



OS REFLEXOS DA TRIBUTAÇÃO NA SUCESSÃO PATRIMONIAL

Roger Delfino Luz¹
Regiane Viana da Silva²
Edla Vieira de Farias
Marcelo Zuppo Pereira
Vilmar Vandressen

Resumo: O presente aborda os reflexos tributários da sucessão, que decorre com a transmissão do patrimônio do autor da herança, alcançado pelo Imposto de Transmissão causa mortis e doação (ITCMD), cuja competência é dos Estados-membros e do Distrito Federal. Tem-se conhecimento dos muitos questionamentos que pairam quanto à alta carga tributária, razão pela qual despertou a problemática de identificar se o planejamento sucessório, que refletirá na arrecadação tributária, consistente em o autor da herança, antes da ocorrência do fato gerador, qual seja a morte, encaminhar os bens, sejam imóveis e moveis para pessoa jurídica responsável pela administração, é meio eficaz de eximir a tributação onerosa. Para sua resolução, como objetivo geral se visou identificar os reflexos do planejamento sucessório e tributário no recolhimento do imposto, ao passo que os específicos, se este planejamento resulta na diminuição ou anulação do valor tributário. Como procedimentos metodológicos foram utilizados o dedutivo e exploratório, fazendo o levantamento bibliográfico e artigos. Portanto, se concluiu que o planejamento sucessório é capaz de resultar em menor arrecadação, ou até mesmo anular, a tributação do patrimônio que será transferido.

Palavras-chave: Sucessão. Tributação. Patrimonial. ITCMD. Planejamento.

THE TAXATION OF REFLECTIONS IN SUCCESSION SHEETS

Abstract: This addresses the tax consequences of succession, which takes place with the transfer of assets of the author of the inheritance, reached by inheritance tax (ITCMD) whose competence is the United States and the Federal District. It is known of the many questions that hover about the high tax burden, which is why aroused the problem of identifying the succession planning, which will reflect in tax collection, consisting of the author of the inheritance before the taxable event, that is death, send the goods, whether real estate and furniture for legal person responsible for administration, is an effective means to escape the onerous taxation. In its resolution, the general objective is aimed to identify the consequences of inheritance and tax planning in the payment of tax, while specific, is this planning results in the reduction or cancellation of the tax value. As methodological procedures were used deductive and exploratory, making the literature and articles. Therefore, it was concluded that succession planning can result in less revenue, or even cancel, taxation of assets to be transferred.

¹ Acadêmico. E-mail: rogerdluz@yahoo.com.br

² Orientadora. Titulação: Especialista. E-mail:regianevianasilva@hotmail.com





Keywords: Succession. Taxation. Patrimony. ITCMD. Planning.

INTRODUÇÃO

Durante a vida muitos são os bens angariados ao patrimônio, os quais compreendem bens e direitos, que com a morte, surge à necessidade de se fazer a transferência para os herdeiros. Tal transmissão faz nascer o fato gerador da incidência do imposto de transmissão causa mortis e doação – ITCMD, cuja arrecadação fiscal é de competência do Estado Membro e/ou Distrito-Federal.

A respeito do evento gerado com a *saisine* muitas são as indagações formuladas pelas pessoas, como quem irá receber a herança, o responsável por desempenhar as atribuições do inventariante e a possibilidade de alienar sua cota hereditária, dentre outros. O Estado, por sua vez, intervirá no final deste processo como arrecadador do *quantum* em espécie.

Com propriedade, pode-se dizer que os empresários, donos de vasto patrimônio, são considerados os que mais vão sentir o peso da alta arrecadação.

Por se entender como oneroso demasiadamente, tamanho são as queixas quanto a este recolhimento motivo pelo qual surgiu a problemática do presente, a possibilidade de, por intermédio do planejamento sucessório, empresários da Região Sul de Santa Catarina, evitar a incidência direta ao patrimônio do imposto estadual sobre transmissão e Causa Mortis e Doação (ITCMD).

Para elucidar a problemática levantada, ateve-se como objetivo geral demonstrar os aspectos gerais da sucessão patrimonial, e as suas possíveis formas de modificar os impactos, culminadas pelo falecimento do proprietário patrimonial, apontando como alternativa um planejamento, tendo como norte os pressupostos das hipóteses corriqueiras da incidência tributária sobre o patrimônio do falecido.

Já como específicos, o conjunto de atitudes, que praticados em vida, reduzirá o custo fiscal no meio empresarial, por meio de possibilidades legais, caracterizando um adequado planejamento sucessório, com vista a recolher a menor carga tributária possível, que tem como base imponível o patrimônio transferido pela morte de seu detentor.





Como meio de possibilitar o seu desenvolvimento, foi utilizado levantamento bibliográfico e em artigos, demonstrando a característica dedutiva e exploratória.

O Imposto de Transmissão Causa e Mortis e Doação é considerado de alta tributação, o que muitas vezes suprime a possibilidade das partes de arcarem com os valores.

