



UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE – UFCG
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS – CCJS
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO

LAURA LUIZA SOBRAL DA ROCHA

**OS LIMITES LEGAIS ENTRE EVASÃO E ELISÃO FISCAL DO ITCMD NO
PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO**

SOUSA-PB

2023

LAURA LUIZA SOBRAL DA ROCHA

**OS LIMITES LEGAIS ENTRE EVASÃO E ELISÃO FISCAL DO ITCMD NO
PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso do
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E
SOCIAIS – CCJS, UNIDADE
ACADÊMICA DE DIREITO, como para
Conclusão de Curso de Ciências
Jurídicas e Sociais.

Orientadora: Prof^a. A Dra. Renata Maria
Brasileiro Sobral Soares

SOUSA-PB

2023

R6721 Rocha, Laura Luiza Sobral da.

Os limites legais entre evasão e elisão fiscal do ITCMD no planejamento sucessório /Laura Luiza Sobral da Rocha – Sousa, 2023.
80 f.

Monografia (Bacharelado em Direito) - Universidade Federal de Campina Grande, Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, 2023.

"Orientação: Profa. Me. Renata Maria Brasileiro Sobral Soares."
Referências.

1. Direito Tributário. 2. Planejamento Sucessório. 3. Planejamento Tributário. 4. Elisão Fiscal. 5. Evasão Fiscal. I. Soares, Renata Maria Brasileiro Sobral. II. Título.

1.

CDU 34:336.2(043)

Dedico este trabalho

As minhas irmãs, Larissa e Lívia, pelo incentivo constante e pelo amor incondicional.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus, o Senhor da minha salvação, cuja grandeza é inigualável. Reconheço minha pequenez, pois assim como Pedro, que por medo clama ao Teu socorro sobre as águas, reconheço a necessidade da Sua mão estendida para me guiar. A firmeza do Seu amor é o alicerce que me sustenta em cada desafio, deposito minha confiança na Sua mão que nunca me abandona.

Aos meus pais, Ubiracildo e Catarina, que foram meu porto seguro nesta jornada acadêmica. Mesmo sem experiência universitária, me transmitiram lições que ultrapassam os limites dos livros. Cada palavra de apoio e conforto iluminou meu caminho nos momentos mais difíceis, jamais esquecerei. Sei que cada conquista é um reflexo do apoio que recebo, pois não apenas espectadores, mas também participantes ativos na minha busca pelo conhecimento. Agradeço por tudo que fizeram e fazem por mim. Meu amor por vocês é verdadeiramente incondicional.

As minhas irmãs, Larissa e Lívia, companheiras inseparáveis nesta jornada. Mesmo sem compreenderem todos os detalhes do meu percurso, a presença e o carinho de vocês foram meu refúgio. Obrigado por estarem ao meu lado, fazendo cada passo valer a pena. Busco ser uma pessoa melhor por vocês!

As minhas avós, fontes constantes de conforto e afago. Agradeço por serem ouvidoras pacientes e conselheiras sábias, e por todos os bolos deliciosos que fizeram pra mim, apenas sob o pretexto de nos reunir, transformando minha jornada acadêmica em algo mais doce e significativo. Vovó Ceizinha, quero que saiba que a considero como minha segunda mãe, e meu amor por você é imensurável! Vovó Dodó, sinto-me verdadeiramente acolhida por você; seu abraço é um refúgio reconfortante, e a amo de todo o coração!

Ao meu namorado, Gustavo, o arquiteto silencioso da minha jornada acadêmica. Suas horas dedicadas e seu apoio transformaram os desafios em conquistas. Cada conquista minha é compartilhada contigo, pois você é parte fundamental da minha trajetória. Aproveito para agradecer também a Selminha e a

Valdir por sempre se preocuparem comigo. Serei sempre grata pelo apoio e carinho que recebo de vocês.

As queridas famílias Sobral e Rocha, o motor coletivo que impulsiona cada um dos meus passos na jornada acadêmica. Especialmente aos meus tios Gugu, Larissa e Leo, cujo cuidado dedicado se revelou como um alicerce sólido; considero-os meus pais coração, por todo cuidado e afeto. Destaco com carinho também os tios Ubiraci e Márcia pela alegria constante que injetam em meus dias, tia Tíndia por todas as orações e todo apoio que me foi dado, e tio Ubirajara pelas oportunidades generosas que me ofereceu. Vocês são parte vital da minha jornada.

Aos meus amigos que me suportam e me acolheram aqui em Sousa, em especial a Emileynne, André, Laura, Mohara e Igor. A jornada acadêmica ganhou um significado mais profundo com a presença e o apoio de vocês. Aos amigos de Cuité, que mesmo longe vibram mais do que eu mesma com minhas conquistas, Gabi, Aninha, Júlia, Luccas, Vinícius, Ana Clara e Letícia. Espero levar cada um de vocês comigo para sempre.

Aos meus avós (in memoriam) Sobral e Juju, que, embora não estejam mais entre nós, permanecerão eternamente lembrados. O amor de vocês deixou marcas indeléveis que jamais serão apagadas.

Ao Professor Eduardo Pordeus, minha sincera gratidão por ter aberto as portas da extensão e proporcionado oportunidades valiosas ao longo de quatro anos. Sua generosidade e orientação foram fundamentais para grande parte do meu crescimento acadêmico.

A minha orientadora Renata Sobral, agradeço pela confiança ao longo dessa jornada.

“Eu te exaltarei, ó Deus, rei meu, e bendirei o teu nome pelos séculos dos séculos e para sempre. Cada dia te bendirei, e louvarei o teu nome pelos séculos dos séculos e para sempre. Grande é o Senhor, e mui digno de louvor; e a sua grandeza, inescrutável.”

Salmos 145

RESUMO

Esta pesquisa tem por objetivo observar os limites entre evasão e elisão fiscal do ITCMD aplicado ao planejamento sucessório, na difícil missão de estabelecer critérios que aliem a manutenção da eficiência tributária legítima sem transgredir os limites legais, buscando harmonizar interesses individuais e coletivos. Analisa-se a relutância em planejar a distribuição de bens pós-morte cedendo espaço ao planejamento sucessório, na medida em que mudanças nas relações familiares afetam diretamente a legítima, atuando como uma ferramenta crucial para antecipar e organizar a distribuição de ativos, respeitando a vontade do titular. Aponta-se a junção de interesses particulares na transmissão de bens e do Estado, ao instituir o tributo específico, o ITCMD, como fomentador dos primeiros indícios do planejamento tributário, buscando reduzir a carga tributária. Nesse sentido, como objetivo geral pretende-se analisar a linha tênue entre os institutos, dentro de uma análise tributária e sucessória, sob enfoque do ITCMD. Como metodologia, a pesquisa adotará uma abordagem qualitativa e descritiva, com natureza aplicada. Utilizará a pesquisa bibliográfica para embasar o estudo, empregando o método comparativo para analisar estratégias de evasão e elisão fiscal no planejamento sucessório.

Palavras chaves: Elisão fiscal; Evasão fiscal; ITCMD; Planejamento sucessório; Planejamento tributário.

ABSTRACT

This research aims to observe the boundaries between tax evasion and tax avoidance of ITCMD applied to succession planning, in the challenging task of establishing criteria that align with the maintenance of legitimate tax efficiency without transgressing legal limits, seeking to harmonize individual and collective interests. The reluctance to plan post-mortem asset distribution in favor of succession planning is analyzed, as changes in family relationships directly impact the legitimate portion, acting as a crucial tool to anticipate and organize asset distribution while respecting the wishes of the deceased. The convergence of private interests in the transmission of assets and the State, by instituting the specific tax, ITCMD, is highlighted as a promoter of the initial signs of tax planning, aiming to reduce the tax burden. In this sense, the general objective is to analyze the fine line between these concepts within a tax and succession analysis, focusing on ITCMD. As for the methodology, the research will adopt a qualitative and descriptive approach with an applied nature. It will use bibliographic research to support the study, employing a comparative method to analyze strategies of tax evasion and avoidance in succession planning.

Keywords: Tax avoidance; Tax evasion; ITCMD; Succession planning; Tax planning.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF - CONSTITUIÇÃO FEDERAL

ITCMD - IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO

CTN - CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

IPTU - IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL
URBANA

CARF - CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DE RECURSOS FISCAIS

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	12
2. DIREITO SUCESSÓRIO NO BRASIL.....	15
2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA	15
2.2 CONCEITOS FUNDAMENTAIS DO DIREITO DAS SUCESSÕES.....	20
2.3 PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO.....	23
3. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DA SUCESSÃO HEREDITÁRIA.....	29
3.1. INTERESSE ESTATAL NA TRANSMISSÃO DE BENS.....	29
3.2. INCIDÊNCIA DO ITCMD.....	34
3.3 LEGALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	40
4. LINHA TÊNUE: EVASÃO E ELISÃO FISCAL NO PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO.....	49
4.1 ELISÃO X EVASÃO FISCAL.....	49
4.2 CRITÉRIOS PARA DELIMITAÇÃO DOS INSTITUTOS.....	56
4.3 OS LIMITES LEGAIS ENTRE EVASÃO E ELISÃO FISCAL DO ITCMD NO PLANEJAMENTO PATRIMONIAL.....	59
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	74
REFERÊNCIAS.....	77

1. INTRODUÇÃO

A sucessão patrimonial, intrinsecamente complexa, traz à tona questões de ordem jurídica, social e econômica, exigindo uma análise profunda. Como destaque, tem-se o planejamento sucessório, que abrange estratégias legais adotadas por indivíduos ou famílias para otimizar a transferência de patrimônio às gerações futuras, minimizando a carga tributária.

Nesse contexto, ganha destaque o ITCMD (Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação), tributo estadual que incide sobre a transmissão de bens e direitos por sucessão hereditária e doações, possui impacto direto nas operações de sucessão patrimonial, uma vez que suas alíquotas e a base de cálculo utilizadas influenciam significativamente a dinâmica da transmissão de patrimônio entre gerações.

No entanto, a crescente sofisticação das estruturas de planejamento, combinada com a contínua evolução normativa, cria um ambiente propício para debates a respeito dos limites éticos e jurídicos entre a elisão fiscal legítima e a evasão fiscal ilícita. Essa dinâmica suscita discussões acerca das fronteiras legais que separam as práticas de otimização tributária legal daquelas que constituem uma ocultação ilícita de patrimônio, representando assim um desafio relevante.

Nesse cenário complexo, surge uma problemática de grande relevância: como conciliar a busca por eficiência tributária legítima, por meio de práticas de elisão fiscal, evitando ultrapassar os limites legais que caracterizam a evasão fiscal. A eficiência tributária, almejada pelos contribuintes no planejamento da transmissão de patrimônio, visa otimizar a carga fiscal de maneira ética e conforme as leis vigentes. No entanto, a linha divisória entre elisão e evasão fiscal é sutil, exigindo uma compreensão minuciosa da legislação. Esse equilíbrio é crucial para garantir a legitimidade das práticas adotadas e evitar implicações desfavoráveis.

A presente pesquisa, teve como objetivo principal analisar os limites legais entre evasão e elisão fiscal do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) no âmbito do planejamento sucessório. Nesse sentido, o trabalho está

estruturado em três capítulos para abordar de forma aprofundada o tema em questão.

O primeiro capítulo, tratou da análise do direito sucessório no Brasil, proporcionando uma compreensão abrangente de sua evolução histórica, dos conceitos fundamentais e dos institutos que moldam essa área do direito. O foco particular recaiu sobre o planejamento sucessório, revelando sua importância e implicações na estrutura jurídica sucessória.

Já no segundo capítulo, a pesquisa direcionou-se aos aspectos tributários da sucessão hereditária. Inicialmente, foi empreendido um esforço para compreender o interesse estatal nas transmissões de bens, seguido pela avaliação da incidência do ITCMD. Aprofundou-se, ainda, na discussão acerca da legalidade do planejamento tributário

No último capítulo, foi abordada a interseção entre a evasão e elisão fiscal, com o objetivo de conceituar e diferenciar esses institutos. Utilizando critérios elencados pela doutrina, examinaram-se estratégias legais adotadas para otimização da carga tributária. Nessa linha, a discussão culminou na análise dos limites da evasão e elisão fiscal do ITCMD no contexto do planejamento sucessório, proporcionando uma visão abrangente sobre as práticas tributárias associadas a essa área do direito.

Como metodologia, a pesquisa foi elaborada por uma abordagem qualitativa para compreender de maneira mais profunda os fenômenos relacionados ao planejamento sucessório e as nuances tributárias envolvidas. A análise qualitativa permite explorar explicações e motivos subjacentes, atribuindo significados aos fenômenos estudados, em particular, os aspectos tributários do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD).

A natureza aplicada da pesquisa destaca seu propósito de gerar novos conhecimentos com uma orientação prática, visando solucionar problemas específicos no contexto do planejamento sucessório. Nesse sentido, a pesquisa bibliográfica foi uma ferramenta crucial, englobando a análise de artigos, livros, dissertações, revistas e pesquisas relacionadas, que forneceram a base teórica para a investigação.

Ao adotar uma abordagem descritiva, a pesquisa se concentra na análise minuciosa dos elementos envolvidos no planejamento sucessório. O método comparativo permite a exploração de pontos similares e distintos entre as práticas de evasão e elisão fiscal. Essa abordagem contribuirá para uma compreensão mais clara das estratégias utilizadas, seus efeitos e os limites legais que as circundam.

2. DIREITO SUCESSÓRIO NO BRASIL

O cenário jurídico brasileiro é palco de um intrincado conjunto normativo que delinea a transmissão de bens e direitos após o falecimento. Ancorado nas raízes profundas do ordenamento jurídico nacional, o Direito Sucessório não apenas dita as regras da distribuição patrimonial, mas também espelha valores culturais e sociais. Este capítulo propõe uma imersão na compreensão desse sistema complexo, desvelando sua evolução histórica, elucidando os principais conceitos e explorando o intrincado terreno do planejamento sucessório. Ao fazê-lo, almeja-se não apenas desvelar normativas, mas compreender o cerne cultural e social que molda o Direito Sucessório no Brasil.

2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

O tema do Direito das Sucessões é abordado no último livro do Código Civil de 2002, uma tradição que remonta à codificação privada brasileira de 1916 e é mantida no atual Código Civil. Essa posição no código reflete uma consideração fundamental: a morte é um evento que encerra qualquer norma geral que busque proteger os aspectos da vida privada da pessoa humana. O Direito das Sucessões não se origina da natureza humana, mas é uma criação cultural, resultado da evolução da convivência em sociedade ao longo da história.

A transmissão de bens após a morte é um fenômeno relativamente recente em sociedades que evoluíram de comunidades nômades de caçadores e coletores, para centros urbanos permanentes, solidificado com a revolução agrícola¹. Com o surgimento da revolução urbana e a crescente apropriação privada de bens, a sucessão hereditária se tornou essencial para a continuidade da titularidade desses bens pelas famílias.

O critério comum que legitimava a sucessão era o vínculo de sangue. Quanto mais próximo o parentesco sanguíneo, mais próxima a conexão com o patrimônio do falecido. Nesse contexto, ocorreu a transição de transferências grupais para as

¹LOBO, 2016

transferências individuais do patrimônio do falecido para seus parentes mais próximos².

Durante o período colonial no Brasil, o sistema de herança estava profundamente influenciado pelas leis e costumes que Portugal estabeleceu para as suas colônias. Tratava-se, na verdade, de um conjunto de diretrizes tradicionais de direito romano, de usos e costumes centenários de direito canônico e de normas e leis editadas pelo Estado³. Pode-se dizer, nesse sentido, que a sucessão de bens e propriedades era moldada por uma série de fatores sociais, culturais e econômicos que caracterizam aquela época.

O modelo de propriedade das Ordenações do Reino de Portugal, principalmente as Filipinas, era o da propriedade familiar em contexto semifeudal. No entanto, o que é importante entender é que, mesmo quando o patriarca morria, os direitos sobre a propriedade e da organização patrimonial não eram redistribuídos ou alterados. Em vez disso, eles permaneciam nas mãos da mesma família, típico do modo de vida feudal, com grande concentração de propriedade na pessoa do patriarca familiar, cuja morte não poderia alterá-la⁴.

Sobre o histórico da transmissão sucessória, alude Giselde Hironaka⁵:

Olhos postos no passado jurídico mais remoto visualizam que o primeiro e mais antigo fundamento da sucessão foi de ordem religiosa. A sucessão se verificava exclusivamente na tomada do lugar do de cujus na condução do culto doméstico, mas os bens não se transmitiam ao herdeiro, uma vez que não pertenciam ao morto. A propriedade era familiar e a família era chefiada pelo varão mais velho que descendia diretamente dos deuses domésticos e apenas pela linha masculina. Esta pessoa era, portanto, a de maior autoridade na visão dos antigos. A ele cabia a administração do acervo familiar e a condução da vida religiosa e doméstica. Quando, todavia, a propriedade passou a ser individual, o fundamento da sucessão deslocou-se da vida religiosa desenvolvida ao redor do altar privado para o sentido de uma verdadeira continuidade patrimonial. Buscou-se a permanência do patrimônio dentro de um mesmo grupo, como forma de manter poderosa a família, impedindo a divisão de sua fortuna entre os vários filhos. É nesse período que se desenvolve o princípio medieval da

²VENOSA, 2017

³PONTES DE MIRANDA, 1972

⁴LOBO, 2016

⁵HIRONAKA, Giselda Maria Fernandes Novaes. Palestra proferida no Congresso Anual da Deutsch-Brasilianische Juristenvereinigung (Associação de Juristas Alemanha-Brasil), realizado na cidade de Dresden (Alemanha), de 22 a 25 de novembro de 2001. Disponível em: <https://www.direitodefamilia.adv.br/2020/wp-content/uploads/2020/07/direito.pdf> Acesso em: 16 set. 2023.

primogenitura, iniciando-se a discussão filosófica e jurídica a respeito de seu fundamento.

Nesse sentido, entende-se que a sucessão estava intrinsecamente ligada à liderança nos rituais domésticos, sem implicar na transferência efetiva de bens. Com a transição para a propriedade individual, o princípio da primogenitura emerge como uma estratégia para manter a continuidade patrimonial, impedindo a divisão da fortuna entre os filhos. O sistema de sucessão colonial contribuiu para a estratificação social no Brasil daquela época, com uma elite dominante acumulando terras e poder por meio de heranças, enquanto a maioria da população tinha acesso limitado a esses recursos.

