em Recurso Extraordinário, ainda que em tema com repercussão geral reconhecida, não vincula a Administração Pública que não é parte do processo, mas apenas o Poder Judiciário.

Desta forma, imaculada a instituição do imposto mineiro na hipótese do inciso II do § 2º do art; 1º da Lei 14941/2003 (alínea ‘b’ do art. 2º do Decreto 43.981/2005), pelo que se conclui que a sua cobrança pelo Estado de Minas Gerais é plenamente legal.

Todavia, em face da decisão proferida na ADI 6839-MG, declarada a inconstitucionalidade do inc. IV do § 2º do art. 1º da Lei n. 14.941/2003 e da alínea ‘d’ do inc. II do art. 2º do Decreto n. 43.981/2005, é imperiosa a sua extirpação do ordenamento jurídico mineiro, não sendo devida a sua cobrança na forma imposta pela modulação dos efeitos da decisão.²

CONCLUSÃO

Pelo exposto, ratificamos a resposta emitida por Delegacia Fiscal da Secretaria de Fazenda ao contribuinte demandante e orientamos:

1. Seja mantida a cobrança do imposto na hipótese do inciso II do § 2º do art; 1º da Lei 14941/2003 (alínea ‘b’ do art. 2º do Decreto 43.981/2005);

SOBRE O TRIBUTO NOS TERMOS DO ART. 146, III, A, DA CONSTITUIÇÃO. EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PLENA PELOS ESTADOS MEMBROS COM AMPARO NO ART. 24, §3º, DA CONSTITUIÇÃO E DO ART. 34, §3º, DO ADCT. PRECEDENTES. JULGAMENTO DA MATÉRIA NOS TERMOS DO ART. 557, CAPUT, DO CPC. POSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.” (Ag. Reg. No Recurso Extraordinário 607.546 Paraná. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em 23/02/2011. Publicado em 06/09/11).

² “Atribuição de eficácia *ex nunc* a este julgamento, a contar da publicação do acórdão do Recurso Extraordinário n. 851.108 (20.4.2021), ressaltando as ações judiciais pendentes de conclusão até esse marco temporal, nas quais se discuta: a) a qual Estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; b) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente”.



SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS
SUBSECRETARIA DA RECEITA ESTADUAL
SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO

2. Seja revogada a alínea 'd' do inc. II do art. 2º do Decreto n. 43.981/2005, respeitado o limite imposto pela modulação dos efeitos.

Atenciosamente,

Mariana Capanema Álvares Fernandes
Assessora da Diretoria de Orientação e Legislação Tributária

Ricardo Wagner Lucas Cardoso
Diretor de Orientação e Legislação Tributária em exercício – DOLT

De acordo,

Marcelo Hipólito Rodrigues
Superintendente de Tributação