PROCEDIMENTOS METODOLOGICOS

Para o desenvolvimento do artigo, se faz necessário à utilização dos métodos de pesquisa, qual seja a metodologia que nas palavras de Marina de Andrade Marconi (2001, p.16) “é um procedimento por meio do qual se estabelece o objeto que deve ser controlado pelo método que indicará as bases do fundamento da sistematização da ciência jurídica”.

Por meio deste, é possível se chegar nos objetivos, haja vista a possibilidade de abertura de caminho (Marconi e Lakatos, 2003).

No presente se utilizou o método de abordagem de pesquisa dedutivo, que é aquele que parte do geral para o particular, com estudos de bibliografia e artigos para se chegar a uma conclusão, que para Gil (2011, p.9), “Parte de princípios reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis e possibilita chegar a conclusões de maneira puramente formal, isto é, em virtude unicamente de sua lógica”.

Ainda utilizou-se das modalidades exploratória e explicativa em relação aos objetivos gerais do presente trabalho, a seu respeito destaca Gil (2011, p.27):

As pesquisas exploratórias têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores. De todos os tipos de pesquisa, estas são as que apresentam menor rigidez no planejamento. Habitualmente envolvem levantamento bibliográfico e documental, entrevistas não padronizadas e estudos de caso.

Para a coleta de dados foi utilizado documentação indireta, por meio de pesquisa documental, como bibliográfica e artigo. (OTANI; FIALHO, 2011).





FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A morte é considerada como algo que tende a por fim a tudo, nos socorrendo da afirmação dos autores Gladston Mamede e Eduarda Cotta Mamede. E, como diziam os romanos: *mors omnia solvit*, sendo tal regra absorvida pelo direito brasileiro, uma vez que quando alguém morre transfere seus bens para os herdeiros (legítimos ou testamentários), pois assim se depreende do código civil, em seu art. 1.784, (2015).

Quando em vida, a pessoa forma o seu acervo patrimonial e, com o evento morte, caberá aos seus sucessores (legítimos ou testamentários) a administração dos bens deixados pelo *de cujos*.

No aspecto patrimonial, precisa-se primeiro segregar o patrimônio material ou tangível, do imaterial ou intangível, haja vista sua composição se tratar de bens, direitos e dívidas.

Assim, são considerados como bens imateriais aqueles que não podem ser tocados, como a honra, dignidade e inteligência, entre outras qualidades que o ser humano apresenta no seu convívio social, e que é tendente a dignificar a pessoa falecida, de forma a exaltá-la, porém sem possibilidade de quantificá-los com valor financeiro.

Como bem menciona a doutrinadora Maria Berenice Dias (2015), com a ocorrência da morte, e tendo em vista que os bens não podem ficar sem destinatários, melhor dizendo órfãos de proprietários, surge a *SAISINE*, termo oriundo do francês, que descreve a transmutação de propriedade, proporcionada pelo falecimento daquele que possuía bens patrimoniais.

O ordenamento jurídico brasileiro estabelece regras que vem a baila quando surge tal evento, uma delas positivada na Constituição Brasileira, em seu art. 5º, inciso XXX, garantindo o direito de herança como um direito individual.

No tocante a legislação infraconstitucional, nos deparamos com o Código Civil Brasileiro, em seu art. 1.784, que reza: “Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários”.

Por oportuno, cabe lembrar que, somente serão bens transferíveis por sucessão, aqueles passíveis de valoração econômica, ao passo que os imateriais fazem parte de seu acervo pessoal que não se transmite, assim





como não se consegue mensurar, mesmo que este patrimônio possa ser protegido judicialmente pelos seus sucessores.

É fácil vislumbrar tal possibilidade de transferência patrimonial, ocasionada pela sucessão, como bem estabelece o artigo 91 do Código Civil Brasileiro: “Constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas de uma pessoa, dotadas de valor econômico”.

Analisando o dispositivo em questão, vislumbra-se que, ao referir em relações jurídicas de valor econômico, o legislador direciona aos bens, direitos e obrigações com valor monetário, pois a honestidade do falecido, apesar de ser um bem imaterial, não fará parte dessa universalidade.

Considerando que a personalidade do falecido se extingue com a morte, não há razão para questionar a titularidade destes bens, uma vez que considerados personalíssimos.

Na ocorrência da morte, surge o espólio, uma clara ficção jurídica, em que estão depositados todos os bens do *de cuius*, e que integram a sucessão. Dentre estes bens, não raras vezes, compreendem o conjunto do acervo de uma pessoa jurídica, intitulada como “empresa”, as quais identificadas pelas suas cotas patrimoniais, e que precisam manter suas atividades, como comprar e vender, dentre outras, e por que assim não dizer, estar se movimentando.

Em virtude do instituto jurídico da sucessão, o legislador estabeleceu uma ordem vocacional sucessória, como bem se extrai do artigo 829 do Código Civil, o qual elenca que compreendem os descendentes, ascendentes, cônjuge sobrevivente e, por fim, colaterais, o que ousamos em dizer como ordem hereditária.

O fator morte estabelece ao cônjuge ou companheiro sobrevivente outras prerrogativas, tendo como intenção proporcionar segurança, obstando que seja despejado, quando desprovido de outro local para fixar sua residência, e que tenha ali residido quando da união, intitulado como direito real de habitação – art. 1831 do Código Civil. Isso se dá de forma vitalícia, estando impedido de alienar.