Em contraste com países industrializados que, desde o final do século XVIII⁶, valorizavam o acúmulo de capital como um meio de desenvolvimento da sociedade como um todo e incentivam a preservação de bens para transmissão aos herdeiros como benéfica para o país, o Brasil estava fortemente influenciado pela tradição católica no início do século XX e ainda não havia resolvido adequadamente a questão do acúmulo de riqueza para a maioria da população. Nesse contexto, o direito de sucessões tinha um enfoque mais voltado para a preservação da fortuna nas mãos das famílias que constituíam uma aristocracia rural e na definição de família legítima, formada com o reconhecimento religioso e estatal⁷.

A Independência do Brasil, em 1823, não trouxe uma ruptura completa com a estrutura legal portuguesa. Na época, a legislação civil adotada era majoritariamente a do antigo colonizador, que permaneceu em vigor, com algumas modificações, até a promulgação do Código Civil de 1916.

Esse código, ao mesmo tempo em que refletia os princípios do liberalismo econômico, delineava um cenário peculiar em um país predominantemente agrícola. Nesse contexto, surgia uma forte tendência de manter o *status quo* da elite, composta por grandes proprietários de terras e produtores rurais, evidenciando um contraste marcante entre os ideais liberais e a realidade socioeconômica centrada na manutenção do poder dessas classes.

⁶LOBO, 2016

⁷VENOSA, 2017

À medida que as transformações sociais avançaram, novos debates emergiram. No início do século passado, o dispositivo normativo negava qualquer direito sucessório aos filhos ilegítimos concebidos fora do casamento, pois a família era reconhecida apenas no contexto do casamento legal e com filhos legítimos.

Sobre o tema, aborda Maria Berenice Dias⁸:

Reproduzindo o modelo da sociedade do início do século passado, o Código Civil de 1916 reconhecia como família exclusivamente a constituída através do casamento, que era indissolúvel. Para assegurar a integridade da família e do patrimônio familiar, não era admitido o reconhecimento dos filhos havidos fora do casamento. Chamados de “ilegítimos”, não tinham direitos sucessórios.

Entretanto, com a promulgação da Constituição Federal de 1988⁹, esse tratamento discriminatório em relação à filiação foi abolido, e os herdeiros ilegítimos foram equiparados aos legítimos em termos do princípio da igualdade na filiação. Isso se estende tanto aos filhos nascidos fora do casamento quanto às adoções.

É relevante destacar que essa discriminação, que antes se limitava ao reconhecimento apenas da família constituída pelo casamento, também afetava o concubinato, uma vez que naquela época ainda não havia o reconhecimento legal da União Estável¹⁰. Somente em 1988, com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil, é que esse instituto passou a ser oficialmente reconhecido. Essa mudança reflete a constitucionalização das relações civis, fortalecida pelos princípios da dignidade da pessoa humana, conforme estabelecido no artigo 1º, III da Constituição Federal. Dessa forma, o indivíduo passou a ser o ponto de referência central no contexto civil, especialmente em relação ao seu patrimônio.

Houveram alterações que refletem um compromisso com a igualdade de gênero¹¹, com o advento da Constituição da República e a consequente proteção

⁸DIAS, Maria Berenice. **Manual das sucessões**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2019. p. 26

⁹Constituição Federal, art. 227, § 6º: “Os filhos, havidos ou não da relação do casamento, ou por adoção, terão os mesmos direitos e qualificações, proibidas quaisquer designações discriminatórias relativas à filiação.”

¹⁰Constituição Federal, art. 226, § 3º: “ Para efeito da proteção do Estado, é reconhecida a união estável entre o homem e a mulher como entidade familiar, devendo a lei facilitar sua conversão em casamento.”

¹¹Constituição Federal, art. 5º inciso I: “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição”.

dos direitos das mulheres no contexto do Direito Sucessório. Essas mudanças vieram para garantir que as mulheres tenham direitos iguais aos dos homens como herdeiras legítimas, meeiras e companheiras em uniões estáveis. Como também estabeleceu que os filhos, independentemente de seu gênero, têm direito a uma parte igual da herança de seus pais, garantindo que as filhas recebessem a mesma quota de herança que os filhos.

Além disso, o Código Civil de 2002 trouxe mudanças relacionadas ao papel da mulher como meeira. Esse código introduziu o regime de bens da comunhão parcial de bens como o padrão para casamentos no Brasil¹². Esse regime estabelece que os cônjuges compartilham os bens adquiridos durante o casamento, garantindo que a esposa tenha direito a uma parcela igual dos bens do casal¹³.

A promulgação da Constituição Federal de 1988 foi um marco importante na consolidação dos direitos individuais e na promoção da igualdade perante a lei. Os princípios, como a igualdade de gênero, tornaram-se pilares do sistema jurídico, afetando positivamente o Direito Sucessório.

Além disso, Código Civil de 2002 introduziu alterações importantes em relação ao direito sucessório, incluindo o reconhecimento da igualdade entre descendentes legítimos e filhos naturais reconhecidos, ou ao reduzir a transmissão da herança até colaterais de quarto grau, e ao colocar o cônjuge sobrevivente como herdeiro também nas duas primeiras classes preferenciais, em concorrência, portanto, com os descendentes e os ascendentes, disposto no art. 1.829¹⁴.

Com a nova ruptura nas relações civis através das mudanças advindas do Código Civil de 2002, em relação ao direito sucessório, representou uma

¹²Código Civil, art. 1.640. Não havendo convenção, ou sendo ela nula ou ineficaz, vigorará, quanto aos bens entre os cônjuges, o regime da comunhão parcial.

¹³Código Civil, art. 1.790: “ A companheira ou o companheiro participará da sucessão do outro, quanto aos bens adquiridos onerosamente na vigência da união estável, nas condições seguintes:” (...)

¹⁴Código civil, art. 1.829: “ A sucessão legítima defere-se na ordem seguinte:

I - aos descendentes, em concorrência com o cônjuge sobrevivente, salvo se casado este com o falecido no regime da comunhão universal, ou no da separação obrigatória de bens (art. 1.640, parágrafo único); ou se, no regime da comunhão parcial, o autor da herança não houver deixado bens particulares;

II - aos ascendentes, em concorrência com o cônjuge;

III - ao cônjuge sobrevivente;

IV - aos colaterais.”

significativa evolução no ordenamento jurídico brasileiro, refletindo às transformações sociais, econômicas e culturais que ocorreram ao longo do século XX.

2.2 CONCEITOS FUNDAMENTAIS DO DIREITO DAS SUCESSÕES

A palavra "sucessão" possui um amplo significado, referindo-se ao ato pelo qual uma pessoa assume a posição de outra, sucedendo-a na titularidade de certos bens¹⁵. Esse termo, originado do latim "succedere", que significa "vir ao lugar de alguém,"¹⁶ encontra sua aplicação fundamental no campo jurídico, onde enfatiza o inevitável fluxo do tempo que nos leva à morte, um evento que, contraditoriamente, marca o início do direito das sucessões.

Como assevera Eduardo de Oliveira Leite¹⁷:

(...) na medida em que entre a vida e a morte se decide todo o complexo destino da condição humana. O aludido direito se esgota exatamente na ideia singela, mas imantada de significações, de continuidade para além da morte, que se mantém e se projeta na pessoa dos herdeiros. (...) Porque o homem desaparece, mas os bens continuam; porque grande parte das relações humanas transmigra para a vida dos que sobrevivem, dando continuidade, via relação sucessória, no direito dos herdeiros, em infinita e contínua manutenção da imagem e da atuação do morto, em vida, para depois da morte.

No contexto específico do direito das sucessões, a palavra é empregada em um sentido mais restrito, designando a sucessão que decorre da morte de alguém, conhecida como sucessão *causa mortis*. Este ramo do direito tem como foco principal regular a transferência do patrimônio, incluindo ativos e passivos, do falecido, denominado "*de cuius*" ou "autor da herança", para seus herdeiros e sucessores legais. É por meio desse processo que os direitos e obrigações se perpetuam, garantindo a continuidade e a proteção do legado deixado pela pessoa falecida aos seus descendentes e sucessores.

Ao longo da vida, uma pessoa exerce seus direitos patrimoniais sobre bens, que podem ser transmitidos em vida ou após a morte do proprietário, desde que não

¹⁵VENOSA, 2017

¹⁶PONTES DE MIRANDA, 1972

¹⁷LEITE, Eduardo de Oliveira. **Comentários ao novo Código Civil**. Coordenação de Sálvio de Figueiredo Teixeira. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. v. XXI, p. 14

estejam excluídos do comércio e adquiridos legalmente, ou seja, desde que sejam bens passíveis de serem comprados, vendidos, doados ou legados. O falecimento assume uma significativa relevância jurídica, desencadeando a substituição do titular dos direitos e obrigações após o evento morte, conforme estabelecido pelo Código Civil, artigo 1.784.

Neste sentido, leciona Dias¹⁸ que “os sucessores passam a ter a mesma situação jurídica do autor da herança, quer com relação aos direitos, quer quanto aos seus bens”. Dessa forma, a herança constitui uma universalidade de direitos, ou seja, um complexo de relações jurídicas dotadas de valor econômico.

Além disso, é importante distinguir os conceitos de sucessão e herança. A sucessão refere-se ao ato de suceder, que pode ocorrer em vida ou após a morte. Por outro lado, a herança é um termo específico desse campo jurídico, representando o conjunto de direitos e obrigações transmitidos após a morte de uma pessoa¹⁹.

Assim, a herança está inserida no conceito de patrimônio, ou seja, um complexo de relações jurídicas, que engloba bens materiais e imateriais, desde que avaliáveis economicamente. Já os direitos e deveres pessoais, como tutela, curatela e cargos públicos, extinguem-se com a morte, assim como os direitos personalíssimos. Isso porque, como Paulo Lobo²⁰ relembra, os “sucessores sucedem nos bens e não na personalidade do falecido”.

O escopo da herança abrange bens de diversa natureza e valor econômico, como móveis, imóveis, valores, direitos de crédito, dívidas do falecido²¹, incluindo despesas funerárias. Nesse sentido, seguindo a concepção de sucessão, nas palavras de Clóvis Beviláqua²², “é o complexo dos princípios segundo os quais se realiza a transmissão do patrimônio de alguém que deixou de existir. Essa transmissão constitui a sucessão; o patrimônio transmitido denomina-se herança; e quem a recebe se diz herdeiro”.

¹⁸DIAS, Maria Berenice. **Manual das sucessões**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, p. 51

¹⁹VENOSA, 2017

²⁰LÔBO, Paulo. **Direito civil. Sucessões**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 43

²¹No entanto, os herdeiros não podem ser responsabilizados por encargos que excedam a capacidade financeira da herança, conforme estabelece o Código Civil, artigo 1.792.

²²BEVILÁQUA, Clóvis. **Direito das Sucessões**. Campinas: Editora Red Livros, 2000, pág. 52.

Uma das ideias fundamentais no campo do direito das sucessões é a intrínseca ligação com o conceito de propriedade privada²³. Nesse contexto, a noção de herança e transmissão patrimonial pressupõe a existência e o reconhecimento de direitos individuais sobre os recursos. Isso leva à conclusão de que noções de hereditariedade e a transmissão de patrimônio só podem ser concebidos quando a sociedade adota a noção de propriedade privada.

Necessário dizer que o direito sucessório encontra sua base nos princípios fundamentais da propriedade e sua função social, conforme estabelecido nos artigos 5º, incisos XXII ²⁴e XXIII²⁵ da Constituição Federal.

Conforme leciona, Maria Berenice Dias²⁶ :

O campo sucessório é terreno fecundo para o reconhecimento de garantias e direitos fundamentais. No entanto, ao ser eleita a dignidade humana como valor máximo do sistema normativo, houve uma mudança na noção dos poderes individuais da propriedade, trazendo a ideia da sua função social (CR 5.º XXIII).

Nesse sentido, entende-se que enquanto os direitos absolutos são concebidos como prerrogativas individuais incontestáveis, a introdução da função social introduz uma dimensão coletiva e responsável nessa equação, transformando o caráter absoluto em relativo, na medida em que está condicionado à promoção do bem comum²⁷. Dessa forma, a referência à função social não é uma mera formalidade, mas sim um lembrete crucial de que a sucessão não deve ser um processo alheio aos princípios que regem a ordem social e jurídica.

Além disso, a sucessão por morte está profundamente ligada à valorização contínua da dignidade humana, tanto do ponto de vista individual quanto coletivo. Esse princípio reflete a importância da solidariedade social nas relações privadas. Ao reconhecer e facilitar a transição ordenada de bens e direitos após o falecimento de alguém, o direito das sucessões contribui para a preservação da dignidade do indivíduo, assegurando que seus desejos e obrigações sejam respeitados. Bem como desempenha um papel fundamental na coesão social, promovendo a

²³DIAS, 2019

²⁴Constituição Federal, art. 5º, XXII: “é garantido o direito de propriedade;”

²⁵Constituição Federal, art. 5º,XXIII: “a propriedade atenderá a sua função social;”

²⁶DIAS, Maria Berenice. **Manual das sucessões**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, p. 51

²⁷LOBO, 2016

continuidade e estabilidade nas famílias e comunidades. Ao fornecer um quadro jurídico para a transmissão de valores, tradições e responsabilidades, ela fortalece os laços sociais ao longo das gerações.

Dentro desse contexto de fundamentação, é crucial observar que o direito à herança é assegurado como um direito fundamental pelo artigo 5º, inciso XXX²⁸, também da Constituição Federal. Isso reforça a relevância da sucessão como um instrumento legal que promove a justiça e a equidade na transmissão de bens após o falecimento de um indivíduo, contribuindo para a proteção dos direitos individuais e o bem-estar coletivo.

Além disso, vale destacar que o direito sucessório não se limita a compartimentos isolados, mas se conecta com outras áreas. Por isso, o direito das sucessões é frequentemente abordado como a última parte do Código Civil e é ensinado nas escolas de Direito após outras áreas, devido à sua repercussão com vários ramos do direito, como o direito tributário, previdenciário, empresarial e penal.

2.3 PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO

O Direito Sucessório é um campo do direito que lida com uma questão profundamente sensível para as pessoas: a inevitabilidade da morte. Essa dualidade entre a certeza da morte e a incerteza sobre o momento exato da partida torna o tema da sucessão em vida um assunto considerado tabu e muitas vezes evitado. As pessoas frequentemente relutam em discutir ou planejar como seus bens e ativos serão distribuídos após sua morte. Isso pode ocorrer por várias razões, incluindo a natureza desconfortável da conversa sobre a morte, o medo do desconhecido e a falta de compreensão sobre as opções disponíveis.

Nesse sentido, Mário Tavernard Martins²⁹ de Carvalho afirma que:

A morte consiste no fim de um ciclo, sendo certa sua ocorrência. Todos morreremos. Ao mesmo tempo que se reconhece ser a vida finita, é

²⁸Constituição Federal, art. 5º, XXX: “ é garantido o direito de herança;”

²⁹CARVALHO, Mário Tavernard Martins de. **Planejamento sucessório no âmbito da empresa familiar**. In. COELHO, Fábio Ulhoa; FÉRES, Marcelo Andrade (Coords.). **Empresa familiar: estudos jurídicos**. Saraiva, 2014. p. 446.

impossível precisar o momento exato desse fim. De todo modo, a morte é individual e atinge especificamente o ser, sendo que algumas relações jurídicas, apesar de obviamente não mais possuírem o de cujus como parte, permanecem e continuam gerando efeitos jurídicos, especialmente na esfera dos familiares deste.

O Código Civil de 2002, em relação ao Direito Sucessório, é fundamentado em um conceito de família que não corresponde plenamente ao perfil das famílias na sociedade brasileira contemporânea. Isso ocorre porque as configurações familiares evoluíram ao longo do tempo, tornando-se mais diversas e complexas. Como resultado, o planejamento sucessório se tornou uma consequência importante desse fenômeno de pluralidade familiar na sociedade.

Maria Berenice Dias³⁰, ao falar sobre planejamento sucessório como resultado da diversidade familiar e a busca de soluções alternativas, afirma que:

Passou a se chamar de planejamento sucessório a adoção de uma série de providências visando preservar a autonomia da vontade e prevenir conflitos futuros. A falta de pragmáticas e efetivas soluções faz com que os titulares de patrimônio e empresas familiares busquem caminhos para planificar a transmissão de seus bens, recorrendo a intrincados, complexos e caros expedientes na tentativa de assegurar a continuidade e o bom governo da sociedade familiar e do acervo privado.

Essa flexibilização dos instrumentos jurídicos é importante, principalmente porque o planejamento sucessório pode servir como uma maneira de corrigir eventuais distorções causadas pelas regras legais existentes. Isso porque as regras sucessórias tradicionais podem não se adequar às complexas relações familiares contemporâneas, como casamentos múltiplos, famílias reconstituídas, uniões homoafetivas, entre outras. Nesse contexto, o planejamento permite que as pessoas ajustem a distribuição de seus bens de acordo com suas necessidades e desejos individuais, considerando a realidade específica de suas famílias.

O planejamento sucessório tem como objetivo principal estabelecer, de maneira preventiva, os procedimentos que regerão a sucessão dos bens de uma pessoa após sua morte. Esse planejamento busca antecipar e organizar a forma como os ativos e patrimônio serão distribuídos, garantindo que a vontade do titular da herança seja respeitada. Essa composição deve ser realizada de maneira racional e segura, respeitando os princípios e comandos da legislação vigente.

³⁰DIAS, Maria Berenice. **Manual das sucessões**. 4 Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. p. 394.

Além disso, a principal razão para adotar essa prática é minimizar conflitos familiares e simplificar a transmissão de patrimônio. Ao estabelecer um planejamento sucessório eficiente, o titular dos bens pode evitar disputas entre herdeiros, reduzir a possibilidade de litígios legais e, ao mesmo tempo, garantir que seus desejos sejam respeitados.

Outra vantagem importante do planejamento sucessório é a minimização dos custos tributários que podem recair sobre a herança. Nesse cenário, ao utilizar estratégias legais e financeiras adequadas, as pessoas podem reduzir significativamente a carga tributária que seus herdeiros teriam que suportar.

Com relação aos benefícios familiares e tributários de um adequado planejamento sucessório Gladston Mamede e Eduarda Cotta Mamede³¹ esclarecem:

Mesmo quando não se está diante dos riscos de disputas entre os herdeiros ou de uma possível incapacidade para gerir eficazmente o patrimônio e os negócios da família, o evento morte, por si só, oferece incontáveis desafios que podem ser, senão evitados, simplificados quando a família recorre a um planejamento prévio. Não se pode esquecer que a morte lança os herdeiros e o patrimônio familiar nas teias burocráticas dos procedimentos de inventário, os quais, por mais competentes que sejam os advogados, podem se desenrolar por um longo período. Some-se a incidência de tributos, que, infelizmente, podem se elevar quando as pessoas agem de forma improvisada. Em muitos casos, a falta de planejamento faz com que sejam praticados diferentes atos, muitos deles considerados hipóteses de incidência tributária, o que conduz à obrigação de pagar mais e mais tributos quando, em oposição, o planejamento pode definir, de forma lícita e legítima, caminhos com menor oneração fiscal.