Ademais, não se pode esquecer o testamento, que permite ao autor da herança direcionar seus bens para pessoas de seu interesse, e que não tenham vínculo de parentesco.





Lembrando que, a doação não pode ensejar em prejuízo aos seus herdeiros, tendo o legislador eleito a possibilidade de que a doação recaia em 50% (cinquenta por cento) dos seus bens, apenas.

Contamos, ainda, com a possibilidade do beneficiário que será destinatário da herança de renunciar o seu recebimento, atitude que ocasionará importantes reflexos na sucessão patrimonial do falecido, posto que este estaria sendo agraciado com o instituto da sucessão, dela desiste em favor do monte (acervo hereditário), ou tem a possibilidade de direcionar para herdeiros em especial, caracterizando uma clara doação.

Importante asseverar que não é permitida a utilização deste artifício (renunciar) com o claro intuito de prejudicar credores, razão pela qual quando evidenciado a intenção de causar a impossibilidade da cobrança com essa destinação aos demais herdeiros, é possível determinar que deva solver o débito pleiteado pelos credores, segundo estabelece o art. 1.813, do Código Civil.

Na Breve descrição dos aspectos sucessórios, nos remete a necessidade de apontar quanto ao mais interessado na sucessão patrimonial, o Estado, Ente público arrecadador de tributos oriundos do fator morte, que demonstra seu interesse na arrecadação da transmissão do patrimônio.

Desde os primórdios da humanidade, o Estado sempre gravou eventos de que todos são obrigados, em algum momento, a se sujeitar, haja vista ser o responsável por intermediar os aspectos mais simples da vida, como na venda de imóvel, incidindo a arrecadação tributária sobre operações onerosas inter vivos, entre outras hipóteses, não sendo excludente a morte, portanto, restam obrigados os seus sucessores pelo recolhimento dos valores.

Não nos esqueçamos do seguinte ditado “da morte e dos impostos ninguém escapa”, é possível que alguém afirme não pagar tributos, seja pelo fato de não auferir renda, ou não transacionar produtos/bens, mas alimentar-se, vestir-se e deixar seus bens por herança, todos fazem, ou ainda farão. Então, não há como de alguma forma escapar dos impostos, da morte nem é necessário comentar, esta ainda trará (para os herdeiros) um duplo castigo, a perda de um ente familiar e a cobrança de tributos.





Diversas atitudes são gravadas como geradoras de tributos, as quais conhecidas como Fator Gerador (art. 114 do CTN) ou Hipóteses de Incidência, situações descritas pela lei que faz nascer à obrigação de pagar tributos.

O legislador estabeleceu diversas formas de incidência de recolhimento de impostos, como por exemplo, circular mercadoria, importar bens ou serviços, auferir renda, alienar bens móveis ou imóveis. De regra o consumo, a renda e o patrimônio são gravados por tributos, assim o ente público tenta fechar todas as brechas existentes para que o particular (contribuinte) não escape de seu imperioso poder de tributar.

Podemos dizer que o Estado, na ânsia de arrecadar, avança sobre o patrimônio dos contribuintes retirando-lhes o seu quinhão, tal situação existe desde os primórdios da humanidade, pois é nos tributos que o Governo encontra a maior fonte de recursos para satisfazer suas necessidades.

Dessa forma, qualquer atividade que envolve a tríade comentada (consumo, renda e patrimônio) estará sempre sujeita a pagar tributo. Importante destacar que existem mecanismos de proteção contra a fúria arrecadatória do Estado conhecidas como imunidades constitucionais, as quais não deixam nascer a hipótese de incidência, por uma vedação constitucional, como ocorre na imunidade recíproca, impedindo que um ente público cobre tributos do outro. Outra forma de não exigência fiscal são as isenções, uma dispensa do pagamento de tributo que nasce, mas que por lei, o próprio ente competente autoriza o seu não recolhimento, é uma forma de exclusão do crédito tributário, assim definidos no Código Tributário Nacional, em seu art. 151, inciso I.

INCIDÊNCIA DOS TRIBUTOS NA SUCESSÃO REGRA GERAL DA INCIDÊNCIA DO ITCMD

A Constituição Federal, promulgada em 1988, efetuou a distribuição dos tributos que cada Ente poderá instituir. O imposto de transmissão de causa mortis e doação restou a cargo dos Estados-membros e/ou Distrito Federal, de quaisquer bens ou direitos, estando definido no art. 155, inciso I, da Magna Carta.

Não obstante a tríade comentada anteriormente, que aparentemente ataca basicamente operações mercantis (comprar, vender, consumir e transacionar), o Estado visando maior arrecadação tratou de tributar também





operações não caracterizadas como comerciais, como é o caso da incidência sobre doações e a causa mortis.