O planejamento sucessório é uma estratégia que visa antecipar de forma preventiva como a distribuição dos bens ocorrerá após o falecimento do titular da herança. Dentro desse contexto, existem diferentes mecanismos que podem ser explorados para atingir esse objetivo. Daniele Chaves Teixeira³² classifica o planejamento sucessório em três tipos principais: transmissão causa mortis, negócios jurídicos com efeito *post mortem* e negócios jurídicos com eficácia imediata

³¹MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar**. São Paulo: Atlas, 2017.p. 99-100.

³²TEIXEIRA, Daniele Chaves. **Planejamento sucessório: pressupostos e limites**. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 119.

A transmissão *mortis causa*, uma faceta essencial do planejamento sucessório, engloba as ações e acordos que entram em vigor após o falecimento do titular da herança³³. Este processo não apenas visa a eficaz distribuição de bens, mas também busca preservar as intenções e desejos do falecido de maneira meticulosa e legalmente sólida. Alguns dos principais mecanismos dentro desse tipo incluem:

- Testamento: documento legal no qual o indivíduo expressa disposições de sua última vontade sobre como seus bens devem ser distribuídos após sua morte, nomeando herdeiros e legatários³⁴.
- Fideicomisso: acordo em que um terceiro (fiduciário) mantém e administra os bens em benefício de outras pessoas, conforme especificado pelo falecido. É utilizado quando o herdeiro recebe a herança sob condição resolutiva (condição imposta pelo fideicomitente), devendo transmitir o que recebeu a terceiro³⁵.
- Codicilo: documento que complementa ou modifica um testamento existente, geralmente usado para fazer pequenas alterações de pequeno valor ou recomendações nos termos do testamento³⁶.

Os negócios jurídicos com efeito post mortem referem-se a acordos ou instrumentos legais que têm vigência após a morte, exercendo influência direta na distribuição dos bens³⁷. Essa modalidade de transação legal acrescenta uma camada de complexidade ao processo sucessório, uma vez que suas disposições só entram em operação após o falecimento do titular da herança.

Esses negócios se distinguem da transmissão *mortis causa* principalmente pelo momento em que produzem efeitos. Enquanto a transmissão *mortis causa* opera de forma automática após o falecimento do titular da herança, os negócios jurídicos com efeito post mortem requerem a realização de uma ação específica ou o cumprimento de uma condição para que suas disposições entrem em vigor. Alguns exemplos são:

³³TEIXEIRA, 2019

³⁴VALENTIN, 2021

³⁵PERES, 2017

³⁶Código Civil, art. 1.881 e seguintes.

³⁷TEIXEIRA, 2019

- Seguro de Vida: titular de uma apólice de seguro de vida designa beneficiários que receberão os pagamentos da apólice após sua morte³⁸.
- Usufruto: permissão para que alguém use e desfrute dos bens do falecido por um período determinado, enquanto a propriedade efetiva é transferida para outros herdeiros³⁹.
- Doação: é o contrato em que uma pessoa, por liberdade, transfere de seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra⁴⁰.

Os negócios jurídicos com eficácia imediata referem-se a acordos que produzem impacto de forma instantânea, influenciando a distribuição dos bens tanto durante a vida quanto após o falecimento do titular. Alguns exemplos incluem:

- Partilha em Vida: o titular da herança pode realizar a divisão de seus bens entre os herdeiros necessários realizado por ato *inter vivos*⁴¹.
- Previdência Privada Aberta: investimento de longo prazo que pode ser usado como uma forma de planejar a sucessão, uma vez que os beneficiários designados receberão os fundos após a morte do titular⁴².
- Trust: envolve a nomeação de um administrador para gerenciar os bens em benefício de terceiros⁴³.
- Fundação: são universalidade de bens ou direitos, personalizadas pela ordem jurídica, consideradas a um fim estipulado pelo fundador, sendo este objeto imutável⁴⁴.
- Holding: sociedades não operacionais cujo patrimônio é composto por ações de outras companhias, usada para controle e administração das participações acionárias⁴⁵.

³⁸GONÇALVES, 2009

³⁹Código civil, art. 792: “Na falta de indicação da pessoa ou beneficiário, ou se por qualquer motivo não prevalecer a que for feita, o capital segurado será pago por metade ao cônjuge não separado judicialmente, e o restante aos herdeiros do segurado, obedecida a ordem da vocação hereditária.”

⁴⁰Código civil, art. 538: “Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.”

⁴¹GAGLIANO, 2014

⁴²VALENTIN, 2021

⁴³VALENTIN, 2021

⁴⁴DINIZ, 2019

⁴⁵CARVALHOSA, 2014

Percebe-se que essa abordagem abrange o uso de diversas ferramentas e recursos que se interligam, constituindo um conjunto de instrumentos valiosos para a criação de um planejamento patrimonial eficaz.

Em resumo, o planejamento sucessório é uma estratégia fundamental que possibilita a cuidadosa organização da distribuição de bens após o falecimento do titular da herança. Isso assegura que seus desejos sejam respeitados e protege a família de potenciais conflitos e complicações. É uma demonstração de responsabilidade e consideração em relação às gerações futuras.

3. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DA SUCESSÃO HEREDITÁRIA

A sucessão hereditária não apenas envolve questões familiares e patrimoniais, mas também suscita importantes considerações no âmbito tributário. A transmissão de bens não passa despercebida pelo Estado, que, por meio de legislação específica, busca regulamentar e tributar esse processo, sob justificativa de um viés social e arrecadatório. Dessa forma, é crucial analisar como os aspectos tributários impactam a sucessão hereditária, tanto do ponto de vista do interesse estatal quanto da carga tributária que recai sobre os herdeiros.

3.1. INTERESSE ESTATAL NA TRANSMISSÃO DE BENS

Inicialmente, é necessário dizer que existe uma diversidade de situações socioeconômicas na população brasileira, destacando a persistência das desigualdades. Essa disparidade é especialmente evidente ao notar que consideráveis patrimônios são transmitidos de geração em geração por meio da herança, enquanto, em contrapartida, aqueles com poucos ou nenhum recurso enfrentam uma realidade inversa. Tal dinâmica ressalta a íntima conexão entre a herança, a acumulação de riqueza e as disparidades sociais que caracterizam a sociedade brasileira.

Nesse sentido, o imposto de transmissão causa mortis tem duas funções essenciais, são elas: a fiscal e a extrafiscal⁴⁶. Fala-se em finalidade puramente fiscalizatória quando o Estado arrecada com propósito de obter recursos para financiar suas atividades e programas. Já a finalidade extrafiscal, é aquela que o imposto tem uma função social regulatória, ou seja, tem o fundamento de promover certas discrepâncias sociais e econômicas na sociedade⁴⁷.

Na mesma linha, ensina Paulo de Barros⁴⁸:

Os signos fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade são termos usualmente empregados no discurso da Ciência do Direito, para representar valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária, manipulando as categorias jurídicas postas à sua disposição. Raríssimas

⁴⁶RAWLS, 2008

⁴⁷Conhecido como *social improvement*, que visa a melhoria das condições materiais, máxima a ser atingida pelo Estado Democrático de Direito (objetivo da República, no art. 3º da CRFB/88).

⁴⁸CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 4ª ed.. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 148

são as referências que a eles faz o direito positivo, tratando-se de construções puramente doutrinárias. O modo como se dá a utilização do instrumental jurídico tributário é o fator que identifica o gravame em uma das três classes. Fala-se, assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva.

A finalidade extrafiscal do imposto, busca promover mudanças sociais e econômicas. Por meio do ITCMD, o Estado busca influenciar o comportamento dos contribuintes, estimulando ações específicas. Um outro imposto que de caráter extrafiscal⁴⁹ é o da Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), que visa o incentivo da função social da propriedade.

Observa-se, assim, como o imposto pode ser estrategicamente utilizado pelo Estado para modelar a distribuição de recursos e promover valores sociais, tornando-se uma ferramenta poderosa não apenas para a receita pública, mas também para a consecução de objetivos mais amplos relacionados ao desenvolvimento social e econômico⁵⁰.

Com relação à distinção das funções fiscais e extrafiscais, Gomes e Castro⁵¹:

[...] o Estado passou a utilizar o tributo além do seu caráter fiscalista, isto é, com o propósito de obter e aplicar recursos para o custeio dos serviços públicos. O tributo é, hoje, também, meio de correção de distorções econômicas e do equilíbrio social; influenciando assim em diferentes sentidos, obedecendo a diretrizes econômicas, políticas e sociais. É o que se convencionou chamar de extrafiscalidade. São funções extrafiscais do tributo: reprimir a inflação; evitar o desemprego; distribuir riqueza; proteger e estimular a indústria nacional; promover o desenvolvimento econômico; provocar o nivelamento da economia das diversas regiões por meio de concessão de incentivos fiscais; imposição da carga tributária segundo a essencialidade do bem adquirido ou do serviço prestado, entre outras. O interesse estatal na transmissão de bens por herança é evidente, pois essa transferência implica uma redistribuição de riqueza que pode afetar a estrutura socioeconômica do país. Além da clara intenção de arrecadação.

⁴⁹Há previsão constitucional mais evidente que confere à União Federal a competência tributária para instituir imposto sobre grandes fortunas, sendo uma clara manifestação da intenção de utilizar o sistema tributário como um mecanismo regulatório para combater a excessiva concentração de riquezas. Embora essa competência ainda não tenha sido explorada pelo legislador tributário, sua inclusão na Constituição de 1988, sugere uma clara intenção de incorporar um instrumento tributário com um caráter nitidamente extrafiscal.

⁵⁰PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

⁵¹GOMES, Carlos Roberto de Miranda; CASTRO, Adilson Gurgel. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 29.

Nesse sentido, é fundamental o entendimento de que a tributação na sucessão hereditária e na transmissão de bens em geral durante a vida, não se restringe apenas a mera arrecadação de receitas, pois desempenha um mecanismo de controle da distribuição de riqueza, que visa desencorajar a concentração excessiva de riqueza em algumas poucas famílias, promovendo uma sociedade mais igualitária e justa.

Hugo de Brito Machado⁵², aduz sobre a função do ITCMD:

A função do imposto sobre heranças e doações é fiscal. Ele tem a finalidade de gerar recursos financeiros para os cofres públicos. Isto não quer dizer que não possa ter função extrafiscal. Todo tributo pode. No caso do imposto sobre heranças e doações, a função extrafiscal possível consiste em desestimular o acúmulo de riqueza, ou, em outras palavras, desestimular a concentração da renda. Basta a instituição de alíquotas progressivas, com percentuais bastante elevados para os valores mais expressivos. Tal progressividade, [...] deve ser em função da parcela de bens recebida por cada herdeiro, legatário ou donatário. Não em função da totalidade dos bens deixado pelo autor da herança, ou doados.

Nesse sentido, criou-se “princípios de justiça distributiva⁵³”, que destaca que a tributação como elemento regulatório essencial, abordando tanto a fiscalidade quanto a extrafiscalidade como instrumentos cruciais na dispersão de riquezas e na prevenção da concentração de poder, desempenhando um papel vital na correção de desigualdades socioeconômicas.

Baseado nisso, desenvolveram-se os princípios da redistribuição de renda e da distribuição de rendas. O primeiro, busca corrigir desigualdades socioeconômicas ao direcionar recursos financeiros para aqueles que mais necessitam, visando garantir uma distribuição justa de recursos na sociedade. Por outro lado, o segundo, concentra-se na justa mensuração do tributo⁵⁴.

O objetivo é evitar a concentração injusta de rendas, garantindo que a carga tributária seja equitativa e proporcional à capacidade financeira de cada contribuinte. Este enfoque está alinhado com a preocupação de evitar a formação de estruturas sociais que propiciem desigualdades extremas⁵⁵.

⁵²MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015 p. 366.

⁵³RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. 3ª ed.. São Paulo: Martins Fontes, 2008

⁵⁴TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. II. 2ª ed.. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

⁵⁵TORRES, 2014.

É prova evidente da vocação extrafiscal da arrecadação proveniente do ITCMD, que dados da Receita Federal⁵⁶, demonstram que o percentual correspondente a heranças e doações do total da tributação do país em 2021, situa-se 0,37% do valor total arrecadado pela receita. Essa cifra, por sua vez, conduz a uma conclusão evidente: a tributação sobre doações e herança é indicativo da falta de relevância financeira em contraposição aos seus efeitos extrafiscais.

Mesmo diante da compreensão e justificação da tributação no Brasil, que busca objetivos tanto fiscais quanto extrafiscais, um estudo de 2023⁵⁷ lança luz sobre uma perspectiva internacional diversificada em relação à tributação sobre heranças. Essa visão macro é crucial para garantir que as políticas tributárias brasileiras estejam alinhadas com o contexto global em constante evolução.

Países como Austrália, Canadá, China, Índia, México, Noruega, Rússia e Suécia optaram por não tributar heranças. Essa escolha levanta questionamentos sobre os diferentes modelos adotados para abordar a distribuição de riquezas e prevenir a concentração de poder, indicando que existem alternativas à tributação neste domínio, pelo menos em alguns contextos globais.

Em defesa da baixa alíquota atribuída a transmissão de bens nesses países, Ladislav Horan⁵⁸, presidente da UHY, explica:

Many emerging economies are especially keen to encourage wealth creation, and very low, or no, inheritance tax is seen as an important way to do that. Not only are individuals more incentivised to earn more in order to pass it on to the next generation, but inheritances are themselves often a crucial source of funding for new businesses, especially in countries where there is less bank finance available.⁵⁹

⁵⁶BRASIL. Receita Federal. Carga Tributária no Brasil em 2021 - Análise por tributos e bases de incidência - Publicação Anual. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view>> Acesso em: 08 out. 2023

⁵⁷EY. Worldwide estate and inheritance tax guide. 2023, p. 96-105. Disponível em: <https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-guides/2023/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2023.pdf?download> Acesso em: 07 set. 2023

⁵⁸UK and Ireland impose highest taxes on inheritance of all major economies. Disponível em: <<https://www.uhy.com/uk-imposes-highest-taxes-on-inheritance-of-all-major-economies/>>. Acesso em 07 set. 2023.

⁵⁹Em tradução livre: “Muitas economias emergentes estão especialmente interessadas em encorajar a criação de riqueza, e um imposto muito baixo, ou nenhum, sobre as sucessões é visto como uma forma importante de o fazer. Não só os indivíduos são mais incentivados a ganhar mais, a fim de o transmitirem à próxima geração, como as heranças são, elas próprias, muitas vezes, uma fonte

Por outro lado, o mesmo estudo evidenciou que, nos países que optam por tributar heranças, as alíquotas mais elevadas são observadas em Luxemburgo (24%), Suíça (25%), Alemanha (28,5%), EUA (29%), Japão (30%), França (32,5%) e Inglaterra (40%). Essa constatação aponta para uma tendência em que das economias do “velho” mundo cobram mais impostos sobre heranças e propriedades mais elevados do que o “novo” mundo.

Nesse contexto, Hornan oferece uma perspectiva valiosa

In established European economies, by contrast, Governments are becoming increasingly reliant on the substantial income streams generated by inheritance tax. It can also be seen as a way of creating tax revenues from ageing populations: retirees frequently have lower levels of taxable income, but substantial assets such as mortgage-free homes.

[...]

Emerging markets economies, with their much more youthful populations, have no pressing demographic reason to need an inheritance tax. Even as they become older and wealthier, they should resist the temptation to introduce them as they could act as a brake on future growth.⁶⁰

Contudo, Fernanda de Paula⁶¹, ressalta que é imperativo abordar com cautela as comparações entre sistemas tributários. A diversidade de culturas, realidades econômicas e sistemas tributários pode explicar parte das discrepâncias observadas nos modelos comparados, evidenciando a complexidade dessa análise.

No entanto, é importante abordar que a conclusão sugere que a tributação sobre heranças é profundamente influenciada pelo contexto econômico, demográfico e cultural de cada nação. Enquanto economias emergentes podem adotar uma abordagem menos onerosa para promover o crescimento e a criação de riqueza, as economias estabelecidas podem depender mais fortemente dessa

crucial de financiamento para novas empresas, especialmente em países onde há menos financiamento bancário disponível”.

⁶⁰ Em tradução livre: “Nas economias europeias estabelecidas, pelo contrário, os governos estão a tornar-se cada vez mais dependentes dos fluxos de rendimentos substanciais gerados pelo imposto sobre heranças. Também pode ser visto como uma forma de criar receitas fiscais provenientes do envelhecimento da população: os reformados têm frequentemente níveis mais baixos de rendimento tributável, mas ativos substanciais, como casas isentas de hipotecas”.

[...]

“As economias dos mercados emergentes, com as suas populações muito mais jovens, não têm razões demográficas prementes para necessitarem de um imposto sobre heranças. Mesmo à medida que se tornam mais velhos e mais ricos, devem resistir à tentação de apresentá-los, pois podem funcionar como um travão ao crescimento futuro.”

⁶¹PAULA, Fernanda de. **A Tributação da Herança sob um enfoque de justiça: considerações e propostas para um correto aproveitamento tributário das heranças nos sistemas do ITCMD e do IRPF**. Lumen Juris, 2019, p.91.

tributação para financiar despesas públicas, especialmente em um cenário de envelhecimento da população. A complexidade e a variabilidade desse cenário internacional ressaltam a importância de abordagens personalizadas e reflexivas ao considerar políticas tributárias sobre heranças.

Por outro lado, é importante ressaltar que a distinção entre fiscalidade e extrafiscalidade é uma construção doutrinária. Diante da diversidade de princípios e valores estabelecidos pela Constituição, e considerando a capacidade do sistema tributário de influenciar sua promoção, a doutrina reconhece que tributos exclusivamente fiscais são praticamente inexistentes. As duas finalidades, fiscal e extrafiscal, coexistem de maneira harmônica e, em algumas situações, uma pode predominar sobre a outra⁶².

Em última análise, é igualmente válido afirmar que a tributação não pode ser exclusivamente extrafiscal. Isso se deve ao fato de que, pelo menos no que diz respeito aos impostos, ela deve se fundamentar em um signo presuntivo de riqueza e observar os princípios e as limitações da competência tributária⁶³. E principalmente porque o ITCMD é um tributo que compreende a função fiscal, pois sua arrecadação atende às finalidades arrecadatórias⁶⁴.

Essa dualidade de propósitos na tributação reflete a complexidade e a interconexão de elementos presentes no sistema fiscal, que busca tanto a arrecadação de recursos quanto a regulação de comportamentos sociais e econômicos. O que contribui para uma compreensão mais abrangente e equilibrada do papel dos tributos na sociedade.