Assim nas palavras do ilustre professor Flávio Tartuce, em seu Manual e Direito Civil:

A herança é o conjunto de bens formado com o falecimento do *de cujos* (autor da herança). Conforme o entendimento majoritário da doutrina, a herança forma o espólio, que constitui um ente despersonalizado ou despersonificado e não de uma pessoa jurídica, havendo uma universalidade jurídica, criada por ficção legal...o direito a herança constitui bens imóveis por determinação legal, conforme consta do art. 80, do Código Civil. Isso ocorre mesmo se a herança for composta apenas por bens móveis, caso de dinheiro e veículos. (2013, p. 1276).

Desse modo, fica fácil identificar que o Ente tributante, na questão do direito sucessório, apenas aguarda a transmissão patrimonial para retirar dos sucessores o seu quinhão sob a forma de tributo.

Para melhor elucidar este ponto, no que tange ao fato gerador do ITCMD, a Súmula 112 do STF já pacificou o tema informado que a lei considera que no momento da morte o autor da herança transmite seu patrimônio integralmente a seus herdeiros, tendo a partilha mero efeito declaratório.

RENÚNCIA, INDIGNIDADE E DESERÇÃO AFASTAM A TRIBUTAÇÃO DO ITCMD

Não há que se falar em tributação do ITCMD para o herdeiro que renuncia a sua cota-parte da herança em favor do monte, posto que não haverá assunção de propriedade, tão pouco a simples posse com ânimo de proprietário.

Da mesma forma, o tributo em questão não incidirá nos casos de deserção ou indignidade, em que o herdeiro não se apossará dos bens do *de cujus*.

Esclarecendo, a deserção é ato unilateral do testador, que exclui antecipadamente da sucessão seu herdeiro necessário. A indignidade, por sua vez, em que pese a sua confusão com o instituto anteriormente retratado, nada mais é do que a impossibilidade daqueles herdeiros que foram autores, coautores ou partícipes de crime doloso, consumado ou tentado em face do





autor da herança, cônjuge ou companheiro deste, ascendente e descendente. Bem assim, houverem acusado caluniosamente em juízo o autor da herança ou delatarem crime relacionado a sua honra ou de seu cônjuge ou companheiro, e, por fim, aqueles que por meio fraudulento impediram ou inibiram o autor da herança de dispor de seus bens por ato de última vontade (Tartuce, 2015).

MEAÇÃO

A meação não faz parte do conjunto de bens deixados pelo falecido a seus sucessores, posto que compreende a divisão do patrimônio que direciona ao cônjuge ou companheiro sobrevivente o seu quinhão. Desta forma, por não englobar o patrimônio do espólio não haverá tributação da cota da meação, contudo, quando efetuada a doação, os bens recebidos por meação pelos herdeiros necessários fará incidir o fato gerador do ITCMD. Apesar da meação não estar sob a égide do ITCMD, uma vez que não é herança transmitida, e sim, divisão do patrimônio comum do casal, como bem preleciona Dias (2015), não se pode esquecer a concorrência sucessória, que tem direito o cônjuge supérstite ou companheiro, pois por ditames legais, este é considerado herdeiro necessário, assim como descendentes e ascendentes. Em geral, não deve ser confundido o afastamento do ITCMD sobre a meação, para efeitos tributários da concorrência sucessória que o cônjuge ou companheiro mantém como herdeiro legal/necessário.

Quando aberta a sucessão o cônjuge sobrevivente ou companheiro “concorrerá com os herdeiros se houver casado no regime convencional de bens, da participação final dos aquestos ou, ainda, se o casamento se deu no regime de comunhão parcial e havia bens particulares do de *cujus*”. (Neto et al, 2014, p. 1639).

INCIDÊNCIA DO ITCMD E IR

Na transmissão da propriedade é preciso atenção do herdeiro ao declarar tais bens, posto que se o fizer pelo valor de mercado, ocasionará um ganho em relação à declaração do *de cujus*, culminando com a incidência do Imposto de Renda (IR) sobre este acréscimo patrimonial, uma vez que ocorreu uma valorização patrimonial, fato gerador do Imposto de Renda (Lei 9.532/97, art. 23, parágrafo 1º).





Optando o herdeiro em declarar o mesmo valor constante na declaração de imposto de renda do falecido, não há que se falar em acréscimo patrimonial, e, assim, em incidência de Imposto de Renda. Portanto nada mais seria do que uma postergação, haja vista que em algum momento, no futuro, esse bem ao ser vendido a valor de mercado sofrerá a dita incidência do imposto federal.

HIPOTETES POSSÍVEIS DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Ao longo da vida é possível estabelecer atitudes que modifiquem a forma, e até mesma a incidência tributária, tal ação por parte do contribuinte é chamada de elisão fiscal, em que o mesmo se antecipa ao fato gerador que nasce com a morte, ensejando do desvio, afastando a obrigatoriedade do recolhimento, ou redução, ambos de forma lícita.

Deixa-se claro que não há fraude contra o erário (poder tributante), mas uma mudança de rumo que, por consequência, acarreta a não ocorrência da alta tributação quanto ao fato gerador, e deste modo, sem o nascimento da obrigação tributária, tornando indevido, ou de forma menos onerosa.