3.2. INCIDÊNCIA DO ITCMD

Ao abordar a tributação envolvida na transmissão de herança ou no planejamento aplicado à sucessão patrimonial, deparamo-nos diretamente com o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD). A análise cuidadosa dessas disposições legais é crucial para compreender as nuances e as obrigações

⁶²CARVALHO, 1991

⁶³CARVALHO, 1991

⁶⁴MAZZA, 2018

relacionadas ao ITCMD, proporcionando uma visão mais abrangente do papel do Estado na fiscalização e arrecadação nesse contexto.

O respaldo legal do ITCMD encontra-se no artigo 155, inciso I, da Constituição Federal⁶⁵, bem como nos artigos 35 e seguintes do Código Tributário Nacional⁶⁶:

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

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

Código Tributário Nacional, 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 no inciso I e II.

Essa base normativa estabelece as diretrizes para a cobrança e regulamentação desse imposto, evidenciando o interesse estatal na tributação de transmissões patrimoniais. Ao delinear as normas e procedimentos para a cobrança do imposto sobre transmissões patrimoniais, a base normativa estabelece as bases para a atuação do Estado nesse domínio, delimitando as situações em que a tributação se faz necessária.

O fato gerador do ITCMD, no âmbito do direito sucessório, é a transmissão *causa mortis* e *inter vivos*, e incide a lei vigente à época do óbito⁶⁷. No caso da sucessão *causa mortis*⁶⁸, essa transferência ocorre em decorrência do exato momento do falecimento real ou presumido do titular⁶⁹. Por outro lado, a doação⁷⁰

⁶⁵BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília. Assembleia Nacional Constituinte, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 07 set. 2023

⁶⁶BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 07 set. 2023

⁶⁷Súmula 112 do STF: "O Imposto de Transmissão Causa Mortis é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão."

⁶⁸Súmula 331 do STF: "É legítima a incidência do imposto de transmissão causa mortis no inventário por morte presumida."

⁶⁹Código Civil, art. 1.784: "Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários."

⁷⁰Código Civil, art. 538: "Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra."

representa outra forma de transferência de titularidade, caracterizada por um ato jurídico inter vivos a título gratuito⁷¹.

Quanto à doação extrajudicial de bem móvel, o fato gerador ocorre com a tradição⁷²; sendo imóvel, com o registro, segundo o STJ. Na hipótese de doação judicial, como no caso de separação em juízo, o fato gerador se dá com a homologação da partilha⁷³.

STJ: "ITCMD. DOAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. ART. 165, II, DO CTN. 1. O fato gerador do imposto de transmissão (art. 35, I, do CTN) é a transferência da propriedade imobiliária, que somente se opera mediante o registro do negócio jurídico junto ao órgão competente. O recolhimento do ITCMD, via de regra, ocorre antes da realização do fato gerador, porquanto o prévio pagamento do imposto é, normalmente, exigido como condição para o registro da transmissão do domínio. Assim, no presente caso, não é possível afirmar que o pagamento antecipado pelo contribuinte, ao tempo de seu recolhimento, foi indevido, porquanto realizado para satisfazer requisito indispensável para o cumprimento da promessa de doação declarada em acordo de separação judicial. 2. Considerando, portanto, que é devido o recolhimento antecipado do ITCMD para fins de consecução do fato gerador, não se mostra possível a aplicação do art. 168, I, do CTN, porquanto esse dispositivo dispõe sobre o direito de ação para reaver tributo não devido. 3. Deve, portanto, na espécie, ser prestigiado o entendimento adotado pelo acórdão a quo, no sentido de que o direito de ação para o contribuinte reaver a exação recolhida nasceu (actio nata) com o trânsito em julgado da decisão judicial do juízo de família (de anulação do acordo de promessa de doação) e o consequente registro imobiliário (em nome exclusivo da ex-esposa) que impediram a realização do negócio jurídico prometido, na medida em que, somente a partir desse momento restou configurado o indébito tributário (lato sensu) pelo não aproveitamento do imposto recolhido. Aplicase, in casu, por analogia, o disposto no art. 168, II, do CTN". REsp 1.236.816/DF, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 15-3-2012, 1ª T.

Não se aplica Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação dos bens pertencentes ao meeiro, pois ele não é herdeira, incidindo o imposto somente sobre a meação partilhável⁷⁴. Isso porque, segundo o STJ na "transferência do direito por herança, há transferência do patrimônio do de cujus para o herdeiro. Já na meação, não há transferência, pois a parcela do cônjuge meeiro sobrevivente já lhe pertencia"⁷⁵.

⁷¹Note-se que em nenhum dos casos – transmissão causa mortis ou doação – há qualquer contraprestação, o dispositivo constitucional dá enorme abrangência a tal base econômica.

⁷²Código Civil, art. 1.267: "A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição."

⁷³PALSEN, 2020

⁷⁴STJ, AgRg no REsp 821.904/DF, set. 2009.

⁷⁵Solução de divergência COSIT nº 19, de 16 de setembro de 2013. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=46656>> Acesso em: 17 de out. de 2023.

Já a renúncia abdicativa é a decisão de abrir mão dos direitos sucessórios sobre uma herança em favor do monte-mor. Como não há uma transferência direta de propriedade para outra pessoa, a abdicação não se enquadra na definição tradicional de doação e, portanto, não está sujeita à tributação específica sobre doações⁷⁶.

Ademais, trata-se de um imposto de competência estadual, o que significa que cabe a cada um dos 26 Estados brasileiros e ao Distrito Federal regulá-lo por meio de lei específica. O estado responsável pela cobrança do ITCMD irá variar a depender se o bem for móvel ou imóvel.

Nesse sentido, a Constituição Federal⁷⁷ e CTN:

Constituição Federal, art. 155: (...)

§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.

Código Tributário Nacional, art. 41: O imposto compete ao Estado da situação do imóvel transmitido, ou sobre que versarem os direitos cedidos, mesmo que a mutação patrimonial decorra de sucessão aberta no estrangeiro.

Em relação aos sujeitos do ITCMD, te-se que o credor da obrigação tributária, conhecido como o sujeito ativo do ITCMD, são os Estados e o Distrito Federal. Cada estado brasileiro pode estabelecer suas alíquotas e normas específicas para o ITCMD. Já em relação ao sujeito passivo, o Código Tributário Nacional⁷⁸, dispõe que a pessoa que tem obrigação de cumprir a prestação pecuniária, é o herdeiro ou legatário que aceitar a herança. Assim, o imposto deverá ser pago proporcionalmente ao quinhão de cada herdeiro. É interessante ressaltar que a herança pode ser aceita ou renunciada, sendo que a sua transmissão só se confirma com a aceitação.

Nesse sentido, Clayton Eduardo Prado⁷⁹ afirma que:

⁷⁶MAZZA, 2020

⁷⁷BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília. Assembleia Nacional Constituinte, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 07 set. 2023

⁷⁸Código Tributário Nacional, art. 35, parágrafo único: "Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários"

⁷⁹ PRADO, Clayton Eduardo. **Imposto sobre herança**. 1 Ed. São Paulo: Verbatim, 2009, p.65-66

[..] o legislador não é livre para estatuir o sujeito passivo da obrigação tributária, devendo selecionar pessoa cuja capacidade contributiva é manifestada pelo fato jurídico tributário.

No caso da sucessão causa mortis, é inquestionável que os herdeiros, legatários e fiduciários possuem essa qualidade, pois experimentam um acréscimo patrimonial, a título gratuito, ostentando um signo de riqueza passível de tributação, de tal forma que a norma estadual obedeceu ao parâmetro constitucional. Aliás, convém notar que as transmissões gratuitas representam a situação mais inequívoca de capacidade contributiva, visto que o tributo corresponde a um percentual do patrimônio herdado ou doado.

A sujeição passiva do imposto em análise guarda, porém, uma peculiaridade, consistente na necessidade da aceitação da herança.

[...]

Como se percebe, o ato de aceitação de herança ocorre, naturalmente, após a abertura da sucessão, momento acima apontado como o marco temporal do imposto em foco. Por tal razão, embora presumível, não há como afirmar categoricamente, no instante em que é aberta a sucessão, quais são os sujeitos passivos da relação tributária, pois, ainda que de forma tácita, os herdeiros deverão aceitar a herança.

Em suma, o autor aduz que quando da recusa a herança, não há transmissão, não sendo possível a atribuição de sujeito passivo do ITCMD e por essa liberdade de aceitação ou não de sua quota parte, é que não é possível saber exatamente quem recai o ônus tributário até que todos os herdeiros tenham se manifestado.

Por fim, cabe analisar o aspecto quantitativo, que abrange tanto a base de cálculo quanto a alíquota do ITCMD. São os elementos que quantificam o dever jurídico (*quantum debeatur*⁸⁰) do sujeito passivo e o alcance da exigência do sujeito ativo.

Em relação à base de cálculo, o Código Tributário Nacional⁸¹ estabeleceu que é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos na data de abertura da sucessão. No caso de doação, é o valor dos bens doados, ou seja, o valor dos bens ou direitos transmitidos demonstra a dimensão econômica do fato gerador do tributo. Em princípio, representará o valor de mercado do bem objeto da transmissão, não devendo superá-lo. O cálculo é feito sobre o valor dos bens na data da avaliação, observada a alíquota vigente na data da abertura da sucessão.

A base de cálculo do ITCMD deve observar o efetivo acréscimo patrimonial auferido pelos herdeiros ou legatários, ou seja, deve considerar também o valor do

⁸⁰Em tradução livre do latim: “o quanto se deve”, ou seja, o valor total exato devido.

⁸¹Código Tributário Nacional, artigo 38: "A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos".

passivo do inventário ou do espólio para que seja possível identificar, efetivamente, o valor do patrimônio líquido transmitido.

Nesse sentido, Clayton Eduardo Prado⁸² afirma que:

No tocante ao ITCM, a base de cálculo deve corresponder ao acréscimo patrimonial efetivamente percebido, por ser a única forma de dimensionar o valor tributável com exatidão e segundo os ditames constitucionais, não para se diferenciar da base do ITR/IPTU.

Portanto, reafirmando considerações anteriores, a base de cálculo do ITCM deve corresponder ao valor do quinhão líquido ou legado recebido pelos herdeiros ou legatários, levando-nos a afirmar que a legislação paulista não se coaduna com o perfil constitucional do tributo, pois fixa como base o valor venal dos bens ou direitos, vedando expressamente o abatimento das dívidas relativas aos bens transmitidos ou as do espólio, em ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

Em relação à alíquota do ITCMD, a Constituição Federal⁸³ Instruiu que a alíquota máxima deveria ser fixada pelo Senado Federal. Nesse sentido, o Código Tributário Nacional em seu art. 39, dispôs que “a alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação”.

Desse modo, em cumprimento ao comando constitucional, o Senado Federal⁸⁴ promulgou a resolução n° 9, de 05 de maio de 1992, que fixou a alíquota máxima de 8% para o ITCMD, bem como determinou que a alíquota poderá ser progressiva em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber. Outro ponto que merece destaque é o entendimento no sentido de que deve prevalecer a alíquota do ITCMD vigente no momento da abertura da sucessão, independentemente de quando ocorrer o pagamento do imposto.⁸⁵

A correta compreensão e aplicação dessas normas são cruciais para evitar conflitos legais e garantir uma transmissão de bens suave e em conformidade com as obrigações fiscais.

⁸²PRADO, Clayton Eduardo. **Imposto sobre herança**. 1 Ed. São Paulo: Verbatim, 2009, p. 75-76

⁸³Constituição Federal, art. 155, §1º, IV: “terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal”.

⁸⁴Resolução n° 9, DE 1992, art. 1º: “A alíquota máxima do imposto de que trata a alínea a, inciso I, do art. 155 da Constituição Federal será de oito por cento, a partir de 1º de janeiro de 1992.”

“Art. 2º. As alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal.”

⁸⁵Súmula 112 do STF: “O imposto de transmissão causa mortis e devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.”

3.3 LEGALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O Professor Paulo de Barros Carvalho, propõe uma abordagem abrangente do tributo, dividindo-o em duas acepções: estática e dinâmica. A análise dessas duas dimensões proporciona uma compreensão mais completa do tributo, abrangendo tanto seus elementos estruturais quanto às implicações dinâmicas nas relações jurídicas.

Na dimensão estática, o tributo é concebido como um conjunto de critérios para identificar um fato lícito, resultando em uma relação jurídica com o Estado como sujeito ativo, a pessoa física ou jurídica como sujeito passivo, e uma prestação pecuniária como objeto. A configuração dinâmica, por sua vez, focaliza o vínculo jurídico entre o Estado e o Contribuinte, onde o primeiro detém um direito subjetivo de impor a tributação, enquanto o segundo possui o dever jurídico da prestação pecuniária⁸⁶.

A definição do tributo, conforme essa perspectiva, demanda a análise de seus dois aspectos. A acepção estática permite a identificação dos elementos tributários, enquanto a acepção dinâmica facilita a compreensão da incidência tributária, evidenciada pela subsunção entre a descrição do evento e a hipótese tributária. Isso culmina na relação jurídica tributária, cujo objeto é o dever de pagar o tributo⁸⁷.

A necessidade intrínseca de cumprir com o dever de pagar tributos e gerir atividades empresariais deu origem aos primeiros indícios do planejamento tributário. Atualmente, essa prática evoluiu para se tornar um componente integral das estratégias adotadas por sociedades empresárias, refletindo a constante busca por eficiência fiscal que caracteriza o ambiente empresarial contemporâneo.

Também denominado como tax planning, direito à economia de tributos, engenharia fiscal, evasão fiscal legítima, elusão, elisão, entre outras. O planejamento tributário é o conjunto de ações que permite ao contribuinte, pessoa física ou jurídica, organizar preventivamente seus negócios, visando à redução da carga tributária de forma lícita⁸⁸.

⁸⁶CARVALHO, 2002

⁸⁷CARVALHO, 2002

⁸⁸SAKAMOTO, 2005

Edmar Oliveira Andrade Filho⁸⁹ simplifica o conceito de planejamento tributário, da seguinte forma:

[..] o planejamento tributário ou 'elisão fiscal' envolve a escolha, entre alternativas válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visem reduzir ou eliminar ônus tributários, sempre que isso for possível nos limites da ordem jurídica.

Já Marco Aurélio Greco⁹⁰ ensina que:

[..] o que se convencionou chamar, na prática, de "planejamento tributário" consistente na adoção, pelo contribuinte, de providências lícitas voltadas à reorganização de sua vida que impliquem a não ocorrência do fato gerador do imposto, ou a sua configuração em dimensão inferior à que existiria caso não tivessem sido adotadas tais providências.

Em complemento aos conceitos destacados acima, cumpre afirmar que o planejamento tributário está amparado em diversos princípios constitucionais, como o Princípio da Livre Iniciativa⁹¹, que garante ao contribuinte a liberdade de optar por uma alternativa jurídica que seja fiscalmente menos onerosa; e o princípio da Legalidade⁹², que protege os contribuintes contra os arbítrios cometidos pelo Estado, uma vez que somente a lei pode criar direitos, deveres e vedações.

Em relação a esses princípios constitucionais, Miguel Delgado Gutierrez⁹³ discorre que:

Diante das inúmeras hipóteses de incidência tributária delineadas em lei, conclui-se que é impossível para um indivíduo se furtar ao pagamento de tributos. Contudo, possui o indivíduo o direito de, legitimamente, evitar, reduzir ou postergar o pagamento de muitos ou de alguns tributos.

Ou seja, o indivíduo é livre para praticar ou não as situações descritas como hipóteses de incidência dos tributos, ou mesmo para realizar algumas, evitando realizar outras. Isso decorre dos princípios da legalidade tributária, da tipicidade cerrada e da autonomia privada. Vale dizer, a liberdade de fazer ou não fazer alguma coisa é ampla, só encontrando limites na lei.

Aliás, seria absurdo e ilógico que alguém fosse obrigado por lei a praticar as hipóteses de incidência dos tributos, pois aí estaríamos diante de um confisco, ferindo-se irremediavelmente a garantia do direito de propriedade, assegurada constitucionalmente.

⁸⁹ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. São Paulo: Atlas, 2007. p. 728.

⁹⁰GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 121.

⁹¹Constituição Federal, art. 1º, IV: "os valores sociais do trabalho e da livre-iniciativa".

⁹²Constituição Federal, art. 5º, II: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de Lei;"

⁹³GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 260.

Mais especificamente em relação aos Princípios da Livre Iniciativa e da Legalidade, Miguel Delgado Gutierrez⁹⁴ afirma que:

Com efeito, a liberdade decorre do fato de que para a consecução de um fim, vários podem ser os meios. Podendo o indivíduo optar por vários comportamentos para atingir um fim, nada obsta que opte por aquele que lhe leve a atingir o objetivo da maneira mais benéfica para ele, desde que não infrinja nenhuma lei. Se o indivíduo fosse obrigado a adotar um único e exclusivo caminho para alcançar o seu objetivo, com o único intuito de pagar mais tributos, seu direito de liberdade estaria irremediavelmente colhido, pois no ato de escolha é que se revela a presença de liberdade humana. Onde não é possível a escolha, não existe liberdade. Destarte, desde que o contribuinte, inteligentemente, encontre maneiras alternativas de efetuar negócios jurídicos com uma menor tributação, dentro dos limites da lei, nenhuma objeção pode lhe ser imposta.

Nesse contexto, o planejamento tributário é uma ferramenta ideal e de suma importância para os contribuintes, tendo em vista que ninguém deve ser obrigado a escolher a alternativa que conduza ao maior recolhimento de tributos. Assim, a elaboração de um planejamento tributário lícito é de extrema importância para que as pessoas físicas possam preservar seu patrimônio e para que as pessoas jurídicas possam sobreviver no mercado altamente competitivo, aperfeiçoar e ampliar as suas atividades.

Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo⁹⁵ afirma que:

O planejamento tributário deve constituir constante e natural preocupação das pessoas naturais e jurídicas de direito privado, que se sentem sufocadas pelos inúmeros encargos tributários afetos aos seus patrimônios, que impedem o desenvolvimento (até mesmo a sobrevivência) pessoal, empresarial, econômica e a livre iniciativa (CF, arts. 3º, II e 170, IV, e parágrafo único), comprometendo a capacidade contributiva (CF, art. 145, §1º) e a dignidade humana (CF, arts. 1º, III, e 170, caput).

Todavia, para que um determinado planejamento tributário seja considerado lícito e válido, é necessária a observância pelo contribuinte de determinados requisitos, que serão abordados no próximo capítulo. Entretanto, uma coisa é certa, o resultado almejado é sempre o mesmo: evitar ou postergar o pagamento do tributo ou reduzir o valor devido.

⁹⁴GUTIERREZ, Miguel Delgado, **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 263.

⁹⁵MELO, José Eduardo Soares de. **Planejamento tributário**. São Paulo. MP Editora, 2010, p. 360.

A fim de elucidar melhor o assunto da legalidade do planejamento tributário, é importante mencionar a Lei Complementar n° 104, de 10 de janeiro de 2001, que introduziu o parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional⁹⁶, tendo em vista que alguns doutrinadores defendem que este dispositivo instituiu no ordenamento jurídico brasileiro uma norma geral antielisiva.

No entanto, a rápida leitura da norma supracitada permite verificar que a elisão fiscal continua válida no Brasil, ou seja, o legislador apenas coibiu o que a doutrina chama de evasão fiscal, não impactando, portanto, o planejamento tributário que tenha observado o critério da legitimidade dos meios e o critério cronológico, que será melhor explorado no próximo capítulo.

Ao falar sobre a Lei Complementar n° 104, de 10 de janeiro de 2001, José Eduardo Soares de Melo⁹⁷ afirma que:

A simples leitura da LC 104 evidencia que não se cogita de abstrair-se a legitimidade dos autênticos atos ou negócios jurídicos, mas apenas desconsiderá-los no caso de os mesmos ocultarem (dissimularem) os verdadeiros procedimentos dos contribuintes.

O advento da LC 104 não elimina e nem cerceia o planejamento tributário, que continua constituindo um direito de pessoas naturais e jurídicas de ordenarem suas atividades e negócios profissionais, pautados pelo princípio da autonomia da vontade e de conformidade com os institutos, conceitos e formas previstas pelo legislador. Decorrendo a natural minoração ou inexistência de carga tributária não poderão ser desconsiderados os atos e operações jurídicas.

Ou seja, o ordenamento jurídico pátrio não visa restringir o planejamento tributário legítimo, pelo contrário, visa abordar situações em que há dissimulação ou ocultação da realidade fiscal, mantendo intacto o direito dos contribuintes de ordenar suas atividades de acordo com a lei.

Nesse sentido, Hiromi Higuchi⁹⁸ ensina que:

O parágrafo único do art. 116 do CTN, acrescido pela Lei Complementar n° 104, de 2001, dispõe que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos

⁹⁶Código Tributário Nacional, art. 116, parágrafo único; “A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

⁹⁷MELO, José Eduardo Soares de. **Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2012. p. 179.

⁹⁸HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas - interpretação e prática**. 41 Ed. São Paulo, 2016. p. 670.

constitutivos da obrigação, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

O disposto naquele parágrafo não é autoaplicável porque depende de procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. O parágrafo não é aplicável aos casos de elisão fiscal mas tão somente para evasão fiscal. Isso porque, a desconsideração é somente de atos ou negócios jurídicos praticados com dissimulação.

Merece destaque também o fato de tratar-se de uma norma de eficácia limitada, conforme prevê o seu enunciado (“observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”) e que por ausência de regulamentação, não produz os efeitos desejados.

Na tentativa de regular o assunto, o artigo 14 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, buscou introduzir o critério subjetivo do *business purpose*⁹⁹, que sustenta a ideia de que, nos casos em que a finalidade do contribuinte for tão somente a minimização do impacto da tributação, os atos praticados por ele devem ser tributados.

Sobre o *business purpose*, Hugo Brito Machado¹⁰⁰ define:

Assim, os atos ou negócios jurídicos praticados pelas empresas em geral teriam de estar ligados às suas finalidades, à sua atuação no mercado. A ausência dessa ligação poderia ser acolhida pela autoridade da Administração Tributária como motivo para desconsiderar o ato ou negócio jurídico do qual resultasse a exclusão ou a redução de um tributo ou a postergação do prazo para seu pagamento.

As empresas teriam de desenvolver suas atividades sem qualquer influência dos tributos sobre suas decisões. Não poderiam optar por um negócio jurídico em vez de outro para evitar, reduzir ou postergar um tributo.

Os adeptos do "*business purpose test*" não aceitam a prática de atos com o fim único de economizar tributos. Deve haver uma finalidade comercial além da mera elisão fiscal para que determinada conduta seja tida como lícita. Conforme o IBFD¹⁰¹:

O teste da “finalidade comercial” é utilizado em certos países como uma arma contra esquemas de elisão fiscal. Esquemas artificiais que criam circunstâncias nas quais nenhum ou um mínimo montante de tributos será

⁹⁹Em tradução livre “propósito comercial”, é um conceito que foi importado da jurisprudência norte-americana e busca questionar se determinada operação seria realizada da mesma forma caso não existissem as vantagens tributárias então geradas.

¹⁰⁰MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 115-116.

¹⁰¹IBFD. **International Tax Glossary**. Amsterdam: IBFD, 1988, p. 38.

devido poderão ser desconsiderados caso não sirvam a uma finalidade negocial.

Apesar de não ser amplamente aceita pela doutrina nacional, essa teoria encontra respaldo em argumentos relacionados à igualdade na tributação, baseada nos princípios constitucionais da isonomia¹⁰² e capacidade contributiva¹⁰³. Os defensores da interpretação econômica contestam a legalidade de negócios jurídicos indiretos, alegando que estes comprometem a segurança jurídica em matéria tributária, protegida pelos princípios constitucionais da legalidade¹⁰⁴ e especificidade conceitual fechada¹⁰⁵.

A tensão entre isonomia e segurança jurídica é apontada como a principal problemática enfrentada pelos adeptos do "business purpose test" e por aqueles que se opõem a ele. Contraditoriamente, é na essência do princípio da legalidade que repousa a questão fundamental.

A rigidez inerente à busca pela isonomia tributária, através do escrutínio da finalidade negocial, pode colidir com a necessidade de garantir a segurança jurídica, premissa vital para a estabilidade nas relações empresariais e na interpretação das normas tributárias. A interpretação econômica da lei tributária, advogada por alguns, argumenta em favor da ilicitude dos negócios jurídicos indiretos, mas essa perspectiva contradiz, de certa forma, a flexibilidade inerente à segurança jurídica¹⁰⁶.

Efetuando-se uma interpretação sistemática da Constituição Federal¹⁰⁷ e do Código Tributário Nacional¹⁰⁸, restam claras as razões pelas quais o *business*

¹⁰²Constituição Federal, art. 5º, caput: " Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes"

¹⁰³Constituição Federal, art. 145, §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."

¹⁰⁴Constituição Federal, art. 5, II: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;"

¹⁰⁵É a ideia de que deve haver lei prevendo a incidência do tributo em razão da ocorrência de determinado fato, não existindo não se pode em nenhuma hipótese tributá-lo, pois o fato gerador da obrigação tributária é previsto, à semelhança do que ocorre com os tipos penais, de forma específica e individualizada, em um conceito fechado. (MOREIRA, . 2003)

¹⁰⁶COELHO, 2022

¹⁰⁷Constituição Federal, art.150, I: "exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;"

¹⁰⁸Código Tributário Nacional, art. 97: "Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

purpose não encontra guarida no direito tributário pátrio. O princípio da legalidade, no que tange à lei tributária, se desdobra em três outros princípios: o da reserva absoluta de lei formal, o da estrita legalidade e o da especificidade conceitual fechada. Assim, somente lei em sentido formal e material pode instituir ou majorar tributos¹⁰⁹.

Além disso, o princípio da especificidade conceitual fechada implica na inexistência de lacunas no direito tributário, ou seja: se não há lei prevendo a incidência do tributo em razão da ocorrência de determinado fato, não se pode em nenhuma hipótese tributá-lo, pois o fato gerador da obrigação tributária é previsto, à semelhança do que ocorre com os tipos penais, de forma específica e individualizada, em um conceito fechado.

Ocorre que a adoção da teoria do propósito comercial no Brasil pelo CARF¹¹⁰ encontrou forte resistência pela maior parte da doutrina, na medida em que não possui base legal, tendo sido simplesmente “importado” o conceito estrangeiro¹¹¹.

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”

¹⁰⁹COELHO, 2007

¹¹⁰Decisões administrativas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF que corroboram esse entendimento:

ÁGIO INTERNO. ÁGIO DE SI MESMO. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL NA CRIAÇÃO DA RECORRENTE. ARTIFICIALIDADE.

Apesar de não ter havido configuração de empresa veículo, a Recorrente foi criada para gerar o ágio, pois a empresa incorporada por ela, ou mesmo a empresa uruguaia, poderia ter se tornado o tal Centro de Serviços Compartilhados. A criação da Recorrente no mesmo endereço da incorporada, com transferência de ativos, operações e funcionários desta para aquela, revela uma estratégia, sem propósito comercial, traçada para gerar a redução da tributação. (CARF. Recurso Voluntário nº 16561.720141/2013-50. Programas de Computador, Participações e Serviços Ltda. e Fazenda Nacional. Rel. Cons. Marcos de Aguiar Villas-Bôas. Brasília, 05 abr. 2016)

ÁGIO. SIMULAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. OPERAÇÕES SEM PROPÓSITO NEGOCIAL.

Nas operações estruturadas em sequência, o fato de cada uma delas, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto das operações, quando restar comprovado que os atos foram praticados sem propósito comercial, vez que não houve no presente caso a incorporação da real investidora, afastando a possibilidade da amortização do ágio pago na aquisição. (CARF. Recurso Voluntário nº 16561.720025/2014-11. Hypermarcas S.A e Fazenda Nacional. Rel. Cons. Demetrius Nichele Macei; Brasília, 08 jun. 2016)

¹¹¹OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Norma geral antielusão**. Revista Direito Tributário atual nº 25. São Paulo: Dialética e IBDT. 2011. p. 133

Primeiramente porque, como se sabe, o sistema jurídico dos Estados Unidos é baseado na *common law*, em que a interpretação dos negócios jurídicos fica nas mãos das autoridades judiciárias, diferentemente do *civil law*, sistema adotado pelo ordenamento brasileiro, mormente em matéria tributária submetida ao princípio da reserva absoluta de lei. De forma que a aplicação da teoria do propósito negocial dependeria de previsão normativa, não podendo o Fisco invocá-lo para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos¹¹².

Embora seja compreensível e necessário garantir que as empresas atuem em conformidade com seus objetivos e finalidades, a imposição de que as empresas devem operar sem qualquer influência dos tributos sobre suas decisões pode ser impraticável na realidade empresarial. Isso porque, os tributos são uma consideração financeira significativa para as empresas, e esperar que elas ajam como se fossem imunes às implicações fiscais pode ser idealista demais.

Ainda que a intenção de desencorajar práticas evasivas seja válida, a abordagem proposta pode precisar de uma consideração mais equilibrada entre a prevenção da evasão fiscal e a promoção de um ambiente de negócios flexível e adaptável. Uma abordagem excessivamente restritiva pode limitar a inovação empresarial e a capacidade de responder de maneira eficaz a desafios econômicos.

Nesse cenário, cumpre destacar o entendimento de Alfredo Augusto Becker¹¹³, que defende que o contribuinte é livre para organizar os seus negócios, buscando unicamente um melhor resultado econômico, com a redução de despesas em geral, inclusive com a redução de tributos, desde que, obviamente, não viole nenhuma lei. Veja-se:

É aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica, a de se procurar determinado resultado econômico com a maior economia, isto é, com a menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico, são parcelas que integram a despesa); Ora, todo o indivíduo, desde que não viole regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente. Aliás, seria absurdo que o contribuinte, encontrando vários caminhos legais (portanto, lícitos) para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente aquele meio que determinasse pagamento de tributo mais elevado.

¹¹²SANTOS, 2015

¹¹³BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3 Ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 136.

Conclui-se que relacionamento entre liberdade e tributo é dramático, por se afirmar sob o signo da bipolaridade: o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la; a liberdade se autolimita para se assumir como fiscalidade e se revolta, rompendo os laços da legalidade, quando oprimida pelo tributo ilegítimo. Quem não percebe a bipolaridade da liberdade acaba por recusar legitimidade ao próprio tributo.¹¹⁴

Ao tentar equiparar o planejamento tributário e a evasão fiscal pelos seus efeitos econômicos, estar-se-ia considerando uma interpretação econômica, que é inadequada diante dos princípios constitucionais como o da Tipicidade e da Capacidade Contributiva. Conduziria a uma negação daquilo que é jurídico, causando uma grande insegurança ao contribuinte. Se não é proibido praticar atos na gerência de negócios que possuam a finalidade precípua de economizar tributos, não há que se falar em ilicitude, fraude ou mesmo abuso de direito.

Diante desse contexto delicado entre a legalidade do planejamento tributário e a potencial equiparação com a evasão fiscal, o próximo capítulo se dedicará a explorar os critérios fundamentais para diferenciar essas práticas. A fim de preservar a integridade do sistema tributário, promovendo uma abordagem equitativa e juridicamente sólida em relação ao planejamento tributário.

¹¹⁴TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: Elisão Abusiva e Evasão Fiscal**. Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2012, p. 17

4. LINHA TÊNUE: EVASÃO E ELISÃO FISCAL NO PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO

No âmbito do planejamento sucessório, o tema da evasão e elisão fiscal percorre uma linha tênue, marcada pela delicada fronteira entre práticas legítimas de otimização fiscal, que representam a busca por alternativas legais para reduzir a carga tributária e estratégias que visam burlar as normas tributárias, configurando-se como uma prática ilegal e sujeita a sanções. Nesse cenário complexo, a dualidade entre os institutos no contexto do planejamento sucessório demanda uma abordagem criteriosa e ética.

4.1 ELISÃO X EVASÃO FISCAL

Na batalha das políticas fiscais que cercam o contribuinte, ele pode encontrar refúgio na capacidade de planejar suas ações de forma estratégica. Isso envolve a realização de negócios jurídicos legítimos que resultem em uma economia de impostos.

Dessa forma, tem-se a elisão fiscal, também chamada de planejamento tributário, que é considerado um direito do contribuinte, o instituto é consequência lógica do princípio da legalidade, que assegura àquele obrigado a pagar um tributo que este esteja antes instituído por lei.

Nesse sentido, Amaral ¹¹⁵:

A elisão fiscal é um conjunto de procedimentos previstos em lei ou não vedados por ela que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

A elisão fiscal, é um agir conforme autoriza a lei, ou seja, é um procedimento lícito realizado pelo contribuinte antes da ocorrência da hipótese de incidência, o fato gerador de tributos, com o objetivo de postergar ou eliminar a obrigação

¹¹⁵AMARAL, A. C. R. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Impresso no Brasil, 2002, pg. 49.

tributária e reduzir o montante devido¹¹⁶. Assim, o contribuinte age de maneira preventiva e optando pelo menor desembolso e pressupõe a licitude de comportamentos do contribuinte, com procedimentos autorizados pela lei tributária.

Segundo Crepaldi¹¹⁷, o conceito de elisão fiscal é:

Elisão fiscal é um proceder legalmente autorizado, que ajuda a lei tributária a atingir a sua finalidade extrafiscal, quando presente. Diferente da evasão fiscal, pois são utilizados meios legais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo. Pressupõe a licitude do comportamento do contribuinte. É uma forma honesta de evitar a submissão a uma hipótese tributária desfavorável. É um conjunto de atos dotados por um contribuinte, autorizados ou não proibidos pela lei, visando uma carga fiscal menor, mesmo quando esse comportamento prejudica o Tesouro. Consiste na economia lícita de tributos, deixando-se de fazer determinadas operações ou realizando-as da forma menos onerosa possível para o contribuinte. Trata-se de ação perfeitamente lícita, de planejamento tributário ou economia fiscal. Configura-se em um planejamento que utiliza métodos legais para diminuir o peso da carga tributária em um determinado orçamento.

Este conceito de elisão fiscal não apenas destaca a legalidade das práticas envolvidas, mas também ressalta a importância do planejamento tributário e da economia fiscal. Nesse contexto, a elisão fiscal é um instrumento utilizado tanto para pessoas naturais como para jurídicas, e pode assumir as seguintes formas: induzida pela lei e pela lacuna na lei.

A elisão induzida pela lei, é aquela pela qual o próprio ordenamento jurídico contém disposições no sentido de reduzir a tributação de empresas que atendam a certos requisitos, sendo estes, via de regra, exigidos em prol do interesse nacional ou regional. Ou seja, o legislador consciente, prevalecendo razões extrafiscais, permite ou induz à prática de certas modalidades de negócios benevolmente tributados ou mesmo excluídos do círculo de incidência¹¹⁸.

Nesse caso, não há a necessidade de o sujeito passivo amoldar os resultados, de forma a procurar, nas lacunas da lei, a minimização do pagamento desses tributos¹¹⁹. Este favorecimento decorre de incentivos fiscais, com o objetivo de fomentar a economia e aumentar a produção.

¹¹⁶CARDOSO, 202

¹¹⁷CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento Tributário**. Saraiva: São Paulo, 2012, p. 95.

¹¹⁸MALERBI, 1984

¹¹⁹MALERBI, 1984

A elisão por lacuna na lei revela-se como um expediente pelo qual o legislador, inevitavelmente limitado em sua previsão, deixa malhas e fissuras no sistema tributário. Mesmo nos casos em que o legislador deseja permitir uma elisão para propósitos específicos, ele inadvertidamente abre espaço para que certos fatos, habilmente moldados pela engenhosidade dos contribuintes ou de seus assessores, escapem à tributação¹²⁰. Essa moldagem jurídica busca, de forma mais benéfica fiscalmente, preservar a eficácia econômica e a utilidade comercial que incitam à realização dessas transações.

A Constituição, ao estabelecer que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, proporciona ao contribuinte a oportunidade de explorar lacunas legislativas para obter economia de tributos. Frequentemente, isso é alcançado por meio de negócios jurídicos indiretos, cuja finalidade atípica busca a redução do ônus tributário. Nesse cenário, o legislador, consciente de razões extrafiscais, pode inadvertidamente permitir ou induzir práticas benevolmente tributadas, como reduções, isenções ou não incidências em determinados casos.

Diante dessas brechas e lacunas, a busca pela minimização lícita do pagamento de tributos ocorre ao evitar a prática do fato gerador¹²¹. É importante destacar que negócio indireto não deve ser confundido com simulação. Enquanto nesta última a *intentio facti* diverge da *intentio juris*, nos negócios indiretos, a busca por economia fiscal ocorre sem desnaturar a eficácia econômica ou a utilidade comercial que motivam tais transações.

Conforme o International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD¹²² :

Tax avoidance. This term is used to denote the reduction of tax liability by legal means. It often has pejorative overtones, where for example it is used to describe avoidance achieved by artificial arrangements of personal or business affairs to take advantage of loopholes, anomalies or other deficiencies of tax law. (...). In contrast with avoidance, tax evasion is the reduction of tax by illegal means¹²³.