Tal posição é defendida pela doutrinadora Josiane Minardi:

Quando o contribuinte age em conformidade com a legislação tributária e com atividades anteriores à ocorrência do fato gerador, de modo a impedir que o fato previsto em lei passível de tributação ocorra no mundo concreto, chama-se de elisão fiscal, o que é vedado é a chamada evasão fiscal, na qual o contribuinte se utiliza de meios ilícitos para burlar a tributação (2014, pg. 243).

Vislumbra-se que como meio eficaz encontrado para desviar-se da alta carga tributária, é o que chamamos de planejamento sucessório, e que não pode ser entendido como mecanismo de sonegação fiscal, contrariamente, são ações, ou até omissões, que além de apresentarem reflexos sucessórios, também afetarão o pagamento de tributos que incidem sobre a transmissão de propriedade do patrimônio do falecido, no caso o espólio.

Essa atitude deve ser desencadeada por diversos motivos, afeição maior por determinado herdeiro, intuito de proteger ente familiar após a sua morte, planejamento sucessório buscando a menor tributação e, até mesmo, evitar as disputas familiares ocasionadas pela insatisfação de herdeiros.





No passado o que importava era a força bruta e a capacidade de caçar para manter a sobrevivência própria e dos seus pares. Atualmente os objetivos mudaram, deixando-se a caça e buscando a arrecadação de riquezas. Forma pela qual, não importa se estamos diante de um grande empresário ou de um simples operário, todos querem acumular patrimônio e constituir reservas, que, em caso do evento morte, serão direcionadas aos seus sucessores.

PLANEJAMENTO SUCESSORIO - CONSIDERAÇÕES GERAIS

Como bem declinado, certamente ao longo dos anos, muitas são as pessoas que angariam patrimônio, e com o avanço da idade, passa a se questionar quanto à continuidade deste, que serão destinados aos herdeiros com a ocorrência da morte.

De regra geral, o proprietário dos bens não demonstra interesse em se movimentar para direcionar seu patrimônio, o que caracteriza uma omissão quanto aos reflexos da *saisine*, que, por consequência, incorrerá nos impactos fiscais impostos pelo Estado aos seus herdeiros, ou melhor, ao patrimônio deixado, pois este é quem sentirá diretamente a voracidade fiscal dos dias atuais.

Sobre o assunto, nas palavras de Gladston Mamede verificar que:

o planejamento sucessório é uma medida tomada em favor da família, ou seja, em benefício daqueles que nos são queridos. Ao concretizar o planejamento da sucessão, está-se afastando o impasse que levaria ao conflito: dá-se previamente a solução para as disputas, os entreveros, as rugas. O caminho a ser seguido, as equações e suas respectivas soluções são calculados e passam a compor uma engenharia jurídica capaz de concretizar o processo, na mesma toada em que desarmam a carga eminentemente explosiva dos desentendimentos pessoais (2015, pg. 08).

Portanto, o planejamento sucessório é medida estabelecida em favor do autor da herança para com seus sucessórios, em que estará previamente resguardando da incidência da alta carga tributária.

REGRA GERAL DE INCIDÊNCIA QUANDO O DE CUJOS NADA FEZ

Após a morte do detentor do patrimônio, seus bens se transmitirão para os sucessores, sejam eles legítimos ou legatários, tal hipótese de incidência é explanada pela atual Constituição Federal, em seu art. 155, sendo precisa em





afirmar que referida exação abrangerá as doações e sucessões patrimoniais originárias da causa mortis, competência para instituir outorgada aos Estados e Distrito Federal na ocorrência de seu fato gerador (causa mortis), delimitando este evento funéreo como o instante de abertura da sucessão, surgindo para o Estado o direito de cobrar sobre o quinhão hereditário certa quantia (Gladston Mamede, 2015, pg. 157).

No Estado de Santa Catarina, temos atualmente uma tributação progressiva, estabelecida em função da capacidade contributiva do acervo que está sendo transmitido. De acordo com o art. 9º, da Lei nº 13.136, de 25 de novembro de 2004, encontramos alíquotas que variam de 1% (um por cento) até 8% (oito por cento), face uma majoração de valores transmitidos e condição do sucessor, como podemos verificar:

I - um por cento sobre a parcela da base de cálculo igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais);

II - três por cento sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) e for igual ou inferior a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais);

III - cinco por cento sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) e for igual ou inferior a R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais);

IV - sete por cento sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais); e

V - oito por cento sobre a base de cálculo, quando:

a) o sucessor for:

1) parente colateral; ou

2) herdeiro testamentário ou legatário, que não tiver relação de parentesco com o de cujus.

b) o donatário ou o cessionário:

1. for parente colateral; ou

2. não tiver relação de parentesco com o doador ou o cedente.

Parágrafo único. Para fins de cálculo do imposto, na hipótese de sucessivas doações ou cessões entre o mesmo doador ou cedente e o mesmo donatário ou cessionário, serão





consideradas todas as transmissões realizadas a esse título, nos últimos doze meses, devendo o imposto ser recalculado a cada nova doação, adicionando-se à base de cálculo os valores anteriormente submetidos à tributação, deduzindo-se os valores do imposto já recolhidos.