¹²⁰COELHO, 2007

¹²¹COELHO, 2007

¹²²IBFD. **International Tax Glossary**. Amsterdam: IBFD, 1988, p. 22 e 101

¹²³Em tradução livre: "Elisão fiscal. Este termo é utilizado para denotar a redução dos encargos tributários por meios legais. Frequentemente é usado em sentido pejorativo, como quando é utilizado para descrever a economia de impostos atingida através de arranjos artificiais dos negócios pessoais ou empresariais, aproveitando-se da existência de lacunas, anomalias ou outras deficiências no direito tributário. (...). Em contraste com a elisão, a evasão fiscal é a redução de impostos obtida por meios ilícitos."

Já a evasão fiscal, contrário da elisão, constitui uma violação direta da lei tributária, sendo normalmente cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária¹²⁴. A evasão fiscal é a tentativa de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou retardar o conhecimento do governo da ocorrência do fato gerador. Sendo definida em uma acepção estrita, um fenômeno que decorre da conduta voluntária, dolosa, omissiva ou comissiva, dos sujeitos passivos de eximirem-se ao cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias de cunho patrimonial¹²⁵.

O fato gerador, nada mais é do que uma situação prevista em lei que, ao ocorrer na prática, dá origem a uma obrigação tributária. A realização de um fato gerador acarreta em uma prestação, de cunho pecuniário ou não, a cargo do sujeito passivo da obrigação tributária em prol do sujeito ativo, que nesse caso, é o Estado. E por tratar-se de uma prestação o contribuinte passa a ter uma obrigação para com o governo, gerando assim um direito para o Estado, como credor da relação jurídica¹²⁶. A evasão fiscal, por sua vez, ocorre quando o contribuinte, por meio de práticas ilícitas, deixa de transferir total ou parcialmente ao Fisco o tributo devido.

Conforme Marins¹²⁷:

A evasão tributária é a economia ilícita ou fraudulenta de tributos porque sua realização passa necessariamente pelo incumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes. A transgressão às regras tributárias caracteriza a evasão.

Dessa maneira, é acertado afirmar que a evasão fiscal constitui sempre um comportamento ilegal por parte do contribuinte. Sua conduta ocorre de forma fraudulenta, buscando ludibriar as normas tributárias. O contribuinte, ao se envolver em evasão fiscal, pode recorrer à criação de cenários fictícios ou forjar elementos irreais, tudo com o intuito de se esquivar de suas obrigações tributárias¹²⁸.

Para haver a consumação da evasão fiscal, deve-se verificar a ocorrência da tentativa de reduzir ou suprimir a obrigação do pagamento de imposto. Outrossim, nesta tentativa o agente demonstra o dolo em agir de tal maneira, com a finalidade

¹²⁴COELHO, 1998

¹²⁵TORRES, 2003

¹²⁶OLIVEIRA, 2018

¹²⁷MARINS, James. **Elisão Tributária e sua Regulamentação**. Dialética, São Paulo, 2001. P. 30

¹²⁸JARDIM, 2017

de burlar a lei e causar prejuízo ao Estado. Nas palavras de Huck¹²⁹ (1997, p. 30), “há uma ação, ou uma série de atos marcados pelos elementos de engano, má interpretação, simulação, artificialidade, ocultamento e desonestidade”.

A legislação brasileira trata especificamente desse comportamento através da Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e contra as Relações de Consumo (Lei nº 8.137/90)¹³⁰. Esta lei define como crime contra a ordem tributária a prática de suprimir ou reduzir tributos por meio das condutas discriminadas em seu texto. Assim, a legislação busca coibir e punir de forma específica as ações que configuram evasão fiscal, destacando a gravidade dessas práticas no contexto tributário e econômico do país.

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Segundo Andrade¹³¹, “as condutas definidas na Lei 8.137/90, só serão puníveis quando praticadas com dolo, isto é, quando o sujeito ativo da conduta descrita na norma penal age com a intenção de produzir o resultado previsto na referida norma, ou assume o risco de produzi-lo”. Os crimes contra a ordem tributária são crimes materiais que requerem produção de um resultado. Portanto, a lei não pune a simples falta de recolhimento de tributo, mas a falta que decorre meios fraudulentos para supressão ou redução do tributo devido.

¹²⁹HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão – rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 30.

¹³⁰BRASIL, Lei n. 8.137, de 27 dez. 1990. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm >. Acesso em 17 de set. 2023

¹³¹ANDRADE FILHO, 2002.

Para Bruno Lima¹³²:

A evasão consiste na dissimulação do pagamento do tributo após o fato gerador. O sujeito passivo, sabendo que tem que pagar aquele tributo, encontra uma forma de dissimulá-lo, com o intuito de não pagá-lo ou minimizar o pagamento. A atitude do sujeito passivo está intrínseca na questão da evasão, pois o dolo e a intenção em não pagar ou pagar a menor o que é devido ao Estado está associada à prática do fato gerador e, portanto, caracterizada como ilícita. Algumas vezes a prática da evasão fiscal poderá ocorrer na ignorância e na inobservância do pagamento do tributo.

Ao explorarmos as formas de evasão fiscal, conforme definidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, ingressamos em um terreno específico onde essas práticas adquirem contornos legais. Esses artigos delinham as condutas que são consideradas crimes fiscais, proporcionando uma compreensão mais aprofundada das ações que, ao serem praticadas, configuram transgressões à legislação tributária.

A sonegação fiscal¹³³, marcada pelo ocultamento intencional do fato gerador por parte do contribuinte, revela-se como um delito contra a ordem tributária. Configura-se como sonegação qualquer estratégia dolosa que, de maneira total ou parcial, busque impedir a ocorrência do fato gerador.

Martins¹³⁴ afirma que a sonegação:

É toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: (1) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; (2) das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Um exemplo prático desse delito é a venda de mercadorias sem a devida emissão de nota fiscal, onde o fato gerador existe, mas permanece desconhecido pela autoridade fiscal devido à ausência do documento fiscal que comprovaria a transação. Essa conduta não apenas viola as normas tributárias, mas também

¹³²LIMA, Bruno Leonardo Lopes de. Evasão Fiscal. Prática Contábil. [Online] 2016. Disponível em: <<http://www.praticacontabil.com/contadorperito/Bruno.pdf> > Acesso em: 17 de out. de 2023. p.15.

¹³³Lei 4.502/64 art. 71: “ Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

¹³⁴MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 5º ed, Belém: Cejup, 1997. p. 247

evidencia a intenção do contribuinte em evitar o devido pagamento de tributos, configurando, assim, um caso claro de sonegação fiscal.

A fraude¹³⁵, em sua amplitude, refere-se a qualquer ato criminoso ou ilegal executado com o intuito de alcançar ganhos por meio de ilusões impostas à vítima. No cenário tributário, ela se configura quando o contribuinte, de maneira consciente, manipula dados ou insere informações incorretas nos registros contábeis e documentos fiscais, buscando, assim, elidir o pagamento integral ou reduzir o valor do tributo devido. Ou seja, é o ato em que se utiliza de alguma ilusão praticada na vítima como seu método principal.

Um exemplo concreto dessa conduta fraudulenta pode ser observado na declaração do imposto de renda da pessoa física, onde o contribuinte inclui despesas dedutíveis fictícias que nunca ocorreram. Essa inclusão deliberada não apenas viola as regras tributárias estabelecidas, mas revela a intenção do contribuinte em distorcer informações para obter vantagens indevidas.

O conluio¹³⁶ representa um acordo doloso, com intenção deliberada, entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas com o propósito de realizar práticas de sonegação ou fraude. Nesse contexto, as partes envolvidas têm a intenção explícita de não informar, por exemplo, renda em uma transação jurídica, a fim de evitar a tributação correspondente.

Essa colaboração ilícita configura um crime, uma vez que, em conjunto, estão ludibriando o fisco ao omitir informações cruciais para a constituição do crédito tributário, com a intenção clara de evitar o pagamento integral ou reduzir o valor do tributo.

Um exemplo prático dessa conduta ocorre na declaração do imposto de renda de aluguel de imóveis. Nesse cenário, é obrigatório que o locador informe os

¹³⁵Lei 4.502/64 art. 72: “Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

¹³⁶Lei 4.502/64 art. 73: “Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

valores pagos e o beneficiário desses pagamentos, enquanto o locatário deve declarar esses rendimentos. A omissão deliberada dessa informação por ambas as partes caracteriza o conluio, sujeitando-as a penalidades correspondentes.

Esta reflexão sublinha a necessidade de abordagens abrangentes ao lidar com a evasão fiscal, reconhecendo as diversas formas em que ela se manifesta. A compreensão profunda desses conceitos não apenas proporciona uma visão mais completa do cenário fiscal, mas também orienta estratégias eficazes para coibir práticas prejudiciais ao sistema tributário e à integridade do ambiente econômico como um todo.

4.2 CRITÉRIOS PARA DELIMITAÇÃO DOS INSTITUTOS

Passada a fase conceitual, emergem dois critérios pela doutrina que desempenham um papel crucial na definição clara e precisa desses dos limites entre os institutos de evasão e elisão fiscal, a fim de evitar riscos legais e garantir a segurança jurídica.

Critério cronológico: a elisão ocorre sempre antes da realização em concreto da hipótese de incidência tributária. Já a prática da evasão se dá juntamente com a ocorrência do fato gerador, ou após esta. Esse critério objetivo de distinção foi introduzido no país por Rubens Gomes de Souza¹³⁷, que o descreveu nos seguintes termos:

O único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão; na segunda trata-se de fraude fiscal.

Como a obrigação de pagar tributo é *ex lege*, o crédito tributário a favor do Estado surge tão somente com a ocorrência do fato gerador. Desse modo, caso se evite a realização do fato previsto na norma jurídica, não haverá como tributar o contribuinte, pois este não terá praticado o ato que a lei qualifica como gerador do

¹³⁷SOUSA. Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3 ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1960, p. 113.

dever de pagar tributo. Daí se dispor que os atos elisivos (lícitos) deverão sempre preceder à ocorrência da hipótese de incidência.

Corroborando com o assunto, Miguel Delgado Gutierrez¹³⁸:

Para a maioria dos doutrinadores, a principal distinção entre ambas deve ser feita sob o aspecto temporal. Se o contribuinte, tendo o intuito de se esquivar da obrigação tributária, agiu ou se omitiu antes da ocorrência do fato gerador, ocorre a elisão fiscal. Se o contribuinte agir ou se omitir no instante em que ou depois que se manifestou o pressuposto de incidência do tributo, dá-se a evasão ou fraude fiscal.

Assim, a elisão consistiria na atividade comercial tendente a impedir o nascimento da obrigação tributária, pela não-realização do seu fato gerador, enquanto a evasão consistiria na conduta que visa ocultar o fato gerador já ocorrido.

Entretanto, há hipóteses nas quais a evasão fiscal antecede a efetiva incidência da norma tributária. O caso clássico do comerciante que emite notas fiscais adulteradas e somente após promove a saída da mercadoria de seu estabelecimento é típico exemplo das falhas existentes ao empregar-se somente o critério temporal para diferenciação dos institutos.

Da mesma forma, Dalmora¹³⁹ cita um exemplo que nos permite questionar a simplicidade de se levar por termo tão somente a ocorrência do fato gerador para configurar a conduta como evasiva ou elisiva. O autor descreve que até mesmo a conduta elisiva poderia ocorrer mesmo após o fato gerador, vejamos:

[...] quando o REFIS foi instituído, diversas pessoas jurídicas ingressaram nele, mesmo sem real necessidade econômica de parcelarem seus débitos, mas tão somente com o fim de poderem optar pela forma de apuração pelo lucro presumido, o que não poderiam fazer, pelas vedações normais a essa forma de tributação, em condições normais. Trata-se de um legítimo planejamento tributário.

Assim, a partir do exemplo, nota-se que após a ocorrência do fato gerador, o contribuinte ainda pode obter vantagens econômicas por consequência da realização do planejamento fiscal. Entretanto, o conhecimento que até então se tinha de que as ações de planejamento elisivo devessem preceder ao acontecimento do fato gerador, hoje não é de todo seguro e suficiente para auferir a

¹³⁸GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 76.

¹³⁹DALMORA, Jeberton. **A norma antielisiva do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como norma antievasão**. In: *Âmbito Jurídico*. Rio Grande, XVIII, n. 135. 2015. Disponível em: Acesso em: 19 set. 2017

licitude do ato, bem como para servir de instrumento para distinguir a própria elisão da evasão fiscal¹⁴⁰.

Como argumenta Leandro Paulsen¹⁴¹:

[...] essa distinção cronológica, ainda que bem concebida, não responde a todas as hipóteses de elisão e evasão, pois são frequentes os casos nitidamente evasivos detectados antes da ocorrência do fato gerador. Fraude à lei, de forma genérica, está incluída nas hipóteses de evasão, e sua prática consiste em evitar arditosamente, consciente e dolosamente o surgimento do fato gerador do tributo.

Ciente disso, a doutrina tradicional considera, além do aspecto cronológico, o da legitimidade dos meios utilizados para correta caracterização da elisão ou evasão fiscal, como se verá a seguir.

Consoante mencionado, a licitude dos meios utilizados, analisa a concordância ou não dos atos praticados pelo contribuinte com o ordenamento jurídico vigente. Na elisão fiscal são utilizados meios sempre lícitos, ao passo que na evasão empregam-se meios ilegítimos, como a fraude, sonegação e simulação.

Diante dos princípios da legalidade e especificidade conceitual fechada, informadores do direito tributário brasileiro, será lícita toda conduta que busque a economia de impostos, desde que não vedada pelo legislador. É interessante notar que os conceitos internacionais de elisão (tax avoidance) e evasão (tax evasion) baseiam-se estritamente na legitimidade dos meios utilizados para o não pagamento de tributos.

Quanto ao critério dos meios ou da validade, ao se debruçar sobre o assunto, Pesce¹⁴² identifica como critério de diferenciação entre planejamento e evasão tributária a seleção dos meios, explicando que:

¹⁴⁰DALMORA, 2017

¹⁴¹PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 891.

¹⁴²PESCE, Ricardo Amaral. Planejamento tributário. In: Jus Navigandi, Teresina, ano 9, nº 553, 11 jan. 2005. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/6016/planejamento-tributario>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

Toda atividade é desenvolvida para o atingimento de um fim. Trata-se de um conjunto de atos ordenados a um objetivo fixado, uma unidade teleológica, portanto. Mais especificamente, significa a seleção de meios para a consecução do fim proposto. Importa o fim fixado, sendo os meios, em princípio, quaisquer, exigindo-se, apenas, a sua adequação à prossecução daquele. É nesta seleção de meios que se contém a elisão. É ela exatamente uma seleção de meios

O entendimento exposto destaca a importância da combinação de dois critérios fundamentais, o cronológico e a licitude dos meios, para efetuar a distinção entre elisão fiscal e evasão fiscal. Essa análise se torna crucial para discernir atos que se enquadram em práticas legítimas de planejamento tributário daqueles que representam ações ilícitas.

Consoante assevera o Professor Sacha Calmon¹⁴³ :

Tanto na evasão comissiva ilícita como na elisão fiscal existe uma ação do contribuinte, intencional, com o objetivo de não pagar ou pagar tributo a menor. As diferenças: (a) a natureza dos meios empregados. Na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de fato, documento ou ato jurídico. Quando mais de um agente participar dar-se-á o conluio). Na elisão os meios são sempre lícitos porque não vedados pelo legislador; (b) também, o momento da utilização desses meios. Na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurídico-tributário (fato gerador) ou após sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurídico-tributário, ou como aventa Sampaio Dória, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá a forma menos onerosa.

Portanto, ao considerar a interação entre o tempo de aplicação dos meios e sua conformidade com a legalidade, estabelece-se uma base sólida para a delimitação desses institutos, proporcionando clareza e consistência na interpretação e aplicação das normas tributárias.

4.3 OS LIMITES LEGAIS ENTRE EVASÃO E ELISÃO FISCAL DO ITCMD NO PLANEJAMENTO PATRIMONIAL

No intrincado cenário do planejamento patrimonial, onde se forjam estratégias para preservar e transmitir o legado familiar, os limites entre evasão e elisão fiscal

¹⁴³COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da evasão e elisão fiscal em matéria tributária. Planejamento fiscal: teoria e prática.** São Paulo: Dialética, 1988, p.174

se tornam determinantes. Essa sutil fronteira ganha destaque, moldando a eficácia e a legalidade das medidas adotadas para resguardar o patrimônio familiar.

No capítulo precedente, investigamos um leque de estratégias para o planejamento patrimonial familiar, abrangendo testamentos, doações, trusts, holdings, dentre outras. Essas estratégias demandam uma análise minuciosa, revelando a delicada interseção entre práticas tributárias de evasão e elisão fiscal, associadas ao contexto amplo do planejamento patrimonial.

É crucial compreender que o propósito não é abarcar todas as nuances de cada modalidade de planejamento. Em vez disso, aspira-se a uma análise das complexidades legais envolvidas nessas estratégias, visando aprofundar a compreensão dos desafios e das oportunidades inerentes ao equilíbrio delicado entre eficiência tributária e conformidade legal.

Nesse contexto, a conformidade estrita com as disposições do Código Civil de 2002 é imperativa para os atos praticados no âmbito do planejamento patrimonial e tributário. As lições extraídas deste código, especialmente no que diz respeito aos planos da existência, eficácia e validade dos atos jurídicos, estabelecem os alicerces para a legalidade e legitimidade dessas práticas¹⁴⁴.

Os vícios que possam surgir nos atos jurídicos representam anomalias passíveis de detecção pela autoridade tributária, sobretudo quando submetidos a uma análise criteriosa nos processos administrativos tributários. O planejamento patrimonial e tributário, ao seguir as diretrizes legais, resguarda a integridade dos atos jurídicos, proporcionando uma base sólida e segura para as estratégias adotadas¹⁴⁵.

É importante salientar que a não conformidade com as disposições do Código Civil pode acarretar consequências significativas, como a desconsideração da personalidade jurídica, imposição de multas, entre outras. Este trabalho, no entanto, não se aprofunda nas implicações do âmbito civil, uma vez que seria impraticável abranger todas elas. Focaliza-se, especificamente, nas consequências

¹⁴⁴MEIRA JUNIOR, 2017

¹⁴⁵CARDOSO, 2020

relacionadas à evasão fiscal, abordando seus tipos quais sejam: sonegação, fraude e conluio, dentro do escopo limitado deste estudo.

Entretanto, é necessário dizer que a mera conformidade formal dos negócios jurídicos à lei civil não oferece garantias automáticas de sua aceitação no âmbito tributário¹⁴⁶. No cenário fiscal, os negócios jurídicos indiretos, embora não proibidos por lei, frequentemente são considerados pelo CARF como potenciais indícios de simulação¹⁴⁷, como se verá adiante.