Já em seu artigo 10, estabelece a isenção do seu pagamento, como bem se extrai:

I - o testamenteiro, com relação ao prêmio instituído pelo testador, desde que o valor deste não exceda à vintena testamentária;

II - o beneficiário de seguros de vida, pecúlio por morte e vencimentos, salários, remunerações, honorários profissionais e demais vantagens pecuniárias decorrentes de relação de trabalho, inclusive benefícios da previdência, oficial ou privada, não recebidos pelo de cujus;

III - o herdeiro, o legatário ou o donatário que houver sido aquinhado com um único bem imóvel, relativamente à transmissão causa mortis ou à doação deste bem, desde que cumulativamente:

a) o imóvel se destine à moradia própria do beneficiário;

b) o beneficiário não possua qualquer outro bem imóvel;
e

c) o valor total do imóvel não seja superior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais);

IV - o herdeiro, o legatário ou o donatário, quando o valor dos bens ou direitos recebidos não exceder ao equivalente a R\$ 2.000,00 (dois mil reais), observado o disposto no parágrafo único do art. 9º;

V - o donatário ou o cessionário, qualquer que seja o valor dos bens ou direitos, em se tratando de sociedade civil sem fins lucrativos, devidamente reconhecida como de utilidade pública estadual; e

VI - o donatário ou o cessionário de bens móveis ou imóveis destinados à execução de programa oficial de moradias para famílias com renda mensal de até cinco salários mínimos ou ao assentamento de agricultores sem-terra, abrangendo a doação do bem:

a) à entidade executora do programa; ou





b) aos beneficiários, pela entidade executora, se for o caso.

A citada progressividade sempre foi objeto de muito debate nas cortes de todo o país, para tanto nos valem das palavras do digníssimo doutrinador Eduardo Sabbag (2015, p. 1.190) a respeito da progressividade:

não se pode perder de vista que a Resolução nº 9/92, do Senado Federal, ao estabelecer alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações, de que trata a alínea “a”, inciso I, e §1º, inciso IV, do art. 155 da CF, dispõe: (I) a alíquota máxima do ITCMD será de oito por cento (8%), a partir de 1º de janeiro de 1992; (II) 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.

Por oportuno, cabe lembrar que, em 6 de fevereiro de 2013, a questão da progressividade foi finalmente encerrada, com o provimento do recurso extraordinário do STF, que considerou constitucional a comentada progressividade do ITCMD, conforme é possível verificar na ementa a seguir transcrita:

Extraordinário – ITCMD – Progressividade – Constitucional. No entendimento majoritário do Supremo, surge compatível com a Carta da República a progressividade das alíquotas do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação. Precedente: Recurso Extraordinário 562.045/RS, mérito julgado com repercussão geral admitida. (AgRE 542.485, rel. Min. Marco Aurélio, 1ª T., j. em 19/02/2013).

Não obstante, no final de 2015 o mesmo STF decidiu por afastar a possibilidade de se utilizar o grau de parentesco como parâmetro para gradação pela técnica da progressividade, conforme AgR-RE 854.869, el. Min. Cármen Lúcia, 1ª T., j. em 25/08/2015.

Dessa forma, mesmo que admitida a técnica da progressividade para o ITCMD, não se revela pertinente à utilização do critério parentesco para aplicação do citado princípio, situação que autorizará aos contribuintes a buscar no judiciário a inaplicabilidade do conceito parentesco pra majorar a alíquota do imposto em questão.

Como dito anteriormente, a lei nº 13.136/2004 estabelece o ITCMD no Estado de Santa Catarina, e especificamente no art. 9º, inciso V, podemos encontrar o conceito agora afastado pelo STF, no que tange a progressividade





tributária que leva em consideração o critério do parentesco. Caso o Fisco não se afaste da prerrogativa de cobrar o imposto em questão, com base em técnica combatida pelo Supremo, caberá ao contribuinte buscar sua salvaguarda nos tribunais.

Após tecermos estes breves comentários quanto à questão do ITCMD em Santa Catarina e sua progressividade, retornamos aos conceitos iniciais, em que comentamos a situação do contribuinte que não toma medidas de planejamento, expondo seu patrimônio ao imposto estadual, decorrente da transmissão e causa mortis, oriundos da sucessão.

CRIAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PARA AGRUPAR BENS DO SUCEDIDO

Vislumbrando a tomada de medidas para desviar ou diminuir a alta carga tributária imposta pelo recolhimento do ITCMD, resultado da preocupação esboçada quanto a arrecadação fiscal, é possível que empresário empreenda medidas.

Empresários de conglomerados industriais quando chegam próximo do fim de sua administração preocupam-se com o que irá acontecer com seus bens no futuro, prevendo as possíveis disputas familiares acirradas por poder ou patrimônio, pois neste momento as vaidades se afloram, surge então o planejamento sucessório societário.

Este tem como objetivo, a transferência de bens patrimoniais que normalmente estão na propriedade da pessoa física fazendo com que os mesmos migrem para uma pessoa jurídica, criada especificamente para administrar os ditos bens. Portanto os bens ficam em poder da pessoa jurídica, que nada mais é do que uma ficção jurídica, sendo representadas por cotas/ações desta.