Como se sabe, o planejamento tributário atua na gestão do pagamento de tributos, reduzindo legalmente a carga tributária suportada tanto por pessoas físicas quanto jurídicas que movimentam qualquer espécie de valores e bens no país. Este é o conceito de elisão fiscal, voltado para reduzir impostos devidos de forma segura e legal¹⁴⁸.

No entanto, há riscos de que esse planejamento seja confundido com a evasão fiscal, isto é, a tentativa de burlar o pagamento de impostos promovendo a sonegação, a fraude ou o conluio¹⁴⁹. A fim de estabelecer a legalidade do planejamento tributário, devem ser encontradas, dentro do ordenamento jurídico, formas de organização que melhor atendam aos interesses individuais e, ao mesmo tempo, a manutenção do cumprimento das obrigações fiscais.

Como já explicado, a delimitação precisa entre o lícito e o ilícito emerge como o ponto crucial na avaliação da legalidade de um planejamento tributário pelo contribuinte. Seu direito, constitucionalmente assegurado pelos princípios da livre iniciativa econômica, legalidade tributária e impossibilidade de tributação por analogia, destaca-se como um contraponto à ilegalidade potencial do planejamento tributário alegada pelo Fisco, que busca exigir tributos sustentando o abuso de formas¹⁵⁰.

A intrínseca insegurança jurídica que permeia esse tema ressalta a importância crucial de se dedicar uma atenção especial ao aspecto tributário no

¹⁴⁶CARDOSO, 2020

¹⁴⁷PACE, 2019

¹⁴⁸JARDIM, 2017

¹⁴⁹MOREIRA, 2003

¹⁵⁰SANTI, 2014

planejamento sucessório. Essa abordagem cuidadosa se torna imperativa para evitar que expectativas e transações se vejam frustradas diante de possíveis questionamentos por parte da autoridade fiscal¹⁵¹. Tais questionamentos, que podem culminar em lançamentos de ofício, baseiam-se na alegação de que atos ou negócios jurídicos, inseridos no contexto do planejamento sucessório, foram executados com a intenção de dissimular a ocorrência da hipótese de incidência tributária ou alterar a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária¹⁵².

Embora os planejamentos sucessórios apresentem inúmeras peculiaridades que os diferenciam de planejamentos tributários isolados, conforme explorado nos capítulos 1 e 2, as conclusões provenientes de julgamentos pelo CARF no âmbito de planejamentos tributários desempenham um papel orientador também para o contexto dos planejamentos sucessórios.

Ricardo Alexandre Hidalgo Pace¹⁵³, ao analisar os precedentes na jurisprudência do CARF, identificou e elencou critérios com base nessa análise para diferenciar planejamentos tributários lícitos e ilícitos. Devido à estreita relação entre planejamentos tributários e sucessórios, esses critérios são aplicáveis também aos planejamentos sucessórios¹⁵⁴. Essencialmente, os critérios delineados por Pace oferecem uma base sólida para a avaliação da legalidade e legitimidade dessas práticas em ambos os contextos.

Primeiramente, a prática de um negócio jurídico com o intuito de reduzir a carga tributária deve ocorrer antes do fato gerador. Após a sua consumação, a realização de tais ações pode ser interpretada como evasão fiscal. Essa distinção temporal é crucial para evitar questionamentos e garantir a conformidade com as normas tributárias, uma vez que a prática de planejamentos após a ocorrência do

¹⁵¹PACE, 2019

¹⁵²SANTI, 2014

¹⁵³PACE, Ricardo Alexandre Hidalgo. Os planejamentos sucessórios sob a ótica da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 24, n. 5797, 16 mai. 2019. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/73614>>. Acesso em: 24 out. 2023.

¹⁵⁴Na realidade, dos precedentes selecionados, apenas 4,08% foram considerados como casos de fiscalização de planejamento sucessório, o que demonstra a exiguidade de precedentes específicos sobre o assunto, e também a necessidade de se analisar precedentes referentes a planejamentos tributários de forma geral.

fato gerador pode ser suscetível a interpretações desfavoráveis por parte das autoridades fiscais¹⁵⁵.

Em sequência, há muitos julgados do CARF¹⁵⁶ que destacam a primazia da substância sobre a forma, baseada no art. 149, VII, do CTN¹⁵⁷. Além disso, ressaltam que as partes devem realizar os negócios jurídicos não apenas formalmente, mas também materialmente, evitando a busca por objetivos que não seriam alcançados pelas vias normais¹⁵⁸.

Ademais, há precedentes¹⁵⁹ que sustentam que o direito ao planejamento tributário não é absoluto, não sendo aceitável exclusivamente com base na liberdade negocial. Não se permite que atos e negócios se fundamentem apenas em uma aparente legalidade, sem finalidade empresarial ou negocial, com o intuito de dissimular o verdadeiro propósito da operação e reduzir a obrigação tributária.

Sob essa ótica, o propósito negocial na prática de negócios jurídico está presente na avaliação de planejamentos tributários pelo CARF¹⁶⁰ e a sua falta pode ser considerada indício de simulação. Os negócios jurídicos não podem ter como causa apenas o intuito de redução de carga tributária¹⁶¹.

Acerca dessa lógica, a jurisprudência do CARF¹⁶² reforça que para desconsiderar um planejamento tributário, o Fisco deve comprovar a existência do binômio vantagem fiscal-simulação e, portanto, o abuso. Em outras palavras, é necessário demonstrar não apenas a busca por uma vantagem fiscal legítima, mas também evidências de simulação ou abuso na execução do planejamento.

¹⁵⁵PACE, 2019

¹⁵⁶Precedentes analisados: 2202003.388, 2202-003.318, 1302-002.062, 1302-001.977 e 1101-000.835.

¹⁵⁷Código Tributário Nacional, art. 149, VII: “quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”

¹⁵⁸PACE, 2019

¹⁵⁹Precedentes analisados: 1402-002.373, 1402-002.119, 1402-001.954, 1301-001.744 e 9101-002.049.

¹⁶⁰Precedentes analisados: 1201-001.559, 1402-002.337 e 1301-000.999.

¹⁶¹Salienta-se a diferença entre motivação, elemento subjetivo, refere-se às intenções pessoais e subjetivas que levam o contribuinte a realizar o negócio jurídico e causa, elemento objetivo, fundamentos objetivos e jurídicos que dão origem ao negócio. Sendo assim, não há ilicitude ou abusividade no caso do contribuinte praticar determinado negócio jurídico motivado por vantagem fiscal instituída na legislação, apenas a causa do negócio jurídico não pode ser a vantagem fiscal.

¹⁶²Precedentes analisados: 1302-002.045, 1101-000.710, 1201-001.484, 9101-002.397 e 1103-001.123.

Outra constatação importante¹⁶³, com relação aos negócios jurídicos sucessivos, que podem ser considerados ou tomados como indícios de negócios jurídicos indiretos com o intuito de simulação. A sequência ordenada e conectada de transações pode levantar suspeitas de que, apesar da forma aparentemente lícita de cada negócio isolado, a intenção subjacente é obter um resultado global que contorne as normas tributárias. A análise se concentra na substância econômica da transação, buscando compreender a verdadeira intenção por trás da série de eventos legais aparentemente independentes¹⁶⁴.

Da mesma forma, os elementos materiais, como a proximidade entre as datas dos negócios jurídicos, a interdependência entre as partes (sejam elas controladas, coligadas ou com relação familiar), e a falta de coerência desses negócios com as atividades usuais do contribuinte, desempenham um papel significativo na avaliação de planejamentos tributários pelo CARF¹⁶⁵. Esses fatores são considerados sensíveis e podem ser interpretados como indícios de simulação.

O órgão julgador demonstrou sua preocupação ao analisar elementos essenciais para a avaliação da legalidade ou ilegalidade de um planejamento tributário¹⁶⁶. Foi ressaltada a importância de considerar como fatores mais relevantes o estreito vínculo entre o elemento simulado e o fato gerador que se procurou ocultar. Os principais critérios destacados abrangem: a estrutura negocial; estrutura financeira e contábil; estrutura física e operacional¹⁶⁷.

A estrutura negocial pressupõe a assunção efetiva de responsabilidade pela atividade alegadamente desenvolvida. Nesse contexto, a clareza na delimitação das responsabilidades é essencial para a transparência e integridade da negociação¹⁶⁸. Essa abordagem visa evitar ambiguidades e assegurar que cada parte assuma de maneira inequívoca suas obrigações na condução da atividade em questão.

A confusão de titularidade dos recebíveis e passivos na estrutura financeira e contábil aponta para a ausência de autonomia das partes e a unidade de empresas

¹⁶³Precedente analisado: 3403-002.519

¹⁶⁴PACE, 2019

¹⁶⁵ Precedentes analisados: 101-000.710, 2202-002.732.

¹⁶⁶ Precedentes analisados: 9101-002.397, 9202-002.063.

¹⁶⁷PACE, 2019

¹⁶⁸MAMEDE, 2015

formalmente segmentadas. É crucial que os informes financeiros sejam devidamente formalizados para garantir transparência e precisão na comunicação das informações contábeis¹⁶⁹. Essa prática contribui para a integridade e clareza na gestão financeira.

A contiguidade geográfica das empresas, combinada com uma estrutura operacional capaz de abranger toda a demanda da fonte geradora de renda e a centralização de atividades administrativas, sugere uma integração substancial¹⁷⁰. No entanto, a presença de operações fora do grupo empresarial e a falta de declaração de estabelecimentos às autoridades fiscais levantam preocupações sobre conformidade tributária e transparência operacional¹⁷¹.

Ao concluir a análise dos precedentes, fica evidente que o tema do planejamento sucessório/tributário é permeado por uma considerável insegurança jurídica. Essa imprevisibilidade das ações estatais em relação ao contribuinte não traz benefícios para nenhuma das partes envolvidas. Pelo contrário, essa falta de clareza e estabilidade prejudica tanto os contribuintes, dinamitando o ambiente de negócios no país, quanto o sistema judiciário, que se sobrecarrega com litígios e disputas legais decorrentes da interpretação incerta das leis tributárias.

Em uma segunda análise, serão abordados os variados tipos de evasão fiscal, como sonegação, fraude e conluio, investigando seus limites com a elisão fiscal, no âmbito do ITCMD. Esse exame levará em consideração elementos cruciais desse imposto, tais quais: a alíquota, a base de cálculo, os sujeitos envolvidos, o fato gerador e a competência. Compreender como esses fatores interagem é fundamental para uma análise abrangente dos desafios associados à evasão fiscal no contexto específico do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação.

Em primeira análise, sabe-se que o ITCMD é regido por leis estaduais, sendo sua alíquota um elemento crucial na análise do ITCMD, pois impacta diretamente o montante a ser pago¹⁷². Esta é definida pelo percentual em vigor na data da abertura

¹⁶⁹PACE, 2019

¹⁷⁰VALENTIN, 2021

¹⁷¹PACE, 2019

¹⁷²ARAÚJO, 2018

da sucessão¹⁷³ e sua base de cálculo é o valor dos bens na data da avaliação em inventário e partilha¹⁷⁴. Em caso de partilha extrajudicial, incide o valor sobre o montante declarado dos bens, sem prejuízo de posterior revisão de ofício pela Fazenda Pública Estadual¹⁷⁵.

Nesse cenário, um exemplo ilustrativo de evasão fiscal poderia ser observado em uma partilha extrajudicial, onde o contribuinte, ciente da progressividade das alíquotas do ITCMD de determinado estado, realiza uma subavaliação deliberada do valor de mercado de um imóvel destinado à doação a um herdeiro. A intenção é declarar um montante inferior ao real, buscando assim reduzir a base de cálculo e, por conseguinte, ser tributado a uma alíquota mais baixa.

Esse tipo de prática evidencia uma estratégia de evasão fiscal, pois o contribuinte manipula o valor declarado para obter uma carga tributária menor¹⁷⁶. A escolha por uma partilha extrajudicial pode ser uma tática para evitar o escrutínio mais rigoroso que pode ocorrer em processos judiciais, entretanto, não pode ser utilizada como salvaguarda de transações ilícitas ou omissões de receitas¹⁷⁷.

Uma estratégia adotada por aqueles que buscam evitar o pagamento do imposto é não ultrapassar o teto de isenção para os valores doados em um determinado ano. Caso o montante a ser transmitido exceda esse limite, a alternativa é realizar doações parceladas ao longo de vários anos. Um exemplo ocorreu esse ano, no estado de São Paulo, em que a legislação¹⁷⁸ previu a isenção do ITCMD nos casos em que a doação fosse limitada a 2.500 Unidades Fiscais do Estado de São Paulo- UFESP¹⁷⁹, por ano calendário.

¹⁷³Súmula 112 do STF

¹⁷⁴Súmula 113 do STF

¹⁷⁵Código Tributário Nacional, art. 149, VII: “quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”

¹⁷⁶COELHO, 2016

¹⁷⁷VALENTIN, 2020

¹⁷⁸Lei nº 10.705, art. 6º, II, a): “ cujo valor não ultrapassar 2.500 (duas mil e quinhentas) UFESPs;”

¹⁷⁹Considerando que o valor da UFESP foi de R\$34,26, o titular poderia doar de forma isenta, por ano calendário, o montante de 85.650,00 para cada beneficiário. (SÃO PAULO. Comunicado DICAR-90, de 19 de dezembro de 2022. Divulga o valor da Unidade Fiscal do Estado de São Paulo - UFESP para o período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2023. Governo do Estado de São Paulo. São Paulo, SP, 20 dez. 2022. Disponível em <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Comunicado-DICAR-90-de-2022.aspx>> Acesso em 17 de out. 2023)

Parcelar as doações é uma prática totalmente legítima. Entretanto, é importante ressaltar que o que pode configurar conduta ilícita é a simulação, isto é, receber o valor integral de forma imediata e declarar erroneamente que a transação ocorreu a prazo¹⁸⁰.

Outro exemplo de elisão seria pagamento antecipado do imposto, que em teoria só seria devido no momento da transmissão, para garantir que a alíquota aplicada fosse a vigente no tempo da abertura da sucessão¹⁸¹. Pode ser relevante quando os estados anunciam que pretendem aumentar as alíquotas, Em alguns estados a alíquota de doação é menor do que na transmissão pós morte, bem como nos casos de doação com cláusula de usufruto vitalício, permitindo a segregação para o pagamento em dois momentos distintos¹⁸², de modo que os contribuintes possam utilizar desse desconto, sem configuração de evasão fiscal.

Em síntese, a análise da alíquota do ITCMD revela sua centralidade na determinação do valor devido, destacando a necessidade de precisão na avaliação dos bens. Essa medida visa evitar distorções e assegurar que a carga tributária seja equitativa. A transparência e conformidade com a legislação estadual são essenciais para evitar irregularidades e assegurar que o imposto cumpra sua função de maneira justa e eficaz¹⁸³.

A base de cálculo em um tributo é o montante sobre o qual a alíquota é aplicada para determinar o valor devido¹⁸⁴. No contexto do ITCMD, a base de cálculo é o valor venal do bem ou direito transmitido¹⁸⁵, o qual pode coincidir com o valor de mercado, não se confundindo com o valor venal adotado para fins de IPTU ou ITR, cuja incidência se dá sobre o valor estanque da propriedade¹⁸⁶

Nesse contexto, a evasão fiscal à base de cálculo pode ocorrer quando os contribuintes buscam reduzir o valor dos bens transmitidos, de forma não condizente com a realidade, a fim de diminuir o montante do imposto devido.

¹⁸⁰PACE, 2019

¹⁸¹Súmula 112 do STF

¹⁸²ARAÚJO, 2018

¹⁸³PACE, 2019

¹⁸⁴ARAÚJO, 2018

¹⁸⁵Código Tributário Nacional, art. 38: "A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos."

¹⁸⁶ STJ, AgInt no AREsp 1176337/SP, relator ministro Gurgel de Faria

Entretanto, esse cenário pode ser visto como elisivo se tratarmos da partilha extrajudicial, já que incide o valor sobre o montante declarado dos bens.

Ademais, outra possibilidade, é quando da avaliação dos bens para integralização de capital¹⁸⁷ em uma empresa, (holding¹⁸⁸), quando não se tratar de uma S/A¹⁸⁹, que pode ser feita com base no valor escritural constante na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física¹⁹⁰. Essa prática é uma estratégia de elisão fiscal, permitindo uma transmissão onerosa na qual há uma alteração da titularidade¹⁹¹ do direito de propriedade em troca da integralização do bem¹⁹², recebendo o sócio títulos representativos do capital da empresa¹⁹³ como contrapartida.

Necessário dizer que a apuração do valor pode ser feita pelo Poder Público, considerando as características do bem e o preço praticado pelo mercado em transações com imóveis semelhantes. Ao contribuinte é dado o direito de declarar o preço da transação¹⁹⁴, mas poderá o Poder Público discordar do preço e arbitrar um

¹⁸⁷MAMEDE, 2018

¹⁸⁸Especialmente tratando-se de uma holding patrimonial usadas como forma de planejamento patrimonial (VALENTIM, 2021)

¹⁸⁹Pois as Sociedades Anônimas seguem as leis específicas da Lei 6.404/76. Que prevê no art. 8º: “A avaliação dos bens será feita por 3 (três) peritos ou por empresa especializada, nomeados em assembléia-geral dos subscritores, convocada pela imprensa e presidida por um dos fundadores, instalando-se em primeira convocação com a presença de subscritores que representem metade, pelo menos, do capital social, e em segunda convocação com qualquer número.”

¹⁹⁰Lei nº 9.249, art. 23: “As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.

§ 1º Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.”

¹⁹¹Da pessoa física do sócio para a pessoa jurídica, no caso a empresa.

¹⁹²Justamente na transmissão a título gratuito de patrimônio de um sócio para outro, acobertada pelo processo de integralização.

¹⁹³VALENTIM, 2021

¹⁹⁴Código Tributário Nacional, art. 147: “O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.”

valor fiscal¹⁹⁵, assim como o contribuinte tem a faculdade de não aceitar o valor arbitrado, cabendo-lhe o direito de buscar avaliação contraditória¹⁹⁶.

Destaca-se que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional¹⁹⁷ permite ao Fisco que desconsidere os atos ou negócios jurídicos realizados com o intuito de dissimular a ocorrência de um fato gerador e conseqüentemente, a obrigação tributária. Bem como está autorizado a, quando dispuser de provas da incompatibilidade do valor indicado pelo contribuinte, promover o lançamento suplementar ou arbitramento, a teor dos artigos 148 e 149 do CTN¹⁹⁸.

¹⁹⁵Código Tributário Nacional, art. 148: “Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.”