A operacionalização desta engenharia se dá pela incorporação dos bens pessoa física na constituição da dita empresa, neste momento bens como terrenos e propriedades das mais diversas e, até, cotas de outras empresas, se deslocam de proprietário.

A questão tributária retratada encontra salvaguarda no Capítulo III (Imposto sobre o Patrimônio e a renda), Seção III (Imposto sobre a transmissão





de bens imóveis e de direitos a eles relativos), artigo 36 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe sobre o assunto:

Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

I - quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;

II - quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.

Parágrafo único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos.

Dessa forma, não estamos diante de transmissão de bens por doação, o que resultaria na obrigatoriedade de recolhimento do imposto de Transmissão de causa mortis e doação, mas tão somente incorporação de bens ao patrimônio de pessoa jurídica, situação esta excluída da incidência tributária do imposto estadual.

É fácil comparar que um bem qualquer, como por exemplo, um imóvel de grande valor imobiliário no centro de uma metrópole, ao ser transmitido por doação ou por herança a seus sucessores legítimos será consideravelmente onerado pelo ITCMD. No entanto, se o mesmo imóvel foi objeto de incorporação societária, passando a fazer parte do ativo desta pessoa jurídica não teremos que falar do ITCMD, conforme nos mostra o dispositivo acima descrito do Código Tributário Nacional.

Não podemos esquecer que os sócios desta empresa criada para abarcar os bens pessoais do sucedido serão por óbvio, o instituidor e dono do patrimônio e seus sucessores legítimos, para os quais o mesmo pretende deixar os bens em questão, agora sobre a forma de uma pessoa jurídica.

O instituidor da operação societária, e anteriormente proprietário dos bens incorporados, retira-se da sociedade, ficando na mesma apenas os sucessores, e que são os sócios cotistas, ficando responsáveis por gerir a mesma, e aproveitar dos frutos que advirão da utilização do patrimônio.

Em regra, a comentada saída ocorre pela venda de suas cotas aos demais sócios, levando em consideração que a empresa possui seu acervo patrimonial com valores reduzidos (originários).





Embora pareça complexa e trabalhosa comentada operação societária, esta tende por afastar, de forma lícita, o imposto sobre herança (ITCMD), mantendo a integralidade o patrimônio familiar, em que nada será entregue ao fisco em função da transmissão de propriedade, posto que não ocorrerá por herança propriamente dita, mas por operações mercantis que não são proibidas.

Para não incorrer em problemas fiscais, faz-se necessário a diligência de assessores capazes de arquitetar e construir a dita engenharia, no caso advogados e contadores especialistas, com conhecimento necessário, o que se tornará capaz de impedir que o Fisco identifique problemas na operação e acabe por desconsiderar a personalidade jurídica, criada entre instituidor e sucessores.

APLICAÇÃO EM PREVIDÊNCIA PRIVADA

É possível, também, como forma de planejamento sucessório, e porque não dizer financeiro, destinar recursos para aplicação em previdência privada, em que se constitui um fundo, com resgate integral no futuro ou transformado em previdência privada, para Gladston Mamede (2015, p. 93):

De qualquer sorte, em linhas gerais, serão realizados pagamentos em dinheiro, com a direta indicação dos beneficiários, que no futuro assumirão a titularidade dos valores constituídos, fica claro que não se trata de uma sucessão, propriamente dita, conforme menciona o art. 794 do CC, não há então que se falar em inventário, com o evento morte os beneficiários (e não sucessores) se beneficiam do capital, logo também não há o que se falar em incidência do ITCMD, por transmissão causa mortis.

Importante frisar que o manuseio desta ferramenta financeira, aplicação em fundos ou previdência privada, não pode ser utilizado como forma de burlar a lei, ou seja, desfavorecer propositalmente herdeiros legítimos, conforme preleciona o art. 1.802, do CC, a seguir transcrito: “são nulas as disposições testamentárias em favor de pessoas não legitimadas a suceder, ainda quando simuladas sob a forma de contrato oneroso, ou feitas mediante interposta pessoa”.





Trata-se de alternativa para pessoas que possuem muita liquidez, ao invés de possuir seu patrimônio imobilizado (terrenos, imóveis diversos, etc.), cuja peculiaridade posto que se estabelece os beneficiários.

Primeiramente, o valor aplicado em previdência privada, não fará parte, no futuro, do seu inventário. Assim, exemplificando, se durante a vida o mesmo aplicou um milhão de reais em previdência privada, mas possui apenas um terreno urbano de avaliação estimada em vinte mil reais, apenas este último, de pouca representatividade em seu patrimônio, será objeto de inventário/partilha, enquanto que a previdência constituída irá diretamente para o beneficiário, que até pode ser o mesmo do inventário do imóvel de pequeno valor.

O instituidor ainda pode se beneficiar com a dedução do imposto de renda, dependendo da espécie de previdência constituída, reduzindo assim, a incidência do imposto federal sobre seus rendimentos auferidos.

No entanto, não pode passar despercebido que, ao se iniciar os recebimentos dos valores, pagos pela entidade de previdência privada, a seus participantes, estes estarão sujeitos à incidência do imposto de renda retido na fonte, calculado pela tabela mensal progressiva, não podendo ser considerada uma punição, posto que é empreendido para aqueles que auferem renda o pagamento do imposto que a incide.

A incidência do imposto de renda, informada no parágrafo anterior, poderá ocorrer em uma das hipóteses seguintes, a saber:

- a) Os valores recebidos terão incidência da tabela do imposto de renda mensal, a qual varia sua alíquota de zero (rendimentos isentos) até 27,5%, dependendo da faixa escalonada onde se encontre o rendimento, tabela atualmente estabelecida pela Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015, em seu artigo 1º;
- b) Aplicação de uma tabela regressiva, instituída pela Lei nº 11.053/2004, onde define uma alíquota mais gravosa para rendimentos mantidos pelo prazo inferior, variando de 35% a 10% dependendo do prazo de acumulação.





Assim, caberá ao instituidor definir se os futuros rendimentos serão tributados com base na tabela de retenção mensal ou pela forma instituída pela Lei 11.053, de 30 de dezembro de 2004, por se tratar de uma renda auferida pelo beneficiário, nasce para este, o fato gerador do imposto de renda, cuja retenção, dependerá da modalidade escolhida pelo participante.

Para fins de análise de sucessão patrimonial, no caso o fundo constituído para o beneficiário, andou em paralelo a partilha, e deste modo não se sujeitou a incidência do imposto estadual que grava a transmissão de propriedade ocasionada pela herança (ITCMD).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As regras do direito sucessório elencam diversas situações impostas aos beneficiários do espólio, sejam eles legítimos ou legatários, situações como meação, deserção, indignidade e, renúncia, entre outras, que afetam diretamente a relação direta com o patrimônio do falecido.

O tamanho do patrimônio, o perfil dos sucessores e a dificuldade de falar quanto à transmissão dos bens com a morte, é um dos maiores receios do ser humano, o que contribui para que o proprietário se mantenha inerte de qualquer atitude tendente as questões patrimoniais e financeiras.

De qualquer maneira, o Fisco sempre estará na espreita para buscar a sua parcela gerada com a transferência do patrimônio, vez que classificou a transmissão de propriedade ocasionada pela morte, como fato imponible do ITCMD, imposto delegado aos Estados e Distrito Federal.

Apesar de sabermos que a morte é evento certo na vida de qualquer um, tem-se a possibilidade de dar novos rumos ao patrimônio que será deixado para seus sucessores. Para tanto, necessário se faz a tomada de atitudes, denominadas de planejamento sucessório e, por consequência, tributário.

Como dito acima, algumas análises precisam ser realizadas na fase de planejamento, sem as quais este poderá ser sensivelmente comprometido quando da sua execução.

E mais, um adequado planejamento, afasta licitamente o avanço do Ente público sobre determinada parcela dos bens que serão deixados para os herdeiros, seja pela integralização em pessoa jurídica, ou pela aplicação em previdência privada.





Contudo, apesar de extremamente interessante, nem sempre o planejamento sucessório é o caminho adequado, pois conhecedor do estilo dos sucessores é possível que ao invés de favorecer seus herdeiros, contribuir para criar desavenças e conflitos familiares indesejáveis. Em contrapartida, é o meio encontrado como forma de ludibriar a alta carga tributária.

REFERENCIA

BRASIL. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997**, altera a legislação federal e dá outras providências, Diário Oficial da União, Brasília, DF, disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm

_____. **Lei nº 11.053, de 29 de dezembro de 2004**, dispõe sobre a tributação dos planos de benefícios de caráter previdenciário e dá outras dá outras providências, Diário Oficial da União, Brasília, DF, disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L11053.htm

_____. **Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015**, Altera as Leis nos 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 10.823, de 19 de dezembro de 2003, Diário Oficial da União, Brasília, DF, disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L13149.htm

_____. **Lei nº 13.136, de 25 de novembro de 2004**, dispõe sobre o imposto sobre transmissão “Causa Mortis” e Doação de quaisquer Bens ou direitos - ITCMD, Diário Oficial do Estado de SC, disponível em <http://www.sef.sc.gov.br/servicos-orientacoes/diat/itcmd-herancas-e-doacoes>

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm (Acesso em 07/11/2015).

_____. **Código Civil, Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. 1ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**, que institui o Código Tributário Nacional, Diário Oficial da União, Brasília, DF, disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm

DIAS, Maria Berenice, **Manual das Sucessões**, 4ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.





JESUS, Marcelo de, MELO, Maria Izabel e NETO, Sebastião de Assis. **Manual de Direito Civil**, editora Jus Podvm, Bahia, 2014.

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

MINARDI, Josiane, **Manual de Direito Tributário**, 1ª ed. Bahia: Editora JusPodivm, 2014.

SABBAG, Eduardo, **Manual de Direito Tributário**, 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

TARTUCE, Flávio, **Direito civil, v. 6: direito das sucessões**, 8ª ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015.

_____, **Manual de Direito Civil: volume único**, 3ª ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Editora MÉTODO, 2013.