¹⁹⁶ MAMEDE, 2015

¹⁹⁷Código Tributário Nacional, art. 116: “A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos por lei ordinária.”

¹⁹⁸Código Tributário Nacional, art. 148: “ Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Código Tributário Nacional, art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

X - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

No cenário tributário do ITCMD, o fato gerador, representando o ponto crucial que desencadeia a obrigação de pagamento do imposto, manifesta-se de maneira específica: no exato momento da transmissão de bens ou direitos¹⁹⁹. Nesse âmbito, a evasão fiscal é uma prática que desafia a integridade do fato gerador, distorcendo a natureza das transmissões para evitar o pagamento devido, ou seja, visa manipular as circunstâncias que deveriam gerar a obrigação tributária²⁰⁰.

Um exemplo, é a prática da simulação de empréstimos a fim de sonegação do ITCMD²⁰¹, ocultando transmissões efetivas sob a fachada de transações financeiras, quando na verdade tratam-se de doações. Nesse cenário, contribuintes declaram ter recebido empréstimos, mas a ausência de documentação comprobatória e a incapacidade de comprovar o pagamento dos débitos levantam suspeitas²⁰². A partir dos dados da Receita, a fiscalização estadual identifica essas discrepâncias e passa a cobrar o ITCMD de pessoas, geralmente de uma mesma família. Essa abordagem visa corrigir distorções e garantir que as transmissões reais sejam adequadamente tributadas.

No ambiente tributário, os sujeitos desempenham papéis cruciais, sendo classificados como sujeito ativo, que é a entidade pública com o direito de cobrar o tributo, e sujeito passivo, que é o contribuinte ou responsável pela obrigação tributária. No caso do ITCMD, que incide sobre a transmissão de bens ou direitos, os sujeitos ativos são os entes federativos, enquanto os sujeitos passivos são aqueles que participam ativamente da transmissão, como herdeiros, donatários ou outros envolvidos²⁰³.

Nesse contexto, é possível deparar-se com uma prática onde os sujeitos passivos estão agindo de maneira a contornar a obrigação tributária, utilizando a simulação de casamento para evitar a incidência do ITCMD. Já que, na meação

¹⁹⁹MAZZA, 2020

²⁰⁰AMARO, 2008

²⁰¹Já que no empréstimo não incide o ITCMD e sim o IOF, tendo como vantagem em alguns estados sua alíquota mais baixa do que a da transmissão de bens, além de algumas possibilidades de isenções, para pessoas idosas ou deficientes, por exemplo.

²⁰²REsp 1.225.861

²⁰³MAZZA, 2020

decorre do regime de bens e preexiste, não incidindo a transmissão causa mortis e doação²⁰⁴, pois há mera atribuição daquilo que já lhe pertencia.

Da mesma forma, como consequência, o Fisco pode desconsiderar os atos ou negócios jurídicos²⁰⁵ que são realizados com o intuito de dissimular a ocorrência de um fato gerador e, por conseguinte, a obrigação tributária.

No âmbito tributário, a competência refere-se à atribuição legal de um ente federativo para instituir, arrecadar e fiscalizar tributos. A competência estabelece os limites geográficos e materiais para a aplicação das normas tributárias, definindo quais entes têm o direito de instituir determinado imposto. No caso do ITCMD, a competência é estadual, sendo atribuída aos estados a responsabilidade pela regulamentação desse imposto sobre transmissão causa mortis e doação²⁰⁶.

Relacionando isso, imagine-se uma família que, ciente das disparidades nas alíquotas do ITCMD entre dois estados, elabora um planejamento sucessório. Nessa estratégia, os membros da família manipulam suas localizações para que a transmissão de bens ocorra em um estado com alíquota mais baixa. O intuito é burlar a competência tributária, deslocando para um local onde a alíquota é mais baixa e, conseqüentemente, resulte em uma tributação mais vantajosa²⁰⁷.

A manipulação das localizações dos envolvidos, com o propósito de escolher um estado com alíquota mais favorável, caracteriza uma fraude na competência

²⁰⁴“O imposto não incide sobre a totalidade do patrimônio inventariado, ou seja, o monte-mor, mas apenas sobre a herança transmitida aos herdeiros e legatários. Assim, havendo cônjuge meeiro sobrevivente (com direito à comunhão de bens), será apartado o valor da meação, a qual não decorre de transmissão de bens e sim do regime de comunhão no casamento. A outra metade deixada pelo inventariado é que fica sujeita ao tributo, já que transmitida aos herdeiros” (Euclides de Oliveira e Sebastião Amorim, “Inventários e Partilhas – Direito das Sucessões – Teoria e Prática”, 23ª edição, 2013, p. 366).

²⁰⁵Código Tributário Nacional, art. 116: “A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos por lei ordinária.”

²⁰⁶Código Tributário Nacional, art. 41: O imposto compete ao Estado da situação do imóvel transmitido, ou sobre que versarem os direitos cedidos, mesmo que a mutação patrimonial decorra de sucessão aberta no estrangeiro.

²⁰⁷Necessário dizer que só seria possível em caso de bens móveis ou quantias em dinheiro, visto que: “ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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

§ 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.”

tributária. Essa prática visa explorar as diferenças nas legislações estaduais, buscando uma tributação mais favorável, ultrapassando, por vezes, os limites da legítima otimização fiscal.

Para além disso, o Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento do Tema 82514, debateu a inconstitucionalidade de lei estadual que prevê a incidência do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITD/ITCMD) sobre inventários processados no exterior e doações recebidas de doador localizado no exterior²⁰⁸. As doações e heranças instituídas no exterior, não podem ser regulamentadas pelos estados e pelo Distrito Federal, em razão da ausência de lei complementar federal sobre a matéria, existe uma lacuna a ser preenchida. Sendo considerada assim, como uma forma de elisão por falta de lei regulamentadora.

A partir das análises dos critérios elencados pelo CARF e em razão das possibilidades de configuração de evasão fiscal levantadas dentro do planejamento sucessório, uma solução mais eficaz e justa para a avaliação fiscal poderia ser implementar uma abordagem preventiva e construtiva, como a criação de um procedimento específico de consulta fiscal optativa para os contribuintes²⁰⁹. Essa iniciativa permitiria esclarecer dúvidas sobre questões fiscais antes da concretização das transações, contribuindo para evitar possíveis controvérsias administrativas. A consulta fiscal optativa traria benefícios significativos, proporcionando aos contribuintes maior transparência sobre as implicações fiscais de suas decisões e permitindo um planejamento tributário mais eficiente. Além disso, reduziria disputas e discussões administrativas, aliviando a carga sobre o sistema judiciário.

Essa abordagem respeitaria a liberdade negocial dos contribuintes, oferecendo orientação sem impor restrições excessivas. Evitaria consequências severas, como a desconsideração de negócios jurídicos, cobrança de tributos com acréscimos legais, multas qualificadas e processos criminais. Ao promover uma relação mais transparente e confiante entre contribuintes e autoridades fiscais, a

²⁰⁸Constituição Federal, art. 155, 1º, 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"

²⁰⁹PACE, 2019

consulta fiscal optativa contribuiria para a eficácia do sistema tributário e a prevenção de evasões, criando um ambiente mais colaborativo e equitativo.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A morte, como evento inevitável, marca o fim de qualquer norma geral destinada a resguardar os aspectos da vida privada da pessoa humana. O Direito das Sucessões, longe de derivar da natureza humana, representa uma construção cultural, fruto da evolução da convivência em sociedade ao longo da história. Diferentemente de princípios intrínsecos, o Direito das Sucessões surge como uma resposta jurídica às complexidades das relações patrimoniais após o falecimento.

O Direito de Sucessões, em sua origem, refletia um viés mais voltado para a manutenção do status quo da elite, concentrando a fortuna nas mãos das famílias que compunham uma aristocracia rural. Esse cenário incluía a definição estrita de família legítima, baseada no reconhecimento religioso e estatal, onde o patriarca mais velho liderava a família exclusivamente pela linha masculina, excluindo mulheres do direito de herança. Além disso, herdeiros ilegítimos não eram reconhecidos.

A mudança significativa nesse panorama discriminatório ocorreu somente com a Constituição Federal de 1988. Esse marco legal estabeleceu a igualdade para todos, incluindo homens e mulheres como sujeitos de direitos e obrigações no âmbito sucessório. A partir desse ponto, foi possível reconhecer herdeiras legítimas, meeiras e companheiras em uniões estáveis. O princípio da igualdade também teve impacto nos filhos nascidos fora do casamento, que passaram a ser considerados herdeiros legítimos necessários. Essa transformação representa uma evolução marcante no ordenamento jurídico brasileiro, alinhando-se às mudanças sociais, econômicas e culturais ocorridas ao longo do século XX.

A relutância em discutir ou planejar a distribuição dos bens após a morte é comum, mas as rápidas mudanças nas relações jurídicas e a crescente diversidade e complexidade dos papéis familiares levaram à busca por soluções. A evolução das estruturas familiares, incluindo casamentos múltiplos, famílias reconstituídas e uniões homoafetivas, desafia as regras sucessórias tradicionais. Diante desse cenário, o planejamento sucessório emerge como uma ferramenta crucial para antecipar e organizar a distribuição de ativos e patrimônio, assegurando que a

vontade do titular da herança seja respeitada. Essa abordagem proativa visa preservar a autonomia da vontade e prevenir conflitos futuros.

Se de um lado os particulares têm interesse na transmissão de bens, o Estado ao instituir um tributo específico (ITCMD) também externaliza interesses, ainda que distintos daqueles. O interesse estatal na transmissão de bens é multifacetado e visa basicamente duas funções cruciais. A primeira é a função fiscal, na qual o Estado arrecada recursos para financiar suas atividades. A segunda é a função extrafiscal, com um caráter regulatório e social, visando a promoção de equidade na sociedade e a prevenção da concentração de renda.

Nesse cenário, a conjunção da obrigação de quitar tributos e a gestão de atividades empresariais deu origem aos primeiros sinais do planejamento tributário. Esse planejamento consiste em um conjunto de ações que possibilita ao contribuinte, organizar seus negócios com o objetivo de reduzir a carga tributária de maneira legal, amparado no Princípio da Livre Iniciativa e da Legalidade. Em contrapartida, surgiu uma teoria que argumenta que os atos não devem ter apenas o propósito de economizar tributos, exigindo uma finalidade comercial além da elisão fiscal para serem considerados lícitos. No entanto, como visto, essa teoria não encontrou respaldo no direito tributário brasileiro, pois carece de base legal, sendo simplesmente uma importação de conceitos estrangeiros.

Se de um lado tem-se uma ferramenta estratégica que busca a eficiência tributária, existe uma linha tênue entre o planejamento lícito e a evasão fiscal que demanda uma análise criteriosa dos limites legais entre os institutos. O desafio está em equilibrar a busca por uma eficiência tributária legítima (elisão fiscal), permitida nos limites da lei, evitando a transgressão desses limites (evasão fiscal). Pensando nisso, a doutrina delineou dois critérios para essa delimitação: cronológico (elisão antes da incidência tributária) e dos meios (conduta lícita para economia de impostos, não vedada pelo legislador).

É fato conhecido que o planejamento patrimonial abraça o planejamento tributário. Enquanto, por um lado, prioriza a organização do patrimônio e das relações familiares, por outro, concentra-se na busca pela economia tributária. É exatamente nesse contexto que surge uma discussão crucial sobre os limites entre

evasão e elisão fiscal do ITCMD no planejamento sucessório. A complexidade deste debate reside na necessidade de equilibrar a eficiência tributária com a estrita observância dos parâmetros legais, sublinhando a importância de uma abordagem legal e ética no contexto do planejamento sucessório.

A complexidade inerente ao tema destaca a necessidade de abordagens equilibradas. Uma alternativa mais eficaz e justa para a avaliação fiscal poderia ser a implementação de uma abordagem preventiva e construtiva, como a criação de um procedimento específico de consulta fiscal opcional para os contribuintes. Essa iniciativa visa proporcionar maior transparência sobre as implicações fiscais das decisões dos contribuintes, permitindo um planejamento tributário mais eficiente. Além disso, ela teria o benefício de reduzir disputas e discussões administrativas, aliviando a carga sobre o sistema judiciário. Essa abordagem colaborativa poderia contribuir para um ambiente mais claro e cooperativo entre contribuintes e autoridades fiscais, fomentando a construção de um sistema tributário mais justo e equitativo.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. São Paulo: Atlas, 2007.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Notas sobre o Sentido e o Alcance das normas Antielisivas dos artigos 13 a 19 da Medida Provisória 66/02**. In AMARAL, Gilberto Luiz do. (Coord.) Planejamento tributário & A Norma Geral Antielisão. Curitiba: Juruá, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3 Ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BIAZZO FILHO, João. **Histórico do Direito das Sucessões**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 18, n. 3639, 18 jun. 2013. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/24714>. Acesso em: 16 set. 2023.

BRASIL, Lei n. 8.137, de 27 dez. 1990. **Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L8137.htm>. Acesso em 17 de set. 2023.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 07 set. 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília. Assembleia Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 set. 2023.

BRASIL. Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil em 2021** - Análise por tributos e bases de incidência - Publicação Anual. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view>. Acesso em: 08 out. 2023.

CARVALHO, Mário Tavernard Martins de. **Planejamento sucessório no âmbito da empresa familiar**. In. COELHO, Fábio Ulhoa; FÉRES, Marcelo Andrade (Coords.). Empresa familiar: estudos jurídicos. Saraiva, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Fraude à Lei, Abuso de Direito e Abuso de Personalidade Jurídica**. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência. São Paulo, Lex, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática.** São Paulo: Dialética, 1998.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento Tributário.** Saraiva: São Paulo, 2012.

DALMORA, Jeberton. **A norma antielisiva do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como norma antievasão.** In: *Âmbito Jurídico*. Rio Grande, XVIII, n. 135. 2015

DIAS, Maria Berenice. **Manual das sucessões.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal.** São Paulo: Lael, 1971.

Eurico Marcos Diniz de. Kafka, **alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal.** São Paulo: Revista dos Tribunais: Fiscosoft, 2014.

EY. **Worldwide estate and inheritance tax guide.** 2023, p. 96-105. Disponível em: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-guides/2023/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2023.pdf?download Acesso em: 07 set. 2023.

FULGINITI, Bruno Capelli. **A ausência de propósito negocial como fundamento para a imposição tributária.** In: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Porto Alegre, 2009. p.12. Disponível em: https://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/17736/Emanuele_Alice_Hoerlle_Franco.pdf?sequence=1 Acesso em 16 set. 2023.

GOMES, Carlos Roberto de Miranda; CASTRO, Adilson Gurgel. **Curso de Direito Tributário.** 6. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

GONÇALVES, Carlos Roberto, **Direito Civil Brasileiro – direito das sucessões, vol. VII,** 3 ed. rev. e atual., São Paulo, Saraiva, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária.** São Paulo: Dialética, 1998.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal.** São Paulo: Quartier Latin, 2006.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas - interpretação e prática.** 41 Ed. São Paulo, 2016.

HIRONAKA, Giselda Maria Fernandes Novaes. **Direito das Sucessões: Introdução. Direito das Sucessões e o Novo Código Civil.** Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

HIRONAKA, Giselda Maria Fernandes Novaes. Palestra proferida no Congresso Anual da Deutsch-Brasilianische Juristenvereinigung (Associação de Juristas Alemanha-Brasil), realizado na cidade de Dresden (Alemanha), de 22 a 25 de novembro de 2001. Disponível em: <https://www.direitodefamilia.adv.br/2020/wp-content/uploads/2020/07/direito.pdf>
Acesso em: 16 set. 2023.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo, Saraiva, 1997.

IBFD. **International Tax Glossary**. Amsterdam: IBFD, 1988.

ITABAIANA DE OLIVEIRA, Arthur Vasco de, **Tratado de Direito das Sucessões**, vol. III, 4ª ed. rev. e atual. pelo autor com a colaboração de Aires Itabaiana de Oliveira, São Paulo, Max Limonad, 1952.

LEITE, Eduardo de Oliveira. **Comentários ao novo Código Civil. Coordenação de Sálvio de Figueiredo Teixeira**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. v. XXI.

LÔBO, Paulo. **Direito civil. Sucessões**. São Paulo: Saraiva, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014.

MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding familiar e suas vantagens: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar**. São Paulo: Atlas, 2017.

MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Planejamento Sucessório: introdução à arquitetura estratégica - patrimonial e empresarial – com vistas à sucessão causa mortis**. São Paulo: Atlas, 2015.

MARINS, James. **Elisão Tributária e sua Regulamentação**. Dialética, São Paulo, 2001.

Mazza, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 6 ed. São Paulo, Saraiva, 2020.

MELO, José Eduardo Soares de. **Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **Planejamento tributário**. São Paulo. MP Editora, 2010.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Norma geral antielusão**. Revista Direito Tributário atual nº 25. São Paulo: Dialética e IBDT. 2011.

PALSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 11 ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2020.

PAULA, Fernanda de. **A Tributação da Herança sob um enfoque de justiça: considerações e propostas para um correto aproveitamento tributário das heranças nos sistemas do ITCMD e do IRPF**. Lumen Juris, 2019.

PESCE, Ricardo Amaral. **Planejamento tributário**. In: Jus Navigandi, Teresina, ano 9, nº 553, 11 jan. 2005. Disponível em:<<https://www.jusbrasil.com.br/artigos/planejamento-tributario/308004311>> Acesso em: 16 set. 2023.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PRADO, Clayton Eduardo. **Imposto sobre herança**. 1 Ed. São Paulo: Verbatim, 2009.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008

SAKAMOTO, Priscila Yumiko; BASSOLI, Marlene Kempfer. **Os limites constitucionais ao planejamento tributário**. Scientia Iuris. Vol. 9. p. 253-272. Londrina: Ed. da UEL, 2005. Disponível em:<https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/4045/3589> Acesso em: 09 out. 2023.

SANTOS, Ramon Tomazela. **O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: da origem no caso Gregory vs. Helvering até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 243, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITA, Rodrigo de (org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

Solução de divergência COSIT nº 19, de 16 de setembro de 2013. Disponível em:<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=46656> Acesso em: 17 de out. de 2023.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3 ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1960.

TEIXEIRA, Daniele Chaves. **Planejamento sucessório: pressupostos e limites**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. II. 2ª ed.. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

UNITED KINGDOM, **UK and Ireland impose highest taxes on inheritance of all major economies**. Disponível em:

<https://www.uhy.com/uk-imposes-highest-taxes-on-inheritance-of-all-major-economies/> Acesso em 07 set. 2023.

VENOSA, Sílvio de Salvo, Direito Civil – **Direito das Sucessões**, vol. VII, 5ª ed., São Paulo, Atlas, 2005.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